

Matias Wallgren

**KATSAUS KUNTIEN HALLINTOA KOSKEVIEN
TILINTARKASTUSKERTOMUSTEN
MUKAUTUSTEN SYIHIN**
Tarkastelussa tilikaudet 2018-2020

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Huhtikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Matias Wallgren: Katsaus kuntien hallintoa koskevien tilintarkastuskertomusten mukautusten syihin – Tarkastelussa tilikaudet 2018-2020.

Kandidaatintutkielma

Tampereen yliopisto

Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, julkinen talousjohtaminen

Huhtikuu 2022

Tässä tutkimuksessa käsitellään kuntien hallintoa koskevien tilintarkastuskertomusten mukautusten syitä. Kuntien tilintarkastus on lakisääteistä ja tarkoittaa käytännössä kunnan hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamista kultakin tilikaudelta. Tarkastuksen tulokset raportoidaan tilintarkastuskertomuksessa, joka voi olla vakiomuotoinen tai mukautettu. Hallintoon voi kohdistua tilintarkastuskertomuksessa mukautus, jos kunnan hallintoa ei ole hoidettu lakia tai valtuuston päätöksiä noudattaen. Tutkimuksessa hyödynnetään päämies-agenttiteoriaa, joka tarkastelee organisaatioissa esiintyviä päämies-agenttisuhteita. Yksi kunnassa esiintyvä päämies-agenttisuhte on sellainen, jossa valtuutettu on päämies ja viranhaltija on agentti.

Tutkimuksen tehtävänä on vastata tutkimuskysymyksiin ”*kuinka suuri osa hallintoa koskevien mukautusten syistä liittyy lain noudattamiseen ja kuinka suuri osa valtuuston päätösten noudattamiseen?*” sekä ”*mihin syihin perustuen hallintoon on kohdistettu mukautus?*”. Tutkimuskysymyksillä pyritään selvittämään, missä suhteessa hallinnon mukautusten syyt ovat jakautuneet lain ja valtuuston päätösten noudattamiseen sekä mitä hallinnon mukautusten syitä on löydettävissä tilikausilta 2018-2020. Tavoitteena on lisäksi täydentää kuntien mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin liittyvää aiempaa tutkimusta.

Tutkimusaineisto koostuu Manner-Suomen kuntien tilikausien 2018-2020 tilintarkastuskertomuksista, joita kerättiin 450 kappaletta. Jokaiselta kolmelta tilikaudelta kerättiin näin ollen 150 tilintarkastuskertomusta. Analyysin kohteiksi valikoituivat tilintarkastuskertomukset, joissa oli vähintään yksi hallintoon kohdistuva mukautus. Tämänkaltaisia tilintarkastuskertomuksia tutkimusaineistossa on 86 kappaletta. Analyysimenetelmänä käytettiin sisällön erittelyä, joten tutkimusaineisto kvantifioitiin tutkimuskysymysten mukaisesti taulukkomuotoon lukumäärällisesti ja prosentteina. Tutkimus on menetelmäsuuntaukseltaan kvalitatiivinen ja se on toteutettu poikittaistutkimuksena huolimatta siitä, että tarkastelu kattaa kolme tilikautta.

Tutkimuksen tuloksista ilmenee, että 41 % hallinnon mukautusten syistä liittyy lain noudattamiseen ja 57 % valtuuston päätösten noudattamiseen. Määrärahojen ylitys on keskeisin syy, jonka vuoksi hallintoon on tutkimusaineiston tilintarkastuskertomuksissa kohdistettu mukautus. Tämä havainto on linjassa aiemman tutkimuksen kanssa. Tutkimustulosten näkökulmasta valtuutetun ja kunnan viranhaltijan välisessä päämies-agenttisuhteessa ongelmana on, että agentti ei aina noudata päämiehen tekemiä päätöksiä. Tutkimustulosten valossa kunnat voisivat kehittää talousarvioseurannan menettelyjä, jotta olennaiset talousarviopoikkeamat olisi mahdollista havaita ja hyväksyttävä valtuustolla vielä talousarviovuoden aikana.

Avainsanat: kuntien tilintarkastus, päämies-agenttiteoria, mukautettu tilintarkastuskertomus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa.....	1
1.2	Tutkimustehtävä	2
1.3	Tutkimuksen rakenne	3
2	PÄÄMIES-AGENTTITEORIA.....	4
2.1	Päämies-agenttiteorian taustaa	4
2.2	Päämies-agenttiteoria kunnallishallinnossa.....	5
2.3	Tilintarkastus päämies-agenttiteoriassa.....	7
3	AIEMPI TUTKIMUS	8
3.1	Päämies-agenttiteoriaa koskeva tutkimus	8
3.2	Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskeva tutkimus	10
4	KUNNAN MUKAUTETTU TILINTARKASTUSKERTOMUS.....	12
4.1	Mukautetun tilintarkastuskertomuksen määritelmä	12
4.2	Lisätieto	13
4.3	Muistutus	13
4.4	Lausunto	14
5	TUTKIMUSAINEISTO JA -MENETELMÄT	16
5.1	Tutkimusaineisto	16
5.2	Tutkimusmenetelmät	17
6	TUTKIMUSTULOKSET	19
6.1	Kuinka suuri osa hallintoa koskevien mukautusten syistä liittyy lain noudattamiseen ja kuinka suuri osa valtuuston päätösten noudattamiseen?	19
6.2	Mihin syihin perustuen hallintoon on kohdistettu mukautus?.....	20
7	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	24
7.1	Tutkimustulokset suhteessa päämies-agenttiteoreettiseen viitekehykseen	24
7.2	Tutkimustulokset suhteessa mukautettujen tilintarkastuskertomusten viitekehykseen.....	26
7.3	Mahdolliset jatkotutkimusaiheet	27
	LÄHTEET	28
	KUVIO 1: Tilintarkastuksen asema päämies-agenttisuhteessa.	7
	TAULUKKO 1: Mukautusten syiden liittyminen lain ja valtuuston päätösten noudattamiseen.....	19
	TAULUKKO 2: Syyt, joiden vuoksi hallintoon on kohdistettu mukautus.....	21

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Kunnan tilintarkastus on lakisääteistä ja se kohdistuu hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastukseen kultakin tilikaudelta (kuntalaki 123 §). Kuntalain 123 § määrittää epäsuorasti kuntien tilintarkastuksen sisällön ja säättää tilintarkastajan tehtävät, joiden perusteella kunnan tilintarkastajan on tarkastettava:

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

Kunnan tilintarkastajan on yllä mainittuja tehtäviä suorittaessaan noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa (kuntalaki 123 §).

Kuntalain lisäksi julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen velvoittaa myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 6 §. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisältöä määrittää puolestaan Suomen Tilintarkastajat ry:n aiheesta antama suositus. Suosituksen mukaan kunnan tilintarkastajan on ensinnäkin noudatettava ammattieettisiä sääntöjä, joita ovat muun muassa rehellisyys, objektiivisuus ja riippumattomuus. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti toimittaessa tilintarkastus aloitetaan työn suunnittelulla, mikä pitää sisällään esimerkiksi tarkastuskohdetta koskevien riskien arvioinnin. Suunnittelun jälkeen kerätään tilintarkastusevidenssiä hallinnosta, tilinpäätöksestä, valtionosuuksien perusteista sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä. Lopuksi kunnan tilintarkastaja raportoi tilintarkastusevidenssiin nojautuvat tarkastuksen tulokset. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020.)

Tarkastuksen tulokset esitetään valtuustolle annettavassa tilintarkastuskertomuksessa, joka on julkinen asiakirja sekä keskeinen väline kunnan tilintarkastajan raportoinnissa (Suomen Tilintarkastajat ry 2020). Kuntalain 125 § mukaan tilintarkastuskertomuksessa on myös esitettävä lausunto siitä, voidaanko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus tilikaudelta ja onko tilinpäätös

hyväksyttävissä. Valtuuston päätösvallassa on, mihin toimenpiteisiin tilintarkastuskertomuksessa esitettyjen tarkastuksen tulosten ja lausuntojen perusteella ryhdytään (kuntalaki 125 §). Tilintarkastuskertomus voi olla vakiomuotoinen tai mukautettu ja sen lisäksi kunnan tilintarkastajan raportointiin sisältyvät tarkastettuun tilinpäätökseen tehtävä tilintarkastusmerkintä sekä kunnanhallitukselle annettava tilintarkastuspöytäkirja (Suomen Tilintarkastajat ry 2020).

Kuntien tilintarkastuksessa huomionarvoista on, että se ei tuota täydellistä varmuutta tarkastuskohteen toiminnasta. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa todetaankin kunnan tilintarkastajan tehtäväksi hankkia nimenomaan kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaisia virheitä ja siitä onko kunnassa toimittu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä olennaisella tavalla. Kunnan tilintarkastajan työhön liittyvien luonnollisten rajoitteiden johdosta ei siis voida kokonaan välttyä siltä riskiltä, että tilintarkastuksessa joitakin tarkastuskohteen virheitä saattaa jäädä havaitsematta. Suosituksessa mainitaan kunnallisen tilintarkastuksen edistävän joka tapauksessa julkisten varojen käytön yleistä luotettavuutta sekä julkiselle hallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden asianmukaista toteutumista. (Suomen Tilintarkastajat ry 2020.)

1.2 Tutkimustehtävä

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan Manner-Suomen kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia hallintoa koskevien mukautusten näkökulmasta. Tutkimuksessa pyritään selvittämään, mitä eri hallinnon mukautusten syitä on löydettävissä tilikausien 2018-2020 tilintarkastuskertomuksista sekä sitä missä suhteessa ne ovat jakautuneet lain ja valtuuston päätösten noudattamiseen. Tavoitteena on vastata seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- 1) *Kuinka suuri osa hallintoa koskevien mukautusten syistä liittyy lain noudattamiseen ja kuinka suuri osa valtuuston päätösten noudattamiseen?*
- 2) *Mihin syihin perustuen hallintoon on kohdistettu mukautus?*

Tavoitteeseen pyritään avaamalla ensin yleisellä tasolla sitä, missä määrin hallinnon mukautusten syyt ovat liittyneet lain noudattamiseen ja missä määrin valtuuston päätösten noudattamiseen. Keskeinen yksittäinen noudatettava laki on kuntalaki, sillä se säätelee laajalti kuntien toimintaa (ks. kuntalaki 410/2015). Vastaavasti esimerkki noudatettavasta valtuuston päätöksestä on kunnan talousarvio (Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019, 25). Lisäksi tutkimuksessa eritellään syitä, joiden vuoksi tilikausien 2018-2020 tilintarkastuskertomuksissa hallintoon on kohdistettu mukautus. Ala-

ahon ym. (2019, 106) mukaan syy hallinnon mukautukselle voi olla esimerkiksi määrärahojen ylitys, esteellisyssäännösten rikkominen tai vastavakuuksien saamisen laiminlyönti.

Tutkimuksen relevanttius ilmenee siten, että sen avulla on mahdollista saada tietoa siitä, millaisia olennaisia ongelmakohtia kuntien hallintoiminnassa esiintyy. On mielenkiintoista selvittää, korostuuko selkeästi jokin yksittäinen syy, jonka vuoksi hallintoon on kohdistettu mukautus. Näin voidaan tuottaa informaatiota siitä, mitä erityisiä kehityskohteita kuntien hallinnon toiminnassa yleisellä tasolla on. Tällaisesta tiedosta voivat olla kiinnostuneita esimerkiksi kunnat, valtionhallinnon toimijat tai kuntalaiset. Tämän tutkimuksen merkityksellisyys liittyy toisaalta siihen, että se täydentää aiheeseen liittyvää aiempaa tutkimusta. Aiempi tutkimus on pääosin kohdistunut tarkastelemaan tekijöitä mukautettujen tilintarkastuskertomusten taustalla sekä mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrää ja sitä mihin mukautukset yleisellä tasolla liittyvät. Kaiken kaikkiaan yksityiskohtaisemmalle tarkastelulle on olemassa oma paikkansa.

Päätös tutkia nimenomaan hallintoon kohdistuvien mukautusten syitä tehtiin myös tutkimusaineistoon kohdistetun esikartoituksen perusteella. Esikartoituksessa kerättiin 105 Manner-Suomen kunnan tilintarkastuskertomukset vuodelta 2020 ja havaittiin mukautusten liittyneen kahta poikkeusta lukuun ottamatta yksinomaan hallintoon. Tämän pohjalta tehtiin johtopäätös, jonka mukaan tilaa tutkimukselle olisi ennen kaikkea hallinnon mukautusten puolella. Tehtyä johtopäätöstä vahvisti tutkimusprosessin aikana aiemman tutkimuksen tulokset, esimerkiksi Paanasen ja Rönkön (2015) tutkimuksessa havaittiin kuntien tilintarkastuskertomusten mukautusten koskeneen yleisimmin hallintoa kolmena tilikautena viidestä vuosina 2009-2013.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksessa tarkastellaan ensin teoreettista viitekehystä, joka muodostuu kolmesta osasta. Ensimmäisenä määritellään päämies-agenttiteorian käsite, minkä jälkeen avataan päämies-agenttiteoriaan ja mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin liittyvää aiempaa tutkimusta. Kolmantena osana on kunnan mukautetun tilintarkastuskertomuksen sisällön tarkasteleminen. Teoreettista viitekehystä seuraa tutkimusaineiston sekä käytettyjen tutkimusmenetelmien esittäminen. Tutkimustulokset käsitellään tutkimuskysymyksittäin aineisto- ja menetelmäosion jälkeen. Lopuksi tutkimustulokset suhteutetaan teoreettiseen viitekehykseen ja tutkimus päättyy lyhyen yhteenvedon, johtopäätösten sekä mahdollisten jatkotutkimusaiheiden erittelyyn.

2 PÄÄMIES-AGENTTITEORIA

Tutkimuksen yhtenä selvityksen kohteena on, kuinka suuri osa hallinnon mukautusten perusteista liittyy valtuuston päätösten noudattamiseen. Asiaa voi lähestyä päämies-agenttiteorian näkökulmasta, minkä vuoksi käsitteen avaaminen tässä yhteydessä on tarkoituksenmukaista. Päämies-agenttiteoriaa voidaan soveltaa niin yksityisen sektorin kuin julkisen sektorin kontekstiin. Tässä luvussa teoriaa käsitelläänkin sovellettuna niin osakeyhtiöihin kuin kuntiin. Päämies-agenttiteoria ja tilintarkastus liittyvät kiinteästi toisiinsa, esimerkiksi Vuorinen (1995, 104) toteaa tilintarkastuksen olemassaolon pohjautuvan kyseiseen teoriaan.

2.1 Päämies-agenttiteorian taustaa

Päämies-agenttiteoria perustuu päämies-agenttisuhteeseen, jossa päämies sopimukseen pohjautuen delegoi tehtäviä sekä päätösvaltaa agentille, joka toteuttaa työn päämiehen puolesta (Jensen & Meckling 1976, 5). Ruohonen (2020, 50) luettelee kolme eri päämies-agenttisuhdetta osakeyhtiössä ja mainitsee, että päämies voi olla esimerkiksi osakkeenomistaja ja agentti yrityksen johto. Tällaisen päämies-agenttisuhteen käytännön sisältöä voidaan tarkastella lainsäädännön kautta. Osakeyhtiölain 5:3:n mukaan osakkeenomistajat valitsevat yhtiön hallituksen ja päättävät tilinpäätöksen vahvistamisesta ja vastuuvapauden myöntämisestä hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle. Yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat puolestaan yhtiön päivittäisen hallinnon hoitamisesta (osakeyhtiölaki 6:2; 6:17). Päämies-agenttiteoria tarkastelee edellä kuvatun kaltaisia päämies-agenttisuhteita ja pyrkii ratkaisemaan niihin liittyviä ongelmia (Eisenhardt 1989, 58).

Eisenhardtin (1989, 58) mukaan päämies-agenttisuhteeseen liittyvät keskeiset ongelmat ovat päämiehen ja agentin mahdollisesti ristiriitaiset tavoitteet sekä päämiehen vaikeus varmentua siitä, miten agentti on todellisuudessa toiminut. Pratt ja Zeckhauser (1985, 3) toteavatkin päämies-agenttisuhteessa esiintyvän informaation epäsymmetriaa, mikä johtuu siitä, että tyypillisesti agentti itse tietää parhaiten, millä tavalla hän on itse todellisuudessa toiminut. Esimerkiksi julkisissa osakeyhtiöissä, joissa osakkeenomistajat ja johto ovat erillisiä, on johdolla eniten tietoa yhtiön päätöksenteosta ja osakkeenomistajien saattaa olla vaikeaa varmentua johdon toiminnan asianmukaisuudesta (Ruohonen 2020, 49). Ristiriitaiset tavoitteet saattavat puolestaan johtaa agentin oman edun tavoitteluun eli opportunistiseen käyttäytymiseen. Agentti voi esimerkiksi pyrkiä lisäämään omaa tulotasoaan tavalla, joka on vastoin päämiehen intressejä. (Mayston 1993, 68.)

Agentin toimintaa on siis valvottava ja valvonnasta päämiehelle aiheutuu kustannuksia, jotka ovat peräisin agentin toimintaan liittyvän informaation hankkimisesta ja prosessoinnista. Kustannukset sisältävät esimerkiksi tilintarkastuspalveluiden hankinnan tai taloudellisten kontrollijärjestelmien ja kirjanpitojärjestelmien ylläpidon. (Mayston 1993, 68-69.) Eisenhardtin (1989, 58) yleispiirteisen tiivistyksen mukaan teorian keskiössä on määrittää tehokkain päämiehen ja agentin välinen sopimus, jolla hallita suhteeseen liittyviä ongelmia. Päämies-agenttiteoriaan on kohdistunut myös kritiikkiä, esimerkiksi Perrow (1986, 13-14) katsoo teorian ongelmaksi muun muassa ihmisten käyttäytymisen voimakkaan yksinkertaistamisen ja liiallisen oletuksen ongelmien liittyemisestä vain agentin toimintaan, sillä päämies voi myös toimia agentin kannalta vahingollisella tavalla.

2.2 Päämies-agenttiteoria kunnallishallinnossa

Sivuten päämies-agenttiteorian soveltamista julkisen sektorin kontekstiin, Mayston (1993, 76) esittää kysymyksen siitä, kuka on päämies julkisella sektorilla? Tähän kysymykseen hän ehdottaa vastauksiksi äänestäjiä, julkisten palvelujen käyttäjiä sekä poliittisia päätöksentekijöitä (Mayston 1993, 77). Oulasvirta (1994, 157) vastaa kysymykseen tarkemmin ja hänen mukaansa kunnallishallinnossa päämies voi olla kuntavaaleissa valittu valtuutettu ja agentti vastaavasti valtuuston päätöksiä toimeenpaneva viranhaltija. Toisen ajattelutavan perusteella päämies voi olla kunnan asukas, joka vaaleilla äänestää itselleen agentin, tässä tapauksessa valtuutetun, hoitamaan kunnan päätöksentekoa. Eräänlaisena päämies-agenttisuhteena voidaan pitää lisäksi valtion ja kunnan välistä suhdetta, jossa valtio päämiehenä säättää kuntien hoidettavaksi tehtäviä valtiosuhteita vastaan. (Oulasvirta 1994, 157-158.) Toisaalta kunnista on mahdollista yksilöidä muitakin päämies-agenttisuhteita, esimerkiksi kunnanhallitus voi olla päämies ja kunnanjohtaja agentti, sillä Harjulan ja Prättälän (2019, 334) mukaan kunnanjohtaja johtaa kunnanhallituksen alaisena kunnan toimintaa.

Sellaisessa päämies-agenttisuhteessa, jossa päämiehenä on valtuutettu ja agenttina viranhaltija, esiintyy ongelmana ensinnäkin informaation epäsymmetrisyyttä. Suomessa kuntien vastuulle on säädetty useita tehtäviä, minkä vuoksi päätösten valmistelusta ja täytäntöönpanosta vastaavat viranhaltijat ovat substanssiosaajina lisänneet vaikutusvaltaansa. (Oulasvirta 1994, 157.) Tähän liittyen Möttönen (2002, 182) toteaa, ettei valtuutetulla tavallisesti ole ajankäytön, mielenkiinnon tai tarvittavan koulutuksen vuoksi kunnan viranhaltijaan verrattavaa tietopohjaa. Ongelmana on myös se, että julkisen sektorin johtajia on Pindyckin ja Rubinfeldin (1992) teoksen mukaan katsottu kiinnostavan yleinen intressi enemmän kuin poliittisten päätöksentekijöiden tekemien päätösten noudattaminen (ks. Möttönen 2002, 180).

Valtuutetun ajattelu on päämiehenä ei ole niin suoraviivaista kuin osakkeenomistajan tapauksessa. Osakeyhtiölain 1:5:n perusteella osakeyhtiön tarkoituksena on pääsääntöisesti tuottaa voittoa omistajilleen ja näin ollen osakkeenomistajan intressinä päämiehenä on yleisesti yhtiön liiketoiminnan kannattavuus ja tuoton saaminen sijoitetulle pääomalle. Valtuutetun intressit päämiehenä ovat puolestaan moninaisempia ja saattavat Oulasvirran (1994, 158) mukaan näyttäytyä tietyn intressiryhmän tai oman asuinalueen etujen ajamisena. Huomionarvoista on se, että valtuutetut päämiehinä kilpailevat keskenään eikä heillä yleensä ole kollektiivisesti yhtenäistä näkemystä agenteille ilmaistavista intresseistä. Valtuutettujen toimintaan päämiehinä vaikuttavat myös lainsäädännöstä kumpuavat rajoitteet ja velvoitteet. (Oulasvirta 1994, 158.) Valtuutetut eivät voi esimerkiksi kuntalain 7 § vuoksi luopua perusopetuksen järjestämisestä, sillä kunnan on hoidettava sille laissa erikseen säädetyt tehtävät.

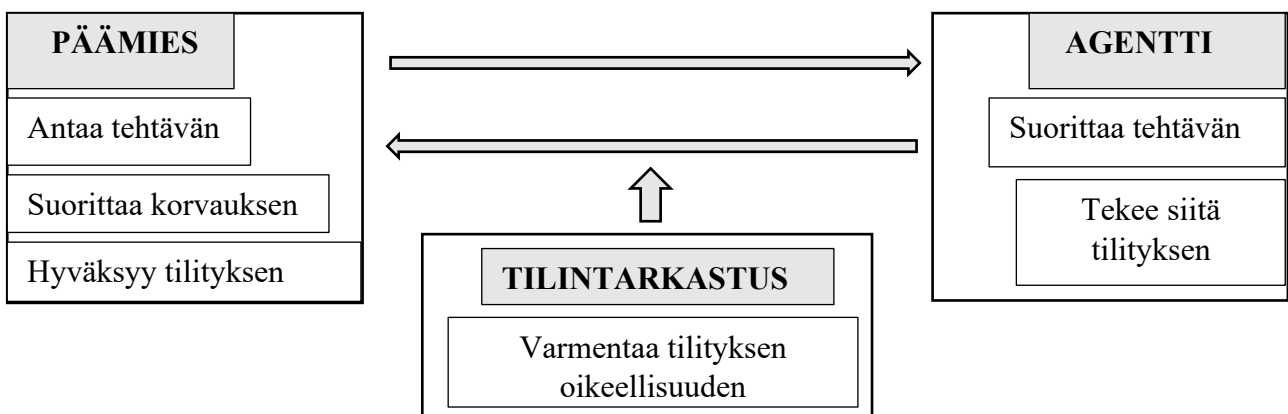
Päämies-agenttiteorian mukainen sopimus, jolla valtuutettujen ja viranhaltijoiden välistä päämies-agenttisuhdetta voidaan pyrkiä hallitsemaan, on kunnan talousarvio. Kunnan talousarviosta ilmenee, mitä agenttien eli viranhaltijoiden tulee tehdä ja millä rahasummalla. Viranhaltijat ovat puolestaan agenteina velvollisia antamaan tilityksen toiminnastaan tilinpäätöksen muodossa. (Meklin 2000, 139.) Tässä yhteydessä kunnanhallituksen jäsenet on ajateltava viranhaltijoiden ohella agenteiksi, sillä kuntalain 113 § perusteella tilinpäätöksen laatii kunnanhallitus. Kunnan talousarvio edustaa Maystonin (1993, 68) toteamusta siitä, että päämies-agenttisuhteessa päämies on antanut hallitsemiaan varoja agentin käyttöön sovittujen tarkoitusten toteuttamista varten. Talousarvion laadinnassa tapa hallita päämies-agenttisuhdetta on budjetoititekniikat, esimerkiksi Moe (1984, 762-764) tarkastelee budjettiylijäämän käyttämiseen kontrollivälineenä liittyviä kysymyksiä julkisen sektorin organisaatioissa ja toteaa muun muassa tehokkaasti toimivan yksikön pyrkivän kattamaan kertyneellä ylijäämällä muita menojaan, jos tällainen toiminta on mahdollista.

Koska kunnan toiminnassa kyse ei ole osakeyhtiöiden tapaan liiketaloudellisesta kannattavuudesta ja tuoton saamisesta sijoitetulle pääomalle, on päämiesten arvioitava agenttien toimintaa erilaisin perustein (vrt. kuntalaki 7 § ja osakeyhtiölaki 1:5). Meklin (2000, 140) esittää päämiehille arviointimittareiksi taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden. Vakkuri (2011, 82) määrittelee taloudellisuuden suoritteiden ja kustannusten välisen suhteen optimaalisuudeksi, tuottavuuden tuotosten ja panosten väliseksi suhteeksi sekä vaikuttavuuden tuotosten ja toteutuneiden vaikutusten väliseksi suhteeksi. Arviointitapana voi olla lisäksi agentin toiminnan laillisuus (Meklin 2000, 138). Tämä käytännössä tarkoittaa sen arvioimista, onko agentti toiminut kuntalain mukaisesti tai miten hän on käyttänyt kunnan varoja (Vuorinen 1995, 50-51).

2.3 Tilintarkastus päämies-agenttiteoriassa

Päämies-agenttiteorian yhteydessä puhutaan yleisesti agentin tilivelvollisuudesta päämiehelleen (ks. esim. Mayston 1993; Meklin 2000). Agentin tilivelvollisuus tarkoittaa tilityksen antamista päämiehelle omasta toiminnasta ja se tehdään esimerkiksi sen vuoksi, että päämies maksaa agentille rahallisen korvauksen tehdystä työstä (Meklin 2009, 57). Syytä agentin tilivelvollisuudelle on mahdollista hakea lisäksi Maystonin (1993, 68) näkemyksestä, jonka mukaan päämies on antanut hallitsemiaan varojaan agentin käyttöön. Eisenhardtin (1989, 60) mukaan päämiehen on siis saatava tietoa agentin toiminnasta, minkä edellytyksenä tilityksen antaminen on. Agentin tilityksen sisältöön vaikuttaa käytännössä lainsäädäntö ja keskeisimmäksi tilityksen tavaksi voidaan määritellä tilikausittain laadittava tilinpäätös (Meklin 2009, 58). Agentin tilityksen osalta päämies tarvitsee tilintarkastusta, sillä Eisenhardt (1989, 61) toteaa, ettei päämies täysin tiedä, mitä agentti on tehnyt.

Tilintarkastus voidaan määritellä päämies-agenttisuhteeseen liittyväksi varmennuspalveluksi, jossa tarkastetaan ensinnäkin agentin toimintaa, toisin sanoen sitä, onko agentti noudattanut lakeja ja sopimuksia. Toisena varmennuksen kohteena on, onko agentti raportoinut sääntöjen mukaan, esimerkiksi noudattanut tilinpäätöksen laadintaan kohdistuvaa normistoa. Kolmantena kohtana on, vastaako agentin tilitys tosiasioita. (Meklin 2009, 59.) Vuorinen (1995, 102) sen sijaan määrittää tilintarkastuksen ja päämies-agenttiteorian välisen suhteen hieman toisesta näkökulmasta, hänen mukaansa tilintarkastus on yksinkertaisesti tilivelvollisuuden varmentamista. Vakkuri (2011, 67) puolestaan katsoo tilintarkastuksen olevan päämies-agenttisuhteen kolmas osapuoli, joka varmentaa agentin päämiehelle välittämän tiedon toiminnasta olevan oikeaa ja riittävää sekä agentin hoitaneen tilitystehtävää voimassa olevaa normiperustaa noudattaen. Tilintarkastuksen asema päämies-agenttisuhteessa voidaan tiivistää kuvion 1 tapaan.



Kuvio 1: Tilintarkastuksen asema päämies-agenttisuhteessa (Meklin 2000, 135).

3 AIEMPI TUTKIMUS

Tämän luvun sisältöä on rajattu tutkimuksen aiheen mukaisesti. Päämies-agenttiteoriaa käsittelevän aiemman tutkimuksen osalta tämä on tarkoittanut sen rajaamista pääosin julkista sektoria koskevaksi. Mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin liittyvä aiempi tutkimus on puolestaan rajattu pääosin kuntien näkökulmaan. Rajaamisen tarkoituksena on ollut luvun sisällön täsmällisyyden, selkeyden ja relevanttiuden takaaminen.

3.1 Päämies-agenttiteoriaa koskeva tutkimus

Broadbent, Dietrich ja Laughlin (1996) ovat tarkastelleet päämies-agenttiteoriaa Iso-Britannian julkisen sektorin kontekstissa. Heidän näkemyksensä mukaan teoria on siinä mielessä kehittymätön, ettei se ota riittäväällä tavalla huomioon luottamukseen perustuvia suhteita. He nostavat esiin kysymyksen päämiehen agentin toiminnan ohjaamiseen liittyvän oikeuden laajuudesta ja kyseenalaistavat päämies-agenttiteorian käyttämisen opetuksen ja terveydenhuollon aloilla ammatillisen toiminnan hallinnassa. Tarkastelusta ilmenee lisäksi havainto siitä, milloin päämiehen ja agentin välillä vallitsee arvoriititöitä. Arvoriititöiden mahdollisuus on suurimmillaan, kun luottamuksen taso on alhainen ja kohteena on esimerkiksi politiikkalinjaus. Vastaavasti arvoriititöiden mahdollisuus on pienimmillään, kun luottamuksen taso on korkea ja kyseessä on esimerkiksi lainmukaisuuteen liittyvä kysymys. (Broadbent ym. 1996, 259, 275.)

Ferris ja Graddy (1998) uutta julkista johtamista (New Public Management) koskevasta analyysistä on löydettävissä päämies-agenttiteoriaan liittyviä tulokulmia. Analyysin mukaan informaation epäsymmetria on yleisesti julkisen johtamisen jännitteiden taustalla. Toisin kuin Broadbent ym. (1996) muut, Ferris ja Graddy näkevät päämies-agenttiteorian käyttökelpoisena julkisten palvelujen hallinnoinnissa. He lisäävät päämies-agenttiteorian olevan hyödyllinen julkisen sektorin tuloksellisuuden kehittämisessä, mutta huomauttavat kuitenkin, ettei teorian soveltaminen julkisen sektorin kontekstiin ole yksinkertaista. Haasteita tuovat esimerkiksi päätöksentekoprosessin erilainen luonne ja tavoitteiden kompleksisuus. (Ferris & Graddy 1998, 228-229, 236.)

Yksityiskohtaisempaa näkökulmaa on löydettävissä Möttösen (2002) artikkelista, jossa keskitytään yhteen kunnissa esiintyvään päämies-agenttisuhteeseen. Möttönen tarkastelee kunnan luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden välistä suhdetta ja erittelee kuusi suhdetta kuvaavaa

ominaispiirrettä. Mielenkiintoisena ominaispiirteenä nousee esiin se, että päämiehellä on erilaisia näkemyksiä siitä, minkälaisia toimeksiantoja agentille pitäisi antaa ja agentti ymmärtää toimeksiannot eri tavoilla. Käytännössä tämä tarkoittaa, ettei kunnan luottamushenkilöillä ole kollektiivisesti täysin yhtenäisiä mielipiteitä, mikä puolestaan johtaa ajoittain ristiriitaisiin päätöksiin. Esimerkiksi kunnan talousarvio saattaa sisältää sellaisia toiminnalle asetettuja tavoitteita, joita ei ole mahdollista saavuttaa myönnettyillä määrärahoilla. (Möttönen 2002, 183.)

Aiemmasta tutkimuksesta on havaittavissa päämies-agenttiteoriaa ja julkisen sektorin tilintarkastusta yhdistäviä aiheita. Esimerkiksi Jensen ja Payne (2005) ovat tutkineet Yhdysvalloissa agenttikustannusten ja tilintarkastuspalveluiden hankinnan välistä yhteyttä yli 5 000 asukkaan kaupungeissa. Kvantitatiivisin menetelmin toteutetun tutkimuksen tuloksista selviää tilintarkastuspalveluiden hankinnan menettelyjen olleen hyvin kehittyneitä kaupungeissa, joissa agenttikustannukset määriteltiin korkeiksi. Kehittyneet hankintamenettelyt nähtiin tutkimuksessa vastauksena agenttikustannuksiin. (Jensen & Payne 2005, 46.) Hay ja Cordery (2018, 3) puolestaan esittävät näkemyksen, jonka mukaan päämies-agenttiteoria on yksi tekijä julkisen sektorin tilintarkastuksen arvon taustalla. He perustelevat näkemystään sillä, että tilintarkastus vähentää agenttikustannuksia ja mahdollistaa sen, että päämiehet voivat antaa hallitsemiaan varojaan agenttien käyttöön (Hay & Cordery 2018, 5).

Tutkimuskirjallisuudessa päämies-agenttiteoria on toisaalta liitetty sisäisen tarkastuksen toimintoon. Esimerkiksi Adams (1994, 11) katsoo teorian omalta osaltaan selittävän sisäisen tarkastuksen olemassaoloa ja luonnetta sekä vaikuttavan sisäisten tarkastajien omaksumiin menettelytapoihin. Hän esittää tämän ohella päämies-agenttiteoreettisen viitekehyksen sisäistä tarkastusta koskevalle tutkimukselle (Adams 1994, 9). Ismael ja Roberts (2018) jakavat myös päämies-agenttiteorian ja sisäisen tarkastuksen olemassaolon välisen yhteyden. Heidän tutkimuksessaan selvitettiin kvantitatiivisin menetelmin tekijöitä, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen järjestämiseen 332 Lontoon pörssiin listatussa yhtiössä. Tuloksista ilmenee, että agenttiongelmien omistajien ja johdon välillä ovat yhteydessä sisäiseen tarkastukseen. (Ismael & Roberts 2018, 288.)

Päämies-agenttiteoriaa on tutkimuksessa sovellettu lisäksi yksityisellä sektorilla. Esimerkiksi Dey (2008) on tutkinut agenttikonfliktien ja hyvän hallinnon (Corporate Governance) välistä yhteyttä. Tutkimuksen johtopäätöksenä todettiin yhtiöiden, joissa agenttikonfliktit ovat korkealla tasolla, omaavan kehittyneet hyvän hallinnon mekanismit. Nämä mekanismit liittyivät erityisesti hallituksen ja tarkastusvaliokunnan toimintaan sekä tilintarkastajan riippumattomuuteen. (Dey 2008, 1174.)

3.2 Mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskeva tutkimus

Kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia on tutkittu siitä näkökulmasta, mitkä tekijät ovat mukautettujen tilintarkastuskertomusten taustalla ja mihin mukautukset ovat yleisellä tasolla kohdistuneet. Paanasen ja Rönkön vuonna 2017 julkaistussa tutkimuksessa selvitettiin kvantitatiivisin menetelmin kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten takana olevia tekijöitä tilikaudelta 2009. Aineistona oli 326 Manner-Suomen kuntaa, joiden tilintarkastuskertomuksista 37,1 % oli jollain tavalla mukautettu. Tekijöiksi tilintarkastuskertomusten mukautuksille eriteltiin kuntakonsernin velkamäärä, tilintarkastajan ammatillinen kyvykkyys, kunnan heikko vuosikate, viive tilintarkastuskertomuksen antamisessa sekä tilintarkastusyhteisön koko. (Paananen & Rönkkö 2017, 31-34.) Paanasen ja Rönkön vuonna 2015 julkaistussa tutkimuksessa tarkasteltiin puolestaan kuntien ja kuntayhtymien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia tilikausilta 2009-2013. Tutkimustuloksista ilmenee 30,6 % kuntien tilintarkastuskertomuksista olleen mukautettu tarkasteluajanjaksolla. Yleisimmin mukautus kohdistui hallintoon ja suurin osa niistä koski määrärahojen ylityksiä. (Paananen & Rönkkö 2015, 249-251.)

Paananen (2016) on tutkinut mukautettujen tilintarkastuskertomusten taustalla olevia tekijöitä kuntayhtymien näkökulmasta. Hänen tutkimuksensa kohteena oli 137 kuntayhtymää vuodelta 2011 ja tuloksista selviää viiveen tilintarkastuskertomuksen antamisessa, tilintarkastusyhteisön ja kuntayhtymän suuren koon sekä velkaantumisasteen että tilintarkastajan sukupuolen vaikuttaneen mukautetun tilintarkastuskertomuksen saamiseen (Paananen 2016, 155). Myös Leppäsen (2015) artikkelissa sivutaan mukautettuja tilintarkastuskertomuksia, tällä kertaa kuntien näkökulmasta. Artikkelissa mainitaan Oulasvirran ja Paanasen julkaisemattomaan tutkimukseen perustuen 32,8 % kuntien tilintarkastuskertomuksista olleen mukautettuja vuonna 2011 ja mukautuksen kohdistuneen yleisimmin hallintoon (Leppänen 2015, 113).

Oulasvirran ym. (2021) kuntien tilintarkastuksen laatua ja toimivuutta käsittelevässä tutkimuksessa analysoitiin 293 Manner-Suomen kunnan tilintarkastuskertomukset vuodelta 2018 ja havaittiin, että 16,7 % tilintarkastuskertomuksista oli mukautettuja ja mukautuksista merkittävä osa liittyi hallintoon. Tuloksista selviää määrärahojen ylityksen olleen yleisin tilintarkastuskertomuksen mukautusperuste, toiseksi yleisin mukautusperuste oli tilinpäätöksen valmistuminen myöhässä, näiden ohella tilintarkastuskertomus oli mukautettu myös talousarvioseurannan puutteelliseen valvontaan perustuen. Talousarviopoikkeamia koskevat mukautukset johtivat 30,3 % tapauksista vastuuvapautta koskevan lausunnon antamiseen ilman ehdollisuutta. Tutkimuksessa todettiin puutteita

vastuuviranhaltijan ilmaisemisessa talousarviopoikkeamiin pohjautuvien mukautusten osalta. (Oulasvirta ym. 2021, 60-63.)

Paukku ja Paukku (2021) käyttävät kuntien mukautettuja tilintarkastuskertomuksia tutkimuskohteen sijaan tutkimusaineistona selvittäessään, mitkä syyt selittävät valtionhallinnon kuntiin kohdistamaa sääntelyä sekä mitkä ovat yleisimmät seikat, joissa kunnallinen hallinto ja taloudenpito eivät ole linjassa lakisääteisten vaatimusten kanssa. Tutkimuksessa kerättiin Manner-Suomen kunnista tilikausilta 2017-2019 yhteensä 885 tilintarkastuskertomusta, joista noin 20 % oli mukautettuja. Yksityiskohtaisemmin tarkasteltuna mukautusten yleisimmät syyt olivat talousarvion ylitys, sisäisen valvonnan puutteet, alijäämän kattamisen toteutuminen, myöhässä laadittu tilinpäätös, muu lainvastainen toiminta sekä kunnan antamat takaukset ja vakuudet. (Paukku & Paukku 2021, 196.)

Ulkomailta kuntien mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin liittyvää tutkimusta ei löydy samassa mittakaavassa kuin Suomesta. Kunnallista tilintarkastusta on ulkomailta tutkittu esimerkiksi sellaisista näkökulmista, miten kuntien tilintarkastajien palkkiot määräytyvät, miten kuntien hallinnonuudistukset ovat vaikuttaneet tilintarkastukseen ja mitä syitä on viiveessä kuntien tilintarkastuksen suorittamisessa (ks. Rubin 1988; Monfardini & von Maravic 2012; Cohen & Leventis 2013). Tutkimukseen liittyvä ero saattaa johtua siitä, että Suomessa kuntien vastuulla on kansainvälisesti vertailtuna suuri määrä lakisääteisiä tehtäviä (Harjula & Prättälä 2019, 5-6). Ojala, Uoti, Saastamoinen, Kettunen ja Pesu (2021) käsittelevät kirjallisuuskatsauksen menetelmin kunnallista tilintarkastusta koskevaa 2000-luvun tutkimusta Pohjoismaissa ja toteavat sen painottuneen Ruotsiin. Kuntien mukautettujen tilintarkastuskertomusten sijaan tarkastelun kohteena on ollut erityisesti kunnallisen tilintarkastuksen hinnoittelu (Ojala ym. 2021, 101).

Suomessa yksityiseltä sektorilta mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin liittyvää tutkimusta löytyy vähän. Laitinen ja Laitinen (1998) tutkivat 37 suomalaisen pörssiyrityksen tilintarkastuskertomukset tilikausilta 1992-1994 ja havaitsivat tilintarkastuskertomuksista olleen mukautettuja 7,2 %. Tuloksista selviää tekijöiksi mukautetun tilintarkastuskertomuksen saamiselle yrityksen heikko kannattavuus, korkea velkaantuneisuus sekä matala liiketaloudellinen kasvu (Laitinen & Laitinen, 1998, 650). Tämän tutkimuksen arvioinnissa on kuitenkin syytä muistaa, että osakeyhtiöiden tilintarkastukseen sovellettavaa tilintarkastuslakia on uudistettu kolme kertaa tutkimuksen tarkasteluajanjakson jälkeen (tilintarkastuslaki 936/1994; 459/2007; 1141/2015).

4 KUNNAN MUKAUTETTU TILINTARKASTUSKERTOMUS

Tutkimuksen kohteena olevat kuntien tilintarkastuskertomukset ovat mukautettuja, minkä vuoksi on tarpeen avata tarkemmin kunnan mukautetun tilintarkastuskertomuksen käsitettä. Ensin on kuitenkin ymmärrettävä, mitä tarkoitetaan kunnan vakiomuotoisella tilintarkastuskertomuksella, sillä kunnan mukautettu tilintarkastuskertomus määritellään tässä luvussa suhteessa vakiomuotoiseen tilintarkastuskertomukseen. Ala-aho ym. (2019, 127) toteavat kunnan tilintarkastuskertomuksen merkityksen liittyvän siihen, että valtuusto on tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä koskevassa päätöksenteossaan paljolti riippuvainen tilintarkastuskertomuksen tuottamasta informaatiosta.

4.1 Mukautetun tilintarkastuskertomuksen määritelmä

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) antamasta suosituksesta ilmenee, että kunnan vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus noudattaa tiettyä kaavaa ja siinä tarkastuksen tulokset esitetään seuraavasti: ”Kunnan hallintoa on hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta on järjestetty asianmukaisesti. Valtionosuuksien perusteista annetut tiedot ovat oikeita. Kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös on laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot tilikauden tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta.” Lisäksi lausunnot esitetään seuraavassa muodossa: ”Esitämme tilinpäätöksen hyväksymistä. Esitämme vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille tarkastamaltamme tilikaudelta.” (Suomen Tilintarkastajat ry 2021.)

Kunnan mukautettu tilintarkastuskertomus eroaa vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta siten, että se sisältää yllä mainitusta vakiomuodosta poiketen lisätiedon tarkastuksen tuloksista tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. Lisätieto tarkastuksen tuloksista voi vaikuttaa siihen, esitetäänkö lausunnot tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä ja vastuuvapauden myöntämisestä yllä mainitulla tavalla vakiomuotoisina vai mukautettuina. Mikäli tilivelvolliseen on kohdistettu muistutus tilintarkastuskertomuksessa, johtaa se yleensä vastuuvapautta koskevan lausunnon antamiseen mukautettuna. Kunnan tilintarkastajan on suoritettava erityistä harkintaa ennen mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamista ja usein myös kuultava toisen kokeneen tilintarkastajan mielipide asiaa koskien. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021.)

4.2 Lisätieto

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) julkishallinnon mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevassa suosituksessa todetaan, että lisätieto esitetään tarkastuksen tuloksia käsittelevässä osiossa siinä kohdassa, johon lisätieto liittyy. Esimerkiksi, jos lisätieto koskee kunnan hallintoa, esitetään se tarkastuksen tuloksia käsittelevän osion kohdassa, jossa lausutaan kunnan hallinnon lainmukaisuudesta ja valtuuston päätöstenmukaisuudesta (Suomen Tilintarkastajat ry 2021). Ala-aho ym. (2019, 106) mainitsevat kunnan hallintoa koskevien lisätietojen perustuvan tyypillisesti toimivallan ylityksiin sekä esteellisyysääntöjen ja lain määräaikojen rikkomiseen. Muita tavanomaisia hallinnon lisätietoja ovat talousarvion noudattamatta jättäminen, riittämätön reagointi alijäämän kattamisvelvollisuuteen ja vakuuksien saamisen laiminlyönti (Ala-aho ym. 2019, 106).

Hallintoa koskevien lisätietojen sisältöä voidaan tarkastella myös sitä kautta, mitkä ovat kunnan tilintarkastajan toteuttaman hallinnon tarkastuksen kohteet. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa listataan hallinnon tarkastuksen esimerkkikohteiksi taseeseen kertyneen alijäämän kattamisvelvollisuuden täyttymisen, talousarvion toteutumisen ja esteellisyysääntöjen noudattamisen tarkastuksen. Tarkastuksen kohteita ovat edellä mainittujen ohella mahdolliset kuntaa koskevat riita-asiat, päätösvaltuudet sekä viranhaltijoiden, kunnanhallituksen ja lautakuntien päätösten lainmukaisuus (Suomen Tilintarkastajat ry 2020). Koska edellä mainitut ovat tarkastuksen kohteita, voivat tarkastuksessa havaitut lisätiedot käsitellä niitä.

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) laatimassa Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset -suosituksessa on puolestaan eritelty tilanteita, jotka voivat johtaa hallintoa koskevaan tilintarkastuskertomuksen mukautukseen. Lista on jaoteltu kuntalain ja valtuuston päätösten vastaisesti toimimiseen. Kuntalain vastaisesti toimiminen sisältää lain määräaikojen tai esteellisyysäännöksiä rikkomisen, toimivallan ylittämisen ja talouden tasapainovaatimusten laiminlyönnin. Valtuuston päätösten noudattamatta jättämiseen kuuluvia tilanteita ovat olennaiset määrärahojen ylitykset ja tuloarvioiden alitukset sekä valtuuston päätösten toimeenpanon puutteet ja laiminlyönnit. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021.)

4.3 Muistutus

Kuntalain 125 § mukaan kunnan tilintarkastajan on tehtävä tilintarkastuskertomuksessa tilivelvolliseen kohdistuva muistutus, mikäli hän havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on

hoidettu vastoin lakia ja valtuuston päätöksiä olennaisella tavalla. Tilivelvollisina voidaan pitää esimerkiksi kunnanhallituksen ja lautakuntien jäseniä, kunnanjohtajaa sekä itsenäisestä tehtäväkokonaisuudesta vastuussa olevia johtavia viranhaltijoita. Valtuutetut eivät ole tilivelvollisia, eikä kunnan tilintarkastaja voi näin ollen kohdistaa muistutusta valtuustoon. Tilivelvollisuuden rajanveto perustuu viime kädessä kunnan tilintarkastajan harkintaan sen osalta, ketkä kunnan viranhaltijoista ovat tilivelvollisia. (Harjula & Prättälä 2019, 833-835.)

Tarkastuksen tuloksia koskevan lisätiedon tapaan tilivelvolliseen kohdistuva muistutus esitetään tarkastuksen tuloksia käsittelevän osion kohdassa, johon muistutus liittyy. Esimerkiksi, jos muistutus koskee kunnan hallintoa, esitetään se tarkastuksen tuloksia käsittelevän osion kohdassa, jossa lausutaan kunnan hallinnon lainmukaisuudesta ja valtuuston päätöstenmukaisuudesta. Kunnan tilintarkastajan on myös tilintarkastuskertomuksessa erikseen mainittava, että kyseessä on muistutus, toisin sanoen sana muistutus on ilmaistava. Hallintoon liittyvään muistutukseen voi johtaa muun muassa tilanne, jossa kunnan liikelaitoksen toimitusjohtaja on ylittänyt toimivaltansa tai jossa tietyn tehtäväalueen määrärahoissa on tapahtunut olennainen ja ennustettava ylitys. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021.)

Kunnan mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa esitettävä tilivelvolliseen kohdistuva muistutus poikkeaa suurelta osin osakeyhtiön mukautetussa tilintarkastuskertomuksessa olevasta vastaavasta asiasta. Ensimmäinen ero on terminologiassa, sillä osakeyhtiöiden tilintarkastukseen sovellettavan tilintarkastuslain 3:5:ssä käytetään muistutuksen sijaan termiä huomautus. Terminologian ohella erona on huomautukseen johtavat perusteet, tilintarkastuslain 3:5:ssä nimittäin säädetään huomautuksen tulevan kyseeseen silloin, kun yhtiön vastuuvollinen on rikkonut yhtiötä koskevaa lainsäädäntöä tai yhtiöjärjestystä tai toiminut tavalla, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan.

4.4 Lausunto

Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) suosituksen perusteella mukautettu lausunto tilinpäätöksen hyväksyttävyydestä ja vastuuvapauden myöntämisestä voi olla ehdollinen, kielteinen tai avoin. Ehdollisessa lausunnossa esitetään tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä tietyin ehdoin esimerkiksi niin, että valtuusto hyväksyy tarkastuksen tuloksissa olevan lisätiedon. Kielteisessä lausunnossa kunnan tilintarkastaja esittää, että tilinpäätöstä ei hyväksytä tai ettei tilikaudelta vastuuvapautta myönnettäisi tilivelvollisille. Lausunto jätetään avoimessa lausunnossa

nimensä mukaisesti avoimeksi, tämänkaltaiset tilanteet ovat käytännössä harvinaisia. (Suomen Tilintarkastajat ry 2021.)

Sitä, mihin mukautettuun lausuntoon kunnan tai muiden kirjanpitovelvollisten toimijoiden tilintarkastaja päätyy, voidaan lähestyä kansainvälisten tilintarkastusstandardien näkökulmasta. IAASB:n (2015) julkaisemassa ISA 705 -standardissa mainitaan tilintarkastajan päätyvän ehdolliseen lausuntoon, mikäli tilinpäätöksessä on oleellinen virheellisyys, joka ei kuitenkaan ole laajalle ulottuva. Jos tilintarkastajalla ei ole mahdollisuutta hankkia tarpeellista määrää soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, mutta kyseistä seikkaa ei voida pitää laajalle ulottuvana, voi ehdollinen lausunto tulla myös kyseeseen. Kielteinen lausunto on puolestaan annettava, jos tilinpäätöksessä on olennainen ja laajalle ulottuva virheellisyys. Lausunto voidaan jättää kokonaan antamatta, jos tilintarkastaja ei kykene hankkimaan riittävästi tarkoituksenmukaista evidenssiä tarkastuskohteesta ja kyseistä seikkaa voidaan pitää laajalle ulottuvana. (IAASB 2015.) Tosin kunnallisen tilintarkastuksen osalta tämä ei ole mahdollista, sillä kuntalain 125 § velvoittaa kunnan tilintarkastajaa lausunnon antamiseen. Näin ollen kunnan tilintarkastajan on annettava avoin lausunto.

Kunnan tilintarkastuskertomuksessa mukautettu lausunto on perusteltava tarkastuksen tuloksia käsittelevän lisätiedon tai tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen muodossa (Suomen Tilintarkastajat ry 2021). IAASB:n (2015) laatima ISA 705 -standardi määrää tilintarkastajan tehtäväksi kommunikoida tarkastuskohteen hallintoelinten kanssa silloin, kun on odotettavissa, että tilintarkastuskertomuksessa esitettävä lausunto annetaan mukautettuna. Tilintarkastajan on viestittävä mukautetun lausunnon tulevasta sanamuodosta sekä lausunnon mukauttamiseen johtaneista tekijöistä (IAASB 2015). Kuntien osalta asiaa säätelee myös kuntalain 125 §, jonka mukaan kunnan tarkastuslautakunnan on hankittava kunnanhallituksen lausunto sekä selitys tilivelvolliselta, johon on tilintarkastuskertomuksessa kohdistettu muistutus.

5 TUTKIMUSAINEISTO JA -MENETELMÄT

Valintojen ja päätösten tekeminen on osa tutkimusta ja ne vaikuttavat siihen, mitä tutkitaan, millä menetelmillä ja millä aineistolla. Esimerkiksi tutkimusmenetelmien kohdalla on pohdittava, mitä menetelmiä hyödyntäen voidaan parhaiten löytää vastaus tutkimusongelmaan tai mitä aineistoa on tarpeellista kerätä. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009, 123-124.) Tässä osiossa esitellään tämän tutkimuksen valinnat aineiston, aineistonkeruun sekä tutkimusmenetelmien osalta.

5.1 Tutkimusaineisto

Tutkimuksen aineisto koostuu Manner-Suomen kuntien tilikausien 2018-2020 tilintarkastuskertomuksista, joita kerättiin yhteensä 450, toisin sanoen 150 jokaista tilikautta kohden. Aineistonkeruun pohjana toimi Tilastokeskuksen vuoden 2020 kuntaluokitus. Tilikausien 2020 ja 2019 tilintarkastuskertomukset haettiin kokonaisuudessaan kuntien verkkosivuilta valtuuston pöytäkirjojen liitteistä siten, että tilikauden 2020 osalta tilintarkastuskertomukset kerättiin Tilastokeskuksen kuntaluokituksen mukaisessa aakkosjärjestyksessä ja tilikauden 2019 osalta käänteisessä järjestyksessä. Tilikauden 2018 tilintarkastuskertomuksista kuntien verkkosivuilta kerättiin 50 kuntaluokituksen mukaisessa aakkosjärjestyksessä ja 50 käänteisessä järjestyksessä, loput 50 pyydettiin sähköpostitse kunnista, joiden verkkosivuilta tilintarkastuskertomukset eivät olleet löydettävissä miltään tilikaudelta.

Tutkimusaineistossa on vähintään yksi tilintarkastuskertomus 280 Manner-Suomen kunnasta. Yhdestä kunnasta kerättiin aina yhdestä kolmeen tilintarkastuskertomusta riippuen siitä, olivatko ne verkkosivuilla saatavilla useammalta tilikaudelta. Neljästätoista kunnasta ei sähköpostipyynnöistä huolimatta onnistuttu saamaan lainkaan tilintarkastuskertomusta tutkimusprosessin edellyttämässä aikataulussa. Kerätystä tutkimusaineistosta muodostettiin Excel-taulukko, jossa yhden tai useamman hallintoon kohdistuvan mukautuksen sisältäneet tilintarkastuskertomukset saivat arvon ”1”, muut tilintarkastuskertomukset saivat arvon ”0”. Arvon ”1” saaneet tilintarkastuskertomukset toimivat tässä tutkimuksessa analyysin kohteina. Tällaisia tilintarkastuskertomuksia on aineistossa lukumäärällisesti yhteensä 86 kappaletta. Hallinnon mukautuksiksi tulkittiin kaikki Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) suosituksen mukaisesta vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta jollain tavalla poikkeavat hallinnon tarkastuksen tulokset, jotka oli esitetty tilintarkastuskertomuksen kohdassa, jossa lausutaan kunnan hallinnon hoitamisesta lain ja valtuuston päätösten mukaisesti.

5.2 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on menetelmäsuuntaukseltaan kvalitatiivinen, sillä tutkimustulokset perustuvat tilastollisen analyysin sijaan tutkimusaineistona toimivien dokumenttien analysointiin. Hirsijärven ym. (2009, 164) mukaan dokumenttien analyysi on yksi laadullisen tutkimuksen piirre, kun taas tilastollinen analyysi on Hirsijärven ym. (2009, 140) mukaan osa kvantitatiivista tutkimusta. Tässä tutkimuksessa lähtökohtana ei ole hypoteesien tai teorian testaaminen, vaan aineiston yksityiskohtainen tarkastelu, mikä on linjassa Hirsijärven ym. (2009, 164) kvalitatiivisesta tutkimuksesta esittämän näkemyksen kanssa. Huolimatta siitä, että tarkasteluajanjakson pituus on kolme tilikautta, toteutetaan tutkimus poikittaistutkimuksena, sillä kiinnostuksen kohteena ei ole pitkittäistutkimukselle tyypillisesti ilmiön kehityksen seuraaminen (Hirsijärvi ym. 2009, 178). Tutkimus voidaan lisäksi määritellä empiiriseksi, koska tutkimustulokset perustuvat empiiriselle tutkimukselle ominaisesti tutkimuskohteen analysointiin (Jyväskylän yliopisto 2015).

Tutkimusaineiston analysoinnin apuna käytettiin Excel-tilukkolaskentaohjelmaa ja molemmista tutkimuskysymyksistä muodostettiin oma taulukko. Ensimmäinen tutkimuskysymys johdettiin kuntalain 123 §:stä, jonka mukaan kunnan tilintarkastajan on tarkastettava ”onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti”. Tilintarkastuskertomuksissa olevat hallinnon mukautusten syyt merkittiin arvolla ”1”, jos mukautuksen syy liittyi lain noudattamiseen ja arvolla ”2”, jos mukautuksen syy liittyi valtuuston päätösten noudattamiseen. Kolmea mukautuksen syytä ei ollut mahdollista liittää kuntalain tai valtuuston päätösten noudattamiseen ja ne saivat arvon ”0”. Toisen tutkimuskysymyksen osalta tilintarkastuskertomuksissa olevat hallinnon mukautusten syyt luokiteltiin niiden lähtökohdista käsin siten, että samat mukautusten syyt muodostivat yhden luokan. Esimerkiksi mukautusten syyt, joissa oli kyse määrärahojen ylityksestä, koottiin määrärahojen ylitys-luokan alle. Lopuksi laskettiin, kuinka monta kertaa arvot ”1”, ”2” ja ”0” annettiin tilintarkastuskertomuksille sekä kuinka monta syytä hallinnon mukautuksen syistä muodostetut luokat sisälsivät. Informatiivisuuden lisäämiseksi tilikausia käsiteltiin analyysissä erillään toisistaan.

Tutkimuksessa käytetty analyysimenetelmä viittaa sisällön erittelyyn. Sarajärven ja Tuomen (2018, 119) mukaan sisällön erittely on erilaisten dokumenttien kvantitatiiviseen kuvaamiseen tarkoitettu analyysitapa. Tässä tutkimuksessa tulokset esitetäänkin lukumäärällisesti ja prosentteina. Sisällön erittelyssä on Sarajärven ja Tuomen (2018, 119) määritelmän perusteella kyse myös aineiston kvantifioinnista. Tämän tutkimuksen aineistoa on kvantifioitu tutkimuskysymysten mukaisesti, toisin sanoen lukumäärällisesti ja prosenttiosuuksina on kuvattu, kuinka suuri osa hallinnon mukautusten

syistä on liittynyt lain noudattamiseen ja kuinka suuri osa valtuuston päätösten noudattamiseen sekä mistä syistä johtuen hallintoon on kohdistettu mukautus. Aineiston kvantifiointi voidaan käytännössä määritellä toiminnaksi, jossa lasketaan, kuinka monta kertaa tietty asia aineistossa esiintyy (Sarajärvi & Tuomi 2018, 135). Tässä tutkimuksessa on laskettu, kuinka monta kertaa arvot ”1”, ”2” ja ”0” oli annettu tilintarkastuskertomuksille ja kuinka monta syytä hallinnon mukautusten syistä muodostetut luokat sisälsivät.

Tutkimuksessa on talousarvion noudattamisen osalta tehty keskeinen menettelytapavalinta siitä, että kyse on yksinomaan valtuuston päätösten noudattamisesta, vaikka talousarvion noudattamista koskee myös kuntalain 110 §. Tämä menettelytapavalinta perustuu siihen, että Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020) antamassa Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa todetaan, että hallinnon tarkastuksen yhtenä kohteena on talousarvion toteutumisen tarkastus osana valtuuston päätösten tarkastusta. Lisäksi Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) laatimassa julkishallinnon mukautettuja tilintarkastuskertomuksia koskevassa suosituksessa on lista tilanteista, jotka voivat johtaa hallintoa koskevaan mukautukseen. Kyseisessä listassa talousarvion noudattamatta jättäminen on liitetty valtuuston päätösten vastaisesti toimimiseen.

Tutkimuksessa käytetään termiä *hallinnon mukautuksen syy*. Aiemmasta tutkimuksesta ei ollut selkeästi johdettavissa yhtä termiä, jota yleisesti käytettäisiin. Paananen (2016) sekä Paananen ja Rönkkö (2017) käyttävät tutkimuksissaan termiä *taustalla olevat tekijät* selvittäessään tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastuskertomusten mukautukseen. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan jossain määrin eri asiaa, sillä selvityksen kohteena on, mihin syihin perustuen tilintarkastuskertomuksissa hallintoon on kohdistettu mukautus. Mielenkiinnon kohteena ei siis ole Paanasen (2016) sekä Paanasen ja Rönkön (2017) tutkimusten tapaan sen selvittäminen, vaikuttaako esimerkiksi velkaantuneisuus tai organisaation suuri koko tilintarkastuskertomuksen mukautukseen. Paukku ja Paukku (2021) käyttävät termiä *mukautuksen syy*, jolla he tarkoittavat esimerkiksi talousarvion ylitystä sekä virhettä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Oulasvirran ym. (2021) analyysissä käytetään kuitenkin termiä *mukautusperuste*, jolla viitataan esimerkiksi talousarviopoikkeamiin. Tässä tutkimuksessa on päädytty käyttämään termiä *syy*, sillä se arvioitiin *mukautusperustetta* informatiivisemmaksi ja selkeämmäksi termiksi.

6 TUTKIMUSTULOKSET

Tässä luvussa esiteltävät tutkimustulokset perustuvat yhden tai useamman hallinnon mukautuksen sisältäneiden tilintarkastuskertomusten analyysiin. Tämänkaltaisten tilintarkastuskertomusten osuus tutkimusaineistosta on yhteensä 19 %. Tilikaudella 2018 hallinnon mukautus sisältyi 22 tilintarkastuskertomukseen, mikä on suhteellisesti ilmaistuna 15 %. Tilikauden 2019 tilintarkastuskertomuksista 34 kappaletta eli 23 % sisälsi vähintään yhden hallinnon mukautuksen. Tilikaudella 2020 vastaavat lukemat olivat 30 kappaletta sekä 20 %.

6.1 Kuinka suuri osa hallintoa koskevien mukautusten syistä liittyy lain noudattamiseen ja kuinka suuri osa valtuuston päätösten noudattamiseen?

Taulukko 1 kuvaa hallintoa koskevien mukautusten syiden jakautumista lain ja valtuuston päätösten noudattamiseen ja siitä ilmenee, että yhteensä 57 % mukautusten syistä on liittynyt valtuuston päätösten noudattamiseen ja 41 % lain noudattamiseen. Tilikausi 2020 muodostaa tässä suhteessa poikkeuksen, sillä kyseisellä tilikaudella 56 % mukautusten syistä on liittynyt lain noudattamiseen ja vastaavasti 40 % valtuuston päätösten vastaisesti toimimiseen. Tilikausilla 2018 ja 2019 valtuuston päätösten noudattaminen on ollut hallitseva teema mukautusten syissä, erityisesti tilikaudella 2018, jolloin 83 % mukautusten syistä on liittynyt siihen ettei valtuuston päätöksiä ole kaikilta osin noudatettu ja 14 % on puolestaan liittynyt lain noudattamiseen. Tilikausi 2019 on ollut tasaisempi kuin tilikaudet 2018 ja 2020, sillä mukautusten syistä 57 % on tuolloin koskenut valtuuston

Taulukko 1: Mukautusten syiden liittyminen lain ja valtuuston päätösten noudattamiseen.

Tilikausi	Lain noudattaminen		Valtuuston päätösten noudattaminen		Olennaista seikkaa painottava lisätieto	
	Lkm.	%	Lkm.	%	Lkm.	%
2018	5	14 %	30	83 %	1	3 %
2019	21	43 %	28	57 %	0	0 %
2020	31	56 %	22	40 %	2	4 %
Yhteensä	57	41 %	80	57 %	3	2 %

päätösten noudattamista ja 43 % lain noudattamista. Tilikausilla 2018 ja 2020 tilintarkastaja on esittänyt yhteensä kolme sellaista olennaista seikkaa painottavaa lisätietoa, jotka eivät liity selkeällä tavalla lain tai valtuuston päätösten noudattamiseen. Kuten taulukosta 1 voidaan havaita, näiden lisätietojen osuus on yhteensä 2 % osuudella marginaalinen.

Taulukossa 1 lain noudattamiseen liittyy 57 mukautuksen syytä, joista 56 koskee kuntalain noudattamista. Vain yhden lain noudattamista koskevan mukautuksen syyn taustalla oli jokin muu säädös, tämä säädös oli julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annettu laki. Yksi mukautuksen syy koski kunnan hallintosäännön rikkomista, mikä on tutkimuksessa käsitetty kuntalain noudattamatta jättämiseksi, sillä kuntalain 90 §:ssä säädetään kunnan hallintosäännöstä. Tarkemmin määriteltynä kuntalain rikkomista sivuavista hallinnon mukautusten syistä 36 kohdistui kunnan taloutta ohjaaviin säännöksiin ja 16 kunnan toimintaa markkinoilla ohjaaviin säännöksiin. Kaksi mukautuksen syytä liittyi kunnanhallitusta koskeviin säännöksiin sekä yksi syy hallinnon ja talouden tarkastusta että yksi syy päätöksentekoa määrittäviin säännöksiin. Taulukossa 1 valtuuston päätösten noudattamista koskee 80 mukautuksen syytä. Mukautusten syistä 79 kohdistui kunnan talousarvion noudattamiseen ja yksi syy kunnan eriytetyn yksikön talousarvion noudattamiseen. Taulukon 1 kolmessa olennaista seikka painottavassa lisätiedossa, jotka eivät selkeällä tavalla liittyneet lain tai valtuuston päätösten noudattamiseen, oli kyse kunnan riita-asioista ulkopuolisten toimijoiden kanssa sekä kunnan hallinnon kohtaamasta poikkeuksellisesta työmäärästä.

6.2 Mihin syihin perustuen hallintoon on kohdistettu mukautus?

Taulukko 2 kuvaa syitä, joiden vuoksi hallintoon on tilikausina 2018-2020 kohdistettu mukautus ja siitä selviää, että mukautusten syitä on löydetty lukumäärällisesti yhteensä 140 kappaletta. Tilikaudelta 2018 mukautusten syitä on vähiten, 36 kappaletta. Tilikaudelta 2019 mukautusten syitä on löydetty 49 kappaletta ja tilikaudelta 2020 niitä on eritelty eniten, 55 kappaletta. Koska useimmat mukautusten syyt ovat samoja, on niistä muodostettuja luokkia vähemmän, analyysin tuloksena on saatu 17 mukautuksen syytä kuvaavaa luokkaa (ks. taulukko 2). Luokista merkittävin on kunnan talousarvioon sisältyvien määrärahojen ylitys, joka on tutkimuksessa havaittu yleisimmäksi syyksi hallinnon mukautukselle. Määrärahojen ylitys on kattanut tutkimuksen koko tarkasteluajanjaksolla 35 % mukautusten syistä. Huomionarvoinen on tilikausi 2018, jolloin 58 % mukautusten syistä on ollut määrärahojen ylityksiä. Myös tilikaudella 2019 määrärahojen ylitys on ollut yksinään yleisin syy hallinnon mukautukselle. Määrärahojen ylitykset kohdistuivat erityisesti kunnan teknisen toimen sekä sosiaali- ja terveystoimen tehtävälueille.

Taulukko 2: Syyt, joiden vuoksi hallintoon on kohdistettu mukautus.

SY Y HALLINNON MUKAUTUKSELLE		2018	2019	2020	Yhteensä
1. Määrärahojen ylitys	Lkm.	21	15	13	49
	%	58 %	31 %	24 %	35 %
2. Toimintakatteen alitus	Lkm.	6	13	7	26
	%	17 %	27 %	13 %	19 %
3. Taloussuunnitelman alijäämäisyys	Lkm.	3	7	6	16
	%	8 %	14 %	11 %	11 %
4. Vastavakuuden puuttuminen annetusta lainasta tai takauksesta	Lkm.	0	2	13	15
	%	0 %	4 %	24 %	11 %
5. Kunnalla on kattamatonta alijäämää taseessa	Lkm.	1	6	4	11
	%	3 %	12 %	7 %	8 %
6. Puutteellisten tai virheellisten tietojen antaminen talousarviossa, tilinpäätöksessä tai valtuustolle annettavassa selvityksessä	Lkm.	1	2	2	5
	%	3 %	4 %	4 %	4 %
7. Tuloarvion alitus	Lkm.	3	0	1	4
	%	8 %	0 %	2 %	3 %
8. Lain tai hallintosäännön määräaikojen rikkominen	Lkm.	0	1	2	3
	%	0 %	2 %	4 %	2 %
9. Mahdollisuus erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelyn alkamiseen	Lkm.	0	0	2	2
	%	0 %	0 %	4 %	1 %
10. Kunnalla on käynnissä riita-asioita ulkopuolisten toimijoiden kanssa	Lkm.	0	0	2	2
	%	0 %	0 %	4 %	1 %
11. Valtiontukea koskevia säännöksiä ei kaikilta osin noudatettu	Lkm.	0	1	0	1
	%	0 %	2 %	0 %	1 %
12. Hallintoa on työllistänyt poikkeuksellisen paljon tietty tekijä	Lkm.	1	0	0	1
	%	3 %	0 %	0 %	1 %
13. Hankintalain rikkominen	Lkm.	0	0	1	1
	%	0 %	0 %	2 %	1 %
14. Liiketaloudelliset tavoitteet jääneet toteutumatta	Lkm.	0	0	1	1
	%	0 %	0 %	2 %	1 %
15. Sisäinen valvonnan ja konsernivalvonnan ohjeistuksen päivittämisen laiminlyönti	Lkm.	0	1	0	1
	%	0 %	2 %	0 %	1 %
16. Tarkastuslautakunnan työn häirintä	Lkm.	0	0	1	1
	%	0 %	0 %	2 %	1 %
17. Toimivallan ylitys	Lkm.	0	1	0	1
	%	0 %	2 %	0 %	1 %
YHTEENSÄ	Lkm.	36	49	55	140
	%	100 %	100 %	100 %	100 %

Toiseksi yleisin syy hallinnon mukautukselle on ollut kunnan talousarvioon sisältyvän toimintatulojen ja toimintamenojen välisen erotuksen, eli toimintakatteen alittaminen. Toimintakatteiden alitukset kohdistuivat suurimmilta osin kunnan sosiaali- ja terveystoimen tehtäväalueelle. Toimintakatteen alituksia havaittiin etenkin tilikaudella 2019, jolloin niiden osuus mukautusten syistä oli 27 %. Yhteensä hallinnon mukautusten syistä 19 % on ollut toimintakatteen alituksia. Kolmas merkittävää syy hallinnon mukautukselle on taloussuunnitelman alijäämäisyys, joka edustaa yhteensä 11 % mukautusten syistä. Näitä syitä löytyi melko tasaisesti jokaiselta kolmelta tilikaudelta, eniten tilikaudelta 2019, jolloin 14 % mukautusten syistä oli taloussuunnitelman alijäämäisyyksiä. Taloussuunnitelman alijäämäisyyteen liittyy kuntalain 110 §, jonka mukaan kunnan taloussuunnitelman pitää olla tasapainoissa tai ylijäämäinen. Taloussuunnitelma puolestaan kattaa vähintään kolme tilikautta.

Kaksi muuta yleiseksi havaittua hallinnon mukautuksen syytä olivat vastavakuuden puuttuminen annetusta lainasta tai takauksesta sekä kunnan taseeseen kertynyt kattamaton alijäämä. Vastavakuuden puuttumista koskee kuntalain 129 §, jossa säädetään, että kunnan edut on turvattava vastavakuuksin kunnan myöntäessä lainaa, takausta tai muuta vakuutta. Vastavakuuden puuttumisen osuus mukautusten syistä vaihteli, sillä tilikaudelta 2018 ei havaittu yhtään syytä, tilikaudelta 2019 syitä havaittiin kaksi kappaletta ja tilikaudelta 2020 puolestaan 13 kappaletta. Tilikaudella 2020 vastavakuuden puuttuminen oli 24 % osuudella yhdessä määrärahojen ylityksen kanssa yleisin syy hallinnon mukautukselle. Huomionarvoista on, että kyseisellä tilikaudella 13:sta vastavakuuden puuttumiseen perustuvasta syystä 10 kohdistui samaan kuntaan. Kunnan taseessa olevaan kattamattomaan alijäämään viittaa puolestaan kuntalain 110 §, joka velvoittaa kertyneen alijäämän kattamiseen tietyn määräajan kuluessa. Kattamaton alijäämä edustaa yhteensä 8 % mukautusten syistä, suurimmillaan sen osuus oli 12 % tilikaudella 2019.

Vähemmän keskeisimmiksi syiksi hallinnon mukautukselle havaittiin puutteellisten tai virheellisten tietojen antaminen sekä kunnan talousarvioon sisältyvien tuloarvioiden alittaminen. Yhteensä 4 % mukautusten syistä oli puutteellisten tai virheellisten tietojen antamista ja 3 % tuloarvioiden alituksia. Puutteellisten tai virheellisten tietojen antamisessa oli kyse siitä, että kunta oli laatinut kolmessa tapauksessa talousarvion siten, ettei se sisältänyt toiminnallisia tavoitteita kaikilta tehtäväalueilta. Lisäksi yhdessä tapauksessa kunta ei ollut tilinpäätöksessään esittänyt selvitystä talouden ja toiminnan tavoitteiden toteutumisesta kaikilta tehtäväalueilta ja yhdessä tapauksessa kunnanhallitus oli antanut valtuustolle virheellistä tietoa kunnan liikelaitoksen taloudellisten tavoitteiden

toteutumisesta vastatessaan tarkastuslautakunnan arviointikertomukseen. Tuloarvioiden alitukset kohdistuivat puolestaan suurimmilta osin teknisen toimen tehtäväalueelle.

Muita vähintään kaksi mukautuksen syytä sisältävää luokkaa ovat lain tai kunnan hallintosäännön määräaikojen rikkominen, mahdollisuus erityisen vaikean taloudellisen aseman arviointimenettelyn käynnistämiseen ja kunnan käynnissä olevat riita-asiat ulkopuolisten toimijoiden kanssa. Lain tai kunnan hallintosäännön määräaikojen rikkomisia löydettiin kolme kappaletta ja niistä kaksi koski tilinpäätöksen laatimista myöhässä ja yksi talousarviopoikkeamien hyväksymistä hallintosäännöstä poiketen talousarviovuoden päätyttyä. Kahdessa mukautuksen syyssä oli kyse mahdollisuudesta arviointimenettelyn käynnistämiseen, mikä johtui siitä, että kuntalain 118 §:n mukaiset kriteerit erityisen vaikean taloudellisen aseman arviointimenettelyn käynnistämiseksi täyttyivät. Niin ikään kahdessa mukautuksen syyssä oli kyse yhden kunnan riita-asioista kahden eri toimijan kanssa. Toinen toimijoista oli kunnalle perusterveydenhuollon palveluja tuottava osakeyhtiö ja toinen toimija yksityisomistuksessa oleva matkailualan osakeyhtiö.

Loput seitsemän mukautusten syistä muodostettua luokkaa sisältävät vain yhden mukautuksen syyn, toisin sanoen hallintoon on kohdistettu niihin perustuen mukautus vain yhden kerran. Esimerkiksi tarkastuslautakunnan työn häirintä havaittiin syynä hallinnon mukautukselle yhden kerran ja siinä oli taustalla se, että lautakunnan lakisääteistä työtä oli kunnanhallituksen toimesta vakavalla tavalla häiritty. Yhden kunnan hallintoa poikkeuksellisen paljon työllistänyt tekijä oli puolestaan koulurakennuksen teknisesti epäonnistunut peruskorjaus, minkä selvittäminen työllisti poikkeuksellisella tavalla kunnan hallintoa. Toteutumatta jääneet liiketaloudelliset tavoitteet liittyivät kunnan liikelaitoksen asetettua alhaisempaan tilikauden tulokseen. Toimivallan ylityksen taustalla oli kunnanhallituksen päätös jatkaa takausta ulkopuolisen toimijan velasta, vaikka kyseinen asia kuuluu kuntalain 14 § perusteella valtuuston päätettäväksi. Lisäksi yhdessä kunnassa ei ollut noudatettu kaikilta osin kuntalain 129 § tarkoittamia valtioneuvoston määräyksiä ja yhdessä kunnassa oli tehty tilikaudella 2020 julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annetun lain vastaisia hankintoja hieman yli miljoonalla eurolla. Tilikaudelta 2019 eriteltiin yksi tapaus, jossa kunnanhallitus ei ollut päivittänyt sisäisen valvonnan ja konsernivalvonnan ohjeistusta kuntalain edellyttämällä tavalla.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkittiin päämies-agenttiteoriasta, aiemmasta tutkimuksesta ja kunnan mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta muodostetun teoreettisen viitekehyksen pohjalta syitä, joiden vuoksi kuntien hallintoon on kohdistettu mukautus vuosien 2018-2020 tilintarkastuskertomuksissa sekä syiden jakautumista lain ja valtuuston päätösten noudattamiseen. Analyysimenetelmänä käytettiin sisällön erittelyä ja sen tuloksena saatiin 17 kappaletta mukautusten syitä kuvaavia luokkia, joista merkittävimmät olivat määrärahojen ylitys sekä toimintakatteen alitus. Mukautusten syistä enemmistö liittyi valtuuston päätösten noudattamiseen.

7.1 Tutkimustulokset suhteessa päämies-agenttiteoreettiseen viitekehykseen

Enemmistö, tarkemmin määriteltynä 57 %, hallinnon mukautusten syistä on liittynyt valtuuston päätösten noudattamiseen. Tästä voisi tehdä johtopäätöksen siitä, että Oulasvirran (1994, 157) tarkoittamassa päämies-agenttisuhteessa, jossa valtuutettu on päämies ja viranhaltija on agentti, esiintyy ongelmana agenttien toiminta vastoin päämiesten tekemiä päätöksiä. Johtopäätös ongelmasta päämies-agenttisuhteessa olisi yhdenmukainen Eisenhardtin (1989, 58) päämies-agenttiteoriasta esittämän näkemyksen kanssa. Mahdollisia päämies-agenttiteoreettisia selityksiä viranhaltijoiden toiminnalle valtuuston päätösten vastaisesti voisivat olla Eisenhardtin (1989, 58) esittämä huomio päämiehen ja agentin ristiriitaisista tavoitteista sekä Pratin ja Zeckhauserin (1985, 3) erittelemä informaation epäsymmetria päämiehen ja agentin välillä. Tämä tarkoittaisi johtavien viranhaltijoiden pyrkivän esimerkiksi omien tehtäväalueiden määrärahojen lisäämiseen kokonaisuuden kustannuksella ja sen hyödyntämistä, että heillä usein on asiantuntevin tieto rahan käytöstä kunnassa.

Informaation epäsymmetria ja ristiriitaiset tavoitteet ovat puolestaan edellytyksiä sille, että viranhaltijat saattavat käyttäytyä Maystonin (1993, 68) määrittelemällä tavalla opportunistisesti ja vallitsevia olosuhteita hyödyntäen toimivat yksinomaan omien etujensa mukaisesti. Opportunistinen käyttäytyminen voi ilmetä esimerkiksi viranhaltijoiden pyrkimyksenä luoda tilaa palkankorotuksille lisäämällä omien tehtäväalueiden menoja. Päämies-agenttiteoreettista selitystä sille, miksi viranhaltijat eivät toimi valtuuston päätösten mukaisesti voitaisiin hakea myös Broadbentin ym. (1996, 275) havainnosta arvostiririidoista päämiehen ja agentin välillä sekä Pindyckin ja Rubinfeldin (1992) teoksen (ks. Möttönen 2002, 180) näkemyksestä, jonka mukaan julkisen sektorin johtajien preferensseissä yleinen intressi on poliittisten päätöksentekijöiden tekemiä päätöksiä korkeammalla

sijalla. Viranhaltijat ajattelisivat tällöin esimerkiksi valtuutettujen keskittyvän vähemmän tärkeisiin asiakokonaisuuksiin yleisen edun kannalta tärkeimpien teemojen kustannuksella.

On syytä ottaa huomioon Perrown (1986, 13-14) päämies-agenttiteoriaan kohdistama kritiikki ja se, että päämiehet voivat toimia agentin kannalta epäedullisella tavalla. Olisiko siis mahdollista, ettei valtuuston päätöksiä noudateta osittain myös sen vuoksi, että valtuutettujen toiminta päämiehenä ei välttämättä ole aina johdonmukaista. Esimerkiksi Oulasvirta (1994, 158) esittää huomion valtuutettujen keskinäisestä poliittisesta kilpailusta ja keskenään erilaisista viranhaltijoille ilmaistavista intresseistä, jotka saattavat koko kunnan yleisen edun sijaan palvella tiettyä rajattua intressiryhmää. Ferris ja Graddy (1998, 236) toteavatkin analyysissään tavoitteiden kompleksisuuden ja päätöksenteon suoraviivattomuuden aiheuttavan haasteita julkisella sektorilla.

Kuten Jensen ja Meckling (1976, 5) sekä Eisenhardt (1989, 58) mainitsevat, on päämies-agenttiteoriassa keskeisenä elementtinä sopimus, jolla hallitaan päämies-agenttisuhteen ongelmia. Kunnissa yksi tällainen sopimus on talousarvio (Meklin 2000, 139). Tässä tutkimuksessa on havaittu useita hallinnon mukautuksen syitä, joissa kyse oli talousarvion rikkomisesta. Valtuuston päätösten noudattamisessa olikin poikkeuksetta kyse talousarvion noudattamatta jättämisestä. Tämän pohjalta voitaisiin esittää kysymys talousarvion vaikuttavuudesta päämies-agenttisuhteen hallinnassa. Talousarvio itsessään on varmastikin keskeinen väline valtuutettujen ja viranhaltijoiden välisen suhteen ohjauksessa, mutta sitä ei välttämättä noudateta esimerkiksi Möttösen (2002, 183) kunnan talousarvion sisäisestä epärationaalisuudesta esittämän näkemyksen vuoksi. Möttösen näkemys tarkoittaisi sitä, ettei kunnan talousarviota ole aina edes mahdollista noudattaa siinä olevien määrärahojen ja toiminnalle asetettujen tavoitteiden välisen ristiriidan johdosta.

Meklin (2009, 59), Vuorinen (1995, 102) ja Vakkuri (2011, 67) liittävät tilintarkastuksen osaksi päämies-agenttiteoriaa. Tässä tutkimuksessa on löydetty tilintarkastuskertomuksista 140 kappaletta hallinnon mukautusten syitä ja niistä on muodostettu 17 hallinnon mukautuksen syytä kuvaavaa luokkaa, joten tutkimustulosten valossa tilintarkastus vaikuttaa olevan tarpeellinen toiminto päämies-agenttisuhteen kolmantena osapuolena. Tutkimustulosten perusteella tilintarkastuksella ilmeisesti kyetään jossain määrin onnistuneesti tuottamaan tietoa agentin toiminnasta päämiehelle. Tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä nousee Adamsin (1994, 11) sekä Ismaelin ja Robertsin (2018, 288) esittäminä havainto päämies-agenttiteorian myötävaikutuksesta sisäisen tarkastuksen olemassaoloon organisaatioissa. Olisiko siis mahdollista tulkita tutkimustuloksia siten että kunnissa, joissa on erillinen sisäisen tarkastus, noudatetaan myös paremmin valtuuston päätöksiä sekä lakia.

7.2 Tutkimustulokset suhteessa mukautettujen tilintarkastuskertomusten viitekehukseen

Tutkimuksessa yleisimmäksi syyksi hallinnon mukautukselle havaittiin määrärahojen ylitys, mikä on yhtenevä Paanasen ja Rönkön (2015) tilikausia 2009-2013 käsittelevän tutkimuksen tulosten kanssa. Myös Oulasvirran ym. (2021) tilikautta 2018 koskevan analyysin tuloksena yleisimmäksi hallinnon mukautuksen syyksi ja syyksi ylipäänsä tilintarkastuskertomuksen mukautukselle todettiin määrärahojen ylitys. Lisäksi Paukun ja Paukun (2021) tutkimuksessa on tehty vastaavanlainen havainto määrärahojen ylitykseen viitaten, myös he tunnistavat talousarvion ylityksen yleisimmäksi seikaksi, jossa kuntien hallinto ja taloudenpito eivät ole linjassa lakisääteisten vaatimusten kanssa. Tämän tutkimuksen tulokset taseeseen kertyneen alijäämän ja vastavakuuksien puuttumisen yleisyydestä mukautuksen syynä ovat linjassa Paukun ja Paukun (2021) tutkimuksen kanssa, sillä he havaitsivat yleisiä ongelmia alijäämän kattamisessa sekä takauksien ja vakuuksien myöntämisessä.

Vastoin Oulasvirran ym. (2021) sekä Paukun ja Paukun (2021) havaintoja, tässä tutkimuksessa ei todettu myöhässä laaditun tilinpäätöksen olevan yleinen syy mukautukselle, sillä hallintoon oli kohdistettu vain kaksi kertaa mukautus tämän syyn vuoksi. Toinen vastaava ero suhteessa kahteen edellä mainittuun tutkimukseen oli sisäisen valvonnan puutteiden merkitys, tässä tutkimuksessa vain yksi mukautuksen syy sivusi sisäistä valvontaa koskien sen ohjeistuksen päivittämistä. Erojen selityksenä saattaa olla se, että tässä tutkimuksessa on keskitytty nimenomaisesti hallintoon kohdistuvien mukautusten syihin. Toisaalta Paukun ja Paukun (2021) tutkimuksessa löydettiin tilikaudelta 2018 kunnan antamiin takauksiin ja vakuuksiin liittyviä mukautusten syitä 10 kappaletta. Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan havaittu tilikaudelta 2018 yhtäkään hallinnon mukautuksen syytä, joka perustuisi kunnan antamiin takauksiin tai vakuuksiin. Eron selityksenä saattaa olla Paukun ja Paukun (2021) tutkimuksen suurempi aineisto.

Tutkimustuloksista on erotettavissa useita kunnan taloutta negatiivisella tavalla sivuavia hallinnon mukautusten syitä. Tämän pohjalta voitaisiin tehdä päätelmän siitä, että kunnan yleisesti huono taloustilanne voi olla yksi tekijä hallinnon mukautuksen taustalla ja vaikuttaa hallinnon mukautuksen saamiseen. Tämänkaltaisen päätelmän huonon taloustilanteen ja tilintarkastuskertomuksen mukautuksen välisestä yhteydestä ovat tehneet Paananen ja Rönkkö (2017) havaitessaan muun muassa kuntakonsernin velkamäärän sekä heikon vuosikatteen vaikuttavan tilintarkastuskertomuksen mukautukseen. Vastaavanlaiseen päätelmään ovat päätyneet myös Paananen (2016) kuntayhtymien osalta sekä Laitinen ja Laitinen (1998) suurten suomalaisten pörssiyritysten osalta.

Tutkimustulokset ovat laajalti yhteneviä Ala-ahon ym. (2019) esittämien tyypillisten hallinnon tarkastuksen lisätietojen kanssa. Tutkimuksessa havaitut hallinnon mukautusten syyt vastaavat suurelta osin Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) laatimassa Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset -suosituksessa mainittua listaa tilanteista, jotka voivat johtaa hallinnon mukautukseen ja mukailevat pääosin Suomen Tilintarkastajat ry:n (2020) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksessa todettuja hallinnon tarkastuksen esimerkkikohteita. Yksi huomionarvoinen poikkeavuus tutkimustuloksilla on suhteessa kolmeen edellä mainittuun lähteeseen ja se on, ettei tutkimuksessa löydetty lainkaan hallinnon mukautusta, joka perustuisi esteellisyssäännösten rikkomiseen. Tästä voidaan päätellä esteellisyysskysymysten olevan kunnissa jossain määrin niin hyvin hallinnassa, että niihin ei kohdistu merkittävässä määrin olennaisia virheitä.

Kokonaisuudessaan tutkimuksessa analysoitujen hallinnon mukautusten syiden voitaisiin katsoa ilmentävän kuntatalouteen liittyviä ongelmia. Esimerkiksi taloussuunnitelmia on haastavaa laatia tasapainoon, jos menot kasvavat joka vuosi, mutta tulot eivät samassa tahdissa. Tehtävää vaikeuttaa se, että suuri osa kuntien velvoitteista on lakisääteisiä, joten ne on järjestettävä taloudellisesta tilanteesta huolimatta. Edellä mainitut tekijät mahdollisesti vaikeuttavat jo aiemmilta tilikausilta kertyneiden alijäämien kattamista vaaditussa määräajassa. Kuntatalouteen liittyen kehitettävää kuntien hallintotoiminnassa voisi olla tämän tutkimuksen tulosten perusteella esimerkiksi talousarvioseurannassa. Kaksi keskeisintä hallinnon mukautuksen syytä, jotka olivat määrärahojen ylitys ja toimintakatteiden alitus, muodostivat yhdessä yli 50 % hallinnon mukautusten syistä. Kuntien talousarvioseuranta olisi mahdollista edistää sellaiseen suuntaan, jossa olennaiset määrärahojen ylitykset sekä toimintakatteiden että tuloarvioiden alitukset kyettäisiin havaitsemaan ja hyväksyttämään valtuustolla vielä talousarviovuoden aikana. Tämä edistäisi myös valtuuston päätösten noudattamista.

7.3 Mahdolliset jatkotutkimusaiheet

Kuntien hallintoon kohdistuvien mukautusten syitä olisi mahdollista lähestyä suuremmalla aineistolla ja esimerkiksi viiden tilikauden kattavalla tarkasteluajanjaksolla. Tämän ansiosta voitaisiin kartoittaa hallinnon mukautusten syitä laajemmin ja tarkastella niiden yleisyyttä leveämmän aikaikkunan puitteissa. Toisaalta teemaa voitaisiin lähestyä kvantitatiivisesti hieman toisesta näkökulmasta. Esimerkiksi logistisen regressioanalyysin avulla voitaisiin selvittää tekijöitä hallinnon mukautusten taustalla. Mahdollisia muuttujia voisivat olla kunnan väestöön liittyvät tiedot, erilaiset taloudelliset tunnusluvut sekä tilintarkastajaan että tilintarkastusyhteisöön liittyvä informaatio.

LÄHTEET

- Adams, M. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8–12. <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>
- Ala-aho, V., Leppänen, P. & Oulasvirta, L. (2019). *Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä*. Helsinki: Alma Talent.
- Broadbent, J., Dietrich, M., & Laughlin, R. (1996). The Development of Principal-Agent, Contracting and Accountability Relationships in the Public Sector: Conceptual and Cultural Problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3), 259–284. <https://doi.org/10.1006/cpac.1996.0033>
- Cohen, S. & Leventis, S. (2013). Effects of Municipal, Auditing and Political Factors on Audit Delay. *Accounting Forum*, 37(1), 40–53. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.04.002>
- Dey, A. (2008). Corporate Governance and Agency Conflicts. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1143–1181. <https://web-s-ebsohost-com.libproxy.tuni.fi/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=b4b00e35-5f19-4e5f-b604-01c49ed47996%40redis>
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.2307/258191>
- Ferris, J. & Graddy, E. (1998). A Contractual Framework for New Public Management Theory. *International Public Management Journal*, 1(2), 225–240. <https://www-sciencedirect-com.libproxy.tuni.fi/science/article/pii/S1096749499800920>
- Harjula, H. & Prättälä, K. (2019). *Kuntalaki: tausta ja tulkinnat*. Helsinki: Alma Talent.
- Hay, D. & Cordery, C. (2018). The Value of Public Sector Audit: Literature and History. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1–15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Tammi.
- IAASB. (2015). International Standard on Auditing (ISA) 705 (revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. Haettu osoitteesta <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-705-revised-modifications-opinion-independent-auditors-report-4>, 14.3.2022.
- Ismael, H. & Roberts, C. (2018). Factors Affecting the Voluntary Use of Internal Audit: Evidence from the UK. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 288–317. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2016-1425>
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jensen, K. & Payne, J. (2005). Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs. *Auditing: Journal of Practice and Theory*, 24(2), 27–48. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.2.27>
- Jyväskylän yliopisto (2022). Empiirinen tutkimus. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto. Haettu osoitteesta <https://koppa.jyu.fi/avoimet/hum/menetelmapolkuja/menetelmapolku/tutkimusstrategiat/empiirinen-tutkimus>, 25.3.2022.

Kuntalaki 10.4.2015/410.

Laitinen, E. & Laitinen, T. (1998). Qualified Audit Reports in Finland: Evidence from Large Companies. *The European Accounting Review*, 7(4), 639–653.
<https://doi.org/10.1080/096381898336231>

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 18.9.2015/1142.

Leppänen, P. 2015. Kunnallinen tilintarkastus: nykytila, muutos ja kehitysnäkymät. Teoksessa L.-A. Kihn, U. Leponiemi, L. Oulasvirta, V. Vahtera & J. Wacker, (toim.) *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin (s. 99-119)*. Tampere: Tampere University Press.

Mayston, D. (1993). Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing, & Accountability*, 6(3), 68–96.
<https://doi.org/10.1108/09513579310042579>

Meklin, P. 2000. Tarkastuksen tehtävä kunnan tulosoajauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Teoksessa A. Rynänen, P. Meklin, V. Karhu & O. Kallio, (toim.) *Kunnallisen itsehallinnon renessanssi – rakennuspuita alkavalle vuosisadalle (s. 133-150)*. Tampere: Finnpublishers.

Meklin, P. 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa J. Heiskanen, L.-A. Kihn & S. Näsi, (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen (s. 56-69)*. Tampere: Tampere University Press.

Moe, T. (1984). The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science*, 28(4), 739–777. <https://doi.org/10.2307/2110997>

Monfardini, P. & von Maravic, P. (2012). Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance? *Financial Accountability & Management*, 28(1), 52–76.
<https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00536>

Möttönen, S. (2002). Kunnan poliittisten päätöksentekijöiden ja viranhaltijoiden suhde päämies-agenttiteorian valossa. *Hallinnon tutkimus*, 21(2), 178-188.
<https://journal.fi/hallinnontutkimus/issue/archive>

Ojala, H., Uoti, A., Saastamoinen, J., Kettunen, J. & Pesu, J. 2021. Kunnallista tilintarkastusta koskeva tutkimus Pohjoismaissa 2000-luvulla. Teoksessa L.-A. Kihn, L. Oulasvirta, J. Ruohonen, J. Rönkkö, M. Urpilainen & J. Wacker, (toim.) *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa (s. 101-123)*. Tampere: Tampere University Press.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Oulasvirta, L. 1994. Uusi organisaatioiden taloustiede ja kunnallishallinnon tutkimus. Teoksessa A.-V. Anttiroikko, (toim.) *Kunnallishallinto & politiikan taloustiede (s. 146-161)*. Tampere: Tampereen yliopisto.

Oulasvirta, L., Uoti, A., Ojala, H., Saastamoinen, J., Pesu, J., Kettunen, J., Paananen, M., Anttila, V. & Lindgren, H. (2021). Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus – Nykytila ja kehittämistarpeet. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11. Helsinki: Valtioneuvoston kanslia. Haettu osoitteesta
<https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/162869>, 26.3.2022.

- Paananen, M. (2016). Modified Audit Reports in the Case of Joint Municipal Authorities: Empirical Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20(2), 149-157. <https://doi.org/10.1111/ijau.12062>
- Paananen, M. & Rönkkö, J. (2015). Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttaminen: empiirinen katsaus tilintarkastuskertomuksiin vuosilta 2009-2013. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 43(3), 246-254. <https://www-doria-fi.libproxy.tuni.fi/handle/10024/59491>
- Paananen, M. & Rönkkö, J. (2017). Kunnan tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen vaikuttavat tekijät: empiirinen tutkimus koskien tilikautta 1-12/2009. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 45(1), 27-36. <https://www-doria-fi.libproxy.tuni.fi/handle/10024/59491>
- Paukku, E. & Paukku, J. (2021). Kuntien lakisääteiset velvoitteet ja niiden laiminlyönnit tilintarkastuskertomusten perusteella. *Hallinnon tutkimus*, 40(3), 187-202. <https://journal.fi/hallinnontutkimus/issue/archive>
- Perrow, C. (1986). Economic Theories of Organization. *Theory and Society*, 15(1/2), 11–45. <https://doi.org/10.1007/BF00156926>
- Pindyck, R. & Rubinfeld, D. (1992). *Microeconomics*. New Jersey: Prentice Hall.
- Pratt, J. & Zeckhauser, R. (1985). *Principals and Agents: The Structure of Business*. Boston: Harvard Business School Press.
- Rubin, M. (1988). Municipal Audit Fee Determinants. *The Accounting Review*, 63(2), 219–236. <https://libproxy.tuni.fi/login?url=https://www-proquest-com.libproxy.tuni.fi/scholarly-journals/municipal-audit-fee-determinants/docview/1301314154/se-2?accountid=14242>
- Ruohonen, J. (2020). *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Helsinki: Alma Talent.
- Sarajärvi, A. & Tuomi, J. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Suomen Tilintarkastajat ry. (2020). Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suositus, (3/2020). Haettu osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastus/julkishallinnon-tilintarkastus/julkishallinnon-hyva-tilintarkastustapa/>, 18.2.2022.
- Suomen Tilintarkastajat ry. (2021). Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset -suositus, (1/2021). Haettu osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/julkishallinnon-mukautetut-kertomukset/>, 18.2.2022.
- Tilastokeskus (2022). Kunnat 2020. Helsinki: Tilastokeskus. Haettu osoitteesta https://www2.tilastokeskus.fi/fi/luokitukset/kunta/kunta_1_20200101/, 18.2.2022.
- Tilintarkastuslaki 936/1994.
- Tilintarkastuslaki 459/2007.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.
- Vakkuri, J. 2011. Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa J. Vakkuri, L. Oulasvirta, J. Wacker & R. Kivimäki, (toim.) *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa (s. 63-95)*. Tampere: Tampere University Press.
- Vuorinen, E. (1995). *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Sipoo: Vuoricon.