LOTTA-MARIA SINERVO

Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä

AKATEEMINEN VÄITÖSKIRJA
Esitetään Tampereen yliopiston
johtamiskorkeakoulun johtokunnan suostumuksella
julkisesti tarkastettavaksi Tampereen yliopiston
Paavo Koli -salissa, Kanslerinrinne 1, Tampere,
2. päivänä syyskuuta 2011 klo 12.

English abstract

TAMPEREEN YLIOPISTO

TAMPEREEN YLIOPISTO

AKATEEMINEN VÄITÖSKIRJA
Tampereen yliopisto
Johtamiskorkeakoulu

Myynti
Tiedekirjakauppa TAJU
PL 617
33014 Tampereen yliopisto

Puh. 040 190 9800
Fax (03) 3551 7685
taju@uta.fi
www.uta.fi/taju
http://granum.uta.fi

Kannen suunnittelu
Mikko Reinikka

Taitto
Marita Alanko

Acta Universitatis Tamperensis 1628
ISBN 978-951-44-8489-6 (nid.)
ISSN-L 1455-1616
ISSN 1455-1616

Acta Electronica Universitatis Tamperensis 1090
ISBN 978-951-44-8490-2 (pdf)
ISSN 1456-954X
http://acta.uta.fi

Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print
Tampere 2011

ESIPUHE

Niin kuin laadulliseen tutkimukseen kuuluu, on tutkija itse tärkein tutkimusväline. Siten myös minä olen tehnyt tutkimustani koko persoonallani; niillä kyvyillä, tiedoilla ja taidoilla, joita minulla on ollut ja joita olen tutkimusprosessin aikana saanut. Väitöskirja on ollut elämänvaihe, jota olen vihannut, inhonnut, josta olen ärsyyntynyt, hermostunut, mutta johon olen niin syvästi rakastunut, etten haluaisi luovuttaa sitä käsistäni. Rakkautta on myös irti päästäminen, ja kuten eräs viisas mies kerran sanoi, *luovuuteen* kuuluu *luo*puminen, jotta tilalle voi tulla jotain *uu*tta. Nyt on sen aika.

Luova työ, kuten väitöskirja, ei synny tyhjiössä. Se syntyy vuorovaikutuksessa eri ihmisten kanssa, joista tärkeimpiä ovat olleet ohjaajani professori emeritus Pentti Meklin ja professori Jarmo Vakkuri. He ansaitsevat suurkiitokset kannustavasta ohjauksestaan sekä uskostaan minuun.

Aloitin professori emeritus Pentti Meklinin vetämän pro gradu -seminaarin syksyllä 2003. Kerroin Pentille, että haluaisin sellaisen aiheen, joka on kunnallistalouden ydintä, etten tuntisi valmistumiseni jälkeen osaamiseni olevan heikoissa kantimissa. Pentti ehdotti kuntien alijäämän kattamisvelvollisuuteen liittyvää aihetta ja myöhemmin myös kunnallistalouden assistentin paikkaa. Pentille olen kiitollinen näistä sekä myös tieteen ja tutkimuksen maailmaan tutustuttamisesta. Kiitos Pentti.

Pääsin mukaan professori Jarmo Vakkurin vetämään Suomen Akatemian rahoittamaan Public Sector Efficiency as an Ambiguous Problem -tutkimushankkeeseen vuonna 2006. Hanke mahdollisti päätoimisen tutkimisen ja osaltaan vaikutti olennaisesti tutkimusasetelmani muotoutumiseen. Tästä mahdollisuudesta olen kiitollinen Jarmolle. Erään väitöskirjapalaverin päätteeksi Jarmo totesi: ”Äänin 2–1 olemme päättäneet, että tästä tulee väitöskirja.” Jarmo, kiitos tuestasi ja lupauksestasi toimia väitöstilaisuuteni kustoksena.

Professori Antti Paasio ja KTT Hennamari Mikkola suostuivat väitöskirjani esitarkastajiksi. Heitä kiitän tästä sekä ansiokkaista kommenteistaan tutkimukseni esitarkastusvaiheessa ja loppuun saattamisessa. Professori Antti Paasio ansaitsee vielä lämpimän kiitoksen lupautumisestaan vastaväittäjäksi.

Koko tutkimusprosessini ajan olen työskennellyt Tampereen yliopistossa, Taloustieteiden laitoksella, nyttemmin Johtamiskorkeakoulussa. Olen ollut oikeutettu, sillä olen saanut työskennellä tutkimusta tekevien ja siitä innostuneiden ihmisten parissa. Haluan erityisesti kiittää professori Tuija Rajalaa hänen empati-

astaan ja tuestaan myös väitöskirjan viimeistelyvaiheessa. Olen ollut myös onnekas, sillä olen saanut työskennellä nuorten ja lupaavien tutkijoiden kanssa. Heistä haluan mainita erityisesti KTM Hannele Mäkelän, joka kannusti ja tuki minua sekä jatkuvasti vakuutteli, että tutkimusaiheeni on mielenkiintoinen ja tärkeä. Kiitos Hansu ja kiitos myös ystävyydestäsi. Lisäksi haluan mainita nimeltä HM Anniina Auteron, jota haluan kiittää matkakumppanuudesta monitulkintaisuuden maailmassa ja ystävyydestä. Se on ollut minulle tärkeää.

Kunnallisalan kehittämissäätiön myöntämä kaksivuotinen apuraha on mahdollistanut syventymisen tutkimukseeni. Olen tästä mahdollisuudesta kiitollinen. Oman paikkani löytämistä on helpottanut myös Kunnallistieteen yhdistys, jonka sihteerinä olen toiminut.

Tärkeimmät kiitokset kuuluvat kuitenkin elämäni tukiverkostolle, aviomiehelleni ja pojalleni. Hugo potki minua konkreettisesti eteenpäin, kun me yhdessä valmistelimme väitöskirjaani esitarkastuskuntoon. Sinun ansiostasi motivaationi oli kohdallaan, kiitos Hugo. Aviomieheni Risto piti huolen siitä, etten milloinkaan unohtanut, että elämässä on muutakin kuin tiede. Tämän vuoksi omistan väitöskirjani sinulle Risto. Lisäksi haluan kiittää vanhempiani sekä sisaruksiani perheineen. He ovat kannustaneet ja tukeneet minua koko elämäni ajan. Erityisesti haluan vielä kiittää isosiskoani DI Jenni-Maarit Ketolaa ymmärryksestäsi väitöskirjan teon mahdollisuuksista ja mahdottomuuksista.

Samalla kun laitan pisteen väitöskirjalle, vasta aloitan loppuelämäni huumaannuttavassa tieteen ja tutkimuksen maailmassa.

Tampereella kesällä 2011

Lotta-Maria Sinervo

TIIVISTELMÄ

Suomalaiset kunnat siirtyivät soveltamaan liikekirjanpitoa vuonna 1997, mikä vaikuttaa siihen, että kunnan talouden tasapaino ymmärretään yli- tai alijäämänä tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen välillä. Tämä kunnan talouden tasapainon mittaaminen on tutkimuksen aksiomaattinen lähtökohta.

Tässä tutkimuksessa kunnan talouden tasapaino nähdään monitulkintaisena ilmiönä. Jos kunnan talouden tasapaino tulkitaan vain yhdellä tavalla, on olemassa vaara, että kunnan taloutta ja toimintaa koskevat päätökset ovat vääriä ja johtavat ei-toivottuihin lopputuloksiin. Kuntia velvoittaa myös alijäämän kattamisvelvollisuus konkreettisine vaikutuksineen, minkä vuoksi olisi tärkeää ymmärtää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus.

Tutkimuksen tavoitteena on kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden jäsentäminen. Mittareihin ja toimijoihin liittyy aina rajoitteita, ja tulkintaympäristöt ovat erilaisia. Näistä tekijöistä muodostuu tutkittavan ilmiön monitulkintaisuus. Valittu mittari on epätäydellinen, toimijat toimivat rajoittuneesti, ja tulkintaympäristöjen ominaispiirteet vaikuttavat kunnan talouden tasapainon tulkintaan. Näistä tekijöistä muodostuu myös tutkimusasetelma. Tutkija on valinnut tutkimusasetelmaan kaksi tulkintaympäristöä, joiden näkökulmista ilmiötä analysoidaan. Nämä ovat liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöt. Liikekirjanpidon tulkintaympäristö muodostuu liikekirjanpitoon ja yleisemmin laskenta-ajatteluun liittyvistä perusperiaatteista ja normeista. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteet muodostuvat kunnan perustarkoituksesta, jonka keskeinen osa on kuntalaisten hyvinvoinnin turvaaminen järjestämällä erilaisia palveluja demokraattisen päätöksenteon alaisena. Tässä tehtävässä kuntien on pyrittävä toimimaan tehokkaasti ja toteuttamaan yhteiskunnallista oikeudenmukaisuutta pitkällä aikavälillä.

Tutkimukseen sisältyy kaksi teoreettista lähestymistapaa, joiden avulla tutkimus on mahdollista kontekstoida. Monitulkintaisuuden teoria muodostaa ensimmäisen teoreettisen lähestymistavan, jonka avulla analysoidaan toimijoiden rajoitteita preferenssien, relevanssin, itsekkyyden sekä merkitysten monitulkintaisuuksina. Mittausteoreettinen lähestymistapa antaa ne välineet, joita tutkija käyttää mittarin rajoitteiden analysoinnissa. Tasapainomittarin eli tuloslaskelman rajoitteita ovat muun muassa liikekirjanpidon laskentaperiaatteista syntyvät rajoitteet, jotka koskevat esimerkiksi laskentaympäristön (entiteetti) määrittelyä, kunnan raha- ja reaaliprosessin yhteensopimattomuutta ja itse tuloslaskelman eriin (tulon ja menon käsitteet, poistot) liittyviä rajoitteita. Mittarin käyttöönotto itses-

sään aiheuttaa myös rajoitteita. Nämä rajoitteet ovat käyttäytymisvaikutuksia, joita saattaa syntyä mittaamisen kohdeorganisaatiossa. Kunnan talouden tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla saattaa johtaa lyhytnäköiseen alijäämän välttämiseen tai tuloslaskelman paranteluun. Tutkimuksessa mittarin rajoitteita analysoidaan hyödyntäen erityisesti validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin käsitteitä.

Tutkimus on käsitteellis-teoreettinen, laadullinen tutkimus, joka sisältää niin käsitetutkimuksen kuin tapaustutkimuksen ominaisuuksia. Käsitetutkimuksellinen luonne näkyy erityisesti tulkintaympäristöjen määrittelyssä erilaisten käsitteiden avulla. Tapaustutkimuksellinen luonne korostuu empiirisessä aineistossa, joka sisältää kaksi tapauskuntaa (Pirkkala ja Kemijärvi), yhden kuntapalvelua (lasten päivähoito) koskevan analyysin sekä teemahaastatteluilla kerätyn aineiston. Kullakin näistä aineistoista pyritään havainnollistamaan tutkittavan ilmiön monitulkintaisuutta. Erityisesti haastatteluaineiston tarkoituksena on havainnollistaa erilaisia tulkintoja kunnan talouden tasapainosta. Haastateltavat on valittu sillä etukäteisoletuksella, että he tulkitsisivat tasapainoa eri tavoin. Tämän vuoksi haastateltavat ovat sekä kunnan että valtion toimijoita. Tutkimuksen metodologia pohjautuu hermeneutiikkaan, jolloin tutkimuksen kokonaisuus syntyy hermeneuttisen kehän periaatteen mukaisesti, empirian ja teorian vuoropuheluna. Päättely on tässä tutkimuksessa abduktiivista, ja se hermeneutiikkaan sopien etenee molemminsuuntaisesti yksityisen ja yleisen välillä.

Haastatteluaineistoa luokittelemalla voidaan muodostaa neljä kunnan talouden tasapainon tulkintatyyppiä. Nämä tulkintatyypit ovat tuloslaskelmalähtöinen, resurssilähtöinen, tarvelähtöinen ja vastikelähtöinen. Kuhunkin tulkintatyyppiin kuuluu omanlaisensa tulkinta kunnan talouden tasapainosta. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä kunnan talouden tasapaino ymmärretään mittarin eli tuloslaskelman kautta. Kunnan talouden tasapainoa kuvaa tuloslaskelman alin rivi: tilikauden ylijäämä, alijäämä tai nollatulos. Tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi kuuluu liikekirjanpidon tulkintaympäristöön. Tällöin tuloslaskelma on validi, luotettava ja relevantti tasapainomittari.

Kunnan talouden tasapainossa on kysymys kunnan resurssien riittävyydestä suhteessa kunnan velvoitteisiin, ei pelkästään tuloslaskelman osoittamasta alijäämästä. Tämä on tasapainon tulkinta resurssilähtöisessä tulkintatyypissä. Tulkintaan sisältyy myös kaksi ehtoa: tasapaino on saavutettava tehokkaalla resurssien käytöllä ja ottamalla huomioon kuntalaisten välinen oikeudenmukaisuus. Resurssilähtöinen tulkintatyyppi, samoin kuin tarvelähtöinen tulkintatyyppi, sijoittuu toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön. Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä korostuu oikeudenmukaisuuden merkitys. Kunnan talouden tasapaino näkyykin kuntalaisten riittävänä tarpeiden tyydyttämisenä. Myös vastikelähtöinen tulkintatyyppi tulkitsee kunnan talouden tasapainoa toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Olennaista vastikelähtöisessä tulkintatyypissä on kuntalaisen asema toiminnan rahoittajana ja palvelujen käyttäjänä. Vastikelähtöinen tulkintatyyppi kunnan talouden tasapainosta koskee kuntalaisen kokemien hyötyjen ja maksamien verojen tasapainoa.

Kunnan talouden tasapainoa voidaan tulkita monella tavalla, mutta kaikki tulkinnat eivät ole yhtä relevantteja. Kunnan talouden tasapainossa on olennaista resurssien riittävyys pitkällä aikavälillä. Tämän vuoksi tuloslaskelmaa tulkittaessa tulisi ottaa huomioon kunnan väestönkehitys ja palvelu- ja tulorahoitustarve, palvelun käyttäjien tyytyväisyys sekä kunnan lainakannan ja kassavarojen tila.

AVAINSANAT: Kunnan talouden tasapaino, monitulkintaisuus, mittaaminen, tulkinta, mittari, toimija, tulkintaympäristö, rajoite

ABSTRACT

Finnish municipalities started to use accrual based bookkeeping in 1997. This has brought the municipalities to understand and define the balance of a municipal economy as surplus or deficit calculated in income statement between periodized incomes and expenditures. This measurement of the balance of a municipal economy is an axiomatic starting point of this research.

Here the balance of a municipal economy is understood as an ambiguous phenomenon, especially since municipalities are obliged to equalize deficit. If the balance is understood and interpreted only as deficit or surplus, there is a true risk of making false and erroneous decisions about municipal economy and operation.

The object of the study is to analyze the ambiguity of the balance of a municipal economy. Indicator and actors have always limitations, and constraints and environments of interpretation have different characteristics. These are the factors which make the balance of a municipal economy ambiguous. The indicator used is partial and imperfect. Actors are bounded rational and operate under constraints. The characteristics of the environments influence interpretations of the balance of a municipal economy. These are also the factors which form the research setting of the study. In this study I have chosen two environments to analyze the balance of a municipal economy from different perspectives. First one is the environment of accrual accounting. The characteristics of this environment come from the basic principles of accrual accounting. The environment of commissioned economy is the second one. A municipality as a commissioned economy exists to ensure the wellbeing of its inhabitants by organizing services for them under the democratic policymaking. This all should be done efficiently and taking into account equality of the inhabitants in the long run. These formulate the characteristics of the second environment.

There are two theoretical approaches to context this study. The theoretical concept of ambiguity based on the theory of bounded rationality is the first one. This approach is used to analyze constraints of the actors using the concepts of ambiguities of preference, relevance, intelligence and meaning. Theory of measurement is the second theoretical approach of this research. From the theory of measurement, it is possible to define the tools to be used when analyzing constraints of the indicator. For example, the basic accrual accounting principles cause constraints of the indicator of balance, being the income statement. These constraints relate to the definition of the accounting entity, and the incompatibility of the monetary and

the real process in a municipality, but also to the items in the income statement (the concepts of income and expenditure, depreciation) in a municipal setting. The use of the indicator also creates constraints in the behavior of the organization being measured. The measurement of the balance of a municipal economy might lead to myopic avoidance of deficit or to creative accounting. Constraints of the indicator are analyzed using the concepts of validity, reliability and relevance.

This qualitative study is conceptual-theoretical research with features of conceptual research and case study. The features of conceptual research show in the theoretical frame of the study, especially in defining the environments of interpretation. The empirical data of the study emphasizes the case study feature. The empirical data consists of analysis of two case municipalities (Pirkkala and Kemijärvi) and one case service (day care), and data collected through theme interviews. The general purpose of each data source is to illustrate the ambiguity of the balance of a municipal economy. The methodology of the study is based on the hermeneutics. Accordingly, the study evolves as a dialectics of theory and empirical analysis. Suited in hermeneutics, the argumentation is abductive, moving in two-ways between specific facts and general conclusions.

The interview data is used to show different interpretations of the balance of a municipal economy. These interpretations can be categorized into four types: income statement, resource, need and value related types of interpretation. They all include a different interpretation of the balance of a municipal economy. Income statement related type interprets the balance through the indicator. The balance of a municipal economy is the deficit or surplus calculated in the income statement. This type interprets the balance of the environment of accrual accounting. Therefore the income statement is a valid, reliable and relevant indicator of the balance.

The balance of a municipal economy means that the resources of the municipality are adequate. This is the interpretation of the balance of the resource related type. Resource related type claims that the balance of a municipal economy should meet two requirements: it should be achieved with efficient use of resources and it should fulfill the equality between inhabitants. Resource related types as well as the need related type can be situated in the environment of commissioned economy. The equality of inhabitants is emphasized in the interpretation of the balance of a municipal economy of the need related type. Balance means that the needs of the inhabitants should be satisfied adequately. Also the value related type can be situated in the environment of commissioned economy. Here essential is to notice the position of the inhabitant as the financier and user of the services in a municipality. Hence the interpretation of the balance is the value inhabitants receive for their money.

The balance of a municipal economy is interpreted in different ways, but not all of these interpretations are equally relevant. Ultimately, the balance of a municipal economy has to do with the adequacy of resources. Therefore, when one interprets the accrual based income statement, one must take into account the demographic

development of the municipality, the demand for services and finance, the satisfaction level of service users customers, and the debt and cash status of the municipality.

KEY WORDS: balance of a municipal economy, ambiguity, measurement, interpretation, indicator, actor, environment of interpretation, constraint

SISÄLLYS

Esipuhe 3
Tiivistelmä 5
Abstract 8

Osa 1 - Tutkimusasetelma

1 Tutkimuksen kohde ja tutkimukselliset valinnat 19
1.1 Lyhyt johdatus tutkimuksen aihepiiriin 19
1.1.1 Tutkimusvirike: yksitulkintainen kunnan talouden tasapaino? 19
1.1.2 Miksi kunnan talouden tulisi olla tasapainossa? 22

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma 23
1.2.1 Tutkimuksen lähtökohtana monitulkintaisen talouden tasapainon mittaaminen kunnassa 23
1.2.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma 24
Miksi tutkin tulkintojen rajoitteita? 27

1.3 Tutkimuskohteena kunnan talouden tasapaino 29
1.3.1 Tutkimuskohteen jäsentäminen 29
1.3.2 Kunnan talouden tasapainon käsiteanalyysi 30
Kunnan talouden tasapainon ominaispiirteitä 32
Kunnan talouden tasapainon lähikäsitteet 33
Ennakkoehtojen ja seurausten kuvaaminen 35
Empiiristen tarkoitteiden nimeäminen 36

1.4 Tutkimuksen tieteenfilosofiset ja menetelmälliset valinnat 38
1.4.1 Konstruktivistinen tieteenfilosofinen näkökulma 39
1.4.2 Tutkimuksen metodologiana hermeneutiikka 41
Hermeneuttinen kehä 42
1.4.3 Abduktio tutkimuksen päättelylajina 44
1.4.4 Laadullinen tutkimus 44
Tutkimuksen käsiteanalyyttinen luonne 45
Tutkimuksen tapaustutkimuksellinen luonne 46
1.5 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys ja empiirinen aineisto 48
1.5.1 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys 48
1.5.2 Tutkimuksen empiirinen aineisto 49
Tilinpäätös- ja tilastoaineisto 49
Asiakirja-aineisto 54
Haastatteluaineisto 55
1.5.3 Teorian ja empirian suhde 57

1.6 Tutkimuksen asemointi ja eteneminen 58
1.6.1 Tutkimus kunnallistaloudellisen tutkimuksen kentässä 58
1.6.2 Tutkimuksen asemointi aikaisempaan tutkimukseen 61
1.6.3 Tutkimuksen eteneminen 64

Osa 2 – Tutkimuksen kontekstointi

2 Monitulkintaisuus tutkimuksen teoreettisena lähestymistapana 69
2.1 Monitulkintaisuuden käsite 69
2.2 Empsonin käsitys monitulkintaisuudesta 71
2.3 Monitulkintaisuus rajoittuneen rationaalisuuden teoriaperimän mukaan 73
2.3.1 Monitulkintaisuus ja organisaation päätöksenteko 75
2.3.2 Monitulkintaisuus, päätöksenteko ja toimijoiden rajoitteet 78
Preferenssien monitulkintaisuus 79
Relevanssin monitulkintaisuus 80
Itsekkyyden monitulkintaisuus 81
Merkitysten monitulkintaisuus 82
2.3.3 Monitulkintaisuus ja päätöksenteon ympäristö 83

3 Mittaaminen tutkimuksen teoreettisena lähestymistapana 85
3.1 Mittaamisen käsite 85
3.1.1 Mittausteorian luokittelua 87
3.1.2 Tulosmittaaminen 89
3.2 Laskentatoimi mittaamisena 91
3.2.1 Mittaaminen laskentatoimessa 93
3.2.2 Rajoituksia mittausteorian soveltamiselle laskentatoimessa 94
3.3 Mittaaminen, monitulkintaisuus ja rajoitteet 95
3.3.1 Etsinnän käsite 97
Mittaamisen perusongelma 98
3.3.2 Soveltamisen käsite 100
Mittaaminen ja soveltamisen ongelma 101

Osa 3 – Kunnan talouden tasapainon tulkintaympäristöt ja mittarin rajoitteet

4 Kunnan talouden tasapaino liikekirjanpidon tulkintaympäristössä 107
4.1 Mittarin taustalla kuntien kirjanpitouudistus 107
4.1.1 Lainsäädännön muutokset 107
4.1.2 Kuntien kirjanpitouudistus 109
4.1.3 Kansainvälinen kehitys 110
4.2 Laskenta-ajattelun periaatteet 113
4.2.1 Entiteetin käsite 114
4.3 Liikekirjanpito ja kunnan talous 117
4.3.1 Liikekirjanpito ja yrityksen toiminnan ja talouden mittaaminen 117
Yrityksen tilinpäätös 118

4.3.2 Liikekirjanpito ja kunnan toiminnan ja talouden mittaaminen 120
Kunnan tilinpäätös 121
4.3.3 Tuloslaskelma kunnan talouden tasapainon mittarina 122
4.3.4 Keinot kunnan talouden tasapainottamiseksi 124
4.4 Liikekirjanpidon tulkintaympäristö ja tapauskunnat 125
4.4.1 Pirkkala 125
4.4.2 Kemijärvi 128
4.5 Keskeiset havainnot liikekirjanpidon tulkintaympäristöstä 130
4.5.1 Tulkintaympäristön ominaispiirteet 130
4.5.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta 131

5 Kunnan talouden tasapaino toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä 132
5.1 Kunta toimeksiantotaloutena 132
5.1.1 Julkinen valta versus markkinat 132
Tehokkuusperustelut 133
Oikeudenmukaisuusperustelut 135
5.1.2 Toimeksiantotalous versus ansaintatalous 136
5.1.3 Kunta versus yritys 137
Talousprosessien erot 138
Kuntalaiset versus yrityksen asiakkaat 140
Tehokkuus ja oikeudenmukaisuus kunnassa ja yrityksessä 141
5.1.4 Kunnan toimeksiantotaloudellisesta määrittelystä 142
Kunta organisaationa 142
Kunta konsernina 143
Kunta toimeksiantotaloutena 144
5.2 Tehokkuus toimeksiantotaloudessa 145
5.2.1 Tehokkuuden käsite 145
Tehokkuus taloustieteessä 146
Tehokkuus yhteiskunnassa 146
5.2.2 Tehokkuus kunnan talouden tasapainon saavuttamisen ehtona 149
5.2.3 Tehokas kunnan toiminta ja talous 150
5.4 Oikeudenmukaisuus toimeksiantotaloudessa 150
5.4.1 Oikeudenmukaisuuden käsite 151
Oikeudenmukaisuus oikeudenmukaisuusteorioissa 151
Oikeudenmukaisuus taloustieteessä 152
Oikeudenmukaisuus yhteiskunnassa 154
5.4.2 Sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus 156
5.4.3 Kantaväestön ja muuttajien välinen oikeudenmukaisuus 158
5.5 Toimeksiantotalouden tulkintaympäristö ja tapaus lasten päivähoito 159
5.5.1 Lasten päivähoidon lyhyt historia ennen vuotta 1973 160
5.5.2 Lasten päivähoito 1973–2011 162
5.5.3 Lasten päivähoito toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä 166
5.6 Keskeiset havainnot toimeksiantotalouden tulkintaympäristöstä 169
5.6.1 Tulkintaympäristön ominaispiirteet 169
5.6.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta 170

6 Mittarin rajoitteita liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkinta-ympäristöissä 172
6.1 Mittariin liittyviä rajoitteita 172
6.1.1 Laskenta-ajattelun periaatteisiin liittyviä rajoitteita 171
Kunta entiteettinä 174
6.1.2 Kunnan tilinpäätökseen liittyviä rajoitteita 176
6.1.3 Tuloslaskelmaan liittyviä rajoitteita 177
Tuloslaskelman erien käsitteet 177
Poistoproblematiikka 179
Tuloslaskelman kattavuus 181
6.1.4 Tuloslaskelman tulkintaan liittyviä rajoitteita 182
Tuloslaskelma ja tehokkuus 183
Tuloslaskelma ja oikeudenmukaisuus 183
Kunnan talouden tasapainottamisen keinoihin liittyviä rajoitteita 183
6.2 Mittarin validiteetti, reliabiliteetti ja relevanssi 185
6.2.1 Validiteetti 185
6.2.2 Reliabiliteetti 186
6.2.3 Relevanssi 187
6.3 Mittarin käytön aiheuttamia rajoitteita 188
6.3.1 Tunnelinäkemys 188
6.3.2 Osaoptimointi 189
6.3.3 Lyhytnäköisyys 190
6.3.4 Konvergenssi 190
6.3.5 Tylsistyminen 191
6.3.6 Pelaaminen 192
6.3.7 Luova laskentatoimi 193
6.4 Keskeiset havainnot mittarin rajoitteista liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä 194
6.4.1 Mittarin rajoitteet liikekirjanpidon tulkintaympäristössä 194
6.4.2 Mittarin rajoitteet toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä 195

Osa 4 – Kunnan talouden tasapaino ja toimijoiden rajoitteet

7 Kunnan talouden tasapainon tulkintatyypit 201
7.1 Tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi 202
7.1.1 Tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet 202
7.1.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta 204
7.1.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista 204
7.2 Resurssilähtöinen tulkintatyyppi 205
7.2.1 Resurssilähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet 205
7.2.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta 208
7.2.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista 209
7.3 Tarvelähtöinen tulkintatyyppi 211
7.3.1 Tarvelähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet 211
7.3.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta 215
7.3.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista 215

7.4 Vastikelähtöinen tulkintatyyppi 216
7.4.1 Vastikelähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet 216
7.4.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta 217
7.4.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista 217
7.5 Tulkintatyyppien keskeiset havainnot 217
7.5.1 Tulkintatyypit ja tulkintaympäristöt 219
7.5.2 Tulkintatyypit ja mittarin rajoitteet 220
7.6 Toimijoiden rajoitteet kunnan talouden tasapainon tulkintatyypeissä 222
7.6.1 Toimijoiden preferenssien monitulkintaisuus 222
7.6.2 Relevanssin monitulkintaisuus toimijoiden näkökulmasta 223
7.6.3 Toimijoiden itsekkyyden monitulkintaisuus 223
7.6.4 Merkitysten monitulkintaisuus toimijoiden näkökulmasta 225

Osa 5 – Tutkimuksen päätelmät

8 Tutkimuksen tulokset ja päätelmät 229
8.1 Tutkimustulokset 229
8.2 Tutkimuksen päätelmät ja pohdintaa 233
8.2.1 Miten tuloslaskelman tulosta pitäisi tulkita? 233
8.2.2 Kunnan talouden tasapainon tulkintatyypit ja toimijat 236
8.3 Tutkimuksen onnistumisen arviointia 237
8.3.1 Onnistuminen tutkimustehtävässä 237
8.3.3 Aiheita ja teemoja jatkotutkimukselle 241

Lähteet 243
Liitteet 275

OSA 1

Tutkimusasetelma

1 TUTKIMUKSEN KOHDE JA TUTKIMUKSELLISET VALINNAT

1.1 Lyhyt johdatus tutkimuksen aihepiiriin

1.1.1 Tutkimusvirike: yksitulkintainen kunnan talouden tasapaino?

Julkisen talouden tila on ajankohtainen keskustelun aihe Suomessa ja Euroopassa (ks. EC 2006, VM 2010, Suomen Kuntaliitto 2011). Keskusteluissa käytetään kestävyysvajeen käsitettä.[1] Julkisen talouden kestävyys (*sustainability*) viittaa kykyyn rahoittaa julkista toimintaa. Myös suomalaisten kuntien kyvystä suoriutua tehtävistään keskustellaan.[2] Tällöin aiheena on kuntien talouden tasapaino, erityisesti kuntien alijäämien osalta. On esitetty tulkintoja, että kuntien talous on epätasapainossa, koska niille on kertynyt alijäämää useana vuonna[3] (Helin 2009, 43).

Kunnat alkoivat soveltaa liikekirjanpitoa (KuntaL 365/1995 67. §) vuoden 1997 alussa. Tuolloin uudistuksen tavoitteena oli, että liikekirjanpidon käyttöönoton myötä saadaan aikaisempaa tarkempi kuva kunnan talouden tilasta, erityisesti sen tasapainosta (esim. Kallio 2000). Liikekirjanpitoon perustuvassa tuloslaskelmassa esitetään kunnan tehtävien hoitamisesta syntyneet menot ja kunnan saamat tulot. Näiden välisen suhteen tulkitaan kuvastavan talouden tasapainoa. Yrityksessä liikekirjanpidon tavoitteet toteutuvat, sillä tilinpäätökseen sisältyvä tuloslaskelma kuvaa yrityksen talouden tilaa esittämällä tilikaudella syntynyttä voittoa tai tappiota. Tuloslaskelma antaa tietoa myös yrityksen toiminnan tehokkuudesta (yksinkertaistaen voidaan sanoa, että mitä enemmän voittoa syntyy, sitä tehokkaammin yritys on toiminut). Tilikauden hyvästä tuloksesta voidaan päätellä, että myös asiakkaat ovat tyytyväisiä. (Ks. esim. Kallunki & Kytönen 2004.) Näiden samojen oletusten on aikanaan katsottu soveltuvan myös kuntiin; tuloslaskelma kertoo kuntien talouden tasapainosta ja siten myös toiminnan tehokkuudesta ja

1 Kestävyysvaje- eli *sustainability gap* -käsite on lähtöisin Euroopan komission selvityksistä, joissa julkisen talouden kestävyyden tilaa tarkastellaan Euroopan unionin tasolla. Ks. lisää EC 2006.

2 Kansallisen keskustelun osalta, ks. esim. Hynynen 2004; 2005a; 2005c; Turkkila 2005; Hynynen 2008; 2009b; Tuusa 2009; Hynynen 2010a; 2010b; 2011a; 2011b. Ks. myös Hynynen 2005d.

3 Kun tuloslaskelmassa esitetystä vuosikatteesta vähennetään poistot ja arvonalentumiset sekä satunnaiset erät, saadaan tilikauden tulos. Tilikauden ylijäämä/alijäämä on tilikauden tulos, vähennettynä muutamilla laskennallisilla erillä. Ks. lisää luku 4.3.

kuntalaisten välisen oikeudenmukaisuuden toteutumisesta (vrt. Myllyntaus 1995, 233–238).

Myös tieteellisissä tutkimuksissa on esitetty näkemyksiä, että yrityksen tarpeisiin kehitetyt laskentajärjestelmät soveltuvat kuntiin tai laajemmin julkishallintoon. Esimerkiksi Ellwood ja Newberry (2007, 552) toteavat, että markkinasektorin laskentajärjestelmä (ns. *accrual accounting*) on tekninen työkalu läpinäkyvyyden ja tilivelvollisuuden toteutumisen parantamiseen. Lisäksi heidän tutkimuksensa mukaan järjestelmä on edesauttanut julkishallinnon supistamisen, yksityistämisen ja markkinaperustaisten mallien käyttöönoton (Ellwood & Newberry 2007, 566). Markkinasektorin laskentajärjestelmien käyttöönottoa on myös perusteltu juuri sen kyvyllä mitata toiminnan kestävyyttä (*sustainability*) ja sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta (Robinson 1998a, 21). Robinson tarkastelee myös julkishallinnon tehokkuuden mittaamista hyödyntäen markkinasektorin laskentajärjestelmiä. Julkishallinnon laskentajärjestelmien muutos liittyy laajemmin uuden julkisjohtamisen ilmiöön (*new public management*), joka tarkoittaa erityisesti markkinasektorin toimintatapojen laaja-alaisempaa hyödyntämistä (Groot & Budding 2008, 8).

Huolimatta siitä että markkinasektorin laskentajärjestelmiä sovelletaan kuntatalouteen, kunnat eroavat yrityksistä. Kunta on toimeksiantotalouden yksikkö, joka toimii järjestääkseen yhteisesti sovittuja palveluja (kuten koulutus tai terveydenhuolto) kaikille yhteiskunnan jäsenille ja joka rahoittaa toimintansa kaikilta yhteiskunnan jäseniltä kerättävillä veroilla. Kuntatalouteen kuuluu kuntalaisten oikeus saada tuloksellisia palveluita ja siten vastiketta maksamilleen veroille (esim. Meklin et al. 2009). Kunnan ja yleisemmin julkishallinnon on myös kohdeltava kansalaisia yhdenvertaisesti (Suomen perustuslaki, SP 731/1999 6. §). Kuntalaisten välistä oikeudenmukaisuutta tai palvelujen järjestämisen tuloksellisuutta ei kuitenkaan voida päätellä tuloslaskelman osoittamasta tilikauden tuloksesta, kuten yrityssektorilla. Nämä tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimukset ovat olennainen osa kunnan talouden tasapainoa. Tämä ilmiö on maailmanlaajuinen, ja toimeksiantotalouden ongelmat ovat samanlaisia, vaikka tasapainon mittaustavat vaihtelisivatkin. Tämän vuoksi markkinasektorin laskentajärjestelmien soveltaminen julkishallinnossa on saanut tieteellisessä tutkimuksessa myös runsaasti kritiikkiä (Monsen & Näsi 1997, 13). Markkinasektorin laskentajärjestelmät nähdään sopiviksi siihen julkishallinnon toimintaan, joka on liiketoimintaperusteista (*businesslike*) (Christiaens & Rommel 2008). Myös laskentajärjestelmien muutosten tavoitteisiin ja niiden toteutumiseen on kiinnitetty huomiota. Guthrie (1998, 14–15) toteaa, että tavoitteiden ja toteutuman välillä on räikeää ristiriitaa. Guthrien mukaan järjestelmän (*accrual accounting*) odotetaan tuottavan tietoa toiminnan tuotosten tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta, vaikka käytännössä laskentajärjestelmän painopiste on panosten mittaamisessa. Ter Bogtin (2008, 222) tutkimuksen perusteella laskentajärjestelmän käyttäjien on vaikea havaita kunnan toiminnassa laskentajärjestelmän muutoksen vaikutuksia. Myös Barton (1999) huomauttaa,

että markkinasektorin laskentajärjestelmien soveltamisessa on huomioitava julkishallinnon ominaispiirteet, jotka eroavat yrityksistä.

Kunnan talouden tasapainoa mitataan tuloslaskelmalla. Tilikausilla syntyneiden alijäämien tulkitaan yleisesti kuvaavan kunnan talouden epätasapainoa. Yleinen käsitys tasapainosta on muodostunut nykyisin käytettävästä mittarista, jolloin koko ilmiö kiteytyy pelkästään mittarin tulokseksi (ks. esim. Vakkuri 1998, 91). Tulkinnan mukaan alijäämäisten eli *epätasapainoisten* kuntien tulorahoitus on riittämätön menojen kattamiseen. Suomalaisia kuntia velvoittaakin alijäämän kattamisvaatimus (esim. SM 2005b, ks. myös Hynynen 2004; 2005a; 2005b; 2005c; 2005d), johon viitataan talouden tasapainottamisvelvollisuutena. Alijäämillä on perusteltu myös kunta- ja palvelurakenneuudistuksen tarvetta (SM 2005a).[4]

Kunnan talouden tasapaino näyttäytyy yksitulkintaisena tuloslaskelman viimeisenä rivinä, mutta kunnan perusluonteesta johtuen tasapainoilmiöön kuuluu muuta, kuten edellä mainitut vaatimukset oikeudenmukaisuudesta ja tehokkuudesta. Miksi sitten kunnan talouden tasapainon ymmärtäminen tuloslaskelmalla mitattuna on ongelmallista? Eihän se olisi, jos mittari, eli tuloslaskelma, kuvaisi kunnan talouden tasapainoa sellaisena kuin se todellisessa maailmassa ilmenee. Toki tuloslaskelmasta löytyvät tehtävien hoitamisesta syntyvät menot ja kuntalaisten maksamat tulot, joilla voidaan ymmärtää kuvattavan kunnan velvollisuuksia ja käytössä olevia resursseja. Kunnan talouden tasapaino ei ole kuitenkaan niin yksinkertainen. Pelkästään kunnan perusolemus nähdään edellä hyvin yksinkertaistaen. Kunta kuitenkin pyrkii hoitamaan sille annetut tehtävät saamallaan rahoituksella, mutta tehtävien hoitamiseen on olemassa useita eri tapoja. Kunta voi tuottaa palvelut itse, ja se voi ostaa niitä yksityiseltä tai julkiselta sektorilta. Samalla kunnan on huomioitava myös muutokset palvelujen käyttäjissä (väestön ikääntyminen, muuttoliike). Myös kunnan saama rahoitus tulee useammasta lähteestä: tuloveroina, valtionosuuksina, myynti- ja maksutuloina.

Jos kunnan talouden tasapaino olisi pelkästään tuottojen ja kulujen välistä tasapainoa, olisi sen mittaaminen yksinkertaista, helppoa, ja kenties mittarin tulos olisi yhdellä tavalla aina ja kaikkialla samalla tavalla tulkittavissa (yksitulkintaisuus). Tasapainomittarin tulosta – ylijäämää, alijäämää tai nollatulosta – voidaan kuitenkin tulkita edellisestä poikkeavilla tavoilla. Tällöin tulkinta riippuu tulkinnan tekijästä, esimerkiksi hänen preferensseistään, arvomaailmastaan ja näkökulmastaan. Kukin tulkitsija voi esittää myös oman käsityksensä siitä, mitä kunnan talouden tasapainoilmiö on. Juuri tasapainomittarin rajallisuus, tulkitsijoiden preferenssit ja muut rajoitteet sekä useat tavat ymmärtää ja tulkita ilmiötä tekevät kunnan talouden tasapainosta *monitulkintaisen* ilmiön.

Mitä merkitystä tasapainon monitulkintaisuuden ymmärtämisellä sitten on? Yksitulkintainen näkemys voi johtaa epäonnistuneisiin päätöksiin niin kunnan

4 Alijäämän tulkinnasta ja sen merkityksestä on aikakauslehdissä nostettu esille myös kriittisiä äänensävyjä, ks. esim. Meklin & Oulasvirta 2001; Hynynen 2005b; Koponen 2006; Hynynen 2010; 2011a ja 2011b.

taloudenhoidossa kuin palvelujen järjestämisessä. Kunnan talouden tasapainon ymmärtäminen on erityisen tärkeää rajallisten resurssien käytön kannalta. Monitulkintaisuuden ymmärtäminen tarkoittaa myös sitä, että tunnistetaan tasapaino ilmiönä ja toisaalta sen mittarin perusperiaatteet, jolla ilmiötä konkretisoidaan. Mittarin epätäydellisyyden huomioiminen on olennainen lähtökohta kunnan taloutta ja toimintaa koskevassa päätöksenteossa.

Kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden ymmärtämisellä on myös konkreettisia vaikutuksia. Kuntia velvoittava talouden tasapainottamisvaatimus edellyttää tuloslaskelmien tasapainottamista keräämällä lisää tuloja tai supistamalla menoja (KuntaL 365/1995 65. §). Tuloslaskelmien perusteella alijäämäiset kunnat voivat olla kunta- ja palvelurakenneuudistuslain (169/2007) yhdeksännen pykälän määritelmän mukaisesti erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa, jolloin kunnan tulee selvittää valtion kanssa, miten se selviää velvollisuuksistaan.

1.1.2 Miksi kunnan talouden tulisi olla tasapainossa?

Kunta määritellään teoreettisessa mielessä toimeksiantotaloudeksi (ks. esim. Kilpiö 1956, 5–6; Hosiaisluoma 1969, 15–20 ja Hallipelto 1995, 12–15). Tämä tarkoittaa sitä, että kunta on olemassa hoitaakseen saamaansa toimeksiantoa. Toimeksianto tulee kuntalaisilta, jotka myös rahoittavat kunnan toiminnan (verot ja maksut).[5] Käytännössä kuntalaisten toimeksianto tapahtuu demokraattisilla vaaleilla, äänestämällä ehdokasta niin eduskuntaan kuin kunnanvaltuustoon päättämään kuntien resursoinnista, velvollisuuksista ja vapaaehtoisista tehtävistä.[6]

Tämän verorahoitteisen toimeksiantotalouden yksikön tavoitteena on huolehtia saamastaan tehtävästä saamallaan rahoituksella[7] (vrt. ansaintataloudellinen yritys, jonka tavoite on pääsääntöisesti tuottaa voittoa). Kunnan ei ole tarkoitus kerätä enemmän kuin menojen kattamiseen tarvittava määrä tuloja. Ylijäämä kuvaa teoreettisessa mielessä sitä, että kuntalaisilta on kerätty liikaa veroja. Vastaavasti liian vähäinen verojen kerääminen ei ole mielekästä toimeksiannon hoitamisen kannalta.

---

5 Kuntaa voidaan analysoida myös päämies-agenttiteorian avulla (esim. Eisenhardt 1989). Tällöin kunta nähdään agenttina, joka hoitaa päämiehiltä eli kuntalaisilta saadun toimeksiannon näiltä saamallaan rahoituksella. Päämies-agenttiteoriaa julkiselle sektorille ovat soveltaneet muiden muassa Mayston 1993; Oulasvirta 1994; Bowlin 1997; Selten et al. 1999; Meklin 2002a; Valkama 2004; Kärki 2008 ja Rajala et al. 2008. Käsittelen päämies-agenttiteoriaa tarkemmin luvussa 5.1.

6 Tyypillisesti kuntien tehtävät jaetaan juuri lakisääteisiin ja vapaaehtoisiin, kuntien itse itselleen ottamiin tehtäviin. Perinteisen kahtiajaon sijaan kunnan tehtävät voidaan kuitenkin jakaa myös neljään luokkaan: kunnan lakisääteiset tehtävät, joita ovat erityisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat tehtävät (subjektiiviset oikeudet) ja yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat tehtävät sekä kunnan itselleen ottamat tehtävät ja valtionavusteiset vapaaehtoiset tehtävät. Ks. lisää Sallinen 2007, 93–98.

7 Kuntaa voidaan nimittää myös tasapainotaloudeksi.

Palvelujen järjestämisen tulisi onnistua kunnan käytössä olevin resurssein. Kuitenkin on aina olemassa enemmän toiveita ja tarpeita erilaisista palveluista, kuin mitä kunnalla on mahdollisuuksia ja resursseja niitä järjestää.[8] Niukkuus on talouden perusongelma[9], joka toteutuu myös kuntataloudessa. Tästä niukkuudesta johtuu se, että kunnan on ensinnäkin valittava, miten se resurssinsa hankkii, mihin se ne kohdistaa ja käyttää mahdollisimman tuloksellisesti. (Meklin et al. 2009, 246–247, ks. myös Ylä-Liedenpohja 1995, 11–12.)

Kunnan talouden tulisi olla tasapainossa myös siksi, että se on oikeudenmukaista. Kuntataloudessa toteutetaan myös periaatetta, jonka mukaan on oikeudenmukaista, että palvelujen rahoittamiseen osallistuu tietyltä osin myös niiden käyttäjä (Karhu 2001, 151).[10] Tällöin kunnan tulojen ja menojen tasapaino tietyllä aikavälillä takaa myös jonkinlaista oikeudenmukaisuutta kuntalaisten välillä.

Kunnan talouden tasapainoa voidaan pitää kunnan toiminnan perusperiaatteena. Jonkinlainen tasapainotilanne pitäisi olla olemassa kuntataloudessa, jotta kunnan rahat riittävät velvollisuuksien hoitamiseen niin jokapäiväisessä toiminnassa kuin pidemmälläkin aikavälillä[11].

1.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma

1.2.1 Tutkimuksen lähtökohtana monitulkintaisen talouden tasapainon mittaaminen kunnassa

Tasapaino on *suhde*käsite. Se kuvaa jonkin kahden tekijän a ja b välistä suhdetta niiden määrän ollessa yhtä paljon, eli tasan. Tasapainon voi nähdä sisältävän mitattavuusoletuksen: jotta voidaan sanoa, että tasapaino on olemassa, on tiedettävä, paljonko on tekijää a ja paljonko tekijää b. Tämän vuoksi kunnan talouden tasapainoa pyritään selvittämään juuri mittauksilla, eikä esimerkiksi havainnoimalla sitä ei-numeraalisesti. Kunnan talouden tasapainon mittaaminen suoriteperusteisella liikekirjanpidolla (tuloslaskelmalla) on yksi tapa konkretisoida ja käsit-

8 Ks. niukkuudesta julkistalouden perusongelmana Stiglitz 1988, 10.

9 Lionel Robbins kirjoittikin kuuluisan sitaattinsa, että taloustiede on oppi siitä, kuinka parhaiten käyttää rajallisia voimavaroja rajattomien tarpeiden tavoittelemiseksi: ”Economics is a science which studies human behavior as a relationship between ends and scarce means which have alternative uses.” Ks. lisää Robbins 1945, 24–45.

10 Huom. tämä käyttäjä maksaa -periaate ei kuitenkaan tarkoita sitä, että kunnan palvelut rahoitettaisiin pelkästään asiakas- ja palvelumaksuilla. Palvelujen ja investointien rahoittaminen verorahoituksella toteuttaa myös tätä periaatetta, vaikka verojen osalta ei voida sanoa, minkä vuoden tai mistä palveluista ne ovat korvausta.

11 Viittaan tässä jokapäiväisellä toiminnalla niin sanotun käyttötalouden hoitamiseen. Pitkä aikaväli tarkoittaa kunnan palvelukapasiteetin ylläpitoa ja kehittämistä investoinnein.

teellistää tätä abstraktia ilmiötä. Tätä konkretisointia voidaan pitää myös tämän tutkimuksen aksiomaattisena lähtökohtana.

Tutkimus pohjautuu siihen käsitykseen, että maailma ja sen ilmiöt ovat monitulkintaisia[12]. Myös kunnan talouden tasapaino on monitulkintainen ilmiö, jota ei voida yksiselitteisesti määritellä (ks. esim. March & Olsen 1976). Tässä yhteydessä monitulkintaisuus tarkoittaa yhtäältä sitä, että tulkinnat kunnan talouden tasapainosta ovat rajallisia, ne sisältävät rajoitteita. Toisaalta tulkintoja tehdään myös erilaisissa ympäristöissä. Jos ei olisi olemassa rajoitteita eikä useampia ympäristöjä, ei olisi olemassa monitulkintaisuutta.

1.2.2 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma

Tämän *tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainoa monitulkintaisena ilmiönä*. Tämä tapahtuu *analysoimalla kunnan talouden tasapainon tulkintojen rajoitteita kahdessa tulkintaympäristössä* (vrt. Gigerenzer & Selten 2002). Näitä rajoitteita käsittelen suhteessa kunnan talouden tasapainon mittaamiseen: mitä mittari huomioi, mitä jää sen ulkopuolelle (ks. esim. Ijiri 1967; 1975). Rajoitteen käsite on tässä kuitenkin laajemmassa merkityksessä. Mittaustulosta ja kunnan talouden tasapainoa tulkitsevat toimijat. Kuten kaikilla ihmisillä, myös näillä toimijoilla on oma arvomaailmansa, maailmankatsomuksensa ja ymmärryskykynsä. Kunnan talouden tasapainon tulkinnassa nämä ovat toimijoihin liittyviä rajoitteita (vrt. March 1988).

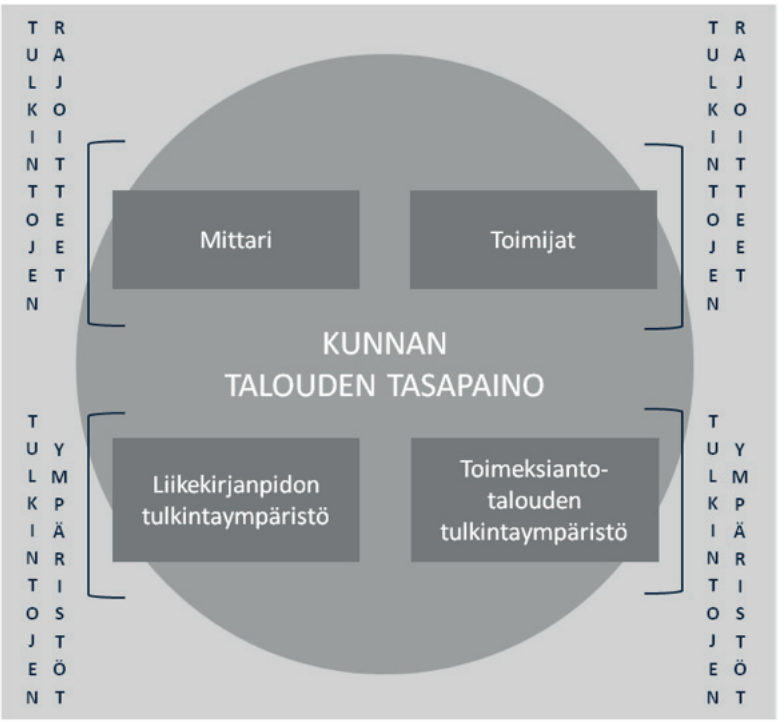
Kunnan talouden tasapainoa siis mitataan ja tulkitaan. Tulkinta tapahtuu aina ympäristössä[13]. Luokittelen nämä ympäristöt kahteen tulkintaympäristöön: liikekirjanpitoon ja toimeksiantotalouteen. Kumpaankin tulkintaympäristöön voi sisältyä useita erilaisia tulkintoja. Kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus syntyy tulkintojen rajoitteista ja ympäristöistä (vrt. Simon 1957).[14] Kuviossa 1 kuvataan tutkimusasetelma.

Tutkimusasetelmaan kuuluva liikekirjanpidon tulkintaympäristö syntyy suoriteperusteiseen liikekirjanpitoon ja laajemmin laskenta-ajatteluun kuuluvista periaatteista ja ominaispiirteistä (Hendriksen 1970; Deegan 2001; ks. myös Douglas 1995). Näitä ohjataan lainsäädännöllä (kirjanpitolaki 1336/1997 ja kirjanpitoasetus 1337/1997). Myös kuntalakiin (365/1995) sisältyy kannanottoja siitä, miten kun-

12 Monitulkintaisuuden käsite perustuu teoriaan rajoittuneesta rationaalisuudesta, ks. esim. Simon 1955 ja 1956. Käsittelen monitulkintaisuutta ja rajoittunutta rationaalisuutta seikkaperäisemmin luvussa kaksi.

13 Gigerenzer tarkastelee ympäristöä rajoittuneen rationaalisuuden teoriaperimässä käyttäen käsitettä ecological rationality. Ks. lisää Gigerenzer 2002, 38 ja 46–48, ks. myös Goldstein & Gigerenzer 2002 ja Gigerenzer & Goldsten 2011. Ekologinen rationaalisuus korostaa, että päätökset ja tulkinnat syntyvät aina ympäristöissä, niin menneissä, nykyisissä kuin tulevissakin, ks. Gigerenzer 2000, 28–57.

14 Gigerenzer ja Selten kuvaavat rajoittuneen rationaalisuuden teoriaperimän pohjautuvan juuri käsityksiin rajoitteista ja ympäristöstä. Ks. lisää Gigerenzer & Selten 2002, 5.



Kuvio 1.
Kunnan talouden tasapaino moni*tulkintaisena* ilmiönä – tutkimusasetelma

nan talouden tasapainoa (tuloslaskelmalla mitattuna) pitäisi tulkita. Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä kunnan talouden tasapainon tulkinta lähtee mittarista, jolla tätä kohdeilmiötä mitataan. Liikekirjanpidon tavoitteena on tuloksenlaskenta (tuloslaskelma), mutta myös taloudellisen aseman (tase ja rahoituslaskelma) selvittäminen. Taloudellisen aseman selvittäminen ei ole tässä tutkimuksessa olennainen osa liikekirjanpidon tulkintaympäristöä, sillä tasetta tai rahoituslaskelmaa ei käytetä kunnan talouden tasapainon mittaamiseen.[15]

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön lähtökohtana on kunnan perusluonne toimeksiantotaloudellisena yksikkönä (ks. esim. Kilpiö 1956). Yksikön tavoitteena ei ole kerätä voittoa. Riittää, että saatu rahoitus kattaa toimeksiannon

15 Tasetta ja rahoituslaskelmaa voidaan pitää relevantteina mittareina kunnan talouden tasapainon selvittämisessä. Tämän tutkimuksen aksiomaattinen lähtökohta on kuitenkin tuloslaskelman käyttäminen tasapainon ensisijaisena mittarina, koska se on lainsäätäjien valitsema, nykyisin käytössä oleva mittari. En kuitenkaan rajaa tasetta tai rahoituslaskelmaa tutkimuksen tarkastelun ulkopuolelle, vaan käsittelen niiden merkitystä tuloslaskelmamittarin rajoitteiden näkökulmasta, luvussa 4.4.

hoitamisesta syntyneet kustannukset. Kunnalla on useita vaihtoehtoja siihen, miten se palvelunsa järjestää. Käytännössä on kysymys siitä, tuotetaanko palvelut itse vai hankitaanko ne ulkopuoliselta toimijalta.[16]

Keskeinen näkökulma toimeksiantotalouteen on aikaperspektiivi: missä ajassa kunnan talouden tulisi olla tasapainossa. Toimeksiantotalouteen liittyvät kiinteästi tehokkuus ja oikeudenmukaisuus[17]. Myös toimeksiantotalouden mukaisessa tulkinnassa huomioidaan tasapainon mittari, mutta se ei välttämättä ole tulkinnan lähtökohta.[18]

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä otetaan huomioon yksittäisen kunnan kontekstuaalinen tilanne. Kuntia erilaistaa muuttoliike, joka suomalaisessa kuntakentässä liikuttaa asukkaita syrjäseuduilta kasvukeskuksiin (ks. Laurila 1998; Kallio 2006). Muuttoliikkeellä sekä kuntien väestönkehityksellä on olennainen vaikutus kunnan talouden tasapainoon. Myös kunnassa oleva palvelurakenne on kontekstuaalinen tekijä, joka vaikuttaa toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä.

Erilaiset tulkintaympäristöt kunnan talouden tasapainosta ovat tutkimusasetelmassa (kuvio 1) vierekkäisinä laatikoina. Tulkintojen suhde toisiinsa on teoreettisessa mielessä ikään kuin vaihtoehtoinen: jos ei tulkita liikekirjanpidon ympäristössä, tulkitaan toimeksiantotalouden ympäristössä; jos tulkitaan liikekirjanpidon ympäristössä, ei tulkita toimeksiantotalouden ympäristössä. Toisen tulkintaympäristön ominaispiirteet voivat tietyssä määrin tulla esille, vaikka kyse olisikin esimerkiksi toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön kuuluvasta tulkinnasta. Kyse onkin siitä, kumpaa tulkintaympäristöä lähinnä tarkasteltava tulkinta on. Erilaisten tulkintojen syntymistä tulkintaympäristöissä jäsennetään tulkintatyyppien avulla. Tämä tarkoittaa sitä, että tutkimukseen sisältyy erilaisilta toimijoilta kerättyä haastatteluaineistoa, jota analysoimalla ja luokittelemalla voidaan esittää erilaisia tulkintatyyppejä kunnan talouden tasapainosta.[19]

---

16 Tarkastelen talouden tasapainoilmiötä kahdessa tulkintaympäristössä emokunnan osalta, jolloin koko kuntakonsernin tarkastelu jää tutkimuksen ulkopuolelle. Tämä rajaus johtuu siitä, että tasapainoproblematiikka ei ilmene samalla tavalla emokunnassa ja tytäryhteisöissä. Emokunnalla on vastuu kunnan palvelukapasiteetin rahoittamisesta, jolloin muutokset esimerkiksi tulorahoituksessa vaikuttavat olennaisesti emokunnan talouden tasapainoon. Tytäryhteisössä tämä ei näy näin suoraviivaisesti. Vastaavalla tavalla esimerkiksi verotulojen osalta ei voida osoittaa, mistä palvelusta ne ovat korvausta, kun taas esimerkiksi vesimaksu on suora korvaus saadusta palvelusta. Viime kädessä emokunnalla on kuitenkin vastuu koko konsernista. Kuntakonsernista, ks. lisää luku 5.1.4.

17 Julkisen sektorin olemassaoloa perustellaan juuri tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimuksilla. Tähän teemaan palaan luvussa 5.

18 Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä tasapainon tulkinta voi lähteä esimerkiksi taseen tai rahoituslaskelman antamien tietojen pohjalta. Ks. lisää luku 4.4.

19 Tutkimuksen teoreettista viitekehystä, empiiristä aineistoa ja niiden suhdetta käsittelen tarkemmin luvussa 1.5.

Tutkimusasetelmaa voidaan selventää esimerkin avulla, vaikka oikeudenmukaisuuden ymmärtämisenä. Kullakin meistä on käsitys siitä, mitä oikeudenmukaisuus tarkoittaa. Oikeudenmukaisuutena voitaisiin pitää vaikkapa sitä, että esimerkiksi sisarusparvessa kullakin lapsella on samanlaiset elämisen lähtökohdat. Oikeudenmukaisuutta voidaan mitata selvittämällä, saako kukin lapsi saman verran ruokaa, vaatteita tai saman ikäisenä polkupyörän ja niin edespäin. Niin ikään mittari on epätäydellinen, eli siihen liittyy rajoitteita (kuvaako esimerkiksi sama vaatemäärä juuri oikeudenmukaisuutta; otetaanko huomioon, ovatko vaatteet uusia vai käytettyjä). Tätä oikeudenmukaisuutta voidaan tulkita eri tavoin riippuen tulkinnan tekijästä eli toimijasta. Toimijoilla on erilaisia preferenssejä ja näkemyksiä siitä, mikä on relevanttia oikeudenmukaisuudessa (onko sitä esimerkiksi ruoka vai polkupyörän vaihteiden määrä). Nämä toimijoiden arvomaailmaan ja näkemyksiin liittyvät tekijät ovat myös rajoitteita. Tulkinta oikeudenmukaisuudesta riippuu toimijoista, mutta tulkinta tehdään myös erilaisissa ympäristöissä. Esimerkiksi yksilapsisen perheen näkökulmasta oikeudenmukaisuutta on se, että lapsi saa pyörän, mutta monilapsisessa perheessä sillä on suuri merkitys, minkä ikäisenä pyörän saa. Oikeudenmukaisuuden monitulkintaisuus syntyy siis sekä tulkinnan rajoitteista (mittari ja toimijat) että ympäristöistä (tulkintaympäristöt).

Koska tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainoa monitulkintaisena ilmiönä, tutkimuksen tuloksena syntyy käsitys tästä monitulkintaisuudesta: mitkä ovat mittariin ja toimijoihin liittyvät rajoitteet, mitä ovat tulkintaympäristöt. Haastatteluaineiston perusteella jäsennetään myös erilaisia tulkintatyyppejä kunnan talouden tasapainosta. Tutkimustulosten perusteella voidaan esittää pohdintoja siitä, miten kunnan talouden tasapainoa pitäisi tulkita.

Miksi tutkin tulkintojen rajoitteita?

Yleisesti ajateltuna kunnan talouden tasapainon mittaamiseen on erilaisia vaihtoehtoja, joista toiset ovat relevantimpia kuin toiset.[20] Koska kyse on juuri talouden tasapainosta, on perusteltua, että sitä mitataan kirjanpidollisella mittarilla. Onhan kirjanpidon tehtävä rekisteröidä talousyksikön liiketapahtumia. Tähän on vaikuttanut erityisesti kuntien kirjanpitouudistus, joka toi liikekirjanpidon ja siten myös tuloslaskelmat kuntiin. Tuloslaskelmasta tuli yleisesti hyväksytty kunnan talouden tasapainon mittari. On olemassa myös erilaisia kirjanpidollisia tapoja mitata kunnan talouden tasapainoa. Esimerkiksi hallinnollisessa kirjanpitojärjestelmässä kunnan talouden tasapainoa mitattiin kassavirtaperusteisesti, joka tarkoittaa kunnan kassaan kertyneitä rahavirtoja suhteessa sieltä lähteneisiin rahavirtoihin. Talouden tasapainoa voidaan mitata myös sitoumus- tai kustannusperusteisesti[21].

20 Vastaavalla tavalla esimerkiksi kunnan talouden tasapainoa tulkittaessa voidaan sanoa, että kunnan kannalta kunnanjohtajan tulkinta talouden tasapainosta on tärkeämpi verrattuna vaikka yksittäisen kuntalaisen esittämään tulkintaan.

21 Erilaisia kunnan talouden tasapainon mittaustapoja kirjanpidossa ovat kassaperusteinen (*cash basis*), kassavirtaperusteinen (*cashflow basis*), kustannusperusteinen (*cost basis*),

Suomessa laskentajärjestelmäksi on valittu suoriteperusteinen (*accrual basis*) mittaustapa[22]. Tällöin meno kirjataan tuotannontekijän vastaanottamisen ja tulo suoritteen luovuttamisen perusteella (ks. lisää Leppiniemi & Leppiniemi 2010a).[23]

Tutkimuksen tavoitteena on jäsentää käytössä olevaan mittariin ja toimijoihin liittyviä olennaisia rajoitteita. Olen valinnut tämän tavoitteen sen vuoksi, että käytännössä jotain mittaria on kuitenkin käytettävä. Sen sijaan että tutkimuksessa rakennettaisiin toinen vastaavalla tavalla monitulkintainen mittari, tässä tarkoituksena on päästä analyysissä eteenpäin: vastata kysymykseen 'mitä sitten'. Mittarit ovat aina monitulkintaisia ja rajoittuneita. Ne eivät koskaan onnistu kuvaamaan kohdettaan sellaisena kuin se todellisuudessa ilmenee. Se että tunnistetaan mittarin epätäydellisyys, edesauttaa mittarin pohjalta tehtävien päätösten onnistumista. Tällöin ollaan onnistumisen suhteen paremmassa tilanteessa kuin tapauksessa, jossa monitulkintaisuutta yritetään ratkaista kehittämällä uusi, "parempi" ja yhtä lailla monitulkintainen mittari. Valitsemani tutkimusasetelma edellyttää olemassa olevan tilan hyväksymistä. Vaikka tarkastelen rajoitteiden näkökulmasta muun muassa kunnan soveltamaa liikekirjanpitoa kriittisesti, on tutkimuksen tavoite kuitenkin mittarin tulkinnan tasolla[24] antaen välineitä mittarin tulosten tulkintaan.

Kunnan talouden tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla on hyvä esimerkki siitä, miten mittaaminen vaikuttaa mitattavasta ilmiöstä syntyviin käsityksiin, tässä osaltaan kuntien kirjanpitouudistuksen seurauksena. Kunnan talouden tasapaino ilmiönä on ollut olemassa ennen kirjanpitouudistusta, ja on syytä huomata, ettei tasapaino-ongelma ole seurausta uudistuksesta. Aikaisemmin käytössä olleen hallinnollisen kirjanpidon aikaan yleinen tulkinta kunnan talouden tasapainosta oli erilainen. Kunnan talouden tasapainon ongelma oli ratkaistu laatimalla talousarvio tasapainoon ja hallinnollisen kirjanpidon avulla seurattiin talousarvion toteutumista. Liikekirjanpidon ja siihen pohjautuvien mittarien kehittämistä ja käyttöä julkishallinnossa on tutkittu suhteellisen paljon kansallisesti (mm. Meklin 1999; 2000; Kärki & Vakkuri 2008; Kärki 2008) ja kansainvälisesti (mm. Montesinos & Vela 1996; Bac 1996; Caccia & Steccolini 2005; ter Bogt 2008). Sillä, miten kunnan talouden tasapainoa mitataan, on olennaista merkitystä. Tämä on yksi syy, miksi tässä tutkimuksessa tarkastelen juuri käytetyn mittarin olennaisia rajoitteita.

---

sitoumusperusteinen (*commitment basis*) ja suoriteperusteinen (*accrual basis*). Ks. esim. Douglas 1995, 32–33. Käsittelen aihetta seikkaperäisemmin luvussa 4.1.

22 Kun tässä tutkimuksessa käsittelen liikekirjanpitoa, tarkoitan nimenomaan suoriteperusteista kirjanpitoa.

23 Suoriteperusteinen tapa mitata kunnan talouden tasapainoa on nykyisin käytössä oleva tapa. Koska tutkimukseni aksiomaattisena lähtökohtana on olemassa ja käytössä oleva mittari, tarkoittaa se myös suoriteperusteista laskentatapaa.

24 Tutkimusasetelman osalta rajoitteita voi tarkastella kolmella tasolla: 1) rekisteröintijärjestelmän taso, 2) tilinpäätöslaskelmien taso ja 3) laskelmien tulkinnan taso. Kahdella ensimmäisellä tasolla tavoitteena voi olla myös uuden järjestelmän tai sen tilinpäätöslaskelmien kehittäminen.

1.3 Tutkimuskohteena kunnan talouden tasapaino

1.3.1 Tutkimuskohteen jäsentäminen

Tutkimuksen lähtökohtana on ajatus *monitulkintaisen* kunnan talouden tasapainon *mittaamisesta*. Mittaaminen konkretisoi abstraktin ilmiön operationalisoitavaksi käsitteeksi. Tätä käsitettä ja sen taustalla olevaa ilmiötä[25] voidaan tarkastella käsiteanalyyttisesti, tutkimuskohteen jäsentämiseksi. Kuviossa 2 kuvataan tätä käsitteen ja ilmiön välistä suhdetta.[26] Käsitteenä kunnan talouden tasapaino viittaa jaksotettujen tulojen (tuotot) ja menojen (kulut) väliseen tasapainoon, joka on mitattu tuloslaskelmalla.

Kuvio 2.
Kunnan talouden tasapaino ilmiönä ja käsitteenä

John Wilsonin alun perin 1960-luvun alussa julkaisema teos *Thinking with concepts* on muodostunut eräänlaiseksi käsikirjaksi käsiteanalyysin tekemiselle (Wilson 1970). Hyödynnän tasapainon käsiteanalyysissä Wilsonin kehittelemää mallia, ottaen huomioon Puusan (2008) tekemät täydennykset. Tässä Wilsonin alkuperäisen mallin pohjalta rakennetussa kokonaisuudessa on kahdeksan vaihetta, joista ensimmäisenä on (1) käsitteen valinta ja alkuperän tunnistaminen. Seuraavat vaiheet ovat (2) analyysin tavoitteiden asettaminen, (3) käsitteen erilaiset tulkintata-

25 Sanastokeskus TSK:n mukaan käsitteet ovat ihmisen mielessään muodostamia ajatusmalleja, jotka vastaavat tiettyjä ympäröivän todellisuuden kohteita, niin sanottuja tarkoitteita. Tarkoitteet voivat olla konkreettisia tai abstrakteja, ja niillä on erilaisia sisäisiä ja toisiin tarkoitteisiin liittyviä ominaisuuksia. Ks. lisää Sanastokeskus TSK 2006, 6.

26 Ks. myös Sinervo 2009b, joka jäsentää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta mittaamisen ja ilmiön suhteen.

vat – esimerkkejä käsitteen käytöstä, (4) käsitteen ominaispiirteiden tunnistaminen ja kriittisten ominaispiirteiden nimeäminen, (5) malliesimerkin laatiminen, (6) lähikäsitteiden tarkastelu, (7) ennakkoehtojen ja seurausten kuvaaminen sekä (8) empiiristen tarkoitteiden nimeäminen.[27] (Puusa 2008, 39–41.) Käsiteanalyysin edetessä käsittelen vaiheiden sisältöjä yksityiskohtaisemmin.

Käsiteanalyysin osalta on tärkeää huomioida, että teen analyysia kahdesta näkökulmasta: ilmiön osalta tutkimuskohteen jäsentämiseksi sekä käsitteen osalta mittarin osoittaman tasapainon selventämiseksi (vrt. kuvio 2). Tutkimuksen pääkäsitteenä voidaan pitää kunnan talouden tasapainoa.[28]

1.3.2 Kunnan talouden tasapainon käsiteanalyysi

Käsiteanalyysin voi aloittaa nimeämällä sen tavoitteita[29]. Tässä käsiteanalyysin tavoitteena on lisätä ymmärrystä kunnan talouden tasapainon käsitteen nyt vallalla olevasta merkityksestä ja laajemmin tasapainoilmiöstä. Käsiteanalyysillä voidaan myös luoda uusi merkitys vanhalle käsitteelle tai soveltaa toisen tieteenalan käsitettä omaan kontekstiin (Puusa 2008, 37). Tässä analyysin tavoitteena ei sinänsä ole antaa kunnan talouden tasapainolle uusi merkitys, vaan nostaa esille erilaisia tapoja ymmärtää tasapaino. Nämä tavat voivat olla siinä mielessä uusia, että niitä ei yleensä liitetä kunnan talouden tasapainoon. En kuitenkaan pyri yleispätevään määritelmään kunnan talouden tasapainosta käsiteanalyyttisessä tarkastelussa, kuten en tässä tutkimuksessa muutenkaan.

Kunnan talouden tasapainon käsitteen määritelmä perustuu lainsäädäntöön. Kunnilla on lakiin kirjattu velvollisuus talouden tasapainottamisesta (KuntaL 365/1995, 65. §). Kuntalain pykälässä 65. määrätään, että kunnan talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Lisäksi kunnan taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (*toimenpideohjelma*), joilla kattamaton alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena (*alijäämän kattamisvelvollisuus*).

---

27 Erityisesti hoitotieteessä on paljon sovellettu myös Walkerin ja Avantin käsiteanalyysimenetelmää. Walkerin ja Avantin menetelmässä käsiteanalyysin vaiheet eivät juurikaan poikkea Wilsonin menetelmän vaiheista. Ks. lisää Walker & Avant 1988 ja 1992.

28 Kunnan talouden tasapainoon voitaisiin nähdä sisältyvän kolme eri käsitettä: kunta, talous ja tasapaino. Tässä kunta ja sen talous on kuitenkin se konteksti, jossa tasapaino ilmenee. Tutkimuksen tässä kohdassa rajaan tarkastelun ulkopuolelle kunnan ja talouden käsitteellistämisen. Jäsennän kuntaa ja sen taloutta teoreettisessa mielessä luvussa 5.

29 Tarkastelen käsiteanalyysiä ja sen merkitystä tässä tutkimuksessa seikkaperäisemmin luvussa 1.5.

Kuntalain (365/1995) 65. §:n tulkinta on johtanut siihen, että kunnan talouden tasapainon on määritelty tarkoittavan kunnan tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen suhdetta ja niiden erotuksena syntyvää ylijäämää (tuotot > kulut), nollatulosta (tuotot = kulut) tai alijäämää (tuotot < kulut). Jotta kunnan talous olisi tasapainossa, tämän erotuksen tulisi olla vähintään nolla. Tästä lähtökohdasta on myös suomalainen tutkimus lähtenyt liikkeelle. Suomalaisessa tutkimuksessa sekä julkisessa keskustelussa on kunnan talouden tasapainon määritelmä otettu ikään kuin annettuna, eikä itse ilmiötä ole juurikaan jäsennetty.[30]

Edellä esitetyn määritelmän taustalta löytyy kuntien siirtyminen liikekirjanpidon soveltamiseen vuoden 1997 alusta. Tällä yrityssektorille suunnitellulla liikekirjanpidolla mitataan yrityksen tuottamaa jakokelpoista ja verotettavaa voittoa. Liikekirjanpidon ja sen taustalla olevan laskenta-ajattelun soveltaminen julkiselle sektorille (Vakkuri & Meklin 1997 ja 1998; Vakkuri 2008) on kirvoittanut tutkimuksia ja kannanottoja, niin puolesta (esim. Myllyntaus 1995) kuin vastaan (esim. Näsi & Keurulainen 1999). On tutkittu myös kirjanpitouudistuksen vaikutuksia kunnan talouteen ja sen hyödyntämismahdollisuuksia kunnan taloudessa (von Martens 1999; Meklin 1999; Kallio et al. 2000; Meklin 2001 ja Kallio 2005). Näissä tutkimuksissa ei kuitenkaan oteta kantaa kunnan talouden tasapainon ilmiöön tai sen määrittelemiseen. Kunnan alijäämän kattamisvelvollisuutta (Meklin & Oulasvirta 2001; Oulasvirta & Meklin 2002a; SM 2005b) sekä alijäämän merkitystä ovat myös tarkastelleet kuntatutkijat (Meklin et al. 2005 ja Kärki et al. 2006). Näissäkin pääpaino on mittausjärjestelmän antaman informaation ja kunnan todellisen tilanteen välisessä ristiriidassa. Muutamissa tutkimuksissa nostetaan kyllä esille kunnan talouden tasapainoilmiötä ja sen tulkintaa (Kärki 2007; Kärki & Vakkuri 2008; Kärki 2008; Meklin & Vakkuri 2011). Tosin varsinaista määritelmää tasapainolle ei esitetä. Todetaan vain, että kunnan talouden tasapaino eroaa tuloslaskelman viimeisestä rivistä eli ylijäämästä, nollasta tai alijäämästä. Kunnan talouden tasapaino voidaan ymmärtää myös kuntalaisten tekemien uhrausten ja palvelujen käyttämisestä syntyvien hyötyjen suhteena (Sinervo 2009b, 153). Näkemys tasapainosta pohjautuu kunnan toimeksiantotaloudelliseen luonteeseen, jossa korostuu kuntalaisten rooli palvelujen rahoittajina sekä niiden käyttäjinä.

Kansainvälisellä tasolla kunnan talouden tasapainoa on tarkasteltu samoista lähtökohdista kuin suomalaisessakin tutkimuksessa; lähtien liikekirjanpidon tarjoamasta mittarista ja sen luomasta käsityksestä (esim. Ryan et al. 2000; Falkman & Tagesson 2008; ks. myös Robinson 1998a ja 1998b). Mittarin taustalla oleva kirjanpitomuutos näkyy myös kansainvälisessä tutkimuksessa (ks. esim. Gårseth-Nesbakk 2011; Hyndman & Connolly 2011). Tasapainoon liittyvää tutkimusta on tehty alijäämien näkökulmasta tarkastellen myös sitä, miten julkisen sektorin velkaisuus ja alijäämät liittyvät toisiinsa (ks. esim. Milesi-Ferretti 2004; von Hagen & Wolff 2006; vrt. myös Petterson-Lidbom 2001). Tutkimuksissa on analysoitu myös alijäämien poliittisia syitä (ks. Eslava & Nupia 2010; vrt. myös Bohn 1998) sekä on

30 Vrt. aikakauslehtikirjoittelun osalta Hynynen 2005a; 2005c; Tuusa 2010.

tarkasteltu laajemmin alijäämäisen finanssipolitiikan syitä ja seurauksia (ks. Roubini & Sachs 1989; Velasco 2000; ks. myös Buchanan & Wagner 1977; Hallenberg et al. 2009). Tutkimuskohteena ovat olleet myös budjettialijäämät (ks. esim. Alt & Lowry 1994; Alesina & Perotti 1995; Bohn & Inman 1996; Tabellini & Alesina 1990; Lambertini 2003).

Ennen kuntia velvoittavaa alijäämän kattamisvelvollisuutta hallinnollisessa kirjanpidossa määriteltiin kunnan talouden tasapaino seuraavasti: Se on kunnan tehtävien hoitamiseen saatujen tulojen (verotulot, valtionosuudet, maksu- ja myyntitulot) sekä tehtävien hoitamisesta syntyneiden menojen välinen suhde (ks. esim. Törnqvist 1951; Kilpiö 1956; Hosiaisluoma 1969; Hallipelto & Kataja 1980). Vaakakupeissa olivat siis kaikki kunnan kassaan tulleet ja sieltä lähteneet rahavirrat tiettynä ajanjaksona. Tällöin tasapainoa ei määritelty käytössä olevan mittarin avulla, vaan konkretisoiden se rahavirroiksi. Näiden rahavirtojen mittaamiseen puolestaan kehitettiin kunnan laskentatointa (vrt. hallinnollinen kirjanpito, ks. esim. Hallipelto 1995).

Kunnan talouden tasapainon ominaispiirteitä

Tasapainon käsitteeseen liittyy vertailuasetelma, se on tasapainoa joidenkin *välillä*. Tasapaino kuvaa kahden eri tahon välisen suhteen tilaa. Tasapainossa ei oteta kantaa siihen, mitä nämä tahot itsessään sisältävät; ne vain ovat tasapainossa. Tässä tutkimuksessa kunnan talouden tasapaino nähdään monitulkintaisena ilmiönä, eikä käsitteelle esitetä yhtä (oikeaa) määritelmää. Kunnan talouden tasapainossa voi kuitenkin nähdä olevan kyse kunnan rahojen riittävyydestä. Tälle riittävyydelle voidaan asettaa ehtoja, jotka voidaan määritellä kunnan talouden tasapainon ominaispiirteiksi. Nämä ominaispiirteet tulevat kunnan perusluonteesta. Ominaispiirteillä tarkoitetaankin niitä ilmiön ulottuvuuksia, jotka kuvaavat vain kyseistä ilmiötä. Kunnan talouden tasapainon osalta on huomioitava se, että nyt tarkastelun kohteena on tasapainoilmiö, ei mittarin luoma käsite.

Kunnan toiminnassa taloudellinen tavoite on *tehokkuus*, joka liittyy tasapainoon, siihen, miten tasapaino on saavutettu (tehokkaasti[31]) ja miten palveluja kuntalaisille tuotetaan (antamalla vastiketta verorahoille, *value for money*). Tehokkuus onkin osa kunnan talouden tasapainoa, sillä tasapainossa on kyse kuntalaisista. On kuntalaisten oikeus, että heidän verorahansa käytetään tehokkaasti. (ks. esim. Meklin et al. 2009.)

Kuntalaisen oikeus on myös oikeudenmukainen asema kunnan palveluihin nähden. Perussyy kunnan talouden tasapainoon on *oikeudenmukaisuus*. On oikeudenmukaista, että kuntalaisten tekemät uhraukset (maksamat verot ja maksut) ovat tasapainossa heidän saamiensa hyötyjen kanssa (kuntalaisten saamat palvelut). (Ks. myös Kärki 2006; 2008 ja Sinervo 2009b.)

31 Tehokkuuden käsitettä tarkastellaan usein tuloksellisuuden osana. Tuloksellisuudella tarkoitetaan toiminnan taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Ks. lisää Meklin 1999; 2000 ja 2001.

Oikeudenmukaisuus ja tehokkuus ovat tasapainoilmiön ulottuvuuksia, ja niitä voidaan pitää kunnan talouden tasapainon ominaispiirteinä. Tehokkuuteen ja erityisesti oikeudenmukaisuuteen liittyy käsitys siitä, että kunta on olemassa ikuisesti. Näin ollen kunnan talouden tasapainon tulisi toteutua myös *pitkällä aikavälillä*. Tätä ajallista ulottuvuutta voidaan myös pitää yhtenä tasapainoilmiön ominaispiirteenä.

Olennaista on myös se, miten tasapaino saavutetaan eli miten kunta käyttää kuntalaisten verorahat (taloudenhoito), mutta myös miten vaikuttavia palvelut ovat. Tämä vaikuttavuuden käsite[32] liittyy muiden muassa niihin kysymyksiin, miten onnistuneita palvelut ovat suhteessa kuntalaisten tarpeisiin tai miten palvelujen käyttö vaikuttaa (esim. onnistunut polvileikkaus parantaa kuntalaisen elämänlaatua). Huomionarvoista on todeta, että nämä kunnan talouden tasapainon ominaispiirteet tulevat esille erilaisissa tulkintaympäristöissä[33].

Tuloslaskelmalla mitatun kunnan talouden tasapainon ominaispiirteinä voidaan pitää tuloslaskelman esiin tuomia ulottuvuuksia. Kuten todettua tuloslaskelmassa korostuvat tarkasteltavalle tilikaudelle jaksotetut tulot ja menot. Nämä tulot muodostuvat kunnan toimintatuotoista, verotuloista, valtionosuuksista sekä rahoitustuotoista. Menopuoli muodostuu toimintakuluista (mm. henkilöstökulut) sekä rahoituskuluista. Tasapainoon vaikuttavat myös poistot ja arvonalentumiset sekä satunnaiset erät. Näitä tuloslaskelmassa esitettyjä eriä voidaan pitää ominaispiirteinä mitatulle kunnan talouden tasapainon käsitteelle.

Kunnan talouden tasapainon – sekä ilmiön että käsitteen – ominaispiirteet tuovat esille mielenkiintoisella tavalla juuri niitä tekijöitä, jotka erottavat ne toisistaan. Toki tasapainomittarin perusteella voidaan yrittää tehdä päätelmiä tehokkuudesta ja oikeudenmukaisuudesta, kuten yrityspuolella tuloslaskelmasta voidaan päätellä.[34] Tehokkuutta tai oikeudenmukaisuutta ei kuitenkaan voida pitää tasapainokäsitteen ominaispiirteinä.

Kunnan talouden tasapainon lähikäsitteet

Kunnan talouden tasapainon[35] lähikäsitteinä voidaan pitää niitä käsitteitä, jotka olennaisesti ja läheisesti liittyvät kunnan talouden tasapainoon[36]. Kunnan talou-

32 Vaikuttavuus on ilmiönä moniulotteinen, ja sen käsitteellistäminen on vaikeaa. Pääsääntöisesti vaikuttavuus määritellään kolmella tavalla. Vaikuttavuutta voi olla muutoksen aikaansaaminen tai estäminen (vrt. terveydenhoito vs. sairaanhoito), tavoitteiden tai odotusten toteutumisen aste tai kyky aikaansaada vaikutuksia. Ks. lisää Meklin et al. 2009, 249.

33 Ks. lisää toimeksiantotalouden tulkintaympäristöä koskeva luku 5.

34 Ks. lisää mittarin rajoitteita koskeva luku 6.

35 Talouden tasapainoa voidaan tarkastella myös kansantalouden tasolla, ks. lisää Ylä-Anttila et al. 1990; Vartia 2002; Liikanen 2005.

36 Taloustieteissä on olemassa myös niin kutsuttu tasapainoteoria, johon kunnan talouden tasapainon käsite saatetaan helposti sotkea. Tämä yleinen tasapainoteoria (*equilibrium theory*, ks. esim. Arrow & Depreu 1954; Simpson 1975; Petri 2004) viittaa

den tasapainoilmiö yhdistetään helposti tilikauden tulokseen, voittoon, tappioon, ylijäämään, alijäämään[37] tai nollatulokseen. Toisaalta myös erityisesti valtion talouteen liittyvä budjettitasapaino ymmärretään kunnan talouden tasapainon käsitteeseen liittyväksi.

Kunnan talouden tasapainon problematiikkaan liittyy myös kestävyyden käsite (ks. EC 2006). Tällä kestävyydellä tarkoitetaan valtion, kuntien ja sosiaalirahastojen kykyä rahoittaa julkinen toiminta (ml. sosiaalietuudet ja hyvinvointipalvelut) kaikissa oloissa häiriöttömästi (ks. lisää Suomen Kuntaliitto 2011). Kestävyys ei kuitenkaan tarkoita samaa kuin tasapaino. Kestävyyden osalta tarkastelutasona on usein koko kansantalouden tai mahdollisesti Euroopan Unionin taso (ks. esim. Barrios et al. 2010; Larch 2010; Arghyrou & Kontonikas 2011).

Tilikauden tulos, voitto, tappio, ylijäämä, alijäämä ja nollatulos ovat taloudellisia ja läheisesti mittaamiseen liittyviä käsitteitä. Mittaamisessa ne liittyvät juuri tilinpäätöksen laskelmiin, jotka usein samaistetaan itse tasapainon ilmiöön. Kunnan talouden tasapaino käsitteenä on myös taloudellinen käsite, mutta tasapaino on kuitenkin muuta kuin mittaustulos. Tasapainoilmiöön sisältyy erilaisia ulottuvuuksia, kuten oikeudenmukaisuus ja tehokkuus. Esimerkiksi ylijäämä tai nollatulos viittaa vain tuloslaskelman viimeiseen riviin, joka kertoo pelkästään tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen välisestä tasapainosuhteesta. Edellä mainituissa käsitteissä tasapaino näyttäytyy kirjanpidolla mitattujen ja tilinpäätöslaskelmissa eri tavalla esitettyjen erien välillä.

Tuloslaskelman lisäksi myös muissa tilinpäätöslaskelmissa voidaan nähdä mitattavan kunnan talouden tasapainoa. Esimerkiksi rahoituslaskelma kuvaa rahavirtojen tasapainoa, ja tase varojen ja vastuiden tasapainoa. Näidenkin osalta kyse on mittaamalla konkretisoidun käsitteen ja olemassa olevan ilmiön välisestä suhteesta. Tässä on syytä olla tarkkana, sillä helposti esimerkiksi julkisessa keskustelussa näistä kahdesta, käsite ja ilmiö, puhutaan samassa yhteydessä.[38]

Budjetin tasapainon käsite koskee kirjaimellisesti erästä budjetin laadinnan periaatetta. Budjetti on laadittava siten, että se on tasapainossa. Budjetti on tasapainossa, kun tuloarvio vastaa menoarviota. Tässä on tosin huomioitava, että tuloiksi

---

hinnan muodostumiseen kysynnän ja tarjonnan kohtaamisessa vapailla markkinoilla ja siitä muodostuvaan markkinoiden tasapainotilanteeseen. Tämä yleinen tasapainoteoria ei liity kunnan talouden tasapainon käsitteeseen, mutta se voidaan liittää kunnan talouden tasapainoilmiöön, jossa yhden tulkinnan mukaan voi olla kyse palvelujen kysynnän ja tarjonnan tasapainosta. Toki tällöinkään ei kyse ole tasapainoteorian mukaisesta hinnanmuodostumisesta markkinoilla.

37 Alijäämästä puhutaan myös kansallisella tasolla, erityisesti vienti- ja kauppataseiden osalta. Näistä lisää, ks. esim. Roubini 2006 ja Salvatore 2006.

38 Vrt. esim. kuntalain (365/1995) 65. §, jossa puhutaan alijäämän kattamisesta ja kunnan talouden tasapainottamisesta samassa merkityksessä.

lasketaan myös lainanotto, joten tasapaino on arvioidun talouteen virtaavan rahan ja taloudesta pois virtaavan rahan tasapaino.[39]

Muita kunnan talouden tasapainoon liittyviä käsitteitä ovat luonnollisesti kunta, talous, mittaaminen ja monitulkintaisuus. Kunta on toimeksiantotaloutta, ja tasapaino on sen taloudellinen tavoite. Kunta ei kuitenkaan ole tasapainon lähikäsite, vaan se konteksti, jossa tasapaino ilmenee. Kunnan käsitettä voidaan tarkastella nimeämällä, mitä se ei ole (ts. kunta on kunta, koska se ei ole yritys). Arkiajattelussa kunnan määritelmä perustuu lainsäädäntöön kirjattuun määritelmään:

> ”Suomi jakautuu kuntiin, joiden asukkaiden itsehallinto on turvattu perustuslaissa.” (KuntaL 365/1995, 1. §)

Kunnan käsitteen teoretisointi menee lakimääritelmää pidemmälle: miksi kunta on olemassa, millä periaatteilla se toimii tai mikä on toiminnan tavoite. Näihin kysymyksiin ja kunnan teoreettiseen tarkasteluun paneudun tarkemmin luvussa 5.

Tasapaino pitää selvittää jollakin tavalla. Näin ollen *mittaamisen käsite* liittyy olennaisesti kunnan talouden tasapainoon. Tasapaino on se kohde, josta mittaamalla pyritään muodostamaan käsitys. Mittaaminen voi tapahtua vasta, kun mittauksen kohde on operationalisoitu.[40] Mittaamista teoreettisessa mielessä tarkastelen yksityiskohtaisemmin luvussa 3.

Monitulkintaisuus tarkoittaa asiaa, jota ei voida määritellä yhdellä tavalla. Monitulkintaisuuden käsitteen perusta on rajoittuneen rationaalisuuden teoriassa. Tässä tutkimuksessa on tarkoitus hyödyntää Herbert Simonin (1955; 1978; 1982a; 1982b) kehittelemää teoriaa monitulkintaisesta maailmasta ja ihmisten rajallisesta kapasiteetista ymmärtää asioita tutkimuskohteen jäsentämisessä (ks. luku 2).

Ennakkoehtojen ja seurausten kuvaaminen

Ennakkoehdoilla tarkoitetaan niitä olosuhteita ja tekijöitä, joiden pitää esiintyä, jotta ilmiö voi esiintyä. Näitä ennakkoehtoja ovat myös taustaoletukset. Seuraukset taas esiintyvät ilmiön esiintymisen vaikutuksesta. Jos kunnan talouden tasapaino tulkitaan tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen tasapainoksi, ennakkoehdot koskevat näiden erien syntymistä ja kirjaamista. Koska kyse on tuloslaskelmasta, kunnan on sovellettava liikekirjanpitoa. Tuloja ja menoja syntyy, kun kunta kerää veroja ja järjestää palveluja. Nämä ovat myös ennakkoehtoja tässä tasapainotulkinnassa. Seurauksena voidaan nähdä tasapainon ymmärtäminen tuloslaskelman alimmaksi riviksi. Tämä seuraus toteutuu myös edellä tarkastelluissa

39 Budjetin epätasapainosta puhuttaessa käytetään myös käsitettä budjettialijäämä. Tällä alijäämällä tarkoitetaan, että jonakin vuonna menot ovat ylittäneet tulot. Julkinen velka taas koostuu useampien vuosien budjettialijäämistä. Ks. lisää Tuomala 2009, 291–296. Ks. myös Combes & Saadi-Sedik 2006.

40 Näin siis teoriassa, käytännössähän mittaamista tapahtuu ilman käsitteellistämistä ja operationalisointia. Kunnan talouden tasapainoa mitataan, vaikka ei ole selvää ymmärrystä siitä, mitä itse tasapaino oikein on.

tulkinnoissa. Tässä on hyvä muistuttaa, että seurauksilla ei kuitenkaan tarkoiteta seurauksia siitä, mitä tapahtuu, kun kunnan talouden tasapainoa mitataan.[41]

Ilmiönä kunnan talouden tasapaino voidaan ymmärtää kunnan rahojen ja resurssien riittävyydeksi. Ennakkoehtojen näkökulmasta tämä tarkoittaa sitä, että kunnalla on ensinnäkin oltava käytössään resursseja. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kunnalla on tuotannontekijöitä (henkilöstöä, toimitiloja ja muita palvelujen järjestämiseen tarvittavia välineitä). Olemassa täytyy olla myös kuntalaisia, jotka maksavat veroja ja näin ollen antavat kunnalle resursseja. Koska kyse on resurssien riittävyydestä, täytyy kunnassa olla jotain, mihin resursseja tarvitaan; alun alkaen kuntalaisia, jotka tarvitsevat palveluja.

Kunnan talouden tasapainoilmiön ja -käsitteen osalta voidaan pohtia myös seurauksia. Käsitteen, eli mitatun tasapainon, osalta seuraukset liittyvät lähinnä mittaamisen seurauksiin (vrt. luku 6) ja niihin päätöksiin ja toimenpiteisiin, joita toimijat tekevät mittarin tuloksen perusteella. Seurauksilla voidaan kuitenkin viitata myös ilmiön seurauksiin. Tasapainoa voidaan pitää kunnan taloudellisena tavoitteena, minkä vuoksi kunnan on toiminnassaan otettava tämä tavoite huomioon, tai oikeastaan koko toiminta olisi järjestettävä tasapainon saavuttamiseksi tehokkaasti ja oikeudenmukaisesti. Ilmiön seurausten arviointi on haastavaa, sillä tasapaino kuuluu olennaisena osana kunnan talouteen. Tällöin on vaikea sanoa, milloin on kyse seurauksista ja milloin kunnan toiminnasta itsessään.

Empiiristen tarkoitteiden nimeäminen

Empiirisillä tarkoitteilla viitataan konkreettisiin ilmiöihin, jotka kyetään asettamaan erilaisiin luokkiin eli kategorioihin ja jotka osoittavat tutkittavan käsitteen esiintymisen. Kun kunnan talouden tasapainossa on kyse abstraktista käsitteestä, tulee empiiristen tarkoitteiden nimeämisessä otettua kantaa ilmiön ontologiaan ja epistemologisiin kysymyksiin[42]. Ontologia viittaa siihen, miten tutkija ymmärtää ilmiön olevan olemassa. Epistemologisissa kysymyksissä annetaan vastaus siihen, miten tutkittavasta ilmiöstä saadaan tietoa. Kyse on siis siitä, miten analyysin kohteena olevaa käsitettä voidaan mitata tai millä tavoin tutkija ymmärtää käsitteen ilmenevän sosiaalisessa todellisuudessa. (Puusa 2008, 41.)

Kunnan talouden tasapainoa voidaan pitää todellisena ilmiönä, mutta sen konkreettinen osoittaminen on vaikeaa. Kunnan talouden tasapainon ontologia riippuu myös siitä, miten käsite voidaan ymmärtää. Jos tasapaino ymmärretään tasapainoksi tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen välillä, voidaan konkreettisesti osoittaa kunnan kirjanpitoon kirjattuja eriä. Jos kunnan talouden tasapainossa on kyse rahojen riittävyydestä, voidaan se konkretisoida esimerkiksi kunnan kassan tilanteeksi. Kyse voi olla myös siitä, mihin rahojen tulisi riittää.

41 Mittaamisen seurauksia voivat olla esimerkiksi kunnan talouden tasapainottamistoimenpiteinä palvelujen supistaminen tai veroprosenttien nosto.

42 Näitä ontologisia ja epistemologisia kysymyksiä pohditaan myös tutkimuksen tieteenfilosofisissa valinnoissa, ks. luku 1.4.

Näiden tekijöiden konkreettinen osoittaminen tai yleispätevä määritteleminen on jo vaikeampaa. Kunnan talouden tasapaino on osaltaan myös diskursiivisesti olemassa; tasapainoilmiö on todellinen, koska siitä puhutaan ja sitä mitataan ja tutkitaan.

Empiiristen tarkoitteiden nimeämiseen liittyy myös se, miten ilmiön merkitysalaa mitataan tai miten ilmiön esiintyminen osoitetaan. Kuten edellä on todettu, kunnan talouden tasapainoilmiö on ymmärretty operationalisoitavissa olevaksi käsitteeksi. Tasapainoa on mitattu tuloslaskelmaan jaksotetuilla tuloilla ja menoilla. Mielenkiintoista tässä on se, että mittaustulos ja ilmiö kunnan talouden tasapainosta ovat sekoittuneet. Ymmärrys on muuttunut siten, että mittaustulos on yhtä kuin kunnan talouden tasapaino. On kuitenkin oleellista ymmärtää, että ilmiö ja sitä kuvaava mittari tai mittarin tulos eivät ole sama asia.

Yhtäältä kunnan talouden tasapainoa voidaan pitää operationalisoitavana käsitteenä, mutta toisaalta ei. Kunnan talouden tasapainoa voidaan toki selvittää mittaamalla, sillä siihen kuuluu mitattavia ominaisuuksia[43]. Käytännössä ei ole mahdollista, että pystyttäisiin rakentamaan sellainen mittari, joka ottaisi kaikki kunnan talouden tasapainon ulottuvuudet huomioon, koska kaikki mittarit ovat epätäydellisiä. Kunnan talouden tasapaino on ilmiönä monitulkintainen ja se sisältää myös matemaattisessa mielessä ei-mitattavia ominaisuuksia. Nämä ominaisuudet liittyvät esimerkiksi yksittäisen kuntalaisen subjektiiviseen kokemukseen siitä, mikä on oikeudenmukaista.

***

Tässä käsiteanalyysin tavoitteena on jäsentää tutkimuskohdetta kahdesta näkökulmasta: käsitteenä ja ilmiönä. Käsiteanalyysin perusteella voidaan sanoa, että kunnan talouden tasapaino operationalisoitavana käsitteenä on mittarista syntyvä näkemys. Ilmiönä kunnan talouden tasapaino on kuitenkin monitulkintainen, mikä johtuu mittariin liittyvistä rajoitteista sekä kunnan talouden tasapainoa mittaaviin ja tulkitseviin toimijoihin liittyvistä rajoitteista. Monitulkintaisuus johtuu myös tulkintaympäristöistä, joissa mittauksia ja tulkintoja tehdään.

43 Nämä ominaisuudet liittyvät taloudellisiin perspektiiveihin, jolloin on perusteltua käyttää liikekirjanpitoon pohjautuvaa mittausjärjestelmää kunnan talouden tasapainon mittaamiseen.

1.4 Tutkimuksen tieteenfilosofiset ja menetelmälliset valinnat

Tieteen tekemisessä on viime kädessä kysymys valinnoista: mitä tutkin, miksi tutkin, miten tutkin. Näitä valintoja pohditaan tieteenfilosofiassa. Niiniluoto (1980, 21) määrittelee tieteenfilosofian lyhyesti filosofisen metodin soveltamiseksi tieteeseen – tutkimustoimintaan ja sen tuloksiin. Tieteenfilosofiasta puhuttaessa voidaan käyttää myös käsitettä paradigma, jolla tarkoitetaan sitä perususkomusten joukkoa, joka edustaa tutkijan maailmankuvaa (Metsämuuronen 2006, 208). Tieteenfilosofia on kehittynyt vuorovaikutuksessa tieteen harjoittamisen kanssa. Tämä vuorovaikutus toimii myös toisin päin; tieteenfilosofiset näkemykset ovat vaikuttaneet siihen, miten tiedettä harjoitetaan. ”Monet tieteenfilosofiset ideat on kehitetty nimenomaan legitimoimaan ja perustelemaan uutta tieteellistä käytäntöä” (Niiniluoto 1980, 37).

Tieteenfilosofian (tai tieteen filosofian) perustehtäviä ovat Ketosen (1976, 10) mukaan kuvailla ja eritellä ne yleiset menetelmät, jotka ohjaavat ihmisen pyrkimystä hankkia tietoa ja joita käyttäen ihminen muodostaa käsityksensä elämästä ja maailmasta. Voidaan myös ajatella, että tieteenfilosofian keskeinen ongelma on tieteen ja tieteellisyyden tunnusmerkkien etsiminen (Niiniluoto 1980, 15).

Tutkija joutuu siis tekemään koko ajan valintoja, jotka vaikuttavat siihen, millainen tutkimuksesta tulee. Tutkija tekee näitä valintoja joko tietoisesti tai tiedostamatta. Valinnat koskevat niin aihetta ja sen rajaamista, menetelmiä, teoreettista ymmärtämistä kuin tieteenfilosofiaakin. Tieteenfilosofiset valinnat koskevat muun muassa sitä, miten tutkija ymmärtää tutkittavan kohteen olemassaolon (millainen on todellisuuden olemus, ontologinen kysymys) sekä sitä, miten tutkija ajattelee saavansa tietoa (mitä voidaan tietää, epistemologinen kysymys) (Hirsjärvi et al. 2007, 120). Näiden lisäksi valinta koskee myös sitä, kuinka voidaan saada tietoa siitä, minkä uskotaan olevan tiedettävissä (metodologinen kysymys). Näitä kysymyksiä voidaan pitää tieteenfilosofian perusongelmina[44]. Yleisesti tutkimuksen tieteenfilosofisia valintoja voidaan esittää seuraavan sivun taulukon avulla.

44 Niiniluoto tarkastelee tieteenfilosofisia ja metodologisia perusongelmia jakamalla ne kymmeneen ryhmään. Ryhmittelyt koskevat tieteen ja tutkimuksen yleistä luonnetta ja päämääriä, teorianmuodostusta, tieteellistä päättelyä ja erityistieteiden perusteita. Ks. lisää Niiniluoto 1980, 31–35.

Taulukko 1.
Tieteenfilosofinen viitekehys (Hirsjärvi et al. 2007, 126, tutkijan täydentämänä)

Filosofian alueet ja niiden suhde tutkimukseen	Kysymyksiä
1. **Ontologia** esittää kysymyksiä todellisuuden luonteesta	Mikä on tutkittavan ilmiön luonne? Mikä on todellista? Mitä voidaan pitää todisteina?
2. **Epistemologia** käsittelee tietämisen alkuperää ja luonnetta sekä tiedon muodostamista	Mikä suhde vallitsee tutkijan ja tutkittavan kohteen välillä? Mikä asema arvoilla on ilmiöiden ymmärtämisessä?
3. **Metodologia** käsittelee erilaisia tiedonhankkimismenetelmiä	Millaisella tiedonhankkimismenetelmällä voidaan tietoa saada? (Tämän jälkeen valitaan metodologiaan sopiva metodi)
4. **Logiikka** käsittelee toteen näyttämisen ja todistamisen periaatteita	Ovatko kausaaliset kytkennät mahdollisia tiedon osien välillä?
5. **Teleologia** esittää kysymyksiä tarkoituksesta	Mitä varten tutkimus tehdään? Miten tutkimus lisää tietoamme tutkittavalla alueella?

Koska tutkimuksen tekemiseen ja siihen, millaista tutkimusta tehdään, liittyvät olennaisesti tieteenfilosofiset valinnat, on niitä syytä käsitellä yksityiskohtaisemmin. Tämä tutkimus perustuu käsitykseen, jonka mukaan ilmiö voi olla olemassa, vaikka sitä ei voidakaan konkreettisesti havaita (maistaa, haistaa, koskettaa). Ilmiön olemassaolo ilmenee siitä puhuttaessa tai kirjoitettaessa; ilmiö representoituu diskursiivisesti. Kunnan talouden tasapaino on tällainen ilmiö. Sitä ei voi konkreettisesti osoittaa, mutta sen olemassaolon todistaa siitä käytävä keskustelu[45].

1.4.1 Konstruktivistinen tieteenfilosofinen näkökulma

Tieteenfilosofian piirissä on useita filosofioita, esimerkiksi positivismi, konstruktivismi tai kriittinen teoria, joka sisältää itse asiassa useita filosofioita[46]. Tämä tutkimus sijoittuu konstruktivistiseen tieteenfilosofiaan. Konstruktivismissa todellisuus nähdään suhteellisena; todellisuus ei koostu tietystä määrästä tietynlaisia asioita, esineitä ja olioita niin, että ihmisen tehtävänä olisi pelkästään ottaa selvää

45 Vrt. tieteellinen antirealismi erityisesti mittaamisessa, ks. luku 3.1.

46 Kriittisestä teoriasta sekä muista tieteenfilosofioista, ks. tarkemmin Metsämuuronen 2006, 208–211.

näistä asioista, esineistä ja olioista.[47] Se mistä todellisuus koostuu, riippuu siitä, miten ihmiset eri lähtökohdistaan näkevät sen ja miten he käsitteellistävät sen. (Puolimatka 2002, 41.) Todellisuus on siis eri henkilöiden suhteellista todellisuutta (ontologia). Todellisuudessa saattaa kuitenkin olla osa, joka on yhteistä monien yksilöiden kesken. Yhtä ainoaa ja oikeaa kuvaa maailmasta ei ole olemassa. On vain todellisuutta, jota voidaan luokitella useilla eri tavoilla. Tietoa tästä todellisuudesta saadaan siten, että tutkija ja tutkittava ovat toisiinsa interaktiivisesti yhteydessä. Ne mitä tutkija tulkitsee tutkittavasta, ovat löydöksiä (epistemologia). Konstruktivistisessa tieteenfilosofiassa metodologia perustuu tulkintaan eli hermeneutiikkaan. Tällöin tarkoituksena on etsiä ja luoda tulkintoja todellisuudesta. (Metsämuuronen 2006, 210.)

Konstruktivismi liitetään myös oppimisen teorioihin; siihen, miten yksilö oppii. Konstruktivistisen lähestymistavan mukaan yksilön oppimisen painopiste on siinä, mitä yksilö itse aktiivisesti rakentaa (konstruoi) ja tuottaa, eikä siinä, mitä hän opetuksen kautta vastaanottaa[48]. Konstruktivismiin liittyy myös erilaisia muunnelmia[49], joista yksi on konstruktivistinen tietoteoria. (Puolimatka 2002, 13.) Konstruktivistista tietoteoriaa voidaan tarkastella kahdesta näkökulmasta: yksilön muodostamista tietorakenteista (sosiaalinen konstruktionismi) ja yhteisöllisistä tiedollisista järjestelmistä (sosiaalinen konstruktivismi) (Puolimatka 2002, 38).

Sosiaalisen konstruktionismin mukaan havainnot eivät anna kosketusta tajunnan ulkopuoliseen todellisuuteen (Puolimatka 2002, 68). Tällöin ne eivät myöskään ole rakennusvälineitä merkityksellisen ja luotettavan kuvauksen tekemiseen maailmasta. Havainnot ovat seurausta kulttuurisista puhetavoista ja tavoista käyttää kieltä. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että näemme ja koemme asiat tietyllä tavalla, koska kulttuurissamme asioista puhutaan tietyllä tavalla. Tällöin tietyt kuvaukset maailmasta pysyvät voimassa, koska yhteisö puhuu niistä jatkuvasti tietyllä tavalla. Ei siis suinkaan siksi, että ne olisivat objektiivisesti päteviä. Ihminen ei luo tiedollisia käsityksiä muista riippumattomana yksilönä, vaan hän on havainnoissaan ja näkemyksissään sidoksissa yhteisönsä tapaan käyttää kieltä ja katsoa maailmaa, koska juuri ihminen hahmottaa kaiken kielen avulla. (Puolimatka 2002, 68–69.)

Tieteellinen tieto on yksi yhteisöllinen tiedollinen järjestelmä. Sosiaalisen konstruktivismin mukaan tieteellinen tieto on tieteellisen yhteisön luoma ajatusrakennelma, jonka kautta pyritään luomaan järjestystä kokemukselliseen maailmaan. Tieteelliset teoriat eivät pyri kuvaamaan kokemuksen ulkopuolista todellisuutta,

47 Myös Popper on omaksunut konstruktivistisen käsityksen todellisuudesta. Popperin mm. luvut, propositiot ja ihmismielen tuotteet sisältävä kolmas maailma on ihmismielen luomus, jota ei olisi olemassa ilman fysikaalisten objektien muodostamaa maailmaa yksi ja tajunnan ja ajatusten muodostamaa maailmaa kaksi. Ks. lisää Popper 1972.

48 Oppiminen vastaanoton kautta liitetään realistiseen lähestymistapaan, jossa opetuksen pyrkimyksenä on saattaa yksilö kosketuksiin todellisuuden kanssa kokemuksellisesti, käytännöllisesti ja käsitteellisesti. Ks. lisää Puolimatka 2002.

49 Lisää konstruktivismin muunnelmista, ks. Puolimatka 2002, 38–45.

vaan ainoastaan luomaan vaihtoehtoisia tapoja jäsentää kokemusmaailmaa. Tämä radikaali näkemys[50] puoltaa myös käsitystä, jonka mukaan ei ole mitään tapaa arvioida tieteellisen tiedon objektiivista pätevyyttä. Voidaan arvioida sitä, miten mielekkään kuvauksen se tarjoaa kokemusmaailmasta. (Puolimatka 2002, 38–40.)

Sosiaalisessa konstruktivismissa puhutaan ehdoista, joiden toteutuessa tieteellinen tieto kehittyy.[51] Tieteellisen tiedon ymmärretään olevan peräisin sosiaalisesta maailmasta, sen sijaan että se tulisi luonnollisesta maailmasta. Sosiaalisessa konstruktivismissa tutkijat eivät luo tieteellisiä teorioitaan kosketuksissa objektiiviseen todellisuuteen, koska se on sosiaalisen konstruktivismin mukaan mahdotonta. Tieteelliset teoriat syntyvät neuvottelujen tuloksena, ja niihin vaikuttavat tiedeyhteisön sisäiset valtasuhteet, kilpailevien koulukuntien välinen voimatasapaino ja etunäkökohdat. Tämä näkemys tutkimuksen syntymisestä monien osapuolten vaikutuksesta on yleisesti hyväksytty. (Puolimatka 2002, 73–74.)

Tässä tutkimuksessa tieteenfilosofinen näkökulma on konstruktivistinen[52], joka ymmärretään siten, että todellisuus muodostuu yksilöiden suhteellisena todellisuutena siinä yhteisössä ja sen kielellisten tapojen mukaan. Tietoa tästä todellisuudesta saadaan tutkijan ja tutkimuskohteen molemminpuolisessa vuorovaikutuksessa, havaintojen ja niiden tulkintojen kautta.

1.4.2 Tutkimuksen metodologiana hermeneutiikka

Olen valinnut tutkimuksen metodologiaksi hermeneutiikan[53]. Hermeneutiikkasana on peräisin kreikan kielestä. Sana on merkitykseltään kaksijakoinen. Ensinnäkin sana viittaa käytännön taitoon (tekhnē = taito), jossa kysymys on julistamisen, tulkkauksen, selittämisen ja tulkinnan taidosta. Tähän liittyy myös ymmärtämisen taito. Toiseksi sanalla saatetaan viitata sanansaattajaan nimeltä Hermes, jolle jumalat Homeroksen mukaan ilmoittivat viestit, jotka Hermeksen tuli viedä ihmisille kirjaimellisessa muodossa. Hermēneus-sanalla viitataan tulkkiin, joka kääntää vieraalla tai vaikeaselkoisella tavalla ilmaistun asian kaikkien ymmärtämälle kie-

50 Maltillisemman käsityksen mukaan tasapainoillaan tiedon muodostukseen vaikuttavien yhteiskunnallisten etunäkökohtien ja valtaintressien sekä tutkimuskohteena olevan todellisuuden osa-alueen tarjoaman informaation välillä.

51 Sosiaalisessa konstruktivismissa on olemassa heikko ja vahva tulkinta tieteellisen tiedon kehittymisestä. Heikon tulkinnan mukaan tieteellinen tutkimus on yhteisöllinen prosessi, johon vaikuttavat monet yhteisölliset ja yhteiskunnalliset tekijät. Tämä tulkinta on laajasti hyväksytty. (Puolimatka 2002, 73.)

52 Konstruktivistiseen tieteenfilosofiaan saatetaan yhdistää myös konstruktiivinen tutkimusote. Tämä on kuitenkin oma tutkimusotteensa, jossa tutkimuksen tavoitteena on rakentaa (konstruoida) uusi malli tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Ks. lisää Kasanen et al. 1993 ja Lukka 2000.

53 Hermeneutiikka voidaan nähdä myös omana tieteenfilosofisena suuntauksena, joka perustuu tutkimuskohteen ymmärtämiseen ja tulkintaan. Hermeneutiikan menetelmänä käytetään hermeneuttista kehää, joka kuvaa pyrkimystä päästä lähemmäs ja lähemmäs totuutta. Ks. lisää esim. Niiniluoto 1980.

lelle. Voidaankin sanoa, että hermeneutiikan tehtävä on siirtää merkitys yhdestä maailmasta toiseen; jumalten maailmasta ihmisten maailmaan, kokemuksen maailmasta tekstin maailmaan. Koska kääntämisen tehtävä on merkityksen ”ilmoittaminen”, tarkoittaa verbi hermēneuien niin kääntämistä kuin käytännöllistä ohjetta. (Gadamer 2004, 40–41.)

Hermeneutiikan kehittymiseen on vaikuttanut merkittävästi filosofi Hans-Georg Gadamer (1900–2002)[54]. Gadamerin hermeneutiikkaa luonnehtii pyrkimys selvittää tulkinnan ymmärtämisen ja merkityksenannon yleisiä perusteita. Ymmärtäminen ja tulkinta kuuluvat olennaisesti hermeneutiikkaan.

Hermeneutiikalla voidaan viitata myös tutkijan rooliin: tutkija toimii ikään kuin tutkittavan ilmiön tulkkina, kääntäjänä ja tulkitsijana valitsemassaan teoreettisessa viitekehyksessä. Tutkija tuo ilmiön merkityksen kokemusten kautta tekstien maailmaan.

Hermeneutiikkaan liittyy sanan etymologian mukaisesti ymmärrys kaksijakoisuudesta. Yhtäältä hermeneutiikka on menetelmällinen taito ja toisaalta filosofia[55]. Hermeneutiikka pohjautuu osittain Raamatun tekstien tulkintaoppiin (F.E.D. Schleiermacher 1768–1834, ks. Niiniluoto 1980, 56), jossa tutkimuskohdetta pyritään eläytyvästi ymmärtämään. Tästä eläytyvästä ymmärtämisestä tuli keskeinen menetelmä ”hengentieteissä”. Tämä myös erotti ne menetelmällisesti luonnontieteistä. Hermeneutiikka on kuitenkin enemmän kuin pelkkä tieteiden metodi. Hermeneutiikka tarkoittaa ennen kaikkea ihmiselle luonnollista ymmärtämisen kykyä, eläytyvää myötämielisyyttä. (Gadamer 2004, 129.)

Hermeneuttinen kehä

Hermeneuttinen menetelmä on niin sanottu *hermeneuttisen kehän periaate*[56]. Tämän periaatteen mukaan kokonaisuus tulee ymmärtää yksittäisestä ja yksittäinen kokonaisuudesta lähtien. Asetelma on kehämäinen: osat, jotka määrittyvät kokonaisuudesta, määrittävät itse kokonaisuutta.[57] Kriteeri oikealle ymmärtämiselle on yksittäisseikkojen yhteensopivuus kokonaisuuden kanssa. Jos ne eivät sovi yhteen, ei ymmärtäminen ole onnistunut. (Gadamer 2004, 29.)

---

54 Gadamerin hermeneutiikasta käytetään myös nimitystä uushermeneutiikka, ks. Niiniluoto 1980.

55 Gadamer on jakanut hermeneutiikan klassiseen ja filosofiseen hermeneutiikkaan. Klassinen hermeneutiikka viittaa hermeneutiikan historiaan ennen 1900-lukua (menetelmällinen oppi). Filosofinen hermeneutiikka, jonka parissa Gadamer myös itse vaikutti, pyrkii kokoamaan yhteen hermeneutiikan perinnön tulkinnan, ymmärtämisen ja merkityksenannon perusteiden ja niiden soveltamisen pohjalta eri tieteisiin. Ks. lisää Gadamer 2004, 40–79.

56 Hermeneuttinen kehä voidaan nähdä myös kuvauksena tutkijan ymmärtämisen etenemisestä, eikä välttämättä menetelmällisenä tapana tehdä tutkimusta, ks. tarkemmin Gadamer 1979, 261.

57 Gadamer käyttää esimerkkinä vieraiden kielten oppimista; ensin täytyy jäsentää vieraskielinen lause, ennen kuin yrittää ymmärtää sen osien merkityksen. Ks. lisää Gadamer 2004, 29.

Jo Schleiermacher luonnosteli hermeneuttisen kehän periaatteita. Hänen mukaansa kehään kuuluu objektiivinen tulkinta ja subjektiivinen tulkinta. Gadamerin (2004, 29) mukaan Schleiermacherin objektiivinen tulkinta tarkoittaa esimerkiksi tekstiä tulkittaessa sanan yhteyttä lauseeseen, lauseen yhteyttä tekstiin, tekstin yhteyttä kirjaan, sen yhteyttä kirjailijan tuotantoon ja edelleen kirjallisuuteen tai sen lajityyppiin. Subjektiivisessa tulkinnassa teksti kuuluu luovan hetken ilmaisuna kirjailijan sielunelämään. Gadamer (2004, 30–31) itse ei allekirjoita kumpaakaan tulkintaa. Hänen mielestään ei ole olemassa subjektiivista tulkintaa, jossa astutaan kirjoittajan sielunmaisemaan, vaan tulkintaa tehdään lähinnä kirjoittajan näkökulmasta tavoitteena myöntää sanat oikeiksi ja asianmukaisiksi. Objektiivisen tulkinnan sijaan tulkinta on yhteisymmärryksen luomista tarkastellusta asiasta. Tavoitteena on tällöin korjata vajavaista yhteisymmärrystä.

Hermeneuttisen kehän periaatteeseen liittyy olennaisesti se, että tulkitsijalla itsellään on esiymmärrys asiasta. Gadamerin edeltäjä ja oppi-isä Heidegger on todennut seuraavasti:

> ”Hermeneuttisen tulkitsemisen ensimmäinen, alituinen ja viimeinen tehtävä on varmistaa aiheen tieteellinen tarkastelu työstämällä ennakkoon omaksuttua, ennakkonäkymää ja ennakkokäsitystä asioista itsestään” (Gadamer 2004, 31, viittaus Heidegger 1927).

Hermeneuttisen kehän tavoitteena on siis rakentaa yhteisymmärrys tarkasteltavasta asiasta. Tällöin erotetaan todet ennakkoluulot vääristä. Tulkintaprosessin aikana tulkitsijalla on useita ennakkoluuloja ja esiymmärryksiä, jotka joko vahvistuvat tai osoittautuvat vääriksi. Näin syntyy lopulta yhteensopiva kokonaisuus, johon ei sisälly kokonaisuuteen kuulumattomia tai ristiriitaisia yksittäisiä ymmärryksiä, vaan kaikki yksittäiset määrittävät kokonaisuutta.

Hermeneuttinen kehä liittyy tässä tutkimuksessa teorian ja empirian suhteeseen. Tässä tutkijalla on esiymmärrys tutkimuskohteestaan (ks. Kärki 2008). Esiymmärryksensä avulla tutkija tarkastelee kohteen yksityiskohtia ja etenee siitä kokonaisuuden tarkasteluun. Tällä tavoin tutkija saavuttaa syvemmän ymmärryksen tutkimuskohteestaan. Tässä tutkimuksessa tutkija rakentaa esiymmärryksensä avulla teoreettista viitekehystä, jota hän tarkastelee tilastollisen aineiston avulla. Aineistosta tekemiensä havaintojen avulla tutkija kehittää viitekehystä edelleen. Vastaavasti yksittäisen kuntapalvelua koskevan tapauksen aineistoon syventyminen auttaa kehittämään teoreettista asetelmaa edelleen. Tämä on myös haastatteluaineiston tarkoitus, jolloin sen avulla voidaan analysoida tutkimusasetelman tulkintaympäristöjen alle kuuluvia tulkintoja.

Tutkimuksen erilaiset empiiriset aineistot edesauttavat hermeneuttisen metodologian soveltamisessa. Yksityiskohtia voidaan tarkastella useimmista näkökulmista, erilaisilla aineistoilla. Tällöin kenties tulee vastaan myös erilaisia, uusia yksityiskohtia. Tutkimuksen teoreettisesta kehyksestä ja empiriasta tulee kehämäinen asetelma, joka etenee esiymmärryksestä yksityiskohtiin ja ykstyiskohdista kokonaisuuteen. Tavoitteena on muodostaa yhteensopiva kokonaisuus, jotta hermeneuttinen tulkinta ja ymmärrys ovat onnistuneet.

1.4.3 Abduktio tutkimuksen päättelylajina

Tieteenfilosofisen paradigman lisäksi on syytä tarkastella myös sitä, miten päättely tapahtuu tässä tutkimuksessa. Tutkimuksen päättelyn lajina voidaan pitää abduktiota. Tämä päättelylajien niin sanottu kolmas ja vähemmän käytetty vaihtoehto voidaan nähdä induktiivisen ja deduktiivisen päättelyn täydentäjänä[58]. Perinteisessä mielessä deduktiivinen päättely etenee teoreettisesta viitekehyksestä (yleinen) ja vahvistaa sitä empiirisen aineiston (yksityiskohdat) avulla. Induktiivisessa päättelyssä puolestaan lähtökohtana voi olla yksittäinen empiirinen havainto, joka pyritään yleistämään teoreettiselle tasolle; tämä on teorian rakentamista havaintojen pohjalta. Abduktiivinen päättely tapahtuu kaksisuuntaisesti. Tutkijalla on tutkimuskohteestaan johtoajatus (ns. johtolanka), jota hän lähtee seuraamaan.

Abduktiivisen päättelyn ensisijaisena kehittäjänä voidaan pitää Charles S. Peirceä[59]. Peircen abduktio on nähty keskeisenä osana keksimisen logiikkaa (Niiniluoto 1983, 154). Peirce (2001) paneutuu helppona pidettyyn logiikkaan (loogiseen päättelyyn) pieteetillä mutta innovoiden uutta. Hänen mukaansa:

> ”Päättelyn tarkoituksena on löytää jotain muuta, mitä emme vielä tiedä, harkitsemalla sitä, minkä jo tunnemme” (Peirce 2001, 130).

Induktiivisesta ja deduktiivisesta päättelystä eroavassa abduktiossa tulos on kohtuullinen olettamus, ei välttämätön tai todennäköinen päätelmä (ks. Peirce 2005, 39). Abduktiosta sanotaankin, että se on parhaaseen selitykseen pyrkivä päättely, joka etenee vaikutuksista syihin (Niiniluoto 1983, 154–156). Tässä tutkimuksessa päättely etenee tutkijan johtoajatuksesta ja ennakkokäsityksestä (mm. Kärki 2008) tutkijan matkan varrelta löytämien johtolankojen avulla kaksisuuntaisesti vuorotellen yleisen ja yksityiskohtaisen välillä. Johtolangat löytyvät sekä teoreettisesta tarkastelusta että empiirisen aineiston havainnoista.

1.4.4 Laadullinen tutkimus

Tämä käsillä oleva tutkimus sisältää useamman perinteisen tutkimustyypin aineksia. Sitä voidaan pitää laadullisena tutkimuksena[60], mutta käytössä on myös tilastollista aineistoa. Tutkimuksessa ei kuitenkaan käytetä tilastollisia menetelmiä aineiston käsittelyssä, kuten kvantitatiivisessa tutkimuksessa perinteisesti tehdään. Tutkimukseen sisältyy myös tapaustutkimukselle tyypillistä tarkaste-

58 Abduktiivista päättelylajia ovat hallintotieteellisessä tutkimuksessa käyttäneet esimerkiksi Tammi 2006 ja Määttä 2010.

59 Charles Sanders Peirce (1839–1914) oli yhdysvaltalainen loogikko, matemaatikko ja luonnontieteilijä, joka kehitti matematiikkaa ja logiikkaa ja kuului pragmatismin ja semiotiikan perustajiin. Ks. lisää Peirce 2001, 193.

60 Laadullista tutkimusta voidaan virheellisesti pitää pelkästään aineiston muodon kuvaamisena. Huomattava on myös, että on mahdollista erottaa laadullisen aineiston käsittely ja aineiston laadullinen käsittely. Ks. lisää Eskola & Suoranta 1998, 13.

lua[61]. Yhtäältä tutkimusta voidaan pitää käsiteanalyyttisenä, mutta ei puhtaasti käsite(analyyttisenä)tutkimuksena. Tutkimukseen sisältyy käsiteanalyyttistä tarkastelua tutkimuskohteesta (pääkäsite sekä muut tutkimuksen käsitteet). Luonteeltaan tutkimus on laadullinen.

Laadullisessa tutkimuksessa tutkija itse on tärkein tutkimusväline (Grönfors 1982, 14). Tutkijan rooli tutkimukseensa nähden ei siten luonnollisestikaan ole objektiivinen. Subjektiivisuus antaa laadullisessa tutkimuksessa mahdollisuuden lähestyä tutkimuskohdetta tavalla, joka lisää tutkimuksen tieteellistä selitysvoimaa:

> ”Kun tutkija antaa oman viitekehyksensä tarkasteltavaksi, tutkimusta hyödyntävillä on mahdollisuus saada selville ainakin jotain niistä puitteista, joissa tietoa on kerätty” (Grönfors 1982, 14).

Tutkija tekeekin tutkimusta koko persoonallaan, niillä tiedoilla ja taidoilla, joita hän omaa, ja jotka lisääntyvät ja kehittyvät matkan varrella. ”Työ tekijäänsä neuvoo.”

Objektiivisuuden vaatimus tutkimuksessa tavoittelee totuutta, joka on riippumaton sekä käytetyistä menetelmistä että tutkijasta itsessään (Grönfors 1982, 14). Tämä vaatimus on hyvin kiistanalainen liityen pohdintaan siitä, onko mahdollista, että koskaan voitaisiin saavuttaa täydellinen objektiivisuus, sillä eikö kaikki ihmisen tekemä ole subjektiivista. Esimerkiksi Porter (1995, 11) toteaa, että jos oletettaisiin tieteen löytävän objektiivisen totuuden[62], niin se kuitenkin välttämättä tapahtuisi ihmisten välisissä sosiaalisissa prosesseissa, jotka eivät voi olla objektiivisia.

Tutkimuksen käsiteanalyyttinen luonne

Käsitteet ovat tutkijan tärkeimpiä työkaluja (Puusa 2008, 36), koska niillä tutkija operoi luodakseen jäsennystä tutkimuskohteestaan. Käsitteiden analysointi tai käsiteanalyysi voidaan nähdä myös omana tutkimusotteenaan tai -menetelmänään. Tässä tutkimuksessa käsiteanalyysi on yksi hyödynnettävä tutkimusmenetelmä, sillä tutkimus ei täytä puhtaan käsiteanalyyttisen tutkimuksen tai käsitetutkimuksen tunnusmerkkejä.[63]

---

61 Tapaustutkimuksen käsitettä on käytetty myös viittaamaan erilaisiin tutkimusmetodeihin. Myös tapaustutkimuksella itsessään on voitu tarkoittaa menetelmiä. Laineen ja kumppanien mielestä tämä on kuitenkin virheellinen käsitys. Tapaustutkimus ei ole metodi, vaan tutkimustapa tai tutkimusstrategia, jonka sisällä voidaan käyttää erilaisia aineistoja ja menetelmiä. Ks. lisää Laine et al. 2007, 9.

62 Objektiivisuuteen otetaan kantaa myös mittaamisessa, ks. esim. Lowe 1987. Aihetta mittausteorian osalta käsitellään tässä tarkemmin luvussa 3.

63 Käsiteanalyysi on ei-empiirinen tutkimusote, jonka avulla voi ottaa osaa oman tieteenalansa käsitteistöön ja kehittämiseen. Käsiteanalyyttistä tutkimusta on tehty erityisesti hoitotieteessä. Ks. lisää esim. Walker & Avant 1988; Chinn & Kramer 1991 tai Rodgers & Knafl 1993.

Käsitetutkimus voidaan määritellä käsitteiden sisällön kuvaukseksi tai merkityksenannoksi. Käsitetutkimuksessa voidaan painottaa eri tavalla kahta ääripäätä, luonnontieteellisen otteen käsiteanalyysin sekä tulkitsevan otteen käsitteen merkityksenannon välillä. Näin ollen käsitetutkimus voidaan jakaa käsiteanalyysiin ja tulkitsevaan käsitetutkimukseen. (Tamminen 1993, 145, 147.)

Käsiteanalyysiä määriteltäessä on lähdettävä siitä, mitä itse käsitteellä tarkoitetaan. Käsitteet voidaan määritellä kuvitellun ja objektiivisen maailman termeinä tai muina symboleina lingvistisellä tasolla esitettäviksi ajatustason vastineiksi. Ne ovat mielikuvakoostumuksia ja merkityssisältöjä. Käsiteanalyysissä käsitteitä muodostetaan analyyttisen ja synteettisen pohdinnan kautta käyttäen hyväksi muita, jo tunnettuja käsitteitä sekä oivallusta. (Näsi 1980, 10, ks. myös Neilimo & Näsi 1987; Niiniluoto 1997.)

Tamminen (1993, 147) ymmärtää käsiteanalyysin siten, että analyysissä pyritään keksimään käsitteitä, jotka olisivat merkitysintensiivisiä, ja joiden sisäiset periaatteet ja siltaperiaatteet olisivat tuttuja. Myös Näsin (1980, 10) mukaan käsiteanalyysissä peruselementteinä ovat sekä omatekoiset että muiden kehittelemät käsitteet. Käsiteanalyyttisessä tutkimuksessa vanhoja käsitteitä erotellaan ja yhdistellään loogisesti, mutta siihen liittyy myös oivalluksen mukanaan tuomaa luovuutta. Käsiteanalyysin tuloksena voi syntyä uusi käsite, muunnos entisistä käsitteistä tai uusi käsitteiden järjestelmä. (Näsi 1980, 10.)

Käsiteanalyysi voidaan nähdä prosessina, tarkoituksellisena ajatteluna, jolla pyritään ratkaisemaan jonkinlaista tavoitteellista käsiteongelmaa (Näsi 1980, 10). Käsiteanalyysiä voidaan luonnostella myös kolmivaiheiseksi prosessiksi, jossa ensimmäiseksi otetaan esille jokin käsite ja *problematisoidaan* se. Toiseksi käsiteanalyysissä esiintyy *eksplikointi*, jolloin käsitteet tehdään selkeiksi eli eritellään ja muotoillaan ne. Kolmannessa vaiheessa tutkija esittää perustelunsa ja spekuloi niillä mahdollisesti vastaesimerkkejä vasten. Tätä vaihetta sanotaan *argumentoinniksi*. (Näsi 1980, 14.)

Tämän tutkimuksen käsiteanalyyttinen luonne tulee esille tutkimuksen käsitteiden (kunnan talouden tasapaino, monitulkintaisuus, tehokkuus, oikeudenmukaisuus) määrittelyssä, erittelyssä ja analysoinnissa. Nämä käsitteet ja niiden analyysi muodostavat pääosan tutkimuksen teoreettisesta tarkastelusta. Tutkimuskohdetta, kunnan talouden tasapainoa, jäsennän käsiteanalyyttisesti lähinnä Wilsonin (1970) kehittelemän mallin mukaan (täydennyksenä Puusa 2008) edellisessä luvussa 1.4. Tämän vuoksi tutkimusta voi kuvailla käsiteanalyyttiseksi.

Tutkimuksen tapaustutkimuksellinen luonne

Tapaustutkimuksessa tutkimuksen kohde on yleensä tapahtumankulku tai ilmiö. Tapaus ei ole vastaava kuin määrällisen tutkimuksen tilastollinen yksikkö. Tapaustutkimuksissa tarkastellaan yksittäistä tai pientä joukkoa tapauksia. Tapaustutkimus on perusteellinen ja tarkka kuvaus kohteestaan. Lähtökohtana on kerätä mahdollisimman monipuolinen aineisto. Useimpia tapaustutkimuksia voidaan luonnehtia seuraavilla seikoilla: Tutkimukseen kuuluu holistinen eli kokonaisvaltainen analyysi kohteena olevasta tapauksesta. Kiinnostus kohdistuu sosiaalisen

prosessiin tai prosesseihin. Tapaustutkimuksessa hyödynnetään useanlaisia aineistoja ja menetelmiä sekä aikaisempia tutkimuksia. Tutkimuksessa saattaa myös hämärtyä tapauksen ja kontekstin raja. (Ks. lisää Laine et al. 2007, 9–10.)

Tapaustutkimuksen tutkimusotteita voidaan myös luokitella, esimerkiksi Yin (1994, 38–51) luokittelee näitä tutkimusotteita tapausten lukumäärän ja tutkimusotteen perusteella neljään: 1) *single-case/holistic design*, 2) *single-case/embedded design*, 3) *multiple-case/holistic design*, 4) *multiple-case/embedded design*. Tapausten lukumäärät siis vaihtelevat yhdestä useampaan ja tutkimusotteet kokonaisvaltaisesta moniulotteiseen. Luonnollisesti valittujen tapausten lukumäärällä on merkitystä hankittavan aineiston laatuun ja analysointitapaan.[64] Alla olevaan taulukkoon 2 on koottu tapaustutkimuksen ominaispiirteitä ja selkeyttämiseksi verrattu niitä puhtaan tilastollisen tutkimuksen piirteisiin.

Taulukko 2.
Tapaustutkimus ja tilastollinen tutkimus (Laine et al. 2007, 12)

Tapaustutkimus	**Tilastollinen tutkimus**
Kohteena on pieni joukko tapauksia, usein vain yksi.	Kohteena on suuri joukko tapauksia.
Kerätään laaja aineisto tapauksen eri ulottuvuuksista.	Aineisto kerätään suppeasta ominaisuuksien joukosta.
Tutkimus kohdistuu "luonnollisesti" ilmeneviin tapauksiin. Päätavoite ei ole kontrolloida muuttujia niiden vaikutusten arvioimiseksi.	Aineisto valitaan siten, että se on edustava otos laajasta populaatiosta.
Keskeinen aineisto on laadullista, mutta myös määrällistä aineistoa voidaan käyttää.	Aineisto on määrällisessä muodossa.
Päämääränä on ymmärtää tapausta. Tapauksen yleinen merkitys voi ilmetä kahdella tavalla: 1) teoriaa kyseenalaistava, täydentävä tai uutta teoriaa luova tapaus (analyyttinen yleistys) ja 2) naturalistinen yleistys	Päämääränä on empiirinen yleistäminen.

Tässä tutkimuksen tapaustutkimuksellinen luonne näkyy usealla tavalla. Tutkimuksen kohde on yksittäinen ilmiö eli tapaus. Tutkimuksessa pyritään ymmärtämään ilmiötä useammasta näkökulmasta ja keräämään siten laaja aineisto tapauksen ulottuvuuksista. Tutkimuksen päämääränä on myös lisätä kunnan talouden tasapainoilmiön ymmärtämistä sekä nykyistä teoriaa kyseenalaistaen että täydentäen.

64 Ks. lisää Yin 1994

Tapaustutkimuksellisuutta näkyy myös siinä, että tutkimukseen sisältyy kaksi kuntaa, joita voidaan myös pitää tapauksina. Lisäksi tarkastelun kohteena on myös yksittäinen kunnan vastuulla oleva palvelu, lasten päivähoito. Voidaan sanoa, että tutkimuksen käsiteanalyyttistä luonnetta täydennetään tapaustutkimukselle tyypillisellä tarkastelulla.

1.5 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys ja empiirinen aineisto

1.5.1 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Tutkimuksen lähtökohtana on käsitys siitä, että kunnan talouden tasapaino on *monitulkintainen* ilmiö, jota *mitataan* tuloslaskelmalla. Tämän vuoksi tutkimukseen kuuluu kaksi teoreettista lähestymistapaa: monitulkintaisuus ja mittaaminen. Nämä lähestymistavat liittyvät siihen, mistä suunnasta tutkijana jäsennän tutkimuskohdetta. Ne muodostavat ne ”silmälasit”, joiden läpi tutkimusaihetta tarkastelen.

Monitulkintainen lähestymistapa tarkoittaa ymmärrystä siitä, että ilmiöt ovat monella tavalla tulkittavissa olevia ja niistä muodostetut käsitykset rajallisia (esim. Simon 1955; 1957). Tässä kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus syntyy tulkintojen rajoitteista ja ympäristöistä. Rajoittuneen rationaalisuuden teoriaan pohjautuva monitulkintaisuuden teoria muodostaa keskeisen osan tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä.

Mittausteoreettinen lähestymistapa edellyttää, että monitulkintaisia ilmiöitä pyritään konkretisoimaan mittaamalla. Mittaamisella tarkoitetaan empiiristä havainnointia, jossa käytetään numeraalisia korvikkeita (esim. Ijiri 1967; 1975). Mittaamiseen liittyy monitulkintaisuutta. Tällöin kyse on osaltaan mittaamisen perusongelmasta; kuinka löytää mittari, joka kuvaa ilmiötä sellaisena kuin se todellisuudessa ilmenee. Mittaamiseen kuuluu olennaisesti pyrkimys löytää ja muodostaa valideja, reliaabeleja ja relevantteja mittareita ilmiöiden havainnointiin. Käytännössä ei ole mahdollista löytää täysin valideja, reliaabeleja ja relevantteja mittareita, sillä ilmiöt ovat monitulkintaisia. Kaikki mittarit ovatkin rajallisia. Tällöin monitulkintaisuutta pyritään ratkaisemaan mittareita kehittämällä, jolloin kyse on etsinnän ongelmasta. Mittaamisessa monitulkintaisuutta jäsennetään myös toisen alaongelman, soveltamisen, avulla.[65] Soveltamista tapahtuu, kun ryhdytään mittaamaan ja toisaalta kun mittaustuloksen perusteella pyritään tekemään mahdollisimman järkeviä päätöksiä ja toimenpiteitä (ks. Vakkuri 2003; 2006; 2009). Tutkimuksen teoreettiset lähestymistavat nivoutuvatkin yhteen juuri etsinnän ja soveltamisen ongelmien kautta. Näin monitulkintaisuuden käsite ja mittausteoria liittyvät toisiinsa.

65 Etsinnän ja soveltamisen ongelmista, ks. myös Kärki 2008.

Tutkimusasetelmassa esitetyt tulkintaympäristöt perustuvat teoreettiseen tarkasteluun ja sen pohjalta loogiseen päättelyyn. Näin tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu myös muusta teoreettisesta aineksesta kuin monitulkintaisuuden ja mittauksen teoreettisista lähestymistavoista. Liikekirjanpidon tulkintaympäristön teoreettinen jäsentäminen sisältää liikekirjanpidon, laajemmin laskenta-ajattelun sekä kunnan talouden tasapainon mittaamisen analysointia. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön teoreettinen aines koostuu toimeksiantotalous-käsitteen jäsentämisestä, joka tapahtuu vertailemalla kuntaa (toimeksiantotalous) yritykseen (ansaintatalous). Tämän vuoksi otan käsittelyssä esille niin julkisen vallan olemassaolon edellytyksiä kuin markkinoiden epäonnistumista. Käsitettä voi analysoida negaation kautta, sen mitä se ei ole: esimerkiksi tyttö on tyttö, koska hän ei ole poika, tai kunta on kunta, koska se ei ole yritys. Julkisen vallan olemassaoloa voidaan perustella tehokkuudella ja oikeudenmukaisuudella. Julkinen valta ottaa tehtäviä hoitaakseen, koska se voi tehdä sen tehokkaammin tai koska se on oikeudenmukaisuutta. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön kuuluu siten myös tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden käsitteiden teoretisointia.

1.5.2 Tutkimuksen empiirinen aineisto

Tutkimukseen sisältyy kolmenlaista empiiristä aineistoa: tilinpäätös- ja tilastoaineisto, haastatteluaineisto sekä asiakirja-aineisto. Pääosa tutkimuksen empiirisestä aineistosta on kerätty kahdesta tapauskunnasta (tilinpäätös-, tilasto- ja haastatteluaineistot). Tapauskunnat ovat Pirkkala ja Kemijärvi. Nämä kunnat on valittu, koska ne poikkeavat toisistaan niin väestörakenteeltaan kuin väestönkehitykseltään. Asukasmäärältään tapauskunnat ovat olleet suunnilleen samankokoiset, mutta voimakkaan muuttoliikkeen vaikutuksesta väkilukujen muutokset ovat olleet nopeita. Kunnat sijaitsevat eri puolilla Suomea. Erilaisten tapauskuntien tarkoituksena on havainnollistaa myös sitä, miten tasapainon tulkinta on riippuvainen tulkinnan konteksteista.

Tutkimukseen sisältyy myös empiiristä aineistoa yhdestä kuntien vastuulla olevasta hyvinvointipalvelusta, lasten päivähoidosta. Lasten päivähoidon osalta on kerätty asiakirja-aineistoa, joka sisältää laki-, asetus-, hallituksen esitys- ja laintulkinta-aineistoa.[66]

Tilinpäätös- ja tilastoaineisto

Tutkimuksessa käytettävä tilinpäätös- ja tilastoaineisto muodostuu tapauskuntien tilinpäätös- ja talousarvioasiakirjoista, jotka on kerätty vuosilta 1997–2010.[67] Aineisto kohdistuu näille vuosille, sillä kuntien kirjanpitouudistuksen vuoksi pidempi aikajänne ei olisi ollut vertailukelpoinen. Tilinpäätösaineisto koskee emo-

66 Tarkemmat asiakirja-aineistoa koskevat tiedot löytyvät lähteistä.

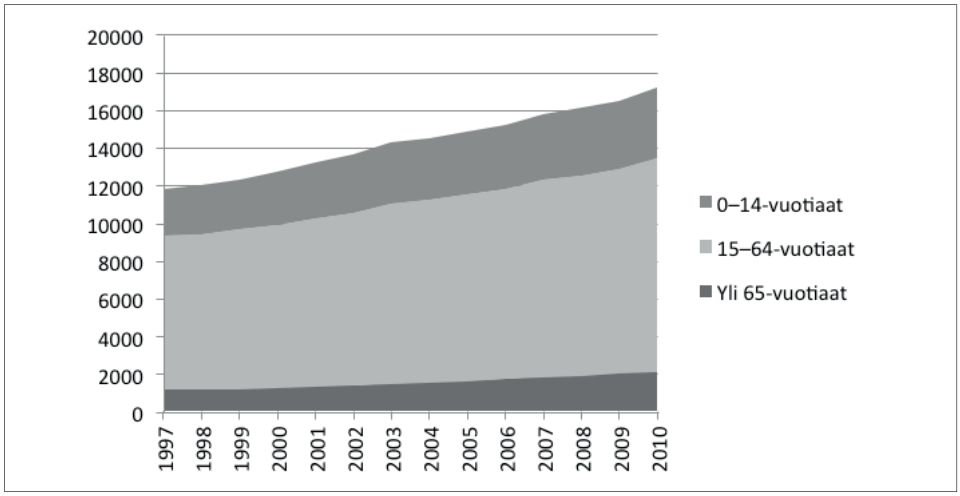
67 Tarkemmat tilinpäätös- ja tilastoaineistoa koskevat tiedot löytyvät lähteistä.

kuntia tutkimusrajausten mukaisesti.[68] Vuoden 2010 aineisto on tuorein käytössä oleva tilinpäätösaineisto. Tätä aineistoa täydentävät Tilastokeskuksen väestörakennetilastot ja kuntien talous- ja toimintatilastot tapauskunnista samalta ajalta. Seuraavassa alaluvuissa esittelen tapauskunnat lyhyesti.

Pirkkala

Pirkkala sijaitsee entisessä Länsi-Suomen läänissä, Pirkanmaalla Tampereen kaupunkiseudulla. Kunta rajoittuu Tampereen ja Nokian kaupunkeihin sekä Vesilahden ja Lempäälän kuntiin. Pirkkalan kunta kuuluu kiinteänä osana Tampereen kaupungin ja sen ympäristökuntien muodostamaan talousalueeseen. Etäisyys Tampereelle on noin kymmenen kilometriä. Kunnan kokonaispinta-ala on 104 neliökilometriä, josta vesistön osuus on reilu viidennes. Vesistöllä on olennainen osuus Pirkkalan luonnonmaisemassa. Pirkkalan maapinta-alasta lentokenttä suoja-alueineen vie suuren osan.

Pirkkalaan kohdistuu voimakas muuttoliike, joka tuo vuosittain noin 3–4 prosenttia lisää asukkaita. Muuttajat ovat nuoria, perheellisiä ja työssäkäyviä. Tämä näkyy kunnan väestörakenteessa. Kokonaismäärää suhteellisesti enemmän on kasvanut lasten ja nuorten osuus pirkkalalaisista. Vuonna 2010 oli yli 65-vuotiaiden osuus kunnan asukasluvusta hieman yli kymmenen prosenttia. 15–64-vuotiaita oli reilut 66 prosenttia, ja lapsia ja nuoria vajaat 25 prosenttia. (Ks. kuvio 3.)



Kuvio 3.
Pirkkalan väestönkehitys ja väestörakenne vuosina 1997–2010, vuoden 2010 luvut ovat arvioita (Pirkkalan kunnan tilinpäätökset)

68 Lisäksi kuntien velvollisuus laatia laajempi konsernitilinpäätös tuli voimaan 2007 (laki kuntalain muuttamisesta 519/2007). Vertailukelpoista aineistoa ei olisi ollut aikaisemmilta vuosilta käytettävissä.

Pirkkalan kunnan elinkeinorakenne on palveluvaltainen, sillä palvelujen osuus on yli 60 prosenttia. Teollisten työpaikkojen (jalostuksen) osuus on noin 30 prosenttia kunnan työllisestä työvoimasta. Etelä-Suomen kunnalla on tyypillisesti maa- ja metsätalouden työpaikkojen määrä vähäinen. Niitä ei käytännössä juurikaan ole. (Pirkkalan kunnan tilinpäätökset.)

Työllisyystilanne on Pirkkalassa parempi kuin keskimäärin Pirkanmaalla yleensä. Pirkkalassa työttömyysaste on ollut tarkastelujakson ajan koko maan tasoa pienempi, kun taas Pirkanmaalla työttömyysaste on noussut koko maan tasoa korkeammalle vuonna 2007, ja siitä lähtien työllisyystilanne on ollut huonompi kuin keskimäärin koko maassa. Tarkastelujakson työttömyysprosentit esitetään taulukossa 3.

Taulukko 3.
Työttömyysprosentit Pirkkalassa, Pirkanmaalla ja koko maassa (Tilastokeskus ja Pirkkalan kunnan tilinpäätökset)

Työttömyys-prosentti	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Pirkkala	15,4	14,6	13,3	11,0	10,4	9,5	9,0	9,6	8,7	7,5	6,3	5,9	9,0	8,9
Pirkanmaa	12,9	11,5	10,2	10,4	9,3	9,6	10,1	8,8	8,9	7,9	8,6	8,5	10,3	11,9
Koko maa	16,4	14,7	13,9	12,6	11,7	11,3	11,1	11,1	10,6	9,5	8,2	7,6	9,8	10,3

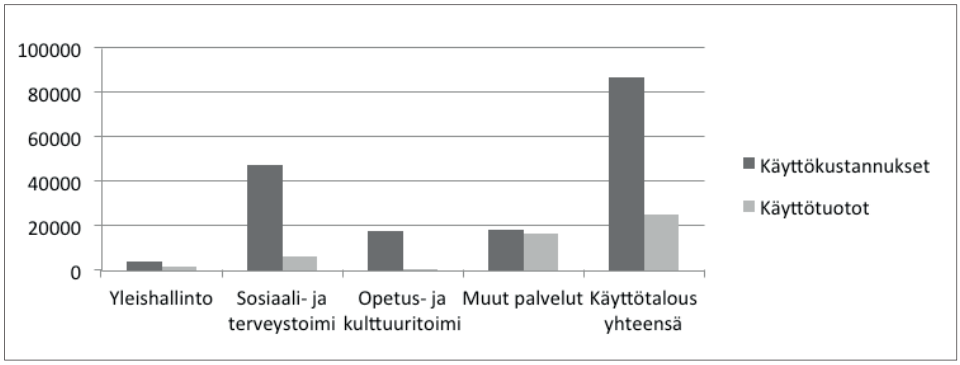
Pirkkalan kunnan organisaatio muodostuu hallinto-osastosta, sivistysosastosta, perusturvaosastosta sekä teknisestä osastosta. Koska tämän tutkimuksen aineistossa painotetaan haastattelujen osalta sosiaali- ja terveys- sekä sivistyspalveluita, on seuraavassa eritelty tarkemmin kunnan palvelurakennetta näiden palvelujen osalta.

Perusturvaosaston ja sivistysosaston käyttötalouden kustannukset ovat noin vajaat 75 prosenttia Pirkkalan kaikista käyttötalouden kustannuksista. Perusturvaosasto huolehtii sosiaalityöstä ja toimeentuloturvasta, terveydenhuollosta ja vanhusten palveluista. Pirkkalassa on terveyskeskus ja terveyskeskussairaala. Erikoissairaanhoidon palvelut ostetaan Pirkanmaan sairaanhoitopiiriltä, Tampereen kaupungilta tai yksityissektorilta. (Pirkkalan kunnan tilinpäätökset.)

Sivistysosaston alaisuudessa toimii opetustoimen lisäksi kulttuuritoimi, kirjasto sekä nuorisotyön ja liikuntatyön yksiköt. Lasten päivähoito siirtyi 1.8.2009 hallinnollisesti sivistysosaston alaisuuteen. Pirkkalan kouluverkko muodostuu neljästä alakoulusta, kahdesta kyläkoulusta sekä yläkoulusta (yläaste). Pirkkalassa sijaitsee myös yhteislukio. Vapaasta sivistystyöstä sekä taiteen perusopetuksesta kunnassa vastaa Pirkkala-opisto. Pirkkala-opistossa on myös nuorten työpaja. Kunnassa ei järjestetä ammatillista koulutusta.

Pirkkalan kunta kasvaa voimakkaasti, mikä näkyy muun muassa lasten päivähoidon tarpeessa. Kunnassa on kymmenen päiväkotia ja kolme päiväkotiryhmää. Lisäksi Pirkkala maksaa kuntalisällä korotettua yksityisen hoidon tukea sekä niin sanottua Pirkkala-lisää lasten kotihoidon tuen lisäksi.

Kuviossa 4 esitetään Pirkkalan kunnan käyttötalouden kustannukset ja tuotot vuoden 2008 osalta. Kyseisen vuoden tiedot antavat kuvan siitä tilanteesta, joka Pirkkalassa vallitsee. Vuosittaiset muutokset ovat pieniä. Käyttökustannukset ja -tuotot esitetään tuhannen euron tarkkuudella.



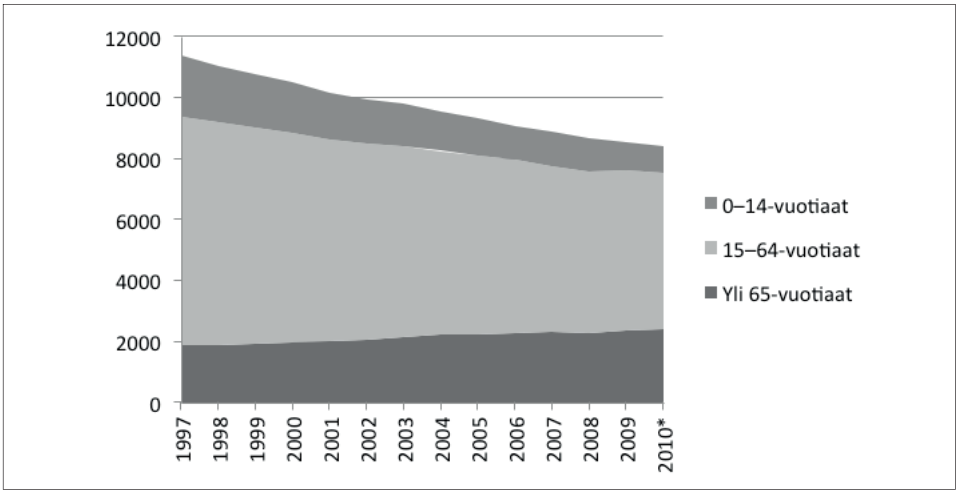
Kuvio 4.
Pirkkalan käyttötalous vuonna 2008, 1000 € (Tilastokeskus)

Kemijärvi

Kemijärvi on Suomen pohjoisin kaupunki, ja se sijaitsee Itä-Lapin seutukunnassa entisessä Lapin läänissä. Kemijärven naapurikunnat ovat Rovaniemi, Posio, Salla ja Pelkosenniemi. Kaupungin pinta-ala on 3942,19 neliökilometriä. Vesistöjen osuus tästä pinta-alasta on 365,25 neliökilometriä. Vesistöt ovat tunnusomaisia kaupungin luonnonmaisemalle. Kaupunkikeskustaa rajaavat Kemijärvi, Pöyliöjärvi sekä Kemijoki.

Kemijärven väestönkehitys on voimakkaan poismuuton myötä supistuva. Samalla yli 65-vuotiaiden suhteellinen osuus asukasmäärästä kasvaa. Lasten ja nuorten osuus pienenee suhteellisesti eniten, koska muuttoliike koskee perheellisiä työssäkäyviä. Vuonna 2010 lapsia ja nuoria oli hieman yli 12 prosenttia kaupungin asukasmäärästä. 15–64-vuotiaiden prosentuaalinen osuus oli tuolloin noin 60, ja yli 65-vuotiaiden vajaat 30 prosenttia. (Kuvio 5)

Kaupungin elinkeinorakenne painottuu palveluihin (n. 60 %). Jalostuksen osuus on pienentynyt tarkastelujaksolla, ja sen osuus on tällä hetkellä noin 30 prosenttia. Maa- ja metsätalouden työpaikat ovat vähentyneet Kemijärvellä, kuten koko maassa, mutta niiden osuus kaupungin elinkeinorakenteesta on noin kuusi prosenttia. (Kemijärven kaupungin tilinpäätökset.)



Kuvio 5. Kemijärven väestönkehitys ja väestörakenne vuosina 1997–2010, vuoden 2010 luvut ovat arvioita (Kemijärven kaupungin tilinpäätökset)

Kemijärven elinkeinoelämää ovat kohdanneet vaikeat haasteet. Teollisuuden työpaikkojen siirtyminen halvemman tuotannon maihin tai niiden lakkauttaminen kokonaan on aiheuttanut lukumääräisesti huomattavia vähennyksiä kaupungin työllisten määrässä. Poismuuttoon vaikuttaa tämä työttömyyskehitys, joka on 2000-luvun noususuhdanteesta huolimatta pysynyt korkeana koko maan tasoon verrattuna. Kemijärvellä tilanne on heikompi myös suhteessa koko entisen Lapin läänin alueen keskimääräiseen työllisyyteen. Seuraavan sivun taulukossa 4 esitetään työttömyysprosentit Kemijärvellä, entisen Lapin läänin alueella ja koko maassa tarkastelujakson ajalta. (Kemijärven kaupungin tilinpäätökset.)

Taulukko 4.
Työttömyysprosentit Kemijärvellä, entisessä Lapin läänissä ja koko maassa (Tilastokeskus ja Kemijärven kaupungin tilinpäätökset)

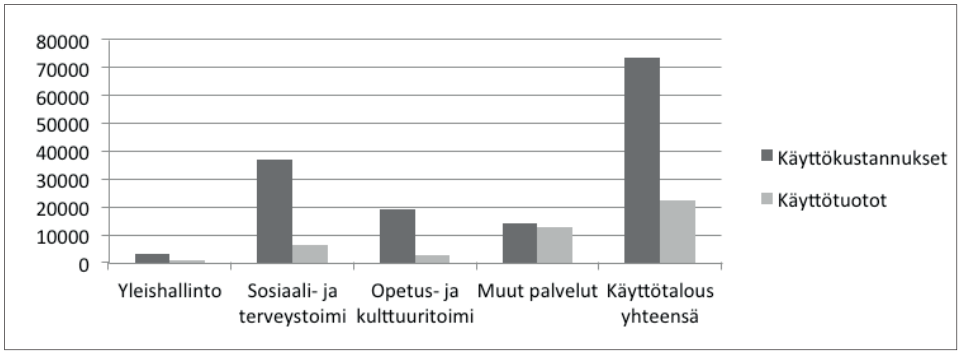
Työttömyys-prosentti	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Kemijärvi	21,1	20,8	19,7	19,0	20,6	18,8	20,4	20,7	19,4	18,8	15,9	15,1	17,1	17,5
Lapin lääni	24,3	22,5	22,5	21,0	19,6	18,3	17,1	16,7	16,7	15,6	13,3	12,6	14,4	13,7
Koko maa	16,4	14,7	13,9	12,6	11,7	11,3	11,1	11,1	10,6	9,5	8,2	7,6	9,8	10,3

Kemijärven kaupungin hallinto-organisaatiossa on viisi osastoa: hallinto-osasto, elinkeino-osasto, tekninen osasto, sosiaali- ja terveysosasto sekä sivistysosasto.

Sosiaali- ja terveysosasto sekä sivistysosasto muodostavat hieman yli 75 prosenttia käyttötalouden kustannuksista. Sosiaali- ja terveysosaston vastuulla on huolehtia terveydenhuollosta, sosiaalityöstä, päivähoidosta sekä vanhus- ja vammaispalveluista. Kemijärvellä on erikoislääkärivetoinen sairaala, Lapponia, joka on syntynyt kaupungin aluesairaalan ja terveyskeskuksen fuusiosta. Sairaala Lapponia tarjoaa perusterveydenhuollon palveluja lähinnä Kemijärven kaupungin asukkaille ja erikoissairaanhoidon palveluja kaikille niitä tarvitseville. Kaupungilla on neljä päiväkotia, joista yhdessä on kaksi erillistä yksikköä.

Kaupungin sivistysosastoon kuuluvat perusopetus, lukio, ammatillinen koulutus, ruokapalvelu, kansalaisopisto, musiikkiopisto, kulttuuri-, kirjasto-, nuoriso- ja liikuntatoimi. Kaupungissa sijaitsee seitsemän peruskoulua, joista alakouluja on neljä. Lisäksi on yksi yläkoulu, yhtenäinen peruskoulu ja erityiskoulu. Kaupungissa on myös ammatillinen aikuiskoulutuskeskus. Kaupunki järjestää myös oppisopimuskoulutusta. Kemijärvellä on laajat vapaa-ajan palvelut. Kaupungista löytyvät kulttuurikeskus, kaupungin suurimmaksi osaksi omistama Wirta-Areena-jäähalli, kylpylä-uimahalli Poukama sekä liikuntakeskus.

Kuvio 6 kuvaa Kemijärven kaupungin käyttötalouden kustannuksia ja tuottoja vuonna 2008. Kuten Pirkkalassa kyseisen vuoden luvuista saadaan yleiskuva Kemijärven tilanteesta. Myös Kemijärvellä käyttötalouden vuosittaiset muutokset ovat pieniä. Käyttökustannukset ja -tuotot esitetään tuhannen euron tarkkuudella.



Kuvio 6.
Kemijärven käyttötalous 2008, 1000 € (Tilastokeskus)

Asiakirja-aineisto

Kunnan talouden tasapainoa voidaan tarkastella myös suhteessa kunnan järjestämiin palveluihin. Kunnan palvelujärjestelmä muodostuu monista palvelukokonaisuuksista ja vielä useammista yksittäisistä palveluista. Kunnan talouden tasapainon ilmentämiseksi olen valinnut yhden kunnan palvelun. Jotta tätä palvelua voidaan tarkastella kansallisella tasolla, on oltava kyse lakisääteisestä palvelusta, joka on kaikkien kuntien velvollisuutena. Pääosa kunnan menoista muodostuu

sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista. Täten olen valinnut tarkasteltavan palvelun kyseiseltä sektorilta.

Yksi julkisessa keskustelussa esillä ollut kunnallinen palvelu on lasten päivähoito. Se herättää kiihkeitä keskusteluja muun muassa äitiydestä (työssä käyvä äiti vs. kotiäiti). Siihen liittyy läheisesti myös tasa-arvo sukupuolten välillä (lasten päivähoito mahdollistaa naisten kokopäiväisen opiskelun ja työssäkäynnin). Kunnat huolehtivat hyvinvointipalveluista, joihin myös lasten päivähoito lukeutuu. Lasten päivähoito on itse asiassa yksi keskeinen hyvinvointivaltion toimintamuoto (Välimäki 1999, 3). Näihin hyvinvointipalveluihin kuntia velvoittaa kuntalain (365/1995) ensimmäinen pykälä, jonka mukaan kunnan on huolehdittava asukkaidensa hyvinvoinnista. Kunnan asukkailla on myös Suomen perustuslain takaama oikeus saada julkisen vallan tukea perheen ja muiden lapsen huolenpidosta vastaavien mahdollisuuksiin turvata lapsen hyvinvointi ja yksilöllinen kasvu (PerustusL 731/1999 19. §).

Lasten päivähoito on osa kunnan sosiaalipalveluita. Muita sosiaalipalveluita ovat esimerkiksi yleinen sosiaalityö, vanhusten ja vammaisten palvelut, omaishoidon tuki, asumis- ja laitospalvelut sekä päihdetyö. Lasten päivähoidon osalta on tarkoitus tarkastella palvelun syntymistä, kehittymistä ja muuttumista erityisesti vuodesta 1973 lähtien, jolloin kunnallisen lasten päivähoitopalvelun voidaan katsoa alkaneen, kun päivähoitolaki tuli voimaan. Tätä edeltävää historiaa käsitellään vain lyhyesti. Lasten päivähoidon analyysin tavoitteena on kuvata kunnan talouden tasapainoa erityisesti oikeudenmukaisuuden näkökulmasta. Pitkä aikaperspektiivi nostaa esille myös toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ajallisen ominaispiirteen.

Lasten päivähoitoa koskeva asiakirja-aineisto koostuu laki-, asetus- ja muusta kirjallisuusaineistosta. Muu kirjallisuus koskee lähinnä vuotta 1973 varhaisempaa aineistoa, mutta sen jälkeen lasten päivähoidosta kerätty aineisto on laki- ja asetusaineistoa[69].

Haastatteluaineisto

Haastatteluaineiston tarkoituksena on kuvata eri toimijoiden tulkintoja kunnan talouden tasapainoilmiöstä ja sen konkretisoinnista tuloslaskelman avulla. Tämän vuoksi haastateltaviksi valittiin toimijoita eri tehtävistä. Koska kunnan tehtävistä noin kaksi kolmasosaa muodostuu sivistys-, sosiaali- ja terveyspalveluista, haastateltavien valinta juuri näiltä palvelualoilta oli luonnollista. Haastateltavat ovat asiantuntijoita ja/tai johtavia viranhaltijoita sivistys-, sosiaali- ja terveyspalvelujen osalta sekä myös kunnan yleisen taloushallinnon osalta. Kunnan talouden tasapainoa eivät tulkitse pelkästään kunnan oman organisaation toimijat, vaan myös kunnan sidosryhmien[70] toimijat. Tärkein kunnan sidosryhmistä on valtio.[71] Nämä

69 Liite 1. sisältää taulukot lasten päivähoitoa koskevasta laki- ja asetusaineistosta.

70 Sidosryhmäteoriasta yleisemmin, ks. Freeman 1984, kunnan osalta ks. Kärki 2008.

71 Ks. valtion merkityksestä kunnan talouden tasapainossa Paasio 1992b.

valtiotoimijat edustivat vastaavalla tavalla sivistys-, sosiaali- ja terveyspalveluja sekä yleisemmin kuntataloutta.

Haastateltavien valinnassa tärkein kriteeri oli, että haastateltavat ovat niitä toimijoita, jotka joutuvat huomioimaan työssään kunnan talouden tasapainon vaatimukset. Haastateltavat ovat vastuussa kunnan palvelujen konkreettisesta järjestämisestä, minkä vuoksi heidän tulkintojaan kunnan talouden tasapainosta voidaan pitää relevantteina. Tästä syystä haastateltavat olivat nimenomaan johtavia viranhaltijoita, eivätkä luottamushenkilöitä.[72] Haastatteluaineisto on kerätty 10.6.2009–2.11.2009 välisenä aikana. Haastatteluja kertyi yhteensä yhdeksän kappaletta.

Haastateltavilla ei ollut etukäteen tiedossa haastattelun kysymyksiä, vaan ainoastaan lyhyesti esitelty väitöskirjatutkimuksen teema (ks. liite 3.). Haastattelut olivat muodoltaan puolistrukturoituja haastatteluja eli teemahaastatteluja[73]. Teemahaastattelu on puolistrukturoitu menetelmä, koska haastattelun aihepiirit, teemat, ovat tiedossa. Menetelmästä puuttuu kuitenkin strukturoidulle haastattelulle luonteenomainen kysymysten tarkka muoto ja järjestys. (Metsämuuronen 2006, 239.) Hirsjärvi ja Hurme (1982, 35–36) esittelevät Mertonin, Fisken ja Kendallin (1990) kuvaamaa teemahaastattelua. Teemahaastattelu sopii tilanteisiin, joissa haastateltavat ovat kokeneet jonkin tietyn tilanteen (ilmiön), johon teema liittyy. Lisäksi tutkija on alustavasti selvitellyt tutkittavan ilmiön tärkeitä osia, rakenteita, prosesseja ja kokonaisuutta. Tämän analyysin avulla tutkija on päätynyt tiettyihin oletuksiin tilanteen (ilmiön) määräävien piirteiden seurauksista sekä kehittänyt haastattelurungon. Haastattelu suunnataan tutkittavien henkilöiden subjektiivisiin kokemuksiin tilanteista (ilmiöistä), jotka tutkija on ennalta analysoinut.

Teemahaastattelun hyötyinä voidaan pitää edellä mainittuja ominaispiirteitä eli tutkijan etukäteistä paneutumista asiaan, saadun tiedon syvyyttä ja myös sitä, että haastateltavien lukumäärä voidaan pitää kohtuullisen pienenä. Toisaalta taas työmäärä aineiston analyysivaiheessa on suuri, ja aineiston keräystapa on kohtuullisen kallis. (Ks. Hirsjärvi & Hurme 1982, 38.)

Haastattelut eivät vaatineet haastateltavilta valmistautumista etukäteen, vaan tavoitteena oli pysähtyä pohtimaan tutkijan etukäteen valitsemia teemoja sitä mukaa kuin ne haastatteluissa nousivat esille. Haastattelujen kesto on vaihdellut tunnista 2,5 tuntiin. Aineistoa kertyi yhteensä 15 tuntia yhdeksän minuut-

72 Luottamushenkilöitä haastattelemalla olisi tutkimuksen aineisto voinut olla erilainen. Tutkijan tavoitteena on kuitenkin kytkeä kunnan talouden tasapainon tulkinta juuri siihen arkiseen kunnan palvelujen järjestämiseen, jolloin viranhaltijoiden valinta haastateltaviksi oli perusteltua.

73 Olemassa on myös muita puolistrukturoituja haastatteluja, jotka eivät ole teemahaastatteluja. Erot koskevat lähinnä periaatteellisia kannanottoja ja käytännön ratkaisuja. Lisää ks. Hirsjärvi & Hurme 1982, 36–37. Yksinkertaistamisen vuoksi tässä kuitenkin käytetään puolistrukturoidusta haastattelusta nimitystä teemahaastattelu. Tähän on päätynyt myös Metsämuuronen 2006, 239.

tia 20 sekuntia. Tutkija on litteroinut haastatteluaineiston kirjalliseen muotoon, yhteensä sitä kertyi 213 sivua.[74]

Haastatteluaineistoa analysoidaan luokittelemalla havaintoja, ja tarkoituksena on muodostaa erilaisia tulkintatyyppejä kunnan talouden tasapainosta. Nämä luokittelut esitetään tulkintatyypeittäin, kuitenkin siten, että haastateltavien anonymiteetti turvataan. Haastatteluaineistosta esitetään suoria sitaatteja ja kuvauksia, jotka kuvaavat tulkintatyyppejä. Niiden tarkoitus ei ole kuvata kaikkia haastateltavia tasapuolisesti, vaan ne on valittu sillä kriteerillä, että ne kuvaavat osuvasti kyseistä yksittäistä tulkintatyyppiä.

1.5.3 Teorian ja empirian suhde

Tieteellisessä tutkimuksessa empiirisellä aineistolla voi olla hyvin erilaisia rooleja ja merkityksiä. Yksi tapa on tehdä ja esittää tutkimus deduktiivisesti; ensin kootaan teoreettinen viitekehys, jota testataan ja täydennetään empiirisillä havainnoilla. Tässä tutkimuksessa empiirisen aineiston rooli poikkeaa perinteisestä, koska tässä myös päättely tapahtuu abduktiivisesti.[75] Teoria ja empiria vuorottelevat täydentäen toinen toisiaan, päättelyn kulkiessa esiymmärryksestä jäsentyneeseen käsitykseen.[76] Tätä tarkoitusta varten empiiristä aineistoa ja siitä tehtyjä havaintoja käsitellään tämän tutkimusraportin eri vaiheissa. Empiirisen aineiston yleistavoitteena on kuitenkin havainnollistaa kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta.

Tutkija on rakentanut tutkimusasetelman aikaisemman olemassa olevan esiymmärryksensä pohjalta (ks. Kärki 2008). Tutkimuksen teoreettista viitekehystä käyttämällä tutkija on muodostanut tutkimusasetelman. Empiirisen aineiston avulla tutkija pyrkii havainnollistamaan tutkimusasetelmaa. Näin tutkija sitoo empiirisen aineiston teoreettiseen viitekehykseen ja siitä muodostettuun tutkimusasetelmaan.

Tutkimuksessa on käytössä erilaisia empiirisiä aineistoja, joiden suhde tutkimuksen teoriaan on myös erilainen. Näitä eri aineistoja käytetään havainnollistettaessa tutkimusasetelman tulkinnan rajoitteita ja ympäristöjä. Liikekirjanpidon tulkintaympäristö muodostuu teoreettisen viitekehyksen pohjalta loogisen päättelyn avulla. Empiirisenä aineistona käytetään tapauskunnista kerättyä tilinpäätös- ja tilastoaineistoa, jonka tarkoituksena on havainnollistaa liikekirjanpidon tulkintaympäristöä ja tulkinnan rajoitteita.

---

74 Liite 2. sisältää tarkemmat haastatteluja koskevat tiedot ja liite 4. haastattelurungon.

75 Induktiivinen ja deduktiivinen päättely voidaan nähdä myös tutkimustyyppeinä. Tällöin induktiivinen viittaa aineistolähtöiseen tutkimukseen, kun taas deduktiivinen viittaa teorialähtöiseen tutkimukseen. Kuitenkin tämä jaottelu on karkea, vastaavalla tavalla kuin päättelyn lajityyppien kohdalla.

76 Vrt. hermeneuttinen kehä.

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristö rakennetaan pääosin teoreettisen tarkastelun avulla. Toimeksiantotaloutta sekä siihen kuuluvia tehokkuutta ja oikeudenmukaisuutta tarkastellaan käsiteanalyyttisesti ja loogisen päättelyn avulla. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä käytettävä empiirinen aineisto on lasten päivähoitoa koskevaa asiakirja-aineistoa. Tämän aineiston tarkoituksena on havainnollistaa toimeksiantotalouden yleistä luonnetta pitkällä aikavälillä, mutta erityisesti siihen kuuluvaa oikeudenmukaisuutta tulkittaessa kunnan talouden tasapainoa yksittäisen kuntapalvelun näkökulmasta.

Tutkimuksessa kerättyä haastatteluaineistoa käytetään tutkimusasetelman tulkintaympäristöön kuuluvien tulkintatyyppien rakentamisessa. Nämä tulkintatyypit perustuvat haastatteluaineistoon, jota luokittelemalla haastateltujen toimijoiden tulkintoja analysoidaan. Omaa teoreettista ainesta ei tulkintatyyppien tarkasteluun varsinaisesti sisälly, mutta tulkinnat rakentuvat haastateltavien käsityksille kunnan talouden tasapainosta niin liikekirjanpidon kuin toimeksiantotalouden näkökulmasta.

1.6 Tutkimuksen asemointi ja eteneminen

1.6.1 Tutkimus kunnallistaloudellisen tutkimuksen kentässä

Kunnallistalous-oppiaine on osa hallintotieteitä[77]. Kunnallistalous kuuluu kuitenkin myös kunnallistieteiden piiriin. Kunnallistieteisiin kuuluu lisäksi kunnallispolitiikka ja kunnallisoikeus. Tämä tutkimus kuuluu kunnallistieteen piiriin, erityisesti kunnallistalouden alaan.

Kunnallistalous oppiaineena on luonteeltaan poikkitieteellinen. Se on hallintotiedettä, mutta se on myös taloustiedettä[78], jolla on kiinteät yhtymäkohtansa liiketaloustieteen laskentatoimeen sekä kansantaloustieteeseen. Nämä yhtymäkohdat tulevat esille kunnallistalous-oppiaineen kahtena perusnäkökulmana. Kunta voidaan nähdä palvelujen järjestäjänä ja paikallistaloudellisena toimijana.[79] Kunnallistalouteen kuuluu kunnan organisaation opetus ja tutkimus, jolloin kunta nähdään poliittis-hallinnollisena toimijana. Tämä erottaa hallintotieteellisen kunnallistalouden tutkimuksen liiketaloustieteen laskentatoimen ja kansantaloustieteen tutkimuksista.[80] Tässä kunta nähdään ensisijaisesti palvelujen järjestä-

77 Hallintotieteestä puhuttaessa saatetaan käyttää myös nimitystä yhteiskuntatiede. Hallintotiede on yksi yhteiskuntatieteen haara. Muita ovat esimerkiksi valtio-oppi ja sosiologia.

78 Anttiroiko kirjoittaa, että kunnallistalous on taloustieteen haara, jossa kunnalliselämän ilmiöitä tarkastellaan taloustieteellisestä näkökulmasta. Ks. lisää Anttiroiko 1994, 14.

79 Katso lisää Meklin et al. 2009, jossa on käsitelty enemmän kunnan kahta roolia taloudellisessa mielessä.

80 Vakkuri esittelee kunnallistalouden tutkimuksen asemointia suhteessa kansantaloustieteeseen ja liiketaloustieteen laskentatoimeen. Kansantaloustieteen talousperiaatteita

jän ominaisuudessa. Tutkimuksen aihepiiri koskee ennemmin kuntakonsernin talousjohtamisen (laskentatoimen ja rahoituksen) kysymyksiä kuin alue-, paikallis- ja kaupunkitalouden kysymyksiä. (Ks. Meklin 2005.)

Kunnallistalouden tutkimus pyrkii eri muodoissaan kuvaamaan, selittämään ja ennustamaan talouden perusongelmiin pohjautuvia ilmiöitä. Kunnallistaloudellisessa tutkimuksessa käytetään kansantaloustieteen ja liiketaloustieteen kehittämiä käsitteitä ja tutkimusotteita. (Meklin 2005, 287–289.)

Kunnallistalouden tutkimus voidaan jaotella perustutkimukseen ja soveltavaan tutkimukseen. Perustutkimuksessa pyritään tunnistamaan ja kehittämään pysyväisluonteisia teorioita ja ajattelumalleja, joiden avulla voidaan hahmottaa talouden ilmiöitä eri tilanteissa ja eri aikaväleillä. Perustutkimuksen tuloksena syntyy välineitä, joilla voidaan tehdä muuta tutkimusta. Soveltavassa tutkimuksessa selvitetään, miten konkreettisessa tilanteessa jokin asia tai ilmiö on. (Meklin 2005, 289.)

Kunnallistaloudellista tutkimusta voidaan luokitella eri tavoin. Karhu (1993) hahmottelee kunnallistaloudellisen tutkimuksen typologiaa. Karhun luokittelun yhtenä dimensiona on tutkimuksen jako mikro-, semimakro- ja makrotason tutkimukseen, ja toisena jako teoreettis-empiiriseen perustutkimukseen ja politiikkapainotteiseen soveltavaan tutkimukseen. Karhun (1993, 157) hahmottelemaa kunnallistalouden tutkimuksen typologiaa kuvaa taulukko 5.

Meklin (2005, 290) jäsentää kunnallistaloudellista tutkimusta neljään ryhmään: kunta paikallistaloudellisena toimijana, kuntakonsernin talous ja talousjohtaminen, fiskaalinen federalismi ja kunta-valtiosuhde sekä eri sektorien vaikuttavuustutkimus. Vastaavanlaisen luokittelun ovat esittäneet myös Helin ja Valkama (1993). Helin ja Valkama (1993, 79) ryhmittelevät kunnallistaloudellista tutkimusta kuntien taloushallintoa, kuntien toimintojen organisointia ja toimintaedellytyksiä sekä kunta-valtiosuhdetta koskeviin tutkimuksiin. Helin ja Valkama (1993, 79) pyrkivät esittämään ryhmittelyn siten, että siihen voidaan sijoittaa kaikki kunnallistalouden tutkimukset. Toki jaotteluun sisältyy ongelmia, mistä johtuen muutamat tutkimukset on mahdollista sijoittaa useampaan luokkaan.[81] Myös Vakkuri (2009c, 170) jäsentää kunnallistaloudellista tutkimusta. Vakkuri esittää kolme tutkimusperinnettä, jotka yhdistyvät erityisesti kuntien talousinformaation tutkimuksessa. Nämä kolme perinnettä ovat kansantaloustieteestä johdetut talousperiaatteet (kunnan toiminta niukkojen voimavarojen tehokkaana hallintana), liiketaloustieteestä laskentatoimesta tuleva informaationäkökulma (kunta laskentainformaation tuottajana, hyödyntäjänä ja kohteena) sekä poliittis-hallinnollinen konteksti (kunta talousperiaatteiden ja laskentainformaation soveltamiskontekstina). Tämä Vakkurin jäsennys kuvaa hyvin tämän tutkimuksen asemoitumista hallintotieteelliseksi kunnallistalouden tutkimukseksi.

---

sekä liiketaloustieteen laskentatoimen laskentajärjestelmiä koskevat tutkimusperinteet yhdistyvät kunnallistalouden tutkimuksessa. Ks. lisää Vakkuri 2009c, 170.

81 Ks. lisää jaottelusta ja niiden alakohdista Helin & Valkama 1993, 79–80.

Taulukko 5.
Kunnallistalouden tutkimuksen typologia (Karhu 1993)

	1. TEOREETTIS-EMPIIRINEN PERUSTUTKIMUS	2. POLITIIKKAPAINOTTEINEN SOVELTAVA TUTKIMUS
A. MIKROTASON TUTKIMUS	A1: Kuntien operatiivisen taloushallinnon ja kunnallisten organisaatioiden taloudellista toimintaa koskeva perustutkimus tutkimus	A2: Kuntien operatiivisen taloushallinnon ja kunnallisten organisaatioiden taloudellisuuden ja tehokkuuden lisäämiseen pyrkivä soveltava
B. SEMIMAKROTASON TUTKIMUS	B1: Kunnallista finanssi- ja elinkeinopolitiikkaa ja kuntien elinkeinorakenteen määräytymistä koskeva perustutkimus	B2: Kunnallisen finanssi- ja elinkeinopolitiikan suunnittelua ja harjoittamista tukeva ja tehostava soveltava tutkimus
C. MAKROTASON TUTKIMUS	C1: Kuntien taloutta koskeva tai kuntien toiminnan huomioon ottava kokonaistaloudellinen perustutkimus	C2: Kokonaistaloudellista perustutkimusta hyödyntävä käytännön talouspolitiikan suunnittelua ja päätöksentekoa palveleva soveltava tutkimus

Helinin ja Valkaman (1993) luokittelussa tämä tutkimus sijoittuu kuntien taloushallintoon, jonka alakohtina ovat taloudellinen liikkumavara ja kunnallistalouden analyysit. Karhun (1993) esittämässä typologiassa tutkimus on mikrotasolla, ja se sisältää sekä teoreettis-empiirisen perustutkimuksen että politiikkapainotteisen soveltavan tutkimuksen piirteitä. Tutkimus on luonteeltaan kuitenkin enemmän perustutkimusta, jonka tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainoilmiötä.

Tutkimus voidaan luokitella Meklinin (2005) jaottelussa kuntakonsernin taloutta ja talousjohtamista koskevaan ryhmään. Keskeinen lähestymistapa kunnallistaloudellisessa tutkimuksessa on se, että kunta nähdään itsenäisenä talousyksikkönä ja erilaisista osasista koostuvana konsernina. Kuntakonsernin tutkimukseen kuuluu se alue, jossa kuntaa tarkastellaan ensisijaisesti verovaroilla toimivana palvelujen järjestäjänä ja tuottajana. Kunnallistalous-oppiaineen kahtalainen luonne näkyy tässä tutkimuksessa erityisesti sekä liiketaloustieteestä että kansantaloustieteestä tulevissa käsitteissä. Liiketaloustieteen vaikutus on erityisesti liikekirjanpidon ja laskenta-ajattelun tarkastelussa, kun taas kansantaloustiede näkyy kunnan talouden tasapainoon kuuluvassa tehokkuuden käsitteessä. Kokonaisuudessaan tutkimus on hallintotieteellistä, sillä siinä tutkitaan talousinformaatiota kuntainstituutiossa.

1.6.2 Tutkimuksen asemointi aikaisempaan tutkimukseen

Tässä tutkimuksessa hyödynnetään monitulkintaisuuden teoriaperimää, joten tutkimus on hyvä asemoida suhteessa niihin aiempiin tutkimuksiin, joissa on käytetty vastaavaa teoriaperimää. Rajoittunutta rationaalisuutta ovat tutkineet erityisesti Herbert Simonin ja James Marchin koulukunnan tutkijat (esim. March & Simon 1958; Cyert et al. 1958; March & Olsen 1976; 1979; Cohen et al. 1988; March 1994, ks. myös Gigerenzer & Selten 2002). Rajoittuneen rationaalisuuden viitekehystä käytetään analysoitaessa erilaisten toimijoiden käyttäytymistä tietyissä tilanteissa, kun tutkitaan, miksei saavuteta tehokkuuden maksimia, tuloksellisuutta tai muulla tavoin onnistuneita ratkaisuja (esim. Syvänen 2003; de Bruin & Flint-Hartle 2003; Autero 2009; Ahonen 2010).

Tutkimuksen asemoinnissa aikaisempaan tutkimukseen on syytä ottaa huomioon myös mittaamiseen liittyvät tutkimukset. Kunnallistaloutta ja sen analysointia koskevassa aikaisemmassa suomalaisessa tutkimuksessa on ensisijaisesti paneuduttu uuden mittarin kehittämiseen. Vähemmälle huomiolle ovat jääneet mittaamisen ja mittaustuloksen soveltamiseen liittyvät ongelmat. Mittarin kehittämisen näkökulmasta voidaan nähdä kaksi erillistä tutkimuskohdetta, nimittäin tilinpäätösaineistoon perustuva analyysi sekä sen ulkopuolella oleva analyysi (Meklin 1999, 12). Tässä kahtiajaossa näkyy suomalaisissa kunnissa tapahtunut kehitys. Yhtäältä kunnissa hyödynnetään yksityiseltä sektorilta omaksuttuja johtamisoppeja, jolloin tilinpäätösaineistoon perustuvalle analyysille on kiinnostusta. Toisaalta on kiinnostuttu tilivelvollisuudesta, jolloin painopiste on toiminnan vaikutusten analysoinnissa ja monipuolisen informaation yhteiskäytössä. (Tammi 2006, 57.)

Kansainväliset laskentastandardit ovat vaikuttaneet tilinpäätösaineistoon perustuviin mittareihin. Näitä laskentastandardeja on kehitelty 1970-luvulla perustetuissa järjestöissä, kuten AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), IFAC (*International Federation of Accountants*) sekä 1966 perustettu AARF (*Australian Accounting Research Foundation*). Kansainvälisessä tutkimuksessa julkisen talouden laskentajärjestelmien kehittäminen on saanut jalansijaa myös teoreettisesta näkökulmasta (esim. Zimmerman 1977; Watts & Zimmerman 1978; 1979). Suomalaisessa kontekstissa uuden mittarin kehittämistä on pohdittu 1980-luvulta alkaen. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta, Kulaus (1988), kokosi suosituksia kunnan toimintojen ja yksikköjen mittaristoiksi 1980-luvulla. Pyrkimyksenä oli luoda johdon tietotarpeita palveleva, tietosisällöltään valikoitu ja yleiskatsauksellinen mittausjärjestelmä (Kulaus 1988, 7). Kulaus (1988, 8) päätyi kolmijakoiseen mittariin, jonka yhden ryhmän muodostavat kunnallisen hallinto-, palvelu- ja tuotantotoiminnan välittömiä tuotoksia kuvaavat suoritteet ja yksikkökustannusten laskentaan soveltuvat mittarit. Toiseen ryhmään kuuluvat toiminnan laajuutta, toimintakapasiteettiä ja toiminnan kohdeväestön kokoa ilmentävät mittarit. Kolmantena ryhmänä ovat osittain edellisten mittarien

avulla ja osittain itsenäisesti muodostettavat asiaintilaa, saavutettua palvelutasoa ja toimintakapasiteetin käyttöastetta ilmentävät mittarit. (Kulaus 1988, 8.)

Kansainvälisessä tutkimuksessa tuloksellisuuden määrittely kuntasektorilla on saanut huomiota tutkimuksissa jo 1980-luvulta lähtien (Hopwood & Tompkins 1984; Hopwood 1984; Pollitt 1986). Suuntaus jatkui edelleen 1990-luvulla tuloksellisuuden määrittelyssä, operationalisoinnissa ja mittaamisessa (ks. esim. Humphrey et al. 1993; Buschor & Shedler 1994; Lebas 1995; Holloway et al. 1995; Lapsley & Falconer 1996). Edelleen myös laskentajärjestelmien kehittäminen ja soveltaminen sai huomiota. Esimerkiksi Pallotin (1992) tutkimuksessa teoretisoidaan julkiselle sektorille sopivan laskentajärjestelmän elementtejä. Myös laskentastandardien kehittely jatkui 1990-luvulla, tuolloin perustettiin myös FASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board). Suomessa tilinpäätösaineistoon perustuvien mittarien osalta Helin kehitteli 1990-luvun alussa taloudellisen liikkumavaran käsitteen, jonka mittareita olivat Tulos 2 ja vakavaraisuus (Meklin 1999, 12). Kunnan taloudellinen liikkumavara oli siihen mennessä ollut käsite, jonka sisältöä ei ollut täsmällisesti määritelty. Sittemmin taloudellinen liikkumavara on nähty usean eri muuttujan yhteisvaikutuksen tuloksena; muuttujat ovat käyttötalouden ylijäämä, rahoitusasema, palvelutaso, äyrin hinta ja äyrimäärä kpl/asukas. (Helin 1986, 7 ja 1990, 8.) Myöhemmässä tutkimuksessa Helin (1993, 21) jakaa kunnan talouden tunnusluvut kolmeen ryhmään: 1) menojen ja tulojen rakenne, 2) rahoitusosan laskelma ja sen osatekijät ja 3) rahoitusasema taseen erillä kuvattuna (ks. myös Meklin 1999, 12).

Neilimo ja Kotonen (1997) ovat kehitelleet kunnalle kassavirta-analyysiä. Lisäksi Kotonen (2000) on tutkinut kassavirta-analyysin hyödynnettävyyttä kunnan talouden ohjauksessa. Kotonen (2000, tiivistelmä) näkee kassavirta-analyysin soveltuvan erityisesti rahan riittävyyden arviointiin kunnassa. Kassavirtaperusteista laskenta-analyysiä on tehty myös kansainvälisessä tutkimuksessa (esim. Monsen & Olson 1996). Kassavirtaperusteista kirjanpitojärjestelmää koskevassa tutkimuksessa näkökulma on ollut erityisesti kirjanpitojärjestelmien muutos kohti suoriteperusteista laskentajärjestelmää (ks. esim. Broadbent & Guthrie 1992; Guthrie 1998; Lapsley 1999; Ellwood 2001; Lüder & Jones 2003; Caccia & Steccolini 2005; Connolly & Hyndman 2006; Monsen 2008; Anessi-Pessina et al. 2008; Christensen & Parker 2010)[82].

Suomessa sisäasiainministeriön toimesta kehitettiin 1990-luvulla talouslukua, jonka tarkoitus on yhdellä luvulla antaa perusta kunnan talouden arvioimiselle (Laesterä & Virkkunen 1998). Talousluvussa analyysin kohteena on tulorahoituksen riittävyys (Meklin 1999, 12). Talousluku sai osakseen kritiikkiä siitä, ettei kunnan taloudellista tilaa voida tiivistää yhteen lukuun ilman, että näkökulma kaventuu (Helin 1994, 52). Hoikka, Kallio, Laesterä ja Meklin (1999) kehittelivät myös sisäasiainministeriön toimeksiannosta arviointimallia, jonka avulla

82 Edellä mainituissa tutkimuksissa on käytetty myös vertailuasetelmaa erilaisten kirjanpitojärjestelmien välillä: *accrual accounting* vs. *cameral accounting*.

voidaan arvioida ja ennakoida kuntatalouden rahoituksen tilaa ja muutosta sekä kuntakohtaisesti että koko maan tasolla. Arviointimallin keskeiset käsitteet ovat rahoitusvara ja järjestelyvara. Myös von Martens (1999) tarkasteli sisäasiainministeriön toimeksiannosta tasapainoisen kunnan talouden tunnusmerkkejä. Tilinpäätösaineistoon perustuvia mittareita on 2000-luvun vaihteessa tutkinut Meklin (1999; 2000 ja 2001). Meklin on keskittynyt tutkimaan kunnan taloudellista tulosta, sen mittareita sekä tulkintaa. Meklinin (2000) tutkimuskohteena on ollut erityisesti liikekirjanpidon mittareiden soveltaminen kuntatalouteen. Laesterä (2009) on jatkanut talousluvun, rahoitusvaran ja järjestelyvaran käsitteisiin pohjautuen kunnan taloutta kuvaavan mittarin jäsentämistä. Laesterä (2009) käyttää käsitettä finanssiriski, jonka perusteella voidaan arvioida muun muassa kunnan riskinsietokykyä.

Tilinpäätösaineistoon perustumattomista mittareista on myös kuntasektorilla noussut tärkeään rooliin Kaplanin ja Nortonin (1996) kehittämä tasapainotettu mittaristo, eli *balanced scorecard*, jota on myös kritisoitu (ks. esim. Brignall 2002; Nørreklit 2000 ja Neely et al. 2004). Tasapainotetun mittariston lisäksi kuntasektorilla ovat merkittävän aseman saaneet myös DEA-menetelmät, laatustandardit sekä erilaiset tulosmittarit (Tammi 2006, 54–56). Toisaalta kuten Tammi (2006, 52) toteaa, on pidettävä mielessä, että mittaristojen kehittäminen on sidoksissa aikaan.

Tuloksellisuusajattelun rantauduttua Suomeen kunnallistaloudellisen tutkimuksen kohteena on ollut muun muassa tulosmittauksen soveltuvuus julkiselle sektorille (Vakkuri & Meklin 1997; 1998). Kansainvälisesti niin tulosmittaus (Meyer 2002; Hernandez 2002; Modell 2004; Johnsen & Vakkuri 2006; Johnsen et al. 2006, van Helden et al. 2008) kuin muiden markkinasektorilla kehitettyjen mittausjärjestelmien soveltaminen julkishallintoon on ollut usein tutkimuksen kohteena (Lapsley & Pallot 2000; Pina et al. 2009; Gårseth-Nesbakk 2011; Hyndman & Connolly 2011). Tätä markkinasektorille kehitettyjen laskentajärjestelmien käyttöä julkishallinnossa (ns. *accountingization*) on tutkittu paljon uuden julkisjohtamisen[83] (*new public management*) teeman alla (esim. Hood 1995; Lähdesmäki 2003; Pollitt & Bouckaert 2004; Bovaird 2005; ter Bogt 2008; Groot & Budding 2008).[84]

Mittaamisen soveltamiseen liittyvissä tutkimuksessa näkökulmina ovat olleet mittaamisen käyttäytymisvaikutukset mitattavassa organisaatiossa (esim. Smith 1995). Tästä näkökulmasta tieteellisessä tutkimuksessa on paneuduttu erityisesti mittaamisen aiheuttamiin vaikutuksiin julkishallinnon johtamisessa (Olson et al. 2001; Noordegraaf & Abma 2003; Llewellyn & Northcott 2005; Laitinen 2005;

83 Käsitettä uusi julkisjohtaminen, *new public management*, on käytetty yleisnimityksenä julkishallinnon johtamisjärjestelmien muutokselle 1990-luvulta alkaen. Käsite on ollut käytössä suhteellisen pitkän ajan, joten ”uusi” aiheuttaa jopa huvittavan konnotaation.

84 Uuden julkisjohtamisen, NPM:n, osalta ks. myös Eräsaaren esittämää pohdintaa NPM:n merkityksestä julkisen sektorin vääryyksiin. Ks. lisää Eräsaari 2008.

Bevan & Hood 2006; Vinnari & Näsi 2008; ks. myös van Dooren & van de Walle 2008; Yetano 2009). Myös mittauksen tuottaman informaation käyttöä, väärinkäyttöä ja käyttämättä jättämistä on analysoitu (Vakkuri & Meklin 2006). Suomalaisista tutkijoista Vakkuri on tutkinut myös monitulkintaisuuden ongelmaa erityisesti julkishallinnon tehokkuuden kysymyksissä (ks. Vakkuri & Meklin 2006; Vakkuri 2006; 2008; 2009a).

1.6.3 Tutkimuksen eteneminen

Tämän tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta kahdenlaisissa tulkintaympäristöissä tutkimusasetelman mukaisesti. Koska tutkimuskohteena on monitulkintainen ilmiö, on teoreettinen tarkastelu syytä aloittaa monitulkintaisuuskäsitteen jäsentämisestä. Käsittelen monitulkintaisuutta tutkimuksen teoreettisena lähestymistapana luvussa 2.

Abstrakteista ilmiöistä puhuttaessa konkretisoidaan ne helposti ymmärrettävillä käsitteillä. Tämän vuoksi paneudun tutkimuksessa mittaamiseen siten, että analysoin laskenta-ajattelun mittausteoreettista perustaa. Tämä sisältyy lukuun 3, joka koskee tutkimuksen toista teoreettista lähestymistapaa. Luvut 2 ja 3 muodostavat tutkimuksen toisen osan, ja niiden tarkoituksena on kontekstoida tutkimus juuri monitulkintaisuuden ja mittaamisen teorioihin.

Tutkimuksen kolmas osa sisältää tutkimusasetelmaan sisältyvien tulkintaympäristöjen kuvaamisen sekä käytettävän tasapainomittarin rajoitteiden analysoinnin näissä ympäristöissä. Luvussa 4 jäsennän liikekirjanpidon tulkintaympäristöä tarkastelemalla tasapainomittarin taustalta löytyvää kuntien kirjanpitouudistusta. Paneudun seikkaperäisemmin laskenta-ajattelun periaatteisiin, jotka määrittävät laskentatoimen teoriaa. Käsittelen myös varsinaista mittaria, tuloslaskelmaa, kunnan talouden tasapainon kuvaajana. Luvussa 4 käytän tapauskuntien tilinpäätösja tilastoaineistoa havainnollistaakseni liikekirjanpidon tulkintaympäristöä.

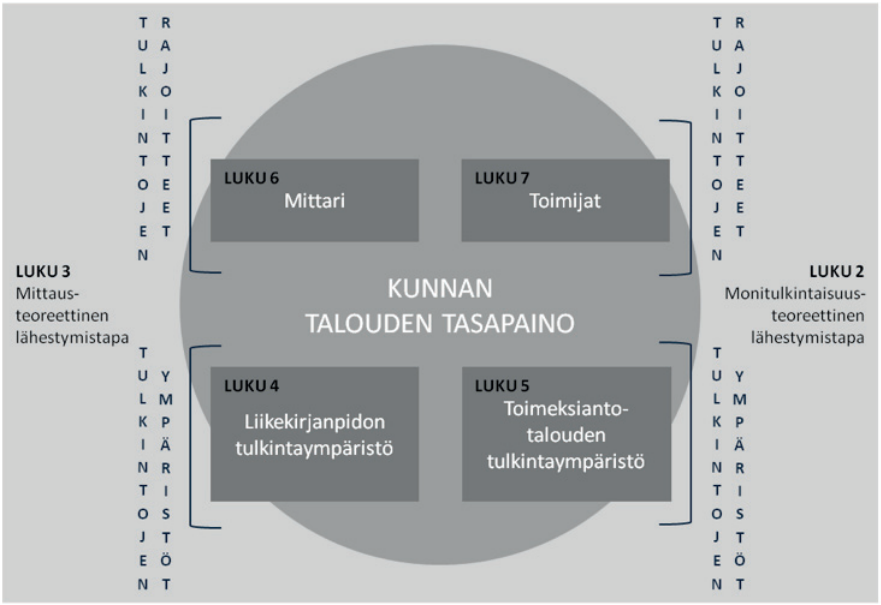
Toimeksiantotalouden tulkintaympäristöä tarkastelen vastaavalla tavalla kuin liikekirjanpidon tulkintaympäristöä, ensin teoreettisesti, sitten empiiristä aineistoa hyödyntäen. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön teoreettinen viitekehys sisältyy lukuun 5. Tässä luvussa käsittelen lasten päivähoitopalvelua, minkä tarkoituksena on nimenomaan havainnollistaa toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteitä.

Tutkimuksen kolmannen osan viimeinen luku on luku 6, jossa käsitellään liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä tasapainomittarin rajoitteita. Nämä rajoitteet syntyvät yhtäältä tulkintaympäristöistä ja toisaalta mittarin käytöstä. Mittarin käytöstä aiheutuvat rajoitteet koskevat käyttäytymisvaikutuksia, joita mittauksen kohdeorganisaatiossa saattaa tapahtua.

Tutkimuksen neljäs osa muodostuu luvusta 7. Tässä luvussa käyn läpi toimijoiden rajoitteita haastatteluaineistoa hyväksikäyttäen. Esitän aineiston pohjalta neljä tulkintatyyppiä kunnan talouden tasapainoon. Tässä luvussa pohdin myös tulkintatyyppien liittymistä kunnan talouden tasapainon tulkintaympäristöihin

sekä mittarin rajoitteiden merkitystä näiden tulkintatyyppien näkökulmasta. Toimijoiden tarkastelu kunnan talouden tasapainon tulkintojen jäsentämiseksi on empiiristä tarkastelua, joten tähän lukuun ei sisälly omaa teoreettista viitekehystä.

Tutkimuksen ensimmäinen osa oli johdattelua tutkimuksen teemaan ja tutkimusasetelmaan. Osa kaksi (luvut 2 ja 3) sisältää tutkimuksen teoreettiset lähestymistavat. Osiin kolme ja neljä kuuluvat luvut 4, 5, 6 ja 7 muodostavat tutkimuksen varsinaiset pääluvut. Tutkimuksen päälukujen loppuun olen kirjoittanut lyhyet tiivistelmät käsitellyistä näkökulmista. Laajamittainen tiivistelmä koko tutkimuksen osalta on tutkimuksen alussa. Tutkimuksen viimeiseen osaan, osa viisi, olen koonnut tutkimuksen tulokset, päätelmät ja pohdintaosuuden. Tähän viimeiseen lukuun sisältyy myös arviointia tutkimuksen onnistumisesta ja jatkotutkimusteemoista. Tutkimuksen etenemistä voidaan kuvata tutkimusasetelmakuvion mukaisesti. Alla olevassa kuviossa 7 esitän tutkimuksen luvut tutkimusasetelman osiin liittyen.



Kuvio 7.
Tutkimuksen eteneminen tutkimusasetelman mukaisesti

OSA 2

TUTKIMUKSEN KONTEKSTOINTI

2 MONITULKINTAISUUS TUTKIMUKSEN TEOREETTISENA LÄHESTYMISTAPANA

2.1 Monitulkintaisuuden käsite

Monitulkintaisuudella tarkoitetaan asiaa, jota ei voida määritellä eikä tulkita universaalisesti ja eksaktisti. Arkikielessä monitulkintaisuudesta puhutaan epäselvyytenä, sekavuutena ja monina merkityksinä. Tätä monitulkintaisuus tarkoittaakin, mutta tieteellisenä käsitteenä monitulkintaisuus on jäsentyneempi. Monitulkintaisuus viittaa moniin tulkintoihin, joista toiset ovat positioltaan kohteeseen nähden relevantimpia kuin toiset. Tämä tarkoittaa sitä, että vaikka tulkintoja on lukemattomia, ne eivät ole samanarvoisia.[85]

Monitulkintaisuus voidaan määritellä tilanteena, jota ihminen ei voi riittävässä määrin luokitella, koska hänellä ei ole riittävästi informaatiota. Davie (2000, 315) on määritellyt monitulkintaista tilannetta seuraavasti:

> "An ambiguous situation may be defined as one in which an individual is unable to properly categorise due to insufficient information. Ambiguity can, therefore, instantiate variety such that a sense of undecidability prevails and that there is room for alternative reactions and classifications; or, when circumstance seems unclassifiable; or, when the same circumstance simultaneously falls into several classes."

Monitulkintaisuuden käsitettä voidaan määritellä myös negaation kautta – sen, mitä se ei ole. Monitulkintaisuuden vastakohta yksitulkintaisuus on asia, joka ymmärretään yhdellä tavalla aina ja kaikissa tilanteissa. Asioiden monitulkintaisuus on helppo unohtaa. Tietäminen on rajallista, mutta on helppo uskoa, että tietää kaiken – ainakin kaiken olennaisen. Monitulkintaisuus on elävän elämän piirre. Elämänkokemukset ovat monitulkintaisia, ja niistä muodostetut käsitykset ovat riippuvaisia muodostajastaan, ajasta ja paikasta. Rajallisuus ja monitulkintaisuus ovat lähtökohtia tieteellisessä ajattelussa. (Ks. Vakkuri 2009a.)

85 Tässä tutkimuksessa tulkintoja voidaan asettaa relevanttiusjärjestykseen, vrt. kuitenkin Feyerabend, jonka mukaan erilaisia tulkintoja tai käsityksiä ei voi arvottaa, vaan kaikki ovat samanarvoisia: "…there is only one principle that can be defended under all circumstances and in all stages of human development. It is: anything goes". Ks. lisää Feyerabend 1975, 28.

Monitulkintaisuuden käsite liittyy tulkintaan, joka on tässä ymmärrettävä laaja-alaisesti. Tulkintaa on esimerkiksi kunkin yksilön muodostama käsitys kokemastaan tilanteesta. Kukin meistä tekee koko ajan tulkintoja ympäröivästä maailmasta. Näitä käsityksiä, ymmärryksiä, mielipiteitä sekä näkökulmia voidaan pitää tulkintoina. Ihmisen ymmärtämä todellisuus rakentuu juuri näistä tulkinnoista. Tutkimuksen tieteenfilosofisen näkökulman, konstruktivismin, mukaisesti ei ole olemassa yhtä ainoaa ja oikeaa tulkintaa maailmasta. Sen sijaan on useita ja monella eri tavalla luokiteltavissa olevia tulkintoja. Tulkintaa on myös se, mitä sillä kapea-alaisesti ymmärretään, eli esimerkiksi yksittäisen testin tai mittarin tuloksen tulkinta; mitä vaikkapa verikoe kertoo potilaan terveydentilasta tai tenttitulos opiskelijan osaamisesta. Nämä kaksi määritelmää, kapea-alainen ja laaja-alainen, näkyvät myös tässä tutkimuksessa. Kapea-alainen käsitys tulee erityisesti esiin, kun tarkastellaan monitulkintaisuutta mittaamisessa, laaja-alainen taas tarkasteltaessa monitulkintaisuuden käsitettä.

Monitulkintaisuuden käsite liittyy myös mittausteoriaan. Perinteisesti mittausteoriassa törmätään monitulkintaisuuteen, kun valittu mittari kertookin vain yhden puolen mittauskohteestaan. Se ei onnistu kuvaamaan mittauskohdettaan sellaisena kuin se todellisuudessa ilmenee. Laajemmin ajatellen ihmisten muodostamat käsitykset ovat ”yhden puolen tulkintoja” kohteestaan. Käsitteet ja sanat voivat olla monitulkintaisia samoin kuin mittausjärjestelmät. Mittaamisessa monitulkintaisuutta voidaankin jäsentää kahdesta näkökulmasta: etsinnän ja soveltamisen[86]. Karkeasti voidaan todeta, että ensin *etsitään* mittauskohde, sitten rakennetaan mittari ja ryhdytään mittaamaan. Mittauksen jälkeen mittaustulosta ja sen antamaa informaatiota käytetään päätöksenteossa, eli mittaustulosta *sovelletaan*.[87] (Ks. esim. Sinervo 2009a.)

Monitulkintaisuuden käsitettä käytetään useilla tieteenaloilla, esimerkiksi filosofiassa, kielen tutkimuksessa, kognitiivisessa psykologiassa sekä organisaatioiden ja päätöksenteon tutkimuksessa[88]. Käsitettä ovat käyttäneet muun muassa Karl Popper, William Empson, Louis Albert Necker, Herbert Simon ja James G. March.[89] Analysoin monitulkintaisuuden käsitettä seuraavassa erityisesti James G. Marchin tutkimuksen avulla, laskentainformaation ja sen käytön välillä. Julkiseen tietoisuuteen monitulkintaisuuden käsitteen nosti yhtenä ensimmäisistä William

86 Mittaamisen monitulkintaisuutta on tarkastellut kunnan talouden tasapainossa näiden kahden käsitteen avulla myös Kärki 2008, 35–37. Ks. myös kunnan talouden tasapainon mittaamisessa etsinnän ja soveltamisen ongelmat Kärki 2008, 79–96.

87 Näihin teemoihin syvennyn luvussa 3.3.

88 Organisaation ja päätöksenteon tutkimuksessa monitulkintaisuuden käsitettä käytetään myös kompleksisuusajattelussa, joka pyrkii rikkomaan perinteisen suunnittelun, päätöksenteon ja ongelmanratkaisun menetelmiä. Ks. lisää Vartiainen 2009, 172–185. Ks. myös Klijn 2008.

89 Monitulkintaisuuden käsitteen yleisestä merkityksestä, ks. lisää Vakkuri 2009a, 17–24. Ks. myös Connolly 1987, 3–9.

Empson. Hänen ajatuksensa monitulkintaisuuden analyyttisestä jäsentämisestä luokittelun avulla sopivat hyvin tässä tutkimuksessa tarkastelemaani ilmiön ja siitä käytettävien käsitteiden väliseen monitulkintaisuuden yleisempään jäsentämiseen. Empsonin jäsentämät monitulkintaisuustyypit ovat luonteeltaan kuitenkin hyvin yleisiä.

2.2 Empsonin käsitys monitulkintaisuudesta

Kirjallisuuskriitikko William Empson esittää ensimmäisen kerran 1930-luvulla julkaistussa teoksessaan *Seven Types of Ambiguity* seitsemän monitulkintaisuuden tyyppiä. Tässä klassikoksi muodostuneessa teoksessaan Empsonin tarkastelu liittyy lähinnä kirjallisuuden ja tekstien monitulkintaisuuksien jäsentämiseen. Vaikka Empsonin tieteenala eroaakin tämän tutkimuksen tieteenalasta, on Empsonin jäsennys monitulkintaisuudesta olennainen tutkimuskohteen kannalta. Vastaavalla tavalla kuin Empson jäsentää idean ja sitä kuvaavan käsitteen monitulkintaisuuksia, voidaan tarkastella myös kunnan talouden tasapainon ilmiön ja sen käsitteen suhdetta (ks. kuvio 2).

Empson (2004) jäsentää monitulkintaisuuksia pääosin tekstin, sen kirjoittajan ja lukijan välillä. Ensimmäisessä monitulkintaisuustyypissä kirjoittaja esittää vastakkainasettelussa sellaisia käsitteitä, joista ei selviä, ovatko ne vastakkain asetettavissa. Kysymys näiden käsitteiden eroavaisuuksista voi olla, että niiden välinen vastakkaisuus on lähinnä painotusero (Empson 2004, 22). Vastaavalla tavalla toisen tyypin monitulkintaisuudet syntyvät tilanteissa, joissa kaksi eri käsitettä omaa saman merkityksen. Tämä näkyy myös esimerkiksi ajatuksen ja tunteen välisessä monitulkintaisuudessa; ajatus voi olla moniulotteinen ja monimutkainen, mutta tunne on ikään kuin suora reaktio ajatukseen. Ajatuksesta voi nähdä ”loogisen” yhteyden tunteeseen, mutta tunteesta ei voi yksiselitteisesti päätellä ajatusta (Empson 2004, 48). Empson käyttää esimerkkeinä poimintoja ja tulkintoja kirjallisuuden klassikkoteoksista, kuten Shakespearen, T.S. Elliotin, Fitzgeraldin, Proustin teoksista, joissa monitulkintaisuuksien pohdinta tapahtuu kirjailijan pään sisässä syntyvän idean, kirjoitetun käsitteen ja sen tulkinnan välillä.

Edelleen kolmannen ja neljännen tyypin monitulkintaisuudet muodostuvat kirjailijan ajatuksen ja hänen valitsemansa käsitteen välisestä suhteesta. Kolmannen tyypin monitulkintaisuus muodostuu, kun samaan kontekstiin sopivat erilaiset ideat esitetään yhdellä käsitteellä. Tällöin ideoita yhdistää vain niiden konteksti, jolloin monitulkintaisuus syntyy siitä, että ne esitetään samalla käsitteellä. Kysymys nousee, miten tavoittaa erilaiset ideat käsitteen takaa. (Empson 2004, 102.) Neljännessä monitulkintaisuuden tyypissä yhden käsitteen kaksi tai useampaa merkitystä ovat keskenään ristiriistaisia. Nämä ristiriitaiset käsitteet aikaansaavat yhdessä sen, että tulkinta on entistä monitulkintaisempaa. Kyse ei ole enää vain erilaisista ideoista, vaan täysin vastakkaisista, ristiriitaisista merkityksistä. (Empson 2004, 133.)

Viides monitulkintaisuustyyppi syntyy, kun kirjoittaja keksii ideansa sitä mukaa kuin hän tekstiä kirjoittaa. Hän siirtyy ideasta toiseen, sen sijaan että hän keksisi ne etukäteen kaikki yhdellä kerralla. Monitulkintaisuus syntyy tekstin lukijan yrittäessä pysyä mukana. Kirjoittaja esittää vertauksia, jotka eivät viittaa mihinkään, ne vain ovat kahden asian puolivälissä. Kirjoittaja luo koukkuja, joilla ei voi siirtyä asiasta toiseen. Tällöin yhdellä käsitteellä voi olla kaksi samanaikaista merkitystä. Myös kuudes tyyppi kuuluu lukijan tulkintaan liittyviin monitulkintaisuuksiin. Kirjoittaja käyttää käsitettä, joka ei itsessään tarkoita mitään, vaan jokaisen lukijan on keksittävä sille omat merkityksensä. Nämä merkitykset ovat Empsonin mukaan todennäköisesti ristiriidassa toistensa kanssa. (Empson 2004, 155 ja 176.)

Seitsemäs ja viimeinen monitulkintaisuuden tyyppi liittyy myös kirjoittajan idean ja hänen valitsemansa käsitteen suhteeseen. Tämän tyypin monitulkintaisuudet muodostuvat, kun yhden käsitteen kaksi merkitystä ovat keskenään päinvastaiset juuri käytettävässä kontekstissa. Empsonin mukaan tämän on tarkoitus näyttää kirjoittajan päänsisäinen sekaannus. (Empson 2004, 192.)

Empsonin (2004) jäsentämät monitulkintaisuudet lähtevät prosessista, jossa kirjoittaja valitsee ajatuksiensa pohjalta sanan (tyypit 1–4 ja 7). Tällöin kyse ei ole niinkään lukijan tulkinnasta kyseisestä sanasta. Empson on analyysissään tuonut esille erilaisia tilanteita, joissa monitulkintaisuus ilmenee idean ja käsitteen suhteessa. Monitulkintaisuus syntyy käsitteen epämääräisyydestä (kahdella käsitteellä sama merkitys, yhdellä käsitteellä useampi merkitys jne.) tai idean epämääräisyydestä (erilaisia tai jopa ristiriitaisia ideoita kuvataan yhdellä käsitteellä). Lukijan tekemään tulkintaan liittyviä monitulkintaisuuden tyyppejä on kaksi (tyypit 5–6). Nämä tulkintapuolen monitulkintaisuudet liittyvät lukijoiden rooliin tai kykyyn antaa merkityksiä kirjoittajan käsitteille.

Empsonin jäsentämät monitulkintaisuustyypit saattavat vaikuttaa yksinkertaisilta ja keinotekoisilta luokitteluilta. Empsonin teoksen myötä monitulkintaisuus kuitenkin nousi merkittäväksi, tieteellisessä mielessä kriittiseksi käsitteeksi. Empsonin esitystä vastaavasti on myös tässä kunnan talouden tasapainoilmiötä tarkasteltaessa käytetty tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen tasapainoa. Ilmiö itsessään on kuitenkin ymmärrettävissä monella tavalla, toisin sanoen on useita ideoita tasapainosta. Se saattaa sisältää ristiriitaisiakin merkityksiä, jotka sopivat yhteen vain kunnan talous -kontekstin myötä[90].

90 Konteksti, tässä tulkintaympäristö, vaikuttaa monitulkintaisuuteen, ks. kuvio 1.

2.3 Monitulkintaisuus rajoittuneen rationaalisuuden teoriaperimän mukaan

Monitulkintaisuuden teoria pohjautuu teoriaan rajoittuneesta rationaalisuudesta[91]. Herbert A. Simon julkaisi 1950-luvulla kaksi artikkelia, joista voidaan katsoa rajoittuneen rationaalisuuden teorian[92] kehittelyn alkaneen (Simon, 1956; 1957).[93] Tarkastellessaan valintateorioita[94] Simon (1956) totesi, että ihmiset eivät ole toiminnassaan rationaalisia (vrt. ns. *economic man*), vaan he toimivat epätäydellisen informaation ja epätäydellisten kykyjensä vallitessa[95]. Esimerkiksi normatiivisissa valintateorioissa voidaan olettaa, että päätöksentekijän arvomaailma on muun muassa absoluuttinen, relevantti, muuttumaton, johdonmukainen ja yksityiskohtainen, vaikka nämä kaikki tekijät tuntuvatkin ihmisten yleisten kokemusten ja havaintojen vastaisilta (March 1988, 277). Toisessa artikkelissaan Simon (1957) keskittyi ympäristöstä syntyvään epävarmuuteen. Simonin ja hänen seuraajiensa (kuten James G. March, Richard M. Cyert ja Johan P. Olsen) tarkoituksena on juuri pyrkiä todellisen (todellisemman) valinta- ja päätöksentekotilanteen mallintamiseen.

---

91 Selten toteaa, että rajoittuneen rationaalisuuden käsite on itsessään vaikeasti määriteltävissä. Voidaan kuitenkin jossain määrin kuvata sitä, mitä rajoittunut rationaalisuus ei ole. Se ei esimerkiksi ole irrationaalisuutta. Ks. lisää Selten 2002, 15–16. Klaesin ja Sentin (2005, 41) mukaan myös käsitteen sisältö on muuttunut ajan saatossa; myös Simonin tutkimuksissa, esimerkiksi Simonin *Administrative Behavior* -teoksen eri painoksissa. Klaes ja Sent (2005, 49) huomauttavat, että myös sillä tieteenalalla, jolla käsitettä käytetään, on merkitystä käsitteen sisältöön ja määritelmään. Ks. Klaes & Sent 2005, 41 ja vrt. Simon 1947 ja 1997.

92 Alun perin Simon ei tarkoittanut muodostaa rajoittuneen rationaalisuuden teoriaa: ”You have to realize about the bounded rationality terminology that I began to use this as a label that for the things that economists needed to pay attention to – and were not. It was never intented as a theory in any sense.” Ks. Klaes & Sent 2005, 37 viittauksella Simon 1999, 23.

93 Rajoittuneen rationaalisuuden käsitettä on käytetty ennen Simonin 1950-luvulla julkaisemia artikkeleita. Yhtenä ensimmäisistä oli Hilda D. Oakley vuonna 1922 julkaistussa artikkelissaan (ks. Oakley 1922), mutta myös sitä ennen on esimerkiksi taloustieteessä (Adams 1886; Edgeworth 1890) ja politiikan tutkimuksessa (Emery 1895 ja myöhemmin Almond 1945; Lindblom 1959 ja Anderson 1955) käytetty käsitettä. Ks. lisää ja tarkemmin rajoittuneen rationaalisuuden käsitteen historiasta Klaes & Sent 2005.

94 Rajoittuneen rationaalisuuden teorian syntyä voidaan pitää myös kritiikkinä 1950-luvulla vallinnutta rationaalista ihmiskäsitystä kohtaan. Yleisemmin tässä rajoittamattoman rationaalisuuden teoriassa oletetaan seuraavaa: Valinnat ovat täydellisen rationaalisia, päätöksentekijät maksimoivat oman hyötynsä, ja heillä on käytettävissään täydelliset tiedot erilaisista päätösvaihtoehdoista erilaisissa tulevaisuuden tilanteissa. Ks. lisää Vakkuri 2009a, 20.

95 Epätäydellisiä kykyjä ovat muun muassa rajallinen kyky keskittää huomiota, ks. lisää Kahneman 1973.

Monitulkintaisuus tulee näkyväksi valinta- tai päätöksentekotilanteissa. Näissä tilanteissa on tarkoitus tehdä valinta siitä, miten toimitaan erilaisten rajoitteiden vallitessa[96]. Simonin oppilas James G. March on kehittänyt edelleen rajoittuneen rationaalisuuden teoriaa.[97] Marchin (1988, 280) mukaan valinta- tai päätöksentekotilanteissa vallitsee kaksi epävarmuutta: epävarmuus päätösten tulevista seurauksista ja epävarmuus tulevista preferensseistä. Ensimmäistä epävarmuutta on tarkasteltu rajoittuneen rationaalisuuden teoriassa ja toista käyttäytymistieteellisessä valintateoriassa. Monitulkintaisuutta sisältävät sellaiset asiat, kuten mikä on ongelma, mikä on tavoite, mitkä saavuttamisen keinot, mikä haluttu ratkaisu tai mikä todellinen lopputila. On erilaisia käsityksiä, tulkintoja ja sisältöjä. Kuitenkin päätös on tehtävä; on hyväksyttävä, ettei käytettävissä ole täydellistä ymmärrystä, täydellisiä kognitiivisia taitoja, täydellistä informaatiota, eikä päätöstä tehdä täydellisessä ympäristössä täydellisen konsensuksen vallitessa.

Miten monitulkintaisuus sitten liittyy rajoittuneeseen rationaalisuuteen? Yksinkertaistaen voidaan todeta, että rationaalisuus on rajoittunutta, koska ihmiset eivät ole täydellisessä ympäristössä, heillä ei ole käytettävissään täydellistä informaatiota, täydellisiä kognitiivisia taitoja eikä täydellistä määrää aikaa. Nämä tekijät vaikuttavat siihen, että ihminen tekee päätöksensä rajoittuneen rationaalisesti. Monitulkintaisuus tulee mukaan, koska ihmisten muodostamat käsitykset ja ymmärrys ovat monella tavalla tulkittavissa. Lisäksi käytettävissä oleva informaatio on rajallista, epäselvää ja monitulkintaista, ja käsitys nykyhetkestä sekä menneisyydestä on monitulkintaista. Kaikki ihmisen tekemä ja luoma on monitulkintaista, ei täydellistä eikä virheetöntä. Yhtäältä voidaan ajatella, että monitulkintaisuus on syy, jonka vuoksi rationaalisuus on rajoittunutta. Toisaalta monitulkintaisuuden teoria voidaan nähdä myös rajoittuneen rationaalisuuden laajennuksena. Kun rajoittuneen rationaalisuuden teoria korostaa, että päätöksenteko tapahtuu erilaisten rajoitteiden vallitessa, monitulkintaisuuden avulla pyritään ymmärtämään tätä toimintaa näiden rajoitteiden vallitessa ja niistä huolimatta.

March (1988, 271–274) jäsentää monitulkintaisuuden teoriaa esitellessään erilaisia rationaalisuuden ilmenemismuotoja (*limited rationality, contextual rationality, game rationality* ja *process rationality*). Rationaalisuus on rajoittunutta, kontekstuaalista, peli- sekä prosessirationaalisuutta. Rationaalisuus on myös adaptiivista ja jälkikäteistä, ja se koskee institutionaalisia valintoja. March (1978; 1988) luokittelee monitulkintaisuutta kolmeen osaan. Päätöksentekotilanteissa päätöksentekijä ei voi olla varma, mitkä tilanteeseen liittyvät asiat ovat todellisia, mitkä päätökseen vaikuttavat tekijät ovat ja mitkä ovat niiden keskinäiset suhteet

96 Esimerkiksi Gigerenzer ja Selten kuvaavat rajoitettua rationaalisuutta optimoinniksi rajoitteiden vallitessa, *optimization under constraints*. Ks. lisää Gigerenzer & Selten 2002, 5.
97 Toki myös monet muut tutkijat ovat käyttäneet ja kehittäneet rajoittuneen rationaalisuuden teoriaa, ks. esim. Harsanyi 1969; Williamson 1981; Kahneman et al. 1982; Moe 1984; Sargent 1993; Rubinstein 1998 tai Gigerenzer & Selten 2001. Ks. myös Lindblom 1959.

sekä minkälainen informaatio edistää päätöksentekoa. March nimeää nämä kolme luokkaa ongelmaksi todellisuudesta, kausaalisuudesta ja intentionaalisuudesta. Tällä luokittelulla March pyrkii jäsentämään olemassa olevaa monitulkintaisuutta.

2.3.1 Monitulkintaisuus ja organisaation päätöksenteko

Suurin osa yhteiskuntaan vaikuttavista päätöksistä tehdään erilaisissa organisaatioissa. Myös organisaatioihin liittyy rajoitteita ja sitä myötä monitulkintaisuutta. March ja Olsen (1979, 12) tarkastelevat monitulkintaisuutta yksilöiden tekemissä tulkinnoissa päätöksenteon yhteydessä. He esittävät neljä tyyppiä tulkintojen monitulkintaisuuksista. Marchin ja Olsenin mukaan menneet tapahtumat voidaan ymmärtää ja tulkita monella tavalla (*ambiguity of history*). Käsitys siitä, mitä *pitäisi* tehdä, voidaan myös muodostaa ja ymmärtää usealla tavalla. Tämä liittyy tilanteiden ja asiantilojen tulkintaan, siihen, missä nyt ollaan ja mitä pitäisi tehdä. March ja Olsen käyttävät tästä termiä *ambiguity of intentions*. Myös yksilöiden muodostamat tulkinnat siitä, mitä *voidaan* tehdä, ovat monitulkintaisia (*ambiguity of technology*). Tilanteiden ja asiantilojen tulkintaan vaikuttavat vain ne yksilöt, jotka ovat päätöksentekotilanteessa mukana. Tämä osallistumisen monitulkintaisuus (*ambiguity of participation*) on Marchin ja Olsenin neljäs tulkinnan monitulkintaisuuksien tyyppi. (March & Olsen 1979, 12.)

Rajoitetun rationaalisuuden teoriaperimän mukaisesti myös Weick (1995; 2001) on tarkastellut monitulkintaisuuden käsitettä. Weick liittää monitulkintaisuuteen käsitteen *sensemaking*[98], joka tarkoittaa merkityksen muodostumista erilaisissa sosiaalisissa kanssakäymisissä. Kyse on Weickin (2001, 95) mukaan siitä, ”miten tiedän, mitä ajattelen ennen kuin näen, mitä sanon”. Kun asiat ovat monitulkintaisia, todellisuutta voidaan tulkita monilla tavoilla. Weick painottaa erityisesti sitä, että sosiaalinen todellisuus ei ole annettu, vaan sosiaalisissa tilanteissa muodostettu, konstruoitu. Tämä konstruktio on dynaaminen, jatkuva ja ajassa muuttuva. Noordegraaf ja Abma (2003, 861) toteavat, että tällöin esimerkiksi päätöksentekijöillä ei ole selkeää käsitystä siitä, mitä pitäisi tehdä. Heillä ei ole käytössä objektiivista informaatiota eri vaihtoehdoista, eivätkä he myöskään tiedä, miten nämä vaihtoehdot vaikuttavat lopputulokseen. Tällöin päätöksentekijät yrittävät toimia järkevästi, noudattaen olemassa olevia rutiineja ja sääntöjä. (Ks. lisää Noordegraaf & Abma 2003 ja Weick 1995; 2001.)

98 Weick (1995, 2) määrittelee käsitteen *sensemaking* prosessiksi, jossa retrospektiivisesti huomataan jotakin poikkeavaa ja yllättävää. Tälle ei välttämättä löydy luonnollista selitystä, vaan uskottavia selityksiä pyritään esittämään ja argumentoimaan. Weick käyttää esimerkkinä pahoinpidellyn lapsen syndroomaa (*battered-child syndrome*), jossa vanhemmat eivät pysty selittämään ruhjeiden syntymistä. Kyse on jälkikäteisestä merkityksenannosta sosiaalisessa kanssakäymisessä. Weick (1995, 3) toteaa, että *sensemaking*-prosessiin kuuluu seitsemän vaihetta: *identity, retrospect, enactment, social contact, ongoing events, cues* and *plausibility*. Ks. lisää Weick 1995; 2001.

Teoriassa voidaan ajatella, että päätökset tapahtuvat täydellisen päätöksenteon mallin mukaisesti (kuvio 8). Marchin ja Olsenin (1979, 13) mukaan yleisesti hyväksytyn päätöksentekoteorian mukaisesti päätökset tapahtuvat seuraavan jatkuvan kehän kuvaamalla tavalla: Ensinnäkin yksilöiden ajatukset, tieto ja mieltymykset vaikuttavat heidän käyttäytymiseensä. Yksilöiden käyttäytyminen taas vaikuttaa organisaation päätöksiin. Organisaation päätökset vaikuttavat ympäristöönsä, joka taas vaikuttaa yksilöiden ajatuksiin, tietoon ja mieltymyksiin.

Kuvio 8.
Täydellisen päätöksenteon malli (March & Olsen 1979, 13)

Täydellistä päätöksenteon mallia ei kuitenkaan käytännössä ole koskaan olemassa. Kaikissa nuolen osoittamissa suhteissa on epävarmuutta, epäselvyyttä; monitulkintaisuutta. Esimerkiksi yksilöt voivat käyttäytyä preferenssejään ja omia uskomuksiaan vastaan. Organisaation toiminta ei välttämättä ole reagointia ympäristöön samalla tavalla kuin esimerkiksi kuluttajat reagoivat tuotteiden laatuun tai hintaan. (Ks. lisää March & Olsen 1979, 14–24.)

March ja Olsen (1979, 22) edellyttävät päätöksenteon teorian modifiointia. Teorian pitäisi olla kontekstuaalinen, jolloin se ottaisi huomioon kontekstisidonnaiset asiat, ulkoiset tekijät ja tapahtumien ajoittumisen. Sen pitäisi olla myös rakenteellinen siinä mielessä, että se huomioisi pysyvien rakenteiden muodostumisen. Toiseksi tarvitaan myös teoriaa huomionkeskittämisestä sekä oppimisesta organisaatiossa.

Päätökset eivät siis tapahdu loogisessa järjestyksessä, eivätkä ne välttämättä ole ratkaisuja esillä olevaan ongelmaan. Elävässä elämässä voi olla tiedossa ensin ratkaisu, ja sitten etsitään ongelma, johon se sopii (ns. *act first, think then*) (March 1988). Päätöksenteko ei myöskään ole prosessi, jonka lopputuloksena syntyy pää-

tös (March & Olsen 1979). Sekä päätöksenteko että päätös voivat olla toisistaan riippumattomia.

March ja Olsen (1979) ovat ehdottaneet päätöksenteon teorian modifioinnin ratkaisuksi niin sanotun *garbage can* -mallin, joka kuvaa sitä, miten päätökset organisaatioissa todellisuudessa tapahtuvat. March ja Olsen (1979, 26) toteavat, että päätöksentekijät heittävät monenlaisia ongelmia ja ratkaisuja jätemyllyyn, josta poimitaan sattumanvarainen ongelma ja sattumanvarainen ratkaisu. Jätemyllyyn valuu erilaisia virtoja, jotka muodostuvat juuri ongelmista ja ratkaisuista mutta myös päätöksentekijöistä ja valintamahdollisuuksista. Näitä virtoja kanavoivat organisaatiorakenne ja sosiaalinen kulttuuri. (Ks. lisää mm. March & Olsen 1979 sekä Cohen, March & Olsen 1988.)

Organisaatiot muodostuvat yksilöistä, joilla on erilaisia ja toisistaan poikkeavia intressejä. Cyert ja March (1963) kuvaavat organisaatioita *konfliktisten intressien edustajien koalitioiksi*, joissa vallitsee harvoin yhteinen konsensus:

> "The fundamental idea of conflict of interest is that an organization is a coalition of individuals and groups pursuing different objectives" (March 1988, 387, viittaus Cyert & March 1963).

Tarkastellessaan organisaatioiden päätöksenteon monitulkintaisuutta March ja Olsen (1976, 8) liittävät siihen epäselvät tavoitteet, epätäydellisesti ymmärretyt teknologiat, vaikeasti tulkittavan menneisyyden ja organisaation läpinäkymättömyyden. March ja Olsen (1979, 12) ovat jatkaneet monitulkintaisuuden jäsentämistä edelleen neljään yksityiskohtaisempaan luokkaan. Voidaan puhua tarkoituksen, ymmärryksen, historian sekä organisaation ja osallistumisen monitulkintaisuuksista.

Tarkoituksen monitulkintaisuudella March ja Olsen viittaavat niihin epäselvyyksiin, joita syntyy, kun toiminnan syy- ja seuraussuhteet ovat hämäriä ja läpinäkymättömiä. Organisaatiossa tämä tarkoittaa epäselvyyttä esimerkiksi tavoitteissa. Organisaation toimintaympäristö on monitulkintainen, ja sen toimintatavat epäselviä. Tästä syntyy ymmärryksen monitulkintaisuus. Tarkoituksen ja ymmärryksen monitulkintaisuuksia voidaan selventää pohtimalla ristiriitoja koko organisaation ja sen yksittäisten toimijoiden välillä: mitä ”meidän” organisaationa pitäisi tehdä, mitä ”minun” pitäisi tehdä, ja miten nämä kohtaavat vai kohtaavatko ollenkaan. Organisaation menneisyyden ymmärtäminen on tärkeää, mutta historia voidaan esittää monella tavalla, sopivassa valossa ja kertojalle suotuisasti. Historiaa voidaan myös kirjoittaa uudelleen ja uudelleen. Siten myös menneisyys on monitulkintaista. Organisaatiot ovat itsessään läpinäkymättömiä, ja päätöksentekoon osallistumisen aste vaihtelee ajassa ja tilanteissa.

Kunnan talouden tasapainoa tulkitaan niin kunnan omassa kuin muissakin kunnan sidosryhmien organisaatioissa. Tulkintojen tekijät ovat organisaatioissa, joissa heidän tulkintojensa pohjalta tehdään päätöksiä. Tämän vuoksi olen edellä jäsentänyt monitulkintaisuutta organisaation päätöksenteossa. Organisaatioiden ja päätöksenteon tutkimus on kuitenkin oma tieteenalansa, joten sitä ei analy-

soida tässä seikkaperäisemmin. Tarkoituksena on tuoda esille monitulkintaisuutta organisaatioihin ja päätöksentekoon liittyen, sillä kuten sanottua valintatilanteissa monitulkintaisuus tulee näkyväksi.

2.3.2 Monitulkintaisuus, päätöksenteko ja toimijoiden rajoitteet

March (1988) on jäsentänyt monitulkintaisuutta edelleen, erityisesti laskentatoimen tuottaman informaation ja päätöksenteon välisessä (epä)yhteydessä. Laskentatoimi on päätöksenteon apuväline, jonka antaman informaation perusteella erilaiset toimijat tekevät päätöksiä organisaation menneisyydestä, nykyisyydestä ja tulevaisuudesta. Päätöksenteko tapahtuu rajoittuneen rationaalisuuden vallitessa. March (1988, 388–397) tarkastelee näitä informaation ja päätöksenteon välisiä monitulkintaisuuksia luokittelemalla ne neljään kategoriaan: preferenssit, relevanssi, itsekkyys ja merkitys[99]. Nämä neljä kategoriaa ovat Marchin (1988) mukaan olennaisia pohdittaessa juuri laskentatoimen tuottamaa informaatiota ja päätöksentekoa. Alla tarkastelen yksityiskohtaisemmin Marchin (1988) neljää kategoriaa ja liitän ne erityisesti liikekirjanpidon tuottamaan informaatioon (yleisesti sekä kunnan talouden tasapainon osalta) ja päätöksentekoon. Marchin esittämä jäsennys nelikohtaisena matriisina auttaa tässä erityisesti juuri toimijoiden rajoitteiden analysoinnissa. Monitulkintaisuus syntyy yhtäältä näistä rajoitteista, mutta siihen vaikuttavat myös mittarin rajoitteet ja tulkinnan konteksti.

Kuntaorganisaation päätöksentekoa esiteltäessä mainitaan, että se tapahtuu virallisesti kunnanvaltuuston, kunnanhallituksen ja lautakuntien kokouksissa. Päätöksiä tehdään epävirallisesti kunnissa kaiken aikaa; sen organisaatiossa, niin poliittisella areenalla kuin virastoissa, toiminnan implementoinnissa ja kansalaistoiminnassa. Liikekirjanpidon informaatiota käyttävät siis myös kunnan sidosryhmät, kuten tärkeimpänä valtio. Tässä tarkastelen päätöksenteon osalta sitä puolta, joka liittyy liikekirjanpidon informaation käyttämiseen. Päätöksiä tekevät toki muutkin kuin kunnanvaltuutetut, joten tässä päätöksentekijät tarkoittavat kaikkia päätöksentekijöitä, niin virallisia kuin epävirallisia, niin kunnassa kuin sen sidosryhmissä. Ainoa rajoite on liikekirjanpidon informaatio. Tavoitteena seuraavassa on esittää pohdintoja monitulkintaisuudesta liikekirjanpidon informaation ja päätöksenteon suhteessa, ei analysoida sitä, minkälaisia päätöksiä liikekirjanpidon tai yleisemmin laskentainformaation perusteella tehdään[100].

---

99 March käyttää käsitteitä *preferences, relevance, intelligence in complex economy* ja *meaning*. Tutkija on suomentanut nämä käsitteet preferensseiksi, relevanssiksi, itsekkyydeksi ja merkitykseksi. Ks. lisää March 1988.

100 Sitä, minkälaisia päätöksiä liikekirjanpidon informaation pohjalta tehdään, on jossain määrin tutkittu. On esimerkiksi todettu, että laskentatoimen informaation pohjalta tehdään nimenomaan talouteen liittyviä päätöksiä. Ks. Thompson & Tuden 1959; Manninen 1994; 1998; Tammi 2006.

Preferenssien monitulkintaisuus

Preferenssien monitulkintaisuudet näkyvät siinä, ettei tiedetä tulevien päätöksentekijöiden preferenssejä eikä nykyisten päätösten seurauksia. Preferenssit muuttuvat ajan kuluessa, eikä tulevaisuuden täydellinen ennustaminen ole mahdollista, vaikka talousarvio- ja toimintasuunnitelmilla sekä pidemmän aikavälin suunnitelmilla pyritään ohjailemaan organisaatiota tiettyyn suuntaan ja eliminoimaan niitä epävarmuuksia, joita tulevaisuuteen liittyy. Ihmisten arvomaailma on tietyllä tavalla pysyvää, mutta yksittäiset arvot, mielipiteet ja uskomukset vaihtuvat nopeastikin. Voidaan esimerkiksi preferoida jotain asiaa enemmän tai vähemmän kuin aikaisemmin. Tästä johtuu preferenssien monitulkintaisuus.

Organisaatio on kokoelma erilaisten ihmisten erilaisia mutta muuttuvia preferenssejä. Päätökset eivät tapahdu konsensuksen vallitessa, vaan, kuten suomalaiseen kunnalliseen demokratiaan kuuluu, eniten kannatusta saanut vaihtoehto voittaa. Kukin päätöksentekijä pyrkii saamaan omalle mieltymykselleen kannatusta. Yritysorganisaatiossa omistajien ja yrityksen johtajien erilaiset preferenssit lisäävät monitulkintaisuutta, joita rationaalisen valinnan teoria ei ota huomioon. Kuntaorganisaatio on luottamushenkilö- ja viranhaltijaorganisaatio. Tämä duaaliorganisaatio saattaa edesauttaa päätöksentekijöiden erilaisten ja ristiriitaisten preferenssien syntymistä.

Myös erilaisten laskentajärjestelmien valintaan liittyvissä monitulkintaisissa preferensseissä on kyse eräänlaisesta vallankäytöstä:

> "Accounting and accounting standards are areas of power politics" (March 1988, 387).

Voidaan ajatella, että päätös kuntien siirtymisestä liikekirjanpidon käyttöön toteutti tiettyjä intressejä, ja se oli jonkun tahon preferenssi.

Preferenssien monitulkintaisuutta mietittäessä voidaan pohtia myös sitä, minkälaista informaatiota arvostetaan. Tässä tarkastelun kohteena on juuri liikekirjanpidon tuottama informaatio, mutta käytännössä voi olla niin, että juuri sitä informaatiota ei preferoida. Esimerkiksi palvelujen käyttäjiltä kerätty asiakaspalaute voi saada suurimman huomion. Saattaa myös olla niin, että vain osa liikekirjanpidon tuottamasta informaatiosta saa suuremman huomion. Tässä voitaisiin käyttää esimerkkinä vaikka tuloslaskelman korostunutta roolia. Tuloslaskelman alimmalla rivillä on merkitystä, tällä hetkellä preferoidaan sitä. Kenen preferenssi tämä sitten on? Jos asiaa ajatellaan kunnan kannalta, niin tuloslaskelman viimeinen rivi ei kerro palvelutehtävässä onnistumisesta tai toimintojen tehokkuudesta. Toisaalta kunnilla on laissa määritelty alijäämän kattamisvelvollisuus, jolloin viimeiseen riviin on kiinnitettävä huomiota, ainakin jos se on negatiivinen. Voitaisiin pohtia sitä, miksi tuloslaskelman viimeiseen riviin pitäisi kiinnittää huomiota, onko sen tarkoituksena vaikkapa toimia perusteluna kuntien pakkoliitoksille tai erilaisille uudistamishankkeille.

Kunnassa ihmiset tekevät päätöksiä, joilla on kauaskantoisia vaikutuksia. Mielenkiintoista on pohtia, syntyvätkö päätökset oman käsityksen pohjalta, riippu-

matta siitä, minkälaista liikekirjanpidon tuottama informaatio on. Nämä kaikki tekijät liittyvät preferenssien monitulkintaisuuteen. Kunnan talouden tasapainon ja liikekirjanpidon siitä tuottaman informaation osalta on preferenssien monitulkintaisuutta se, miten paljon toimijan preferensseistä riippuu informaation käyttö päätöksenteossa. Yksittäinen toimija saattaa muodostaa käsityksensä vaikkapa oman kokemuksensa pohjalta, huolimatta tilikauden yli- tai alijäämästä.

Relevanssin monitulkintaisuus

Relevanssin monitulkintaisuus liittyy päätöksenteon koherenssiin. Ongelmien, ratkaisujen ja toimenpiteiden yhteydet ovat väljiä tai olemattomia[101]. Relevanssi, eli asiaankuuluvuus, on monitulkintaista. Se, mikä on tai mikä ei ole relevanttia informaatiota, on epäselvää. Mikä toiselle on relevanttia, ei välttämättä ole toiselle. Se mikä ennen oli relevanttia, ei olekaan nyt enää tai se, mikä on nyt relevanttia, ei ole sitä tulevaisuudessa.

Liikekirjanpidon pohjalta voidaan tarkastella ongelmien ja ratkaisujen löyhää yhteyttä. Esimerkiksi voidaan ajatella vaikkapa kuntien kirjanpitouudistusta. On olemassa ratkaisu, markkinasektorilta tuttu liikekirjanpito. Julkista sektoria on syytetty tehottomuudesta, se voisi olla sopiva ongelma. Liikekirjanpidon soveltamisella voitaisiin ratkaista kuntien tehottomuusongelma, vaikka alun alkaen ratkaisu ja ongelma eivät olisikaan yhteydessä toisiinsa.

Relevanssin monitulkintaisuuteen kuuluu myös pohdinta siitä, liittyykö liikekirjanpidon antamaa tietoa kunnan toiminnasta ja taloudesta tehtäviin päätöksiin. Saadaanko liikekirjanpidon perusteella tietoa ongelmasta vai ratkaisusta. Monitulkintaista on myös se, etteivät syy-seuraussuhteet ole loogisia. Esimerkiksi kalliit palvelut eivät välttämättä ole hyviä, tai lisäämällä vaikkapa koulupalvelujen rahoitusta ei saadakaan entistä tyytyväisempiä koululaisia[102]. Relevanssin monitulkintaisuutta on se, että ongelma saattaa ilmetä toisessa osassa organisaatiota kuin missä ratkaisusta päätetään. Tämä taas lisää entisestään ongelmien ja ratkaisujen löyhää yhteyttä (vrt. *garbage can*).

Organisaatiossa informaatiota saatetaan kerätä eri tarkoituksiin kuin sitä käytetään. Liikekirjanpidon pitäisi tuottaa sellaista informaatiota, mikä antaisi tietoa kunnan toimintaa ja taloutta koskevaan päätöksentekoon. Voisiko tilanne käytännössä olla niin, että informaatiota tuotetaan, koska kuntien pitää lain mukaan niin tehdä. Se, mihin informaatiota sitten käytetään tai minkälaisia päätöksiä informaation perusteella tehdään, on toinen tutkimuskohde.

---

101 Löyhäsidonnaisuuden ongelmaa (*loosely coupling, loosely coupled*) on tutkinut myös Weick, ks. esim. 2001, 383–387.

102 Esim. Näsi ja kumppanit ovat tutkineet sitä, miten koulupalvelujen rahoituksen lisääminen ei välttämättä tarkoita parempia oppimistuloksia. Resurssien lisäys saattaa valua hallinnollisista muutoksista syntyviin katetavoitteisiin. Ks. lisää Näsi et al. 2008. Ks. myös Rajala et al. 2008.

Itsekkyyden monitulkintaisuus

Virallisen tavoitteen mukaan kunnan kirjanpitojärjestelmä tuottaa informaatiota kunnan toiminnasta ja taloudesta, mitä käytetään päätöksenteon tukena. Kuitenkin jo tarkasteltaessa ilmiön ja mittarin välistä monitulkintaisuutta[103] tiedetään, että mittari on rajallinen ja epätäydellinen, eikä se välttämättä onnistu kuvaamaan kunnan taloutta ja toimintaa olennaisilta osilta. Rajallisuutensa lisäksi olemassa oleva informaatio ei myöskään ole yhtäläisesti kaikkien saatavilla. Tästä informaation epätasaisesta saatavuudesta (*information asymmetry*) aiheutuu ongelmia (ks. esim. Eisenhardt 1989; Mayston 1993; Laffont 2003), joihin viitataan käsitteillä *moral hazard* ja *adverse selection*.[104] Ensimmäinen käsite viittaa tilanteeseen, jossa joillakin päätöksentekijöillä on käytössään enemmän informaatiota päätösvaihtoehdoista, ja he käyttävät sitä itsekkäästi oman etunsa ajamiseen tietäen, että siitä koituu haittaa muille osapuolille. Muut osapuolet eivät välttämättä suostuisi päätösvaihtoehtoon, jos heillä olisi käytössään sama informaatio. Tämä moraalinen riski tarkoittaa käyttäytymisen muuttumista, sopivan tilanteen hyväksikäyttöä oman edun tavoitteluun. Epäsuotuisa tai haitallinen valikoituminen (*adverse selection*) taas esitetään perinteisesti vakuutusmarkkinaesimerkin avulla. Michael Rothschild ja Joseph Stiglitz (1976) esittelivät vakuutusesimerkin epätäydellisen informaation tapauksessa. Vakuutuksen ottajat tietävät riskialttiutensa, mutta vakuutusyhtiö ei tiedä. Vakuutuksia ottavat erityisen innokkaasti ne, joiden onnettomuusriski on suuri. Vakuutusyhtiöt tietävät tämän ja vähentävät vakuutusten tarjontaa. Lopputuloksena voivat kyseiset vakuutusmarkkinat kadota kokonaan. Toinen esimerkki on nobelisti George Akerlofin (1970) käytettyjen autojen markkinoista. Haitalliseen valikoitumiseen usein liitetty termi *market for lemons* tulee hänen vuonna 1970 julkaisemansa artikkelin nimestä. Markkinoilla myydään kahden tyyppisiä autoja: huonoja (*lemons*) ja hyviä (*cherries*). Ostajat eivät pysty erottamaan huonoja ja hyviä autoja. Markkinoilla auton hinnaksi muodostuu hyvien ja huonojen autojen osuuksien mukaan painotettu keskiarvo autojen arvoista, jolloin käytettyjen autojen myyjien kannattaa tuoda enemmän huonoja autoja markkinoille, koska he saavat niistä suuremman voiton. Ostajat ymmärtävät tämän, ja he ovat valmiita maksamaan autoista entistä vähemmän. Tästä syntyy kierre, jonka myötä hyvien autojen myynti tulee vähemmän ja vähemmän kannattavaksi, ja niiden osuus vähenee markkinoilla. Molemmissa esimerkeissä on kyse epäsymmetrisestä informaatiosta.

Informaatiota kerätään ja siitä käytetään sellaista osaa, jonka pohjalta oletetaan tehtävän itselle sopivia päätöksiä. March (1988, 392) käyttää esimerkkinä tuloslaskelmaa. Monet tahot pyrkivät vaikuttamaan siihen, mitä tuloslaskelmassa halutaan sanoa. Tuloslaskelma muodostuukin oman edun tavoittelijoiden sekavaikutuksesta. Vastaavasti tulkitsijat taas tulkitsevat sitä omasta näkökulmastaan ja intressistään käsin.

103 Ks. ilmiön ja mittarin suhteesta luku 3.3.

104 Vastaavia ongelmia tarkastellaan myös luvussa 5.1.

Itsekkyyden monitulkintaisuuteen kuuluu myös ymmärtämisen ongelma. Ongelmat ymmärretään epätäydellisesti tai väärin, mikä lisää monitulkintaisuutta informaation käytössä tietyn ongelman ratkaisuun. Jos käsillä olevaa ongelmaa tai informaatiota ei ymmärrä, voi kysyä, voiko informaation ja päätöksenteon välillä edes olla yhteyttä. Ongelma ei ole ainoastaan siinä, vaan kyse on myös informaation tuottamisen itsekkyydestä, esimerkiksi esitteleekö viranhaltija vaikkapa kunnan tilinpäätöksen omasta intressistään, kun taas kirjanpitäjä on koonnut sen omastaan ja tilintarkastaja tarkastanut omasta intressistään.

Organisaatiot muodostuvat yksilöistä, joilla kullakin on oma etunsa. Vain kyvykkäät pärjäävät, mutta jos kaikki ovat kyvykkäitä, kukaan ei pärjää toista paremmin. Kilpailua on myös siitä, kenen informaatiota käytetään ja kuka saa sen käyttöönsä. Kuitenkin kyse on organisaatiosta, jossa itsessäänkin tapahtuu oppimista sekä syntyy toiminta- ja päätöksentekokulttuureita. Vaikka perinteisesti ajatellen kyse on yksilöistä ja kilpailutilanteesta, niin päätökset voivat kuitenkin syntyä ison organisaation yhteistyön tuloksena tai koalition toimesta.

Merkitysten monitulkintaisuus

Monitulkintaisuuteen kuuluu se, että tulkinta ja sen merkitys riippuvat tulkitsijasta. Tämä tarkoittaa liikekirjanpidon osalta sitä, että kukin informaation käyttäjä tekee oman tulkintansa siitä ja erilaisia tulkintoja on yhtä monta kuin tulkitsijoita. Tällöin tilanne voi olla sellainen, että kukin päätöksentekijä puhuu eri asiasta, omasta näkemyksestään käsin. Toisaalta tilanne voi olla myös sellainen, että päätöksentekijä käyttää liikekirjanpidon informaatiota vain siinä määrin, että se vahvistaa hänen jo olemassa olevaa käsitystään kunnan taloudesta ja toiminnasta. Marchin (1988) mukaan suurin osa informaatiosta organisaatiossa kerätäänkin esittämään tapahtunutta sopivassa valossa, ei päätöksentekoa avustamaan. Päätöksentekijät käyttävät informaatiota vahvistamaan omaa käsitystään, ja päätökset tapahtuvat siten kuin tapahtuvat.

Marchin esittämä ajatus voidaan siirtää kuntatalouteen tarkastelemalla liikekirjanpidon soveltamisen motiiveja. Tällöin voidaan kysyä, sovelletaanko liikekirjanpitoa kuntataloudessa, koska sen avulla kunnan toiminta voidaan esittää sopivassa valossa, esimerkiksi sopivan alijäämäisenä. Tällaista keskustelua käydään suomalaisessakin mediassa aika ajoin. Erityisesti sitä käytiin siinä vaiheessa, kun kuntien kirjanpitouudistus oli käynnissä. Tuolloin pohdittiin, menisikö kunnilla yhtä huonosti, jos käytössä olisi hallinnollinen kirjanpito (esim. Helin 1994; 2005; Koponen 2006).

Merkitysten monitulkintaisuuteen kuuluu myös ajatukset siitä, mikä merkitys informaatiolla sitten on sekä kenelle informaatiolla on mitäkin merkitystä. Voidaan tarkastella, onko päätöksentekijöille suurempi merkitys liikekirjanpidon informaatiolla vai jollakin muulla informaatiolla, vaikkapa sillä, minkälaista kokemusta on palvelujen käyttäjiltä saatu. Perinteisesti voitaisiin olettaa, että esimerkiksi peruspalvelujen järjestämisestä vastaaville viranhaltijoille on palvelun käyttäjiltä saatavalla palautteella suurempi merkitys kuin liikekirjanpidon infor-

maatiolla. Talousjohtajille voi liikekirjanpidon informaatio olla merkittävintä. Merkityksen monitulkintaisuus liittyy tältä osin läheisesti preferenssien monitulkintaisuuteen. Merkityksen monitulkintaisuuteen kuuluu kuitenkin myös se, mitä informaatio merkitsee. Jos tässäkin kohtaa käytetään esimerkkinä kunnan tuloslaskelmaa, niin voi olla, että alijäämä saattaa merkitä ministeriön edustajalle huolestuttavaa signaalia kuntatalouden epätasapainosta, kun taas kunnan sosiaali- ja terveysjohtajalle sillä ei ole suurempaa merkitystä.

***

Edellä olen analysoinut Marchin (1988) esittämän monitulkintaisuusmatriisin mukaan liikekirjanpidon informaation ja päätöksenteon yhteyttä. Marchin (1988) esittämät kategorisoinnit ovat juuri informaation keräämisen, käytön, ymmärtämisen, merkityksen ja relevanssin monitulkintaisuuksien jäsentämistä. March (1988) tuo esille myös sen, että informaation ja päätöksenteon välillä oleva yhteys saattaa olla myös saavuttamaton. Marchin ajatukset tuovat mielenkiintoisen näkökulman siihen, mikä laskentatoimen rooli oikeastaan on. Yleinen määritelmä laskentatoimen roolista on päätöksentekoa avustavan informaation tuottaminen. Tutkimuksissa on tarkasteltu laskentatointa myös organisaation kielenä, sosiaalisena käytäntönä ja vaikuttavana kuvaamisjärjestelmänä (Miller 1994, 21).

Kun verrataan edellä esitettyjä kategorioita tässä luvussa aikaisemmin esitettyyn luokitteluun (March & Olsen 1979), voidaan huomata, että tarkoituksen, ymmärryksen, menneisyyden ja osallistumisen monitulkintaisuudet toimijoiden rajoitteina liittyvät kaikkeen päätöksentekoon, mitä organisaatioissa tapahtuu. Laskentatoimen antaman informaation ja päätöksenteon yhteyteen liittyvät erityisesti laskelmien ymmärtämisen ja oman edun tavoittelun monitulkintaisuudet. Toisaalta esimerkiksi osallistumisen merkitys päätöksenteossa voi olla tärkeä. Se että osallistumisen aktiivisuus vaihtelee päätöksentekijöillä, kun he sattuvat olemaan paikalla, on yksi monitulkintaisuuteen liittyvä rajoite.

2.3.3 Monitulkintaisuus ja päätöksenteon ympäristö

Edellä on tarkasteltu toimijoiden rajoitteita, jotka näkyvät päätöksenteko- ja valintatilanteissa. Päätöksenteko tapahtuu näiden rajoitteiden alaisuudessa, mutta aina jossain ympäristössä.[105] Esimerkiksi Gigerenzer (2000) sekä Gigerenzer ja Selten (2002) ovat tarkastelleet ympäristön merkitystä rajoittuneen rationaalisuuden teo-

105 Vrt. myös toimijoihin liittyvää itsekkyyden monitulkintaisuutta. March liittää tähän itsekkyyteen myös kompleksisen ympäristön, ks. lisää March 1988.

riaperimässä[106]. He korostavat ympäristön merkitystä ja tarkastelevat erityisesti ekologista rationaalisuutta (*ecological rationality*) [107]:

> ”Ecological rationality refers to the study of how cognitive strategies exploit the representation and structure of information in the environment to make reasonable judgments and decisions” (Gigerenzer 2000, 57).

Osaltaan myös Simon tarkasteli ympäristön merkitystä rajoittuneessa rationaalisuudessa (ks. Simon 1957). Simon (1990, 7) kuvaili rajoittunutta rationaalisuutta saksien metaforalla[108]. Saksien toinen terä muodostui kognitiivisista kyvyistä ja toinen ympäristöstä:

> “Human rational behavior (and the rational behavior of all physical symbol systems) is shaped by a scissors whose two blades are the structure of task environments and the computational capabilities of the actor” (Simon 1990, 7).

Toiminta on tehokasta ja myös tavoiteltua, kun terät kohtaavat. Gigerenzer (2000, 125) sijoittaa Simonin metaforassa ekologisen rationaalisuuden saksien terien väliin jääväksi alueeksi.

Ekologisessa rationaalisuudessa on kyse ympäristön ja valitun toimintastrategian yhteensopivuudesta. Ekologinen rationaalisuus nostaa juuri ympäristön avainasemaan monitulkintaisuuden aiheuttajana rajoittuneen rationaalisuuden teoriaperimässä. Kyse on myös siitä, miten ihmismieli ja ympäröivä maailma kohtaavat päätöksentekotilanteissa (Todd & Gigerenzer 2007, 167). Ekologiseen rationaalisuuteen liittyen Gigerenzer ja kumppanit ovat tutkineet heuristisia menetelmiä ja niiden sovittamista yhteen juuri toiminnan ympäristössä. Nämä heuristiikat[109] eli ongelmanratkaisumenetelmät sopisivat juuri tiettyihin ekologisiin ympäristöihin, sillä ne eivät ole yleispäteviä kaikkiin tilanteisiin sopivia työkaluja. (Gigerenzer et al. 1999.) Heuristiikat luovat rutiininomaista käyttäytymistä päätöksentekotilanteissa. Toddin ja Gigerenzerin (2007, 167) mukaan juuri heuristiikkojen ja niiden sosiaalisen, institutionaalisen tai fyysisen ympäristön vuorovaikutus selittää ihmisten käyttäytymistä.[110]

---

106 Gigerenzerin mukaan ympäristön huomioiminen on yksi tärkeimpiä ideoita, joiden avulla voidaan ymmärtää, miksi ja milloin rajoittunut rationaalisuus toimii, ks. Gigerenzer 2002, 46.

107 Ks. ekologisen rationaalisuuden malleista, esim. Goldstein & Gigerenzer 2002 ja Gigerenzer & Goldstein 2011.

108 Simon keskittyikin tutkimuksessaan saksien molempien terien kuvaavien teemojen jäsentämiseen, vrt. esim. Simon 1955 ja 1957.

109 Gigerenzer ja kumppanit kuvaavat näitä heuristiikkoja yksinkertaisina, nopeina ja niukkoina. Ks. lisää Gigerenzer et al. 1999; ks. myös Todd 2002.

110 Ks. myös suomalaisista tutkijoista Eloranta 1974.

3 MITTAAMINEN TUTKIMUKSEN TEOREETTISENA LÄHESTYMISTAPANA

3.1 Mittaamisen käsite

Kunnan talouden tasapainoa yritetään selvittää tuloslaskelmalla. Kunnan soveltaman laskentatoimen juuret ovat mittausteoriassa, onhan laskentatoimen tehtävänä juuri rahaprosessia (tulot, menot) mittaamalla selvittää yrityksen reaalitaloutta (toiminta). Voidaankin sanoa, että kunnan talouden tasapainoa *mitataan* tuloslaskelmalla.

Itse mittaaminen on näennäisesti selkeä käsite, jolle kukin tutkija antaa oman määritelmänsä. Berka (1983) toteaakin:

> "The concept of measurement, as it is understood in the most diverse connections, often with different intentions, is undoubtedly a complex concept possessing an equivocal meaning" (Berka 1983, 14).

Mittaamisen käsite on filosofinen. Siinä otetaan kantaa todellisuuden ja mitattavien ilmiöiden luonteeseen, siihen, miten ilmiö on olemassa ja onko se mitattavissa oleva. Vehmanen (1979) määrittelee mittaamisen seuraavasti:

> ”Mittaaminen on mittalukujen tehokasta liittämistä relevantteina pidettyihin kvantiteetteihin empiiristen operaatioiden avulla” (Vehmanen 1979, 34).

Vehmanen (1979) tarkentaa mittaamisen määritelmäänsä edelleen:

> ”Mittalukujen liittäminen on tehokasta silloin ja vain silloin, kun objektien välisiä empiirisiä relaatioita vastaavat isomorfisesti matemaattiset relaatiot mittalukujen välillä” (Vehmanen 1979, 35).

Mittaluvulla eli kvantiteetilla Vehmanen tarkoittaa sellaista tarkasteltavan ominaisuuden käsitteellistä ilmaisutapaa, joka tekee ominaisuuden eri asteita kuvaavien mittalukujen liittämisen siihen mahdolliseksi. Relevanttina voidaan pitää sellaista tekijää, joka jollakin tavalla liittyy itse asiaan. Empiirisillä operaatioilla Vehmanen tarkoittaa niitä käytännön toimenpiteitä, joita mittalukujen tehokas liittäminen edellyttää. (Vehmanen 1979, 35, ks. myös Vehmanen 1982, 75.)

Vakkuri (1998) huomauttaa, että mittaamisen käsitteestä on useita erilaisia versioita:

> ”Erilaiset määritelmät viittaavat mittausteoreettisessa kirjallisuudessa siihen, millaista todellisuutta koskevaa ontologista näkemystä määrittelijä edustaa” (Vakkuri 1998, 80).

Vakkuri (1998, 80) on päätynyt käyttämään Vehmasen “laajaa ja vähemmän tiukkaan metodologiseen otteeseen sitoutunutta” määritelmää.

Myös Ellis (1966, 1) on määritellyt mittaamista, sillä hänen mukaansa mittaaminen on linkki matematiikan ja tieteen välillä, ja näin ollen tieteenfilosofiassa on tärkeää määrittää mittaamisen luonnetta. Ellis (1966) määrittelee teoksessaan *Basic Concepts of Measurement* mittaamiseen liittyviä käsitteitä, kuten suure (*quantity*) ja asteikko (*scale*):

> “A quantity is usually conceived to be a kind of property. …that admits degrees and which therefore to be contrasted with those properties that have an all-or-none character” (Ellis 1966, 24).

Ijiri (1967) määrittelee mittaamisen itse toiminnan kautta:

> “We first choose a special set of symbols called numbers for this particular purpose and establish a relation among the numbers. We then choose a number and assign it to the symbol for the object as if the object had a property represented by the number which is independent of the properties that other objects have. This assignment of numbers to objects is called measurement.” (Ijiri 1967, 21–22.)

Michell (2005, 677) nostaa esille ajatuksen, että mittauksen erityinen piirre, joka erottaa sen muista havainnointimenetelmistä, on numeeristen arvojen käyttö.

Mittaaminen voidaan nähdä Ijirin tapaan prosessina (ks. esim. Ijiri 1967). Mittausprosessista voidaan erottaa kolme vaihetta (Vehmanen 2006a, 8): 1) käsitteiden määrittely, 2) käsitteiden määrällinen ilmaiseminen ja 3) empiirinen mittaaminen. Käsitteiden määritteleminen tapahtuu kvalitatiivisesti, esimerkkinä määritelmä, mitä varoilla tarkoitetaan. Määrällinen ilmaiseminen (*quantify*) tarkoittaa sitä, että tapa, jolla numerot liitetään käsitteisiin, on spesifioitunut empiirisen havainnoinnin ja toiminnallisen yhteensopivuuden suhteen. Empiirinen mittaaminen tarkoittaa numeroiden liittämistä mitattaviin käsitteisiin empiirisen havainnoinnin ja sopivien mittausvälineiden avulla. (Ks. lisää Vehmanen 2006a, 6–12.) Mittaaminen ei kuitenkaan ole suoraviivaista toimintaa. Mittaamisen eri vaiheet eivät välttämättä tapahdu kronologisessa järjestyksessä tai ollenkaan. Voi olla, että mittaamisen kohdetta ei käsitteellistetä ollenkaan, ja silti sitä voidaan mitata.

Tässä tutkimuksessa mittaaminen ymmärretään numeraalisena tapana havainnoida maailmaa, tavoitteena operationalisoida abstrakti ilmiö. Valittu mittari on vain yksi tapa operationalisoida ja yksi yritys ratkaista monitulkintaisuusongelmaa.

3.1.1 Mittausteorian luokittelua

Mittausteoriaa voidaan luokitella usealla eri tavalla. Luokittelun tarkoituksena on nostaa mittaamisen teoriasta esille systemaattisia kokonaisuuksia sekä esittää erilaisia mittaamisen muotoja. (Vehmanen 1979, 80.)

Ellis (1966) kirjoittaa:

> ”All measurement ultimately depends on certain basic forms of measurement. If, for example, we can measure length, then we can measure volume; and if we can measure volume, we can measure temperature. But length measurement need not depend on anything else. Like mass, time-interval, electrical resistance and potential difference, length may be measured directly.” (Ellis 1966, 74)

Ellis (1966) erottelee mittaamisesta kaksi erilaista mittaamista: fundamentaalinen mittaaminen (pituus) ja assosiatiivinen, yhdistävä, mittaaminen (lämpötila).[111]

Ellis (1966) erottaa myös välillisen ja välittömän mittaamisen. Tätä tarkastelee myös Vakkuri (1998, 85). Vakkuri jakaa välillisen mittaamisen johdettuun ja assosiatiiviseen mittaamiseen. Elementaalinen ja fundamentaalinen mittaaminen kuuluvat välittömään mittaamiseen. Myös Vehmanen (1979, 82) käyttää samaa jaottelua. Vehmanen (1979, 80, viittaus Campbell 1920 ja Stevens 1946) esittelee myös kaksi merkittävää perusluokitusta mittaamisesta: Campbellin sekä Stevensin luokittelut. Campbellin perusluokituksen pohjana ovat mittausproseduurit eli käytännön menettelytavat. Tällöin mittaaminen ja mitta-asteikot ryhmitellään sen mukaan, millaisia menettelytapoja asteikkojen muodostamisessa sovelletaan. Näiden perusteella Campbell jakaa mittaustavat kahteen pääryhmään: fundamentaaliseen (*fundamental*) sekä johdettuun (*derived*). (Vehmanen 1979, 81.)

Stevens luokittelee mitta-asteikot niiden matemaattisten ominaisuuksien perusteella. Oleellisinta tässä on Vehmasen (1979, 110) mukaan se, että mittaustulosten perusteella tehtävissä olevat johtopäätökset riippuvat merkittävällä tavalla käytetystä mitta-asteikosta. (Ks. lisää Stevensin luokittelusta Vehmanen 1979, 110, viittaus Stevens 1946.)

Vehmanen (1982) luokittelee mittaamisen neljään teoriaan, jotka ovat:

> ”1) Physical theory of measurement, 2) standard theory of measurement, 3) experimental theory of measurement and 4) quantitative theory of measurement” (Vehmanen 1982, 2).

Ensimmäiseen mittausteoriaan Vehmanen (1982) liittää vertailun (*comparison*) ja additiivisuuden (*additivity*):

---

111 Ellisin mittausluokittelut ovat saaneet osakseen myös kritiikkiä, ks. lisää Forge 1987b, 291–310. Myös Ellis itse on tarkentanut tieteenfilosofista näkökulmaansa, ks. Ellis 1987, 319–326.

> ”Concrete operations on object must obey the mathematic laws of additivity in order to qualify as measurement.” (Vehmanen 1982, 3.)

Standarditeoriaa voitaisiin myös kutsua formaaliksi tai matemaattiseksi mittausteoriaksi, koska tämän teorian juurien nähdään olevan matematiikassa, jolloin skaalojen (*scale*) merkitys mittaamisessa on suuri. Tällöin tutkimuksen päätavoitteen pitäisi olla erilaisten, mahdollisten skaalojen ymmärtämisessä:

> ”Research can be done either in terms of representation, uniqueness and meaningfulness (if the approach is formal) or in terms of validity and reliability (if the approach is empirical)” (Vehmanen 1982, 4).

Kolmas mittausteoria on kokeellinen, sillä suunnitellut kokeet ovat merkittävässä asemassa. Tätä teoriaa voidaan pitää ensimmäisen kaltaisena, tosin erottava tekijä on vaatimus tarkistaa mittauskohteen olemassaolo. (Vehmanen 1982, 6.) Neljäs mittausteoria nähdään kvantitatiivisena, sillä se sisältää kvantifioinnin tai numeraalisen kvantifioinnin operaatioita. Tämä kvantifiointi on käsitteellistä mittaamista, kun taas tosiasiallinen mittaaminen on empiiristä. (Vehmanen 1982, 7.)

Vakkuri ja Meklin (1998, 81) kuvaavat tulosmittausta välillisenä mittaamisena. Sosiaalisen toiminnan pukeminen mittarimuotoon on aina välillistä mittaamista (Vakkuri & Meklin 1997,4, viittaus Berka 1983 ja Ellis 1966). Mittaaminen, erityisesti tulosmittaaminen, voidaankin nähdä sosiaalisena toimintana, jota leimaa inhimillinen pyrkimys eksaktiin, objektiiviseen ja luottamusta rakentavaan tietoon julkisten organisaatioiden toiminnan perusteista (Vakkuri & Meklin 1997, 2, viittaus Hopwood & Miller 1994; Mayston 1993 ja Porter 1995).

Mittausteoriaa voidaan tarkastella myös erilaisista teoreettisista näkökulmista käsin. Yleisesti näkökulmat jaotellaan realistiseen ja antirealistiseen koulukuntaan. Realistisen koulukunnan mukaan mittauksen kohteet sisältävät kvantitatiivista ominaisuutta, jota mittausprosessilla pyritään tarkastelemaan. Realistista koulukuntaa edustaa esimerkiksi fysiikan kvanttiteoria, jossa mittaaminen nähdään absoluuttisten fyysisten ominaisuuksien raportointina (Krips 1987, 41)[112]. Antirealistisen koulukunnan näkemyksen mukaan mittaaminen on merkityksiä antavaa toimintaa. Realistisen ja antirealistisen koulukunnan näkemyserot nousevat esille tarkasteltaessa mittaamisen perusongelmia. (Vakkuri 1998, 82–84.)[113]

---

112 Mittaamisen käsitettä käytetään useilla tieteenaloilla (Forge 1987a). Mielenkiintoisesti esimerkiksi fysiikassa mittaamisen kautta otetaan kantaa myös todellisuuden luonteeseen ja näin luodaan yhteys filosofiaan. Kyse on siitä, mitä todellisuuskäsitystä käytetään; esimerkiksi, sisältääkö maailmankuva absoluuttisia aineksia, jotka ovat havainnoijasta riippumattomasti olemassa tieteellisen realismin mukaisesti. Ks. lisää Krips 1987.

113 Tässä mittaaminen nähdään erityisesti antirealistisena. Teemaan palataan etsinnän käsitettä koskevassa luvussa 3.3.1.

3.1.2 Tulosmittaaminen

Mittaamisen yhtenä lajityyppinä voidaan pitää tulosmittausta. Tällöin tarkoituksena on selvittää toiminnan tuloksellisuutta, eli käytettävissä olevien resurssien käyttöä suhteessa asetettuihin tavoitteisiin. Smith (1996a, 3–4) on pohtinut sitä, miksi tulosta pitäisi mitata julkishallinnossa[114]. Yritysten osalta harvoin kyseenalaistetaan tuloksen tai tuloksellisuuden mittaamista. Taustalla on ajatuskulku, jonka mukaan yrityksen tuottamien hyödykkeiden hyödyt ja kustannukset kohdistuvat suoraan kuluttajalle. Näin ollen kuluttajan halu ostaa kyseisen yrityksen hyödykkeitä kuvaa myös yrityksen toiminnan tuloksellisuutta. Tämä ajatuskulku toimii markkinoilla ja koskee yksityishyödykkeitä, joihin ei liity ulkoisvaikutuksia. Julkishallinnossa ei ole olemassa sellaisia markkinoita, joilla niin sanotut kuluttajat voisivat ilmaista preferenssinsä. Tämän vuoksi tuloksellisuuden mittaaminen on saanut julkishallinnossa jalansijaa[115].

Tulosmittaus voidaan määritellä usealla eri tavalla (ks. myös Lebas 1995; Bourne 2004; Laitinen 2005; Armstrong 2006 ja Bennett et al. 2006). Neely ja kumppanit (1995) määrittävät tulosmittauksen seuraavasti:

> "Performance measurement can be defined as the process of quantifying the efficiency and effectiveness of action, a performance measure can be defined as a metric used to quantify the efficiency and/or effectiveness of action and performance measurement system can be defined as the set of metrics used to quantify both the efficiency and effectiveness of action" (Neely et al. 1995, 80–81).

Neely ja kumppanit (1995) näkevät siis tulosmittauksen prosessina, jossa ilmaistaan määrällisesti merkityksellistä toimintaa. Tällöin määrällinen ilmaiseminen on mittaamista, ja merkityksellinen toiminta viittaa tulokseen (*performance*). (Ks. myös Neely 1998.) Tulosmittaaminen voidaan myös nähdä tulosjohtamisen ominaispiirteenä:

> "Performance management is a planned process of which the primary elements are agreement, measurement, feedback, positive reinforcement and dialogue" (Armstrong 2006, 3).

Armstrong (2006, 5) huomauttaa myös: "If you can't measure it, you can't manage it."

---

114 Smith korostaa osaltaan tutkijoiden roolia. Myös heidän pitäisi pohtia kysymyksiä, miksi mitata tuloksellisuutta, kuka saatua informaatiota hyödyntää, minkälaisia päätöksiä informaation pohjalta tehdään ja minkälaisia vaikutuksia mittaustoimenpiteillä on palvelujen järjestämiseen tai niiden käyttäjille. Ks. lisää Smith 1996b, 200.

115 Tulosmittaamisella halutaan tietoa myös resurssien allokoinnista, toiminnan onnistuneisuuden arvioinnista, tavoiteltujen hyötyjen toteutumisesta tai toteutumatta jäämisestä jne. Ks. lisää Smith 1996a, 4–5.

Tulosmittaus voidaan ymmärtää sosiaalisena toimintana, joka on omat transaktiokustannuksensa aiheuttava organisaatio- ja kontrollitekniikka (Vakkuri & Meklin 1997, 2, viittaus Mayston 1993). Tulosmittausjärjestelmän tarkoituksena on kehittää ja julkaista dataa, jonka perusteella voidaan tehdä päätelmiä organisaation tuloksellisuuden eri näkökulmista (Ryan et al. 2000, 20). Tulosmittauksen datalla on erilaisia käyttäjiä. Ryan ja kumppanit (2000) toteavat tulosmittauksen raporttien käyttäjistä:

> "Users of financial reports has common needs; making judgements about the performance of the council in its management of financial resources, the resources necessary to support local government programs or activities and whether current activities of the council are likely to impose obligations on future generations of ratepayers or taxpayers" (Ryan et al. 2000, 9, viittaus Greenall et al. 1988).

Tulosmittaamiseen voidaan liittää kolme oletusta. Noordegraaf ja Abma (2003, 859) käyttävät näistä käsitteitä tiedettävyys, tunnistettavuus ja vertailtavuus (*knowability, indentifiability* ja *comparability*). Ensinnäkin oletetaan, että on saatavissa selkeää ja kiistatonta informaatiota toiminnan tavoitteista, vaihtoehdoista, päätöksistä ja tuloksista. Toiseksi oletetaan, että tuloksellisuutta voidaan mitata, esimerkiksi käyttämällä numeerisia arvoja. Kolmas oletus koskee vertailtavuutta.[116]

Tulosmittauksella voidaan käsittää myös ei-rahamääräistä, ei-taloudellista mittaamista, kuten sosiaalista tai tuloksellisuuden mittaamista ympäristön suhteen (ks. esim. Ijiri 1975, 34). Pääasiassa tulosmittauksesta puhuttaessa viitataan kuitenkin rahamääräiseen, taloudelliseen tulosmittaukseen. Tulosmittauskeskusteluun on kuitenkin nostettu esille näkökulmia, joiden mukaan pelkästään rahamääräinen tieto ei riitä tuloksellisuuden kuvaamiseen (Brignall & Modell 2000, 282; Meklin et al. 2005, 183–185 ja Kärki et al. 2006, 388–390).

Meyer (2002, 6) analysoi (täydellisiä) tulosmittareita[117]. Meyerin (2002, 6) mukaan tulosmittaus on ideaalia, kun seuraavat vaatimukset täyttyvät: Käytettäviä mittareita tulee olla niukasti, vain muutamia rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä mittareita. Ei-rahamääräisten mittareiden perusteella tulisi olla mahdollista ennustaa tuleva taloudellinen kehitys, kun taas rahamääräiset mittarit kertovat menneestä. Näiden mittarien tulisi tunkeutua läpi koko organisaation, jolloin niitä voidaan käyttää alhaalta ylös. Tällöin yksittäiset ihmiset näkevät omien tulostensa yhteyden koko organisaation tulokseen. Niitä voidaan käyttää myös ylhäältä alas sekä horisontaaliseen vertailuun eri yksikköjen kesken. Mittausjärjestelmän tulisi olla stabiili. Mittareiden tulosten perusteella tulisi olla mahdollista palkita henki-

116 Näiden oletusten toteutuminen on kyseenalaista. Esimerkiksi, onko koskaan mahdollista saada selkeää ja kiistatonta informaatiota. Myös tulevaisuuden epävarmuus vaikuttaa oletusten toteutumiseen, vrt. March 1988, 280.

117 Meyerin ideaalia tulosmittausmallia voidaan verrata Marchin ja Olsenin (1979) täydelliseen päätöksenteon malliin.

lökuntaa hyvästä tuloksesta. Kuten Meyerkin (2002, 7) toteaa, ideaalimallin vaatimukset ovat erittäin tiukat, jolloin on epätodennäköistä, että ideaalimallia pystyy toteuttamaan.

Tulosmittaamiseen liittyy käsitys tuloksesta tai tuloksellisuudesta. Tuloksellisuus liittyy toimintaprosessiin sijoitettuihin panoksiin ja siitä saatuihin tuotoksiin[118]. Smithin (1996a, 1) mukaan tulos[119] viittaa yhteiskunnassa syntyviin vaikutuksiin, jolloin tulosmittaamisen tavoite on arvioida näitä vaikutuksia. Kunnan taloudellisena tavoitteena voidaan pitää tasapainoa, jolloin tasapainon selvittäminen olisi tulosmittausta. Tasapainon ja toiminnan tuloksen tai tuloksellisuuden suhde ei ole kuitenkaan täysin mutkaton. Kunnan talouden tasapaino ei nimittäin välttämättä kerro mitään toiminnan tuloksellisuudesta. Riittää, että kunnan rahat riittävät. Kunnallishallinnossa tulosmittaamisen ongelmat liittyvätkin juuri tuloksellisuuden määrittelyyn. Tulosmittaamisen tavoitteena on mitata julkishallinnon tuloksellisuutta ja ymmärtää se näin ollen mitattavissa olevana. (Ks. esim. Noordegraaf & Abma 2003, 853.)

Myös tilinpäätös voidaan nähdä tulosmittauksena. Whittington (1996) toteaa, että erityisesti tuloksen laskemista voidaan pitää tulosmittauksena:

> ”A profit measure is perhaps the most obvious potential measure of overall performance, summarizing the transactions of an accounting period and netting them out to produce a single measure of performance: a profit or loss” (Whittington 1996, 10).

Tosin on syytä varoa harjoittamasta ”alimman rivin diktatuuria” (ks. myös Näsi & Keurulainen 1999, 84). Whittington (1996, 11) kuitenkin huomauttaa, että alimman rivin merkitys on heikentynyt, ja tuloslaskelma nähdään paremminkin useamman käytännöllisen ”alimman rivin” tuottajana.[120]

3.2 Laskentatoimi mittaamisena

Laskentatoimi määritellään perinteisesti ”johdon päätöksentekoa avustavaksi työkaluksi”, esimerkiksi (Hendriksen 1975, 103, viittaus Moonitz 1961):

> ”The function of accounting is (1) to measure the resources held by the specific entities, (2) to reflect the claims against and the interests in those enti-

118 Meklin tarkastelee tuloksellisuuden määrittelemistä käsiteanalyyttisesti historiallisessa viitekehyksessä, 1980-luvulta nykyhetkeen. Meklin toteaa, että tuloksellisuuden käsite on kulkeutunut julkisyhteisöihin yrityksen tuloksen mittaamisesta. Ks. lisää Meklin 2009.

119 Smith viittaa tulokseen käsitteellä *outcome*. Tulos syntyy tuotosten ja laadun tulona, mutta se riippuu myös henkilökohtaisista arvoasetelmista. Ks. lisää Smith 1996a, 2.

120 Ks. lisää tulosmittaamisesta esim. Eccles 1991; Lynch & Cross 1991; Eccles & Pyburn 1992; Kennerley & Neely 2000; Laitinen 2005 ja Bennett et al. 2006; ks. myös Johnsen & Vakkuri 2006 ja Johnsen et al. 2006.

> ties, (3) to measure the changes in those resources, claims and interests, (4) to assign the changes to specifiable periods of time, and (5) to express the foregoing in terms of money as a common denominator."

Ijiri (1975, 29) vertailee kahta laskentatoimen määritelmää ja toteaa nykyisen (1970-luvun) määritelmän painottavan sitä, ettei laskentatoimi ole itsessään päämäärä. Määritelmä on seuraava:

> "Accounting is service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions – in making reasoned choices among alternative courses of actions (AIGPA Accounting principles board 1970)."

Laskentatoimi voidaan kuitenkin nähdä myös kielenä, sosiaalisena tai institutionaalisena käytäntönä. Millerin (1994, 1) mukaan laskentatoimi on nähtävä keinona, jolla voidaan vaikuttaa muun muassa ympäröivään maailmaan, sosiaaliseen todellisuuteen ja tapaamme ymmärtää niitä valintoja, jotka liittyvät niin yrityksen kuin yksittäisen ihmisen sitoumuksiin tai toimintatapoihin. Kun laskentatoimi ymmärretään kyseisellä tavalla, voidaan ymmärtää laskennan, sosiaalisen ja organisatorisen johtamisen kompleksista vuorovaikutusta. Miller (1994, 21) toteaakin, että laskentatoimi on vaikutusvaltainen uusi tapa "kirjoittaa maailmaa", ei pelkästään keino kerätä informaatiota rationaalisia, taloudellisia päätöksiä varten.[121]

Laskentatoimesta sosiaalisena ja institutionaalisena käytäntönä voidaan tunnistaa vähintään kolme ominaispiirrettä. Ensinnäkin laskentatoimi voidaan nähdä teknologiana. Toiseksi laskentatoimeen liittyy luontaisesti monimutkainen kieli. Tällöin viitataan laskentatoimen rooliin perustelijana. Kolmanneksi laskentatoimi on näin ymmärrettynä tapa, jolla vallitseva taloudellinen näkemys muodostetaan yhä uudelleen vaihtuvien laskelmien perusteella. Myös laskentatoimen avulla voidaan merkittävästi vaikuttaa ihmisten käyttäytymiseen, siihen, mitä pidetään tärkeänä, mitä nostetaan esille ja mihin kiinnitetään huomiota.[122] (Ks. Miller 1994, 2–5.)

Laskentatoimen perustana on mittausteoria, mutta laskentatoimelle on määritelty myös omaa teoreettista ainesta (*accounting theory*). Tätä laskentatoimen teoriaa voidaan määritellä niiden periaatteiden loogiseksi määrittelyksi, jotka tarjoavat yleisen viitekehyksen laskentakäytäntöjen arvioimiseksi ja ohjaavat uusien käytäntöjen muodostumista (Hendriksen 1975, 1). Voidaan siis ajatella, että laskentatoimen teorian tarkoituksena on antaa ne periaatteet, joiden avulla voidaan arvioida ja kehittää laskentakäytäntöjä edelleen. Nämä loogiset periaatteet koske-

121 Vrt. Millerin sanoin: "Accounting needs to be understood in this institutional sense as a powerful new way of 'writing the world', not as a means of recording data for rational economic decisions" (Miller 1994, 21).

122 Vrt. mittaamisen vaikutuksiin, ks. luku 3.3.2.

vat muun muassa entiteetin määrittelyä, laskentainformaation käyttäjien tarpeiden arviointia sekä raportointitarvetta (Hendriksen 1975, 94)[123].

3.2.1 Mittaaminen laskentatoimessa

Tämän tutkimuksen kannalta olennaisinta on nähdä laskentatoimen juuret mittausteoriassa. Mittaaminen laskentatoimessa on perinteisesti ymmärretty numeeristen arvojen liittämiseksi mitattaviin kohteisiin. Laskentatoimen teoriassa on kuitenkin tunnistettu tarve mittaamiseen liittyville luokittelun ja identifioinnin prosesseille. Mittausteoria on tunnistettu olennaiseksi osaksi laskentatoimen teoriaa (ks. Hendriksen 1975, 112, viittaus Moonitz 1961 ja Chambers 1963). Tätä on tarkasteltu tieteellisessä kontekstissa jo 1960-luvulta lähtien (ks. Vehmanen 1982, 1, viittaus useampiin tutkimuksiin).

Bunge (1967) tarkastelee laskentatointa mittaamisen näkökulmasta ja määrittelee mittaamisen kvantitatiivisena havainnointina:

> ”Whenever numbers are assigned to certain traits on the basis of observation, measurements are being taken” (Bunge 1967, 194).

Myös Ijiri (1975, 29) tarkastelee laskentatointa mittaamisen näkökulmasta. Laskentatoimeen kuuluu myös sellaisen tiedon mittaamista, joka ei ole määrällistä. Pääasiassa laskentateoriassa mittaaminen nähdään kuitenkin kvantitatiivisena.

Laskentatointa on harjoitettu jo vuosisatojen ajan tilivelvollisuuden nimissä (Ijiri 1975, 32). Ijiri näkeekin tilivelvollisuuden laskentatoimen mittaamisen taustalla. Tilivelvollisuus sisältää tavoitteita, jotka toiminnassa tulisi saavuttaa. Näiden tavoitteiden saavuttamiseen tai saavuttamisen selvittämiseen tarvitaan mittaamista (Ijiri 1975, 32–33):

> ”…In the majority of cases where accountability is at issue, goals are stated in terms of the direction in which changes are supposed to be made. Accountability then depends upon the measurement of performance…” (Ijiri 1975, 34).

Tuloksellisuuden mittaamista Ijiri (1975) määrittelee seuraavasti:

> ”Performance measurement is an evaluation of the performance of an organizational or corporate unit” (Ijiri 1975, 34).

123 Käsittelen laskenta-ajattelun periaatteita seikkaperäisemmin luvussa 4.2.

3.2.2 Rajoituksia mittausteorian soveltamiselle laskentatoimessa

Kun mittaaminen nähdään laskenta-ajattelun taustalla, liittyy siihen myös rajoituksia. Laskentatointa ei voida ajatella puhtaana mittausteoriana. Laskennassa mittaaminen kohdistuu luonnollisesti siihen, että tuotetaan relevanttia informaatiota erilaisiin käyttötarkoituksiin. On kuitenkin otettava huomioon kerättävän datan saatavuus sekä se, että laskentakohteen ominaispiirteet saattavat rajoittaa mittaamisen tarkkuutta ja reliabiliteettia. Rajoitteita aiheuttaa myös sopivien ja riittävien mittausvälineiden puuttuminen. Laskennassa mittaamisella pyritään myös tuottamaan informaatiota, jonka avulla voidaan luoda visioita tulevaisuudesta. Tulevaisuuden ennustamiseen liittyy aina epävarmuuksia, jolloin on myös vaikea määrittää reliaabeleita mittareita tähän tarkoitukseen. Hendriksenin (1975, 113) mukaan kyvyttömyys rakentaa luotettavia mittareita tietyille mitattaville ja relevanteille attribuuteille johtuu puutteellisista mittaustekniikoista. Tähän vaikuttaa myös kyvyttömyys löytää mittausmenetelmiä, jotka riittävässä määrin mittaisivat näitä attribuutteja. Hendriksenin näkemystä voidaan verrata monitulkintaisuuden ratkaisemiseen mittaamisen välineitä kehittämällä (vrt. etsinnän ongelma). Toki mittausvälineiden kehittäminen osaltaan vaikuttaa mittaamisen onnistumiseen, mutta kokonaan se ei monitulkintaisuutta eikä siten mittaamisen rajoittuneisuutta poista.

Mittaamisen soveltamisen rajoituksina voidaan Hendriksenin (1975, 113–120) mukaan pitää epävarmuutta (*uncertainty*), objektiivisuuden ja todistettavuuden ongelmaa (*objectivity and verifiability*), puolueellisuutta (*bias*), käytettävän rahayksikön rajallisuutta (*limitations of monetary unit*) sekä laskenta-ajattelun konservatismia (*conservatism*). Laskentaan liittyvä epävarmuus johtuu nimenomaan tulevaisuuden ennustamisen vaikeudesta. Jos tiedettäisiin varmuudella, mitä tulevaisuus tuo tullessaan, ei laskentaan liittyisi niin paljon epävarmuuksia. Objektiivisuus, todistettavuus sekä puolueellisuus liittyvät niihin inhimillisiin päätöksiin, joita tehdään sopivien attribuuttien ja niiden mittarien valinnassa. Käytettävään rahayksikköön liittyy myös rajoitteita, jotka johtuvat siitä, ettei rahayksikkö ole stabiili (esim. hintojen muuttuminen inflaation myötä). Mittaamiseen liittyvä epävarmuus on tuonut laskenta-ajatteluun konservatiivisuuden, jolloin esimerkiksi käytetään alinta mahdollista arvoa varojen arvottamisessa (varovaisuuden periaate).[124]

Vehmanen (1979) on tarkastellut mittausteorian soveltuvuutta taseanalyysin (tilinpäätösanalyysin) teoriaksi. Taseanalyysissä voidaan hyödyntää niin virallista taseinformaatiota kuin kaikkea muuta mahdollista saatavilla olevaa informaatiota. Tuloslaskelman, taseen ja lakisääteisten liitetietojen ohella lähtötietoina voivat olla esimerkiksi vuosikertomukset ja julkaistut suunnitelmat sekä erilaiset lausunnot (Vehmanen 1979, 2–3). Vehmanen (1979, 29) toteaa, että laskentatoimessa tulisi soveltaa mahdollisimman yleisesti hyväksyttyä käsitystä mittaamisesta, ja sikäli

124 Ks. lisää mittaamisen rajoituksista, Hendriksen 1975, 113–120.

kuin laskentatoimi ei kaikkia sen vaatimuksia täytä, sitä itseään on kehitettävä tai sitten on luovuttava laskentatoimen tulkitsemisesta mittausjärjestelmäksi. Vehmanen (1982, 106) toteaa, että laskentatoimi voidaan nähdä mittaamisena siihen asti, että laskentatoimessa voidaan tunnistaa suureita, mutta siitä eteenpäin kyse ei enää ole puhtaasti mittaamisesta. Myöhemmässä tutkimuksessaan Vehmanen (2007) huomauttaa laskentatoimen perustana olevan mittaamisen määrittelemättömästä luonteesta:

> ”What is most questionable about the terminology of current measurement in accounting is its quasi-scientific nature. On the one hand the accounting literature uses scientific concepts … while on the other it creates ‘home-made’ contents for them and invents new concepts” (Vehmanen 2007, 2).

Vehmasen kritiikki koskee erityisesti kansainvälisten standardien luomaa teoreettista viitekehystä, jossa mittaaminen nähdään laskenta-ajattelun perustana. IASB:n teoreettisessa viitekehyksessä mittaaminen on:

> ”A process of determining the monetary amounts at which the elements of the financial statements are to be recognized and carried out in the balance sheet and income statement” (Vehmanen 2006a, 4–5, viittaus IASB framework, kohta 99).

Tässä tutkimuksessa mittaaminen nähdään tapana konkretisoida monitulkintaisia ilmiöitä ja siten mittalukujen liittämisenä relevantteina pidettyihin kvantiteetteihin empiiristen operaatioiden avulla (vrt. Vehmanen 1979). Tällöin tutkijan käsityksen mukaan voidaan katsoa, että laskentatoimen teorian perusta muodostuu mittausteoriasta.

3.3 Mittaaminen, monitulkintaisuus ja rajoitteet

Perinteisesti mittausteoriassa monitulkintaisuutta pyritään ratkaisemaan tarkastelemalla mittausjärjestelmän relevanssia, validiteettia ja reliabiliteettia. Tavoitteena on siis monitulkintaisuuden vähentäminen kehittämällä entistä parempia mittausjärjestelmiä (Vakkuri & Meklin 2002, 555, ks. myös Vakkuri & Meklin 2003).

Mittaamisessa monitulkintaisuus tarkoittaa erityisesti mittarin ja mittauskohteen välistä monitulkintaisuutta. Tähän perustuu validiteetin ongelma. Validiteetilla tarkoitetaan sitä, että mittari mittaa sitä ominaisuutta, jota sillä halutaan mitata. Mittauksessa voidaan erottaa teoreettisessa merkityksessä *ilmiö* ja sitä kuvaava *korvike*. Ijiri (1967) käyttää termejä *principal* ja *surrogate*:

> ”We call things or phenomena that are used to represent other things or phenomena *surrogates* and things or phenomena that are represented by surrogates *principals*” (Ijiri 1967, 4).

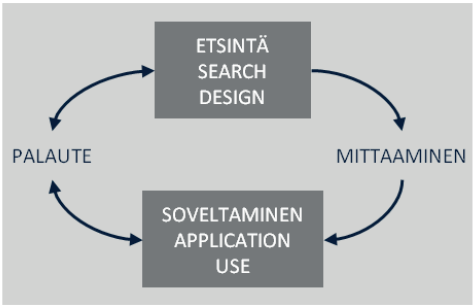
Ilmiö viittaa siis mittaajan teoreettisiin käsityksiin mitattavasta ilmiöstä, kun taas korvikkeella tarkoitetaan näitä varten rakennettuja mittareita, joilla teoreettiset käsitykset tuodaan käytäntöön ja saadaan eläväksi (Vakkuri & Meklin 1997, 5). Ilmiön ja korvikkeen lisäksi kolmantena elementtinä on se konteksti, jossa ilmiötä tarkastellaan.

Reliabiliteetti liittyy mittaamisessa käytettävän aineiston luotettavuuteen eli siihen, mitataanko luotettavasti sitä, mitä halutaan mitata. Relevanttiudella tarkoitetaan sitä, että mittari on merkityksellinen ja asiaankuuluva. Tällöin mittarin tuottama informaatio on relevanttia, kun sillä on merkitystä päätöksentekotilanteessa.

Mittaamisessa monitulkintaisuus tarkoittaa yksinkertaistaen sitä, että mitattaessa vaikkapa kunnan talouden tasapainoa, päädytään joka kerta eri tulokseen, riippuen siitä, mitä tasapainomittaria käytetään. Validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin käsitteillä viitataan niin sanottuun etsinnän ongelmaan. Tällöin monitulkintaisuutta pyritään vähentämään mittausinstrumentteja kehittämällä. (Vakkuri & Meklin 2002, 555.)

Monitulkintaisuutta liittyy myös mittaustuloksen tulkintaan; mittarin tulos voidaan tulkita monella tavalla, vaikkapa riippuen siitä, missä ympäristössä tulkitaan. Monitulkintaisuuden ongelma näkyy myös mittaustuloksen perusteella tehtävissä päätöksissä; miten tehdä järkeviä, parhaita mahdollisia päätöksiä, kun mittaustulos on tulkittavissa usealla eri tavalla. Tätä monitulkintaisuutta jäsennetään soveltamisen ongelmana. Englannin kielessä näihin ongelmiin viitataan käsitteillä *problem of search* ja *problem of application*, myös *design-use*-tarkastelu viittaa samoihin ongelmiin.

Mittaamisen monitulkintaisuutta voidaan jäsentää juuri etsinnän ja soveltamisen käsitteiden avulla. Tällöin mittaaminen voidaan nähdä prosessina (kuvio 9). Prosessi alkaa etsinnästä; etsitään mittauskohdetta ja käsitteellistetään se etsimällä sopiva mittari. Sen jälkeen voidaan suorittaa itse mittaus. Kun mittaustulos on saatavilla, ruvetaan soveltamaan eli toimimaan mittarin antamaa informaatiota hyödyntäen.



Kuvio 9.
Etsinnän ja soveltamisen keskinäinen suhde

Elävän elämän monitulkintaisessa maailmassa tällainen prosessi ei toimi näin lineaarisesti tai loogisesti. Etsintä ja soveltaminen liittyvät toisiinsa mittaamisen suhteen ikään kuin jatkuvana prosessina, jotka vaikuttavat toinen toisiinsa. Etsintää ja soveltamista tapahtuu samanaikaisesti ja päällekkäin. Näiden käsitteiden suhteessa tärkeintä on kuitenkin ymmärtää, että etsintä ja soveltaminen vaikuttavat toisiinsa (palaute, kuviossa 9). Soveltamisen kokemusten pohjalta rajataan mittauskohdetta ja kehitetään mittaria edelleen, millä on vaikutusta tulosten soveltamiseen.

Metodologisesti etsinnän ja soveltamisen käsitteet perustuvat erilaisiin teoriaperimiin. Etsinnän käsite pohjautuu luonnontieteelliseen perinteeseen, jossa totuudenmukaisuudella (ilmiö vastaa korviketta), kuten validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin käsitteillä on suuri merkitys. Soveltamisen käsitteen taustalla on enemmän yhteiskuntatieteellistä perinnettä liittyen soveltamisen logiikan, käyttäytymisen, institutionaalisen ja organisatorisen oppimisen teoretisointiin. (Kärki & Vakkuri 2008, 11–12.)

Käsittelen seuraavassa mittaamisen monitulkintaisuutta mittarin rajoitteina etsinnän ja soveltamisen käsitteiden avulla.

3.3.1 Etsinnän käsite

Etsinnällä voidaan viitata kahteen asiaan. Yleisemmin etsintä tarkoittaa mittauskohteen löytämistä, sen hahmottamista, mitä on tarkoitus mittaamalla selvittää. Kunnan talouden tasapainon osalta tämä tarkoittaa kunnan talouden tasapainoilmiön identifiointia ja määrittelemistä. Suppeamman määritelmän mukaan etsintään viitataan käsitteellä *design,* ja se tarkoittaa sellaisen mittarin etsimistä, suunnittelua ja rakentamista, joka on *validi*, *reliaabeli* ja *relevantti* mittauskohteen kannalta. Tarkoitus on ratkaista monitulkintaisuusongelma tutkimalla juuri mittausjärjestelmän relevanssia, validiteettia ja reliabiliteettia. Etsinnän ongelmia voitaisiin tarkastella myös esimerkiksi kohteen ja sen sidosryhmien kannalta, kuten vaikkapa kunnan ja valtion kannalta. Tällöin tarkastellaan niitä vaatimuksia ja edellytyksiä, joita valtio ja kunta asettavat kunnan talouden tasapainolle. (Ks. lisää Kärki 2008; Sinervo 2009b.)

Etsintään liittyy siis mittarin valinta. Meyer (2002, 1) muistuttaa, että mittareissa on kyse arvovalinnasta. Se minkälainen mittari otetaan käyttöön, viestii siitä, mitä pidetään niin sanotusti mittaamisen arvoisena. Kunnan talouden tasapainon mittaamisessa on monia vaihtoehtoja, ja valittu tapa, tuloslaskelma, viestii siitä, että tuloksen selvittäminen on mittaamisen arvoista myös kuntataloudessa.

Etsinnän ongelman ratkaisemiseksi on luotu erilaisia kriteerejä, joita arvioimalla voidaan päätellä mittarin ominaisuuksia. Esimerkiksi Vehmanen (1979) esittää kahdeksan eri perustetta. Jos mittarit täyttävät kaikki kahdeksan kriteeriä, voidaan niitä pitää todenmukaisina ja hyödyllisinä. Vehmasen esittämät kriteerit perustuvat kolmeen eri teoreettiseen lähestymistapaan: filosofiseen, faktuaaliseen ja funktionaaliseen (Vehmanen 1979, 40–139). Laitinen (1989) tiivistää Vehmasen esittämät kriteerit seuraavasti:

> ”Filosofiset kriteerit liittyvät mittauksen kohteen ominaisuuksiin, faktuaaliset kriteerit mittausjärjestelmän ominaisuuksiin ja funktionaaliset kriteerit mittaustulosten käyttökelpoisuuteen” (Laitinen 1989, 162–165).

Filosofinen lähestymistapa sisältää mittaamisen kohteen eksistenssi- ja identifiointikriteerit. Identifiointikriteerin mukaan ennen mittauksen aloittamista mittaajalla pitää olla jonkinlainen käsitys mittaamisen kohteesta. Se on määriteltävä ja kvantifioitava. Eksistenssikriteeri edellyttää, että mittauksen kohde on käytännössä olemassa oleva, havaittava ilmiö tai tapahtuma. (Laitinen 1989, 163.)

Faktuaalinen lähestymistapa sisältää neljä kriteeriä, jotka ovat validiteettikriteeri, representaatiokriteeri, yksikäsitteisyyskriteeri ja merkityskriteeri. Validiteettikriteerin tehtävänä on edellä todetun mukaisesti varmistaa, että tietyllä mittarilla saatavat mittaustulokset kuvaavat juuri sitä ominaisuutta, jota on tarkoituskin kuvata. Representaatiokriteerissä on kysymys siitä, voidaanko mittaamisen kohteeseen liittää mittalukuja tyydyttävällä tavalla. Representaatiokriteerin täyttymisen edellytyksenä on, että mittausjärjestelmän antamien mittaustulosten ja mitattavan ilmiön ominaisuuksien välillä vallitsee samanlainen suhde. Yksikäsitteisyyskriteeri koskee mittaamisen kohteeseen liitettävien mittalukujen vaihtamismahdollisuutta ilman informaation menettämistä. Merkityskriteerissä on kysymys siitä, millä tavoin muokatut mittaustulokset kertovat oletetusta todellisuudesta jotakin. Tämän kriteerin avulla pyritään selvittämään, onko mittaustulosten laskeminen tapahtunut siten, että niitä vastaavat yksikäsitteiset empiiriset ilmiöt. (Laitinen 1989, 163–164.)

Funktionaaliseen lähestymistapaan kuuluvat relevanssi- ja reliabiliteettikriteerit. Relevanssikriteerin mukaan relevantteja ovat niiden ja vain niiden ominaisuuksien mittaustulokset, jotka liittyvät päätöksentekijän päätösmalliin. Reliabiliteettikriteeri esittää vaatimuksia mittauksen tarkkuudelle. Mittaustulos on reliaabeli, jos sen perusteella tehtävät päätelmät eivät vaihtele mittarin arvon erilaisilla määrittämistavoilla[125]. (Laitinen 1989, 164.) Tässä mittarin rajoitteita etsinnässä tarkastellaan validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin avulla, sillä näitä voidaan pitää olennaisimpina käsitteinä tuloslaskelman rajoitteiden analysoinnissa juuri kunnan talouden tasapainon mittaamisessa[126].

Mittaamisen perusongelma

Etsinnän ongelma liittyy olennaisesti mittaamisen perusongelmaan eli juuri siihen, mikä on mittarin (korvike) suhde mitattavaan ilmiöön. Mittaamisen perusongelmasta kirjoittanut Vakkuri (1998) toteaa:

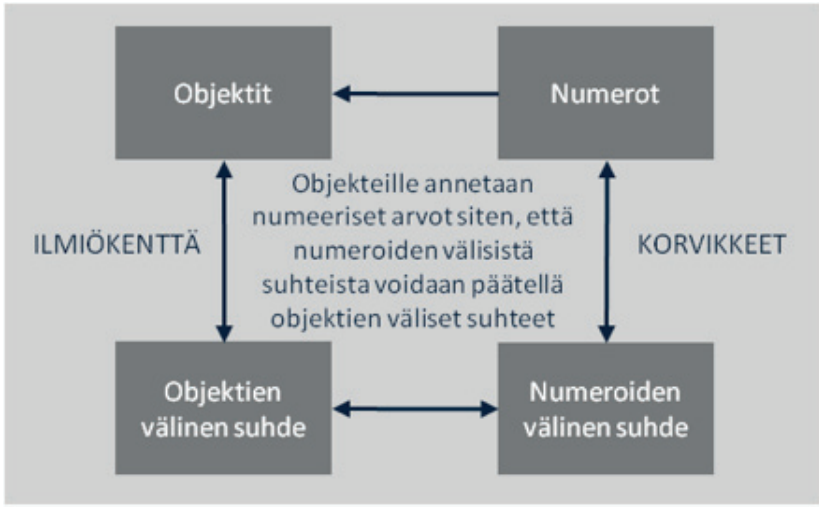
125 Ks. tarkemmin kahdeksasta kriteeristä Vehmanen 1979, 40–139.

126 Käsittelen luvussa 6.1 seikkaperäisemmin validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin käsitettä.

> ”Mittaaminen on inhimillinen erityiskieli, joka edustaa reaalimaailman ilmiötä numeroiden ja numeroiden välisten relaatioiden avulla” (Vakkuri 1998, 88).

Tällä Vakkuri viittaa juuri siihen, että mittaamisen tavoitteena on pyrkiä kuvaamaan monitulkintaista maailmaa.

Kuvio 10 kuvaa mittausprosessia, joka muodostuu ilmiöistä (ilmiökenttä) ja niiden korvikkeista (Ijiri 1967, 22; Vakkuri 1998, 88). Objekti on se ominaisuus, jota ilmiöstä halutaan mitata. Numerot kuvaavat objektien saamia mitta-arvoja. Objektien ja numeroiden välisen yhteyden perustelemisesta muodostuu mittaamisen perusongelma (Vakkuri 1998, 89; ks. myös Vehmanen 1979, 98–102).



Kuvio 10.
Mittausprosessi (Ijiri 1967; Vakkuri 1998)

Olennaisia ovat myös ilmiön ja korvikkeen väliset suhteet, joihin liittyy tutkimusperinteeseen kytkeytyviä ontologisia ja epistemologisia sitoumuksia.

> ”Näitä ovat muun muassa olettamukset siitä, miten ilmiön ja korvikkeen suhteet voidaan tai ne tulisi määritellä. Tähän liittyen mittarit voidaan ymmärtää ilmiöiden kuvaamismekanismeina kahdella tavalla, joita kutsutaan mittausteoreettisessa kirjallisuudessa realistiseksi ja antirealistiseksi koulukunnaksi” (Vakkuri & Meklin 1997, 6).

Tieteellisen realismin mukainen ajattelutapa ilmiön ja korvikkeen ongelmassa lähtee oletuksesta, että korvikkeilla voidaan systemaattisesti rekisteröidä ilmiön olennaiset piirteet. Keskeinen ongelma on mittareiden rakentaminen ilmiöitä vas-

taaviksi. Toisaalta on myös huomioitava, ettei mittareilla voida kuvata ilmiötä, jota ei tunneta. Ensin itse ilmiö pitää ymmärtää ja käsitteellistää. (Vakkuri & Meklin 1997, 6, viittaus Ijiri 1975.)

Vakkuri (1998, 82) toteaa, että realistisen koulukunnan näkemyksen mukaan tutkittavien mittauskohteiden osalta on olemassa objektiivisia faktoja. Näillä faktoilla tarkoitetaan, että ilmiöille on olemassa tiettyjä stabiileja olotiloja, jotka ovat riippumattomia lingvistisistä ja tieteellisistä perususkomuksista sekä näihin kytkeytyvistä erilaisista teoriaperinteistä (Vakkuri 1998, 82–83). Näin ollen kohteet sisältävät mitattavaa ominaisuutta, jota mittausprosessilla pyritään tarkastelemaan. Mittausprosessilla todennetaan tämä mitattava ominaisuus. Vakkuri (1998, 82) käyttää esimerkkinä väitettä: ”Pekka on 180 cm pitkä.” Väite kuvastaa Pekan pituutta, joka on mitattava, kvantitatiivinen ominaisuus.

Antirealistisen eli konstruktivistisen koulukunnan mukaan mittarit, eli korvikkeet synnyttävät ilmiöitä:

> ”Anti-realism’s simple form is an austere operationalism of the sort expressed by the refrain that intelligence just is whatever intelligence tests measure” (Swoyer 1987, 236).

Tässä tutkimuksessa se tarkoittaisi, että tasapaino on sitä, mitä tasapainomittari mittaa. Tällöin tasapainomittari synnyttäisi kunnan talouden tasapainoilmiön. Vakkuria (1998, 83) mukaillen pitää paikkansa se, että tasapainoilmiö saa sisältönsä vasta mittausprosessin kautta, eikä tasapainoilmiötä voi realismin esittämässä mielessä löytää. Tutkimuksen lähestymistapaa mittaamiseen voidaankin pitää antirealistisen koulukunnan mukaisena.

3.3.2 Soveltamisen käsite

Soveltamisen käsitteestä voidaan myös esittää laajempi ja suppeampi määritelmä. Suppeamman määritelmän mukaan soveltamisella tarkoitetaan yksittäisen mittarin antaman tuloksen soveltamista. Tämä tarkoittaa tulokseen pohjautuvien päätelmien ja toimenpiteiden tekemistä. Laajempi määritelmä viittaa mittaamisen (toimintana) ja sen käyttöönoton vaikutuksiin mitattavan organisaation toimintaan. Näiden kahden määritelmän väliset rajanvedot ovat häilyviä. Voi olla vaikeaa määritellä, milloin on kyse mittaustuloksen soveltamisesta, milloin itse mittaamisen käyttöönoton vaikutuksista. Ylipäätään soveltamisen ongelmat liittyvät kuitenkin mittausjärjestelmien ja organisaation johtamisprosessien väliseen suhteeseen. Tällä tarkoitetaan sitä, kuinka muuntaa mittaamisella saatu informaatio järkeviksi päätöksiksi ja johtamisen ratkaisuiksi. Soveltamisen ongelma sisältää useita monitulkintaisuuden ulottuvuuksia.

Soveltamisen ongelma on tärkeä, mutta vähäiselle huomiolle jäänyt tutkimusnäkökulma (Vakkuri 2006, 32). Kun etsinnän ongelma tarkastelee kysymystä, mistä tiedetään, mikä on tehokasta, niin soveltamisen ongelmassa painottuu ajatus, miten toimia muodostetun käsityksen mukaisesti. Tällöin ollaan kiinnos-

tuneita siitä, miten organisaatiot ymmärtävät ja tulkitsevat mittaamisen käytön päätöksenteossa ja millaisia vaikutuksia tai muutoksia mittaaminen saa aikaan organisaatiossa. (Vakkuri 2006, 32.) Taustalla onkin käsitys, jonka mukaan mittaaminen vaikuttaa sosiaaliseen käyttäytymiseen.

Mittaaminen ja soveltamisen ongelma

Mittaaminen ja sen merkitys on julkishallinnossa kasvanut uuden julkisjohtamisen, tulosorientoituneen johtamisen yleistyessä. Voidaan jopa sanoa, että julkisjohtamisen maailmasta on tullut ennen kaikkia mittaamisen maailma. (Noordegraaf & Abma 2003, 853.) Mittaamisen yleistyessä huomiota on kiinnitetty entistä enemmän myös mittaamisen vaikutuksiin, erityisesti siihen, miten ne näkyvät johtamiskäytännöissä ja ylipäätään ihmisten käyttäytymisessä. Mittaamisella on monia vaikutuksia. Nämä vaikutukset syntyvät mittaamisen kohdeorganisaatiossa siellä, missä mittaaminen otetaan käyttöön. Mittaamisella on aina vaikutuksensa; se voi kannustaa organisaatiota parantamaan toimintaansa halutulla tavalla, tai sillä voi olla myös ei-toivottuja vaikutuksia.

Theodore M. Porter (1995) on tarkastellut erityisesti kvantitatiivisen mittaamisen vaikutuksia ja sitä, miten numeroista rakennetaan totuuksia. Tästä voidaan puhua niin sanottuna numeromagiana. Tyypillisesti siihen liittyy ajatus siitä, että ihmiset luontaisesti luottavat enemmän numerotietoon kuin laadulliseen tietoon. Kvantitatiivinen data nähdään objektiivisena, kun taas kvalitatiivinen data saatetaan leimata toissijaiseksi, täydentäväksi ja subjektiiviseksi[127]. Usein kvantitatiivinen tieto esitetään myös persoonasta riippumattomana. Laadullisen datan keräämisessä tutkijan rooli on näkyvämpi. Tällöin jätetään huomioimatta se, että myös kvantitatiivisen datan kerääminen, mittaaminen on sosiaalista toimintaa. Toisaalta kyse on myös tarkoin rakennetusta ja valitusta tavasta esittää numerot absoluuttisina totuuksina.

Porterin (1995) mukaan numerototuuden rakentamiseen liittyy käsitteiden neutralisointi. Tämä tarkoittaa sitä, että käsite esitetään sen historiasta irrallisena, ikään kuin neutraalina suhteessa siihen, mitä varten käsite kehitettiin. Porter (1995, 18) käyttää esimerkkinä lämpötilaa, joka aikanaan oli lääketieteen käsite, jolla kuvattiin ihmiskehon luonnetta. Vasta jälkikäteen fyysikot ottivat käsitteen käyttöönsä ja kavensivat sen tarkoituksen mittaamaan lämpöliikettä.

Myös mittayksiköitä standardisoimalla luodaan Porterin esittelemän käsityksen mukaan numeroiden totuutta. Porter (1995, 22) käyttää tästä esimerkkinä Yhdysvaltojen suorakulmaista maastonmittaamista. Mittaajat olisivat voineet kuvata maastoa kvantitatiivisesti monella tavalla, mutta neliöruudukko oli helpoin ja yksinkertaisin tapa, ja ajan myötä siitä muodostui standardi maastonmittaamiselle. Mittaaminen ikään kuin irtautui edelleen mittauskohteestaan ja muodostui

127 Peirce toteaa, että yleisesti voidaan havaita, että tiede muuttuu täsmälliseksi vasta, kun määrällinen tarkastelutapa pääsee vallalle. Eksakteiksi eli täsmällisiksi tieteiksi kutsutaan juuri matemaattisia tieteitä. Ks. lisää Peirce 2001, 175.

omaksi standardikseen. Tällöin mittauskohteen merkitys mittarin valintaan pyrittiin eliminoimaan.

Mittaamisen soveltamista julkisen hallinnon johtamiskäytännöissä ovat tutkineet muiden muassa Noordegraaf ja Abma (2003), Llewellyn ja Northcott (2005) sekä Bevan ja Hood (2006). Julkisissa johtamiskäytännöissä mittaamisella voidaan nähdä olevan kahdenlainen rooli. Etukäteen ajateltuna se yhdistää tavoitteet, keinot niiden saavuttamiseksi ja lopputulokset ja mahdollistaa näin läpinäkyvyyttä julkishallintoon. Jälkikäteen tarkasteltuna mittaaminen mahdollistaa lopputulosten ja -tuotosten arvioinnin ja vahvistaa samalla toiminnan tehokkuutta. (Noordegraaf & Abma 2003, 853.)

Mittaaminen vaikuttaa myös yhteisön sosiaalisen ymmärryksen muodostumiseen (esim. Llewellyn & Northcott 2005). Voi olla, että mittaaminen tekee yksiköistä samanlaisia ja saattaa aiheuttaa sen, että tavoitellaan hyvää keskitasoa erinomaisen sijaan. Llewellynin ja Northcottin (2005, 556) mukaan esimerkiksi keskitasoisen ja keskimääräisen sairaalan johtaminen on helpompaa ja halvempaa kuin erinomaisen erikoistuneen sairaalan.

Esimerkiksi Bevan ja Hood (2006) analysoivat sitä, miten mittaaminen vaikuttaa julkisen terveydenhuollon johtajien käyttäytymiseen. Bevanin ja Hoodin (2006, 533) mukaan yksityiskohtaiset tavoitteet ja se, että tiedetään, miten yksikön tuloksellisuutta aiotaan mitata, suorastaan kutsuvat palvelutuotantoyksikköjen johtajat ei-toivottavaan pelaamiseen. Pelaamisella (*gaming*) tarkoitetaan tässä yhteydessä seuraavaa: ”hitting the target but missing the point”. Pelaaminen liittyy päätöksentekijöiden motiiveihin ja mahdollisuuksiin. Selventävänä esimerkkinä Bevan ja Hood (2006, 523) käyttävät Britanniassa Tony Blairin vaalikampanjassa ollutta lupausta potilaiden pääsystä hoitoon 48 tunnin kuluessa. Lupaus toteutettiin sillä, ettei potilaille varattu hoitoaikoja etukäteen. Tavoite saavutettiin, mutta idea tavoitteen takana jäi toteuttamatta. (Ks. lisää Bevan & Hood 2006.)

Mittaamisen soveltamisen ongelmia on tarkastellut esimerkiksi Smith (1995)[128]. Smith (1995, 200–212) jaottelee mittaamisen soveltamisen riskit seitsemään eri luokkaan. Mittaamisen soveltaminen vaikuttaa kohdeorganisaation käyttäytymiseen sekä raportoituun käyttäytymiseen, toisin sanoen voidaan muuttaa toimintaa tai toimintaa kuvaavaa raporttia. Smithin esittämät luokitellut riskit ovat tunnelinäkemys, osaoptimointi, lyhytnäköisyys, konvergenssi, tylsistyminen, pelaaminen ja luova laskentatoimi. Jäsennän mittarin rajoitteita Smithin (1995) luokittelun mukaan luvussa 6.

Mittaustuloksen soveltamisen ongelmia ovat ne ongelmat, jotka syntyvät, kun mittaustuloksen perusteella pyritään tekemään mahdollisimman järkeviä päätöksiä[129]. Yksinkertaistaen voidaan todeta, että soveltaminen alkaa, kun mittaustulos

128 Ks. myös Vakkuri & Meklin 1997, 7-11 ja 1998, 83–87; de Bruijn 2002 ja Townley 2005; ks. tarkemmin käyttäytymisestä Powers 1973 ja 1998.

129 Mittaamisen soveltamisen ja mittaustuloksen soveltamisen ongelmien erottaminen voi olla vaikeaa, sillä usein on hankala tunnistaa, onko kyse mittaustuloksen perusteella

on saatavilla[130], jolloin voidaan tehdä päätöksiä tuloksen perusteella. Päätöksiä tekevät epärationaaliset ihmiset erilaisten rajoitteiden vallitessa. Täten niin sanottujen täydellisten valintojen tekeminen on mahdotonta, koska niihin vaikuttavat nimenomaan muun muassa huomion kiinnittämisen, muistin, inhimillisen kognitiivisen kapasiteetin ja kommunikaation rajoitteet (Vakkuri 2006, 33). Mittaustuloksen soveltamisen ongelmaan liittyy siis olennaisesti käyttäytymistieteellinen aspekti. Näitä rajoitteita tarkastellaan tässä toimijoiden rajoitteina (ks. luku 2.3).

tehdystä päätöksestä vai mittaamisen käyttöönoton vaikutuksesta. Esim. Sinervo pohtii kunnan talouden tasapainon mittaamisen seurauksia niiden toimenpiteiden osalta, joita kunnassa täytyy tehdä alijäämän kattamiseksi. Nämä seuraukset vaikuttavat kuntalaisten palveluihin ja oikeudenmukaisuuteen, vaikka toimenpiteet on tehtävä mittaustuloksen perusteella. Ks. lisää Sinervo 2009b, 168–169.

130 Tässä on syytä muistaa, että elävässä elämässä mittaustuloksen pohjalta tehtävät päätökset eivät välttämättä tapahdu loogisessa järjestyksessä, eli vasta kun käsillä on mittaustulos. Mittaustuloksella voidaan retrospektiivisesti perustella jo tehtyjä päätöksiä tai valittuja toimenpiteitä.

OSA 3

Kunnan talouden tasapainon tulkintaympäristöt ja mittarin rajoitteet

4 KUNNAN TALOUDEN TASAPAINO LIIKEKIRJANPIDON TULKINTAYMPÄRISTÖSSÄ

4.1 Mittarin taustalla kuntien kirjanpitouudistus

Kuntien kirjanpitouudistus vaikutti kunnan talouden tasapainon ymmärtämiseen. Liikekirjanpidon käyttäminen kunnan talouden tasapainon mittaamiseen on tietyllä tavoin perusteltua. Kuitenkin tasapainoa voitaisiin mitata myös liikekirjanpidolla eri tavoin. Näitä tapoja ovat suoriteperusteinen, kassaperusteinen, kustannusperusteinen, sitoumusperusteinen ja kassavirtaperusteinen tapa. Suomessa on valittu yksi tapa (suoriteperusteinen), mutta esimerkiksi Euroopan unionissa talouden tasapainoa mitataan vertaamalla tilikauden alun sitoumuksia tilikauden lopun tilanteeseen. Toisaalta taas esimerkiksi Norjassa julkishallinnossa on käytössä kassavirtaperusteinen laskentajärjestelmä, jolla myös talouden tasapainoa selvitetään (ks. Monsen & Olson 1996).

4.1.1 Lainsäädännön muutokset

Kuntien kirjanpitouudistus tuli voimaan vuoden 1997 alusta. Tällöin otettiin ensimmäinen askel tasapainomittarin valinnassa. Uudistus tarkoitti sitä, että kunnat ryhtyivät soveltamaan liikekirjanpitoa *soveltuvin osin*[131]. Samalla koko laskenta-ajattelun periaatteet tulivat kuntiin. Kirjanpitouudistus tuli aikaan, jolloin julkisilla foorumeilla keskusteltiin kuntien tehottomuudesta[132]. Valtion rooli kirjanpitouudistuksessa oli olennainen, ja voidaan sanoa, että valtio valitsi kunnissa käytettävän tasapainomittarin.

Uudistuksen myötä kuntien tuloslaskelmat näyttivät alijäämää. Tämän johdosta säädettiin vuoden 2001 alusta voimaan astunut kuntia koskeva alijäämän kattamisvelvollisuus (Laki kuntalain muuttamisesta 353/2000). Sen lisäksi, että kuntien on laadittava talousarvio ja -suunnitelma siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan, täytyy talousarviossa ja -suunnitelmassa tai niiden hyväksymisen yhteydessä päättää toimenpiteistä, joilla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä ja talousarvion laatimisvuonna arvioitu kertyvä ali-

131 Soveltuvin osin -käsitettä ei ole kirjanpitouudistuksen yhteydessä täsmennetty.

132 Tehokkuuden nimissä on julkiselle sektorille tullut yksityiseltä sektorilta laskenta-innovaatioita, esimerkiksi kansainväliset laskentastandardit (IPSAS), jotka perustuvat markkinasektorin laskentaperiaatteisiin. Tästä lisää ks. esim. Chan 2003.

jäämä suunnittelukaudella katetaan (alijäämän kattamisvelvollisuus). (Hallituksen esitys, HE 157/1999, KuntaL 65. §.)

Kattamisvelvollisuudesta huolimatta kuntien tuloslaskelmat näyttivät edelleen alijäämää. Sisäasiainministeriön alaisuuteen perustettiin alijäämätyöryhmä selvittämään kattamisvelvollisuuden tarkoituksenmukaisuutta ja mielekkyyttä (SM 2005b). Myös kunta- ja palvelurakenneuudistusta on perusteltu sillä, etteivät kunnat alijäämän johdosta näytä jatkossa selviävän velvollisuuksistaan (SM 2005a, HE 155/2006). Niin sanotun alijäämätyöryhmän mietinnön pohjalta tarkennettiin alijäämän kattamisvelvollisuutta vuoden 2006 elokuussa (Laki kuntalain muuttamisesta 578/2006). Nyt velvollisuus edellyttää selviä toimenpideohjelmia alijäämän kattamiseen suunnittelukaudella, jonka pituus on rajattu neljään vuoteen.

Helmikuun lopussa 2007 tuli voimaan laki kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta (169/2007), jonka yhdeksännessä pykälässä määrätään erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevista kunnista. Erityisen vaikea taloudellinen asema syntyy, kun rahoituksen riittävyyttä tai vakavaraisuutta kuvaavat kunnan talouden tunnusluvut ovat olennaisesti ja toistuvasti koko maan vastaavia tunnuslukuja heikommat, ja ne ovat kahtena vuonna peräkkäin alittaneet valtioneuvoston asetuksella säädetyt raja-arvot. Tällöin kunnan ja valtion tulee yhdessä selvittää kunnan mahdollisuudet turvata asukkailleen lainsäädännön edellyttämät palvelut sekä ryhtyä toimiin palveluiden edellytysten turvaamiseksi. Lain mukaan vuoden 2009 alussa voidaan eduskunnalle antaa hallituksen esitys kuntajakolain muuttamisesta siten, että valtioneuvosto voi päättää kuntajaon muuttamisesta. (HE 155/2006.) Uusi kuntajakolaki (1698/2009) tuli kuitenkin voimaan vasta vuoden 2010 alusta. Kuntajakolain 15. §:ssä määrätään, että kuntajaon muuttamista koskevan asian laajuuden tai vaikeuden johdosta tai muusta perustellusta syystä ministeriö voi määrätä toimitettavaksi erityisen kuntajakoselvityksen.

Valtioneuvoston asetus (172/2007) 15.2.2007 kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista koskee kunta- ja palvelurakenneuudistuslain 9. §:ssä tarkoitettuja erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevia kuntia. Asetuksessa määrätään, että jos kunnan tilinpäätöksen mukainen taseeseen kertynyt alijäämä asukasta kohti oli viimeisessä selvityksen käynnistämistä edeltäneessä hyväksytyssä tilinpäätöksessä vähintään 1 000 euroa ja sitä edeltäneessä tilinpäätöksessä vähintään 500 euroa, niin kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta annetuin lain 9. §:ssä tarkoitetut raja-arvot alittuvat.[133]

---

133 Raja-arvot alittuvat myös, jos seuraavat edellytykset täyttyvät kunnan taloudessa: 1) kunnan vuosikate on ilman kuntien valtionosuuslain (1147/1996) 13. §:n mukaan myönnettyä harkinnanvaraista rahoitusavustusta negatiivinen, 2) kunnan tuloveroprosentti on vähintään 0,5 prosenttiyksikköä korkeampi kuin kaikkien kuntien painotettu keskimääräinen tuloveroprosentti, 3) asukasta kohti laskettu kunnan lainamäärä ylittää kaikkien kuntien keskimääräisen lainamäärän vähintään 50 prosentilla, 4) kunnan taseessa on kertynyttä alijäämää, 5) kunnan omavaraisuusaste on alle 50 prosenttia sekä 6) kunnan suhteellinen velkaantuneisuus on vähintään 50 prosenttia, ks. lisää Valtioneuvoston asetus 172/2007.

4.1.2 Kuntien kirjanpitouudistus

Kuntien kirjanpitouudistus vuonna 1997 tarkoitti mittarin valintaa. Näin ollen on tarpeen tarkastella seikkaperäisemmin kuntien kirjanpitouudistuksen syitä ja perusteluita. Kallio (2000) sekä Näsi ja Keurulainen (1999) ovat tutkineet kuntien kirjanpitouudistusta ja sen syitä. Myös Myllyntaus (1995) perustelee, miksi kunta tarvitsee tuloslaskelman. Kallio (2000) esittää perusteluita, joita esitettiin liikekirjanpitoon siirtymisestä:

> ”Liikekirjanpito antaa oikeamman kuvan taloudesta, se osoittaa taloudellisen tuloksen ja rahoitustarpeen ja parantaa vertailtavuutta suhteessa muihin yksiköihin (toisin sanoen muihin kuntiin ja yrityksiin)” (Kallio 2000, 41).

Lisäksi liikekirjanpidon käyttöönotto yhtenäistää ja selkeyttää kirjanpidon käytäntöjä eri kunnissa ja sen käyttöönoton myötä saadaan tietoa tulorahoituksen riittävyydestä. Myllyntauksen (1995, 233) mukaan varsinaisia tulorahoituksen riittävyyttä kuvaavia laskelmia ei yleisesti tehty, eikä kunnan tulorahoituksen riittävyyttä ole koettu aikaisemmin erityisen relevantiksi kysymykseksi.

Näsi ja Keurulainen (1999, 31–40) tarkastelevat kriittisesti kuntien kirjanpitouudistusta. Kirjanpitouudistukselle ei heidän mukaansa nähty muuta vaihtoehtoa, sillä hallinnollista kirjanpitoa pidettiin aikansa eläneenä. Liikekirjanpidon kuviteltu paremmuus riitti uudistuksen perusteluksi. Näsin ja Keurulaisen (1999, 36) mukaan hallinnollinen kirjanpito koettiin kyvyttömäksi vastaamaan tämän päivän informaatiotarpeisiin. Uudistuksen jälkeensä jättämistä dokumenteista Näsi ja Keurulainen (1999, 33–35) päättelevät, että päätös kirjanpitolain piiriin ja liikelaskentaan siirtymisestä tehtiin kuntasektorilla ilmeisen vaivattomasti ja nopeasti ja perustuen harvojen kunnallisen laskentatoimen eliittiä edustavien henkilöiden laatimiin selvityksiin ja käsityskantoihin.

Uudistuksen syitä olivat myös lisääntyvä suuntaus organisoida kunnallisia toimintoja yhtiöiden kautta sekä kuntayhtymien määrän kasvu, joiden mukana konsernitaseen laatiminen tulee tarpeelliseksi. Tuloslaskelman ja taseen tarvetta perusteltiin tilikauden tuloksen ja oman pääoman muutosten laskemisen sekä omavaraisuuden ja velkaantuneisuuden arvioinnin avulla. (Näsi & Keurulainen 1999, 36.)

Taustalla vaikutti myös 1990-luvun alun lama, sillä Näsin ja Keurulaisen (1999, 14) mukaan uudistuksella uskottiin saatavan kuntatalous kuriin ja laman aiheuttamat kriisit hallintaan. Näin ollen haluttiin siirtää enemmän valtaa ja vastuuta kunnille sekä antaa sijaa markkinamekanismeille ja uusille johtamismalleille (ks. lisää Näsi & Keurulainen 1999, 15).

Hallinnollisen tai talousarviokirjanpidon[134] ja uuden liikekirjanpidon päätehtävät eroavat toisistaan. Hallinnollisella kirjanpidolla valvotaan talousarvion toteutumista, kun liikekirjanpidolla lasketaan jakokelpoista tulosta. Taulukossa 6

134 Ks. hallinnollisen kirjanpidon osalta Pitkänen 1980, 55–85.

Taulukko 6.
Talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito (Näsi & Keurulainen 1999)

	Perinteinen talousarviokirjanpito	**Liikekirjanpito**
Keskeiset käsitteet	Tulot – rahan lähteet Menot – rahan käyttö	Tulot, menot, rahoitustapahtumat, tuotot, kulut, varat, velat, oma pääoma
Päätehtävät	Talousarvion toteutumisen valvonta	Tuloksen ja jakokelpoisen voiton laskeminen Taloudellisen aseman osoittaminen
Tilinpäätös-laskelmat	Talousarvion toteutumis-vertailu	Tuloslaskelma Tase

on vertailtu liikekirjanpidon ja perinteisen talousarviokirjanpidon eroja keskeisten käsitteiden, päätehtävien sekä tilinpäätöslaskelmien osalta.

Kuntatoimijoiden mielestä uudistus on mennyt huonompaan suuntaan, kun arvioidaan itse toimintaa:

> ”Kirjanpito ei todellakaan ota huomioon kunnan tosiasiallista palvelutehtävää. Taseesta ei löydy oikeastaan muuta kuin velkaantumiseen liittyvää informaatiota. Tuloslaskelmasta saa vuosikatteen kautta vähän enemmän irti, mutta palvelujen laajuudesta ja laadusta ne eivät edelleenkään kerro sen enempää kuin aiempi laskentatoimi” (Näsi & Keurulainen 1999, 110).

4.1.3 Kansainvälinen kehitys

Suomessa 1990-luvulla tapahtunut kehitys, jossa julkinen sektori siirtyy liikekirjanpidon soveltamiseen, on yhtenevä kansainvälisen kehityksen kanssa.[135] Kansainvälisesti tarkasteltuna Suomen lisäksi esimerkiksi Australiassa, Uudessa-Seelannissa, Iso-Britanniassa, Ruotsissa, Alankomaissa ja Portugalissa on siirrytty suoriteperusteiseen liikekirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin (Carlin 2005, 312). Kirjanpitojärjestelmien muutosta on tutkittu paljon kahden menneen vuosikymmenen aikana (ks. esim. Guthrie 1998; Lapsley 1999; Ellwood 2001; Caccia & Steccolini 2005; Monsen 2008; Anessi-Pessina et al. 2008)[136], myös uuden julkisjohtamisen teeman alla (esim. ter Bogt 2008; Groot & Budding 2008).

135 Laajemmin laskentatoimen osalta kehitys kunnissa on ollut Suomessa vastaavanlaista kuin muissakin maissa. Ks. lisää Tammi 2006, 59–60.

136 Edellä mainituissa tutkimuksissa on käytetty myös vertailuasetelmaa erilaisten kirjanpitojärjestelmien välillä: suoriteperusteinen (*accrual accounting*) vs. kameraalinen kirjanpitojärjestelmä (*cameral accounting*).

Kuten Suomessa, myös kansainvälisesti muutos liikekirjanpitoon on tapahtunut suhteellisen vaivattomasti. Käsitys liikekirjanpidon perustelemattomasta paremmuudesta oli voimakas (esim. Mellor 1996). Robinson (1998a) toteaakin:

> ”Accrual accounting was developed for the purpose of external financial reporting by profit-seeking enterprises, and it was as a reflection of the superiority of accrual accounting to cash accounting for this purpose that government business enterprises were shifted some time ago to an accrual basis” (Robinson 1998a, 21).

Myös van Helden (2000, 83) tarkastelee syitä julkisen sektorin liikekirjanpitoon siirtymiseen. Van Helden toteaa, että vaikea taloudellinen tilanne (*financial stress*) saattaa olla yllyke markkinasektorin laskentajärjestelmän käyttöönottoon.

Liikekirjanpidon soveltuvuudesta julkisen sektorin liiketoiminnallisille yksiköille on olemassa laaja hyväksyntä (Wall 1993, 8; Christiaens & Rommel 2008). Kokonaan toinen asia on liikekirjanpidon soveltuvuus julkisen sektorin ydinalueille. Ensinnäkin julkisella sektorilla tuotos ei välttämättä ole mitattavissa. Tuloksellisuuden arviointiin tarvitaan monitahoisempia mittareita kuin vain taloudellisia. (Wall 1993, 9.)

Kirjanpitouudistusta pidetään myös positiivisena muutoksena, esimerkiksi Robinson (2000, 8) näkee, että muutoksella on finanssipoliittisia ja johtamisen hyötyjä. Robinson (1998a, 21) huomauttaa, että julkisen sektorin suoriteperusteiseen liikekirjanpitoon siirtyminen voi tarjota välineen taloudellisen kestävyyden (*fiscal sustainability*) ja sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden (*intergenerational justice*) mittaamiseen. Nämä ovat Robinsonin mukaan juuri finanssipoliittisia hyötyjä, jotka ovat jääneet liian vähälle huomiolle (Robinson 2000, 3–5). Johtamisen hyödyt liittyvät siihen, että liikekirjanpito antaa tärkeää yksikkökustannustietoa, jota voidaan käyttää tehokkuuden parantamiseen, tuloksellisuuden mittaamiseen tai ”benchmarkkaukseen” (Robinson 2000, 5). Lisäksi johtamista hyödyttää myös talousyksikköajattelu, jossa julkisen talouden yksiköt muodostavat yrityssektorin tavoin talousyksikön, jonka voitto tai tappio voidaan laskea. Myös tämä auttaa tuloksellisuuden mittaamista. (Robinson 2000, 6.)

Wallin (1993, 11–12) mukaan suoriteperusteisen liikekirjanpidon hyötyjä julkishallinnossa ovat esimerkiksi käsitys, että liikekirjanpito antaa pohjan tilivelvollisuuden todentamiselle sekä mahdollisuuden markkinamekanismien suuremmalle hyödyntämiselle ja resurssien tehokkaammalle ja vaikuttavammalle käytölle. Lisäksi Wall (1993, 11–12) toteaa, että liikekirjanpidon soveltaminen parantaa tilivelvollisuutta ja antaa pidemmän tähtäimen fokuksen hallinnollisten ja johdon päätösten vaikutusten seuraamiseen. Carlinin (2005, 309) mukaan liikekirjanpidon (*accrual accounting*) julkishallintoon soveltuvuuden tutkimuksessa on kuitenkin jäänyt vähemmälle huomiolle sen merkitys muiden julkishallinnon reformien yhteydessä, kuten juuri markkinamekanismien hyödyntämisessä esimerkiksi tilaaja-tuottajamallin käyttöönotossa.

Julkisen sektorin siirtyminen liikekirjanpidon soveltamiseen voidaan nähdä myös laadullisena muutoksena eli laskentainnovaationa[137]. Lüder (1992) on kehittänyt näiden innovaatioiden tarkasteluun kontingenssimallin. Malli koostuu neljästä moduulista:

> "1) The stimuli module, 2) the structural variables module of information producers, 3) the structural variables module of users of information and 4) the implementation barriers module" (Lüder 1992, 109).[138]

Tämä käsitys on saanut osakseen myös kritiikkiä. Monsen ja Näsi (1997) toteavat, ettei liikekirjanpitojärjestelmän soveltamista julkishallintoon voida pitää laskentainnovaationa, koska se ei ole muutos parempaan.

Kansainvälistä kirjanpitouudistusta ovat kritisoineet muutkin tutkijat. Kirjanpitouudistusta perusteltiin läpinäkyvyyden lisäämisellä, mutta esimerkiksi T. Smithin (1996) mukaan liikekirjanpidon soveltaminen on juuri monimutkaistanut raportointia ja vähentänyt läpinäkyvyyttä. Myös Carlin (2005) arvioi suoriteperusteisen laskentajärjestelmän sopivuutta julkishallintoon. Carlinin (2005, 328) mukaan laskentajärjestelmän muutoksia on arvioitava laajemmin osana päätöksentekoa ja muita julkishallinnon reformeja kuin vain teknisten laskentakäytäntöjen muutoksena. Carlin päättelee käyttämänsä empiirisen tapausaineiston perusteella, että suoriteperusteisen laskentajärjestelmän implementointi on saattanut lisätä suoriteperusteisia maksuja (Carlin 2005, 329). Carlin toteaa myös, että suoriteperusteista laskentajärjestelmää voidaan soveltaa myös sen takia, että se selvästi näyttää julkisyhteisöjen kustannukset korkeammiksi kuin vastaavien markkinasektorin yksiköiden. Tällä voidaan perustella yksityistämistä:

> "One conclusion might be that the agenda serves is a form of privatization by stealth, because accrual accounting assumptions systematically bias public sector output costs upwards when compared against private sector alternatives" (Carlin 2005, 329).[139]

137 Ks. kuitenkin myös Montesinos & Vela 2002.

138 Lüderin kontingenssimallia on sovellettu paljon kansainvälisessä vertailevassa julkisen sektorin laskentatoimen tutkimuksessa, ks. esim. Chan et al. 1996. Kontingenssimallia on myös kritisoitu, esimerkiksi Lüder itse myöntää mallin selitysvoimassa olevan ns. mustia aukkoja, ks. Lüder 2002. Ks. lisää Lüderin kontingenssimallista Lüder 1992, ks. myös Lüder 1994.

139 Vastaaviin päätelmiin on päätynyt myös Newberry 2002.

4.2 Laskenta-ajattelun periaatteet

Liikekirjanpitoon perustuvaa laskentajärjestelmää sovellettaessa nähdään mittaamisen konteksti laskentaympäristönä, joka muodostaa kiinteän, oman kokonaisuutensa. Muun muassa tähän otetaan kantaa laskentatoimen teoreettisissa periaatteissa[140] ja käsitteissä (Näsi & Keurulainen 1999, 24). Pääsyy laskentaympäristön eli entiteetin määrittelyyn on se, että samalla määritellään kiinnostuksen kohde, ja siten rajataan mahdollisia laskentakohteita ja niiden attribuutteja, joita lopullisiin laskelmiin voidaan valita. Lisäksi myös entiteetin laatu (*nature*) voi itsessään vielä edelleen rajata raporttien sisällön valikoimaa sekä vaikuttaa siihen, miten esitetään entiteetin kannalta olennaisin informaatio. Tällöin myös epäolennainen informaatio voidaan rajata ulkopuolelle. (Hendriksen 1975, 99.)

Entiteetillä tarkoitetaan sitä, että kirjanpitovelvollinen talousyksikkö muodostaa sellaisen itsenäisen kokonaisuuden, jolla on omat tulonsa, menonsa, varansa ja velkansa niin, että sen kirjanpito voidaan pitää erillään muista kirjanpitovelvollisista, ja sille voidaan näin laatia oma tilinpäätös (Leppiniemi 1994, 90). Entiteettiä voidaan määritellä useammasta näkökulmasta, esimerkiksi määrittelemällä se taloudellisena yksikkönä (*economic unit*), joka kontrolloi resursseja, vastaa sitoumuksista ja taloudellisesta toiminnasta. Toisaalta määritelmä voi lähteä myös siitä, mikä on nimenomaisten yksilöiden, yhteisöjen ja instituutioiden taloudellisen kiinnostuksen kohde. Tässä näkökulmassa painotetaan laskentaraporttien käyttäjien näkökulmaa. (Hendriksen 1975, 99.)

Entiteettiperiaatteen lisäksi muita laskenta-ajattelun keskeisiä periaatteita ovat 1) oletus liiketoiminnan jatkuvuudesta (*going concern principle*), 2) oletus, että liiketapahtumat perustuvat eri osapuolten vapaaehtoiseen kaupankäyntiin, 3) oletus, että liiketapahtumien mittaamisessa ja rekisteröinnissä käytetään hankintahintoja, 4) oletus liiketapahtumien rahassa mitattavuudesta, 5) oletus, että tasetasapaino ylläpidetään kahdenkertaisen kirjanpidon avulla (*double-entry bookkeeping*), 6) oletus tilinpäätösraportoinnin säännöllisyydestä ja 7) oletus realisointi- ja tulo menon kohdalle -periaatteiden noudattamisesta (*matching principle*).[141] (Deegan 2001, 139–158; ks. lisää myös Järvinen et al. 2000, 56–62.)

140 Entiteetin määritteleminen on tärkeä osa laskentatoimen teoriaa, ks. Hendriksen 1975, 94.

141 Realisointiperiaate ja meno tulon kohdalle -periaate sisältyvät meno-tulo-teoriaan, joka on suomalaisen laskenta-ajattelun perusta. Tämän teorian kehittäjää Martti Saariota pidetään suomalaisen kirjanpidon oppi-isänä. Meno-tulo-teorian keskeisenä ajatuksena on tuloksenlaskenta eli jakokelpoisen voiton esittäminen. Ks. lisää Saario 1965.

4.2.1 Entiteetin käsite

Entiteetin käsitettä[142] on tarkasteltu usein laskentatoimen teoreettisen viitekehyksen ja siihen liittyvien perusperiaatteiden yhteydessä. Järvinen ja kumppanit (2000, 56) toteavat, että kirjanpitoa pitävä entiteetti muodostaa erillisen kokonaisuuden (*entity*), jonka liiketapahtumia tarkastellaan erillään sen rahoittajien ja muiden sidosryhmien toiminnasta. Tästä ilmenee entiteetin keskeinen ominaisuus: erillisyys. Entiteettiin voidaan viitata seuraavilla englanninkielisillä käsitteillä: *business entity*, *reporting entity, economic entity* tai *accounting entity*. Kukin näistä käsitteistä painottaa hieman eri näkökulmaa entiteetin määrittelemisessä.

Laskenta-ajattelun, erityisesti rahoituksen laskentatoimen, perusperiaatteita määriteltäessä määritellään käsitteenä myös entiteetti (ks. Bierman & Drebin 1970, 10; Harvey & Keer 1978, 16; Walgenbach et al. 1982, 11; Deegan 2001, 139–141). Laskentatoimen oppikirjoissa entiteettiä määritellään seuraavasti:

> "It is assumed that the business can be separated from its owners and the environment within it operates. When accounts are drawn up for the entity, only those transactions which directly affect it are recorded. This assumption is necessary to set a boundary to the accounts. However, it can sometimes be somewhat arbitrary, particularly for small businesses where the affairs of the owner and the business are often inextricably interwoven. Furthermore, it results in certain information which may be useful in evaluating the position of the entity being excluded from the accounts" (Harvey & Keer 1978, 16).

> "An accounting entity consists of the people, assets, and activities devoted to a specific purpose. … When financial statements are prepared, the specific entity being accounted for is identified in the formal heading of each financial statement. The entity concept requires that each entity be accounted for separately and distinctly from the other economic activities and personal affairs of the owners" (Walgenbach et al. 1982, 11).

Bierman ja Drebin (1970) tarkastelevat entiteettiä yrityksen näkökulmasta; he viittaavat talousyksikköön käsitteellä *business entity*:

> "The accountant assumes that the corporation (or proprietorship or partnership) is a separated and distinct accounting entity… The assumption that each corporation is an entity separate from its owners is consistent with the legal interpretation of the nature of the relationship between corporate and its owners" (Bierman & Drebin 1970, 10).

142 Termi entiteetti voidaan kääntää laskenta- tai talousyksiköksi. Entiteetti-sanaan kuitenkin liittyy kiinteästi ymmärrys, että kyseessä on yksi rajattu kokonaisuus, jota yksikkösuomennos ei välttämättä heijasta. Tässä tutkimuksessa käytetään sanaa entiteetti.

Myös kansainvälisissä laskentastandardeissa (FASAB, SAC ja IAS) otetaan kantaa entiteetin määritelmään ja niihin syihin, miksi entiteetti tulisi määritellä. Kansainvälisissä standardeissa entiteettimääritelmät ovat jokseenkin yhteneviä. Seuraavassa esitellään SAC:n ja FASAB:n määritelmät.

Laskentastandardissa ”Australian Statement of Accounting Concepts” (SAC 1, kohta 6) e*ntity* tarkoittaa mitä tahansa oikeudellista, hallinnollista tai luottamuksenvaraista järjestelyä, organisatorista rakennetta tai muuta tahoa (sis. yksittäisen henkilön), joka vastaa niukkojen resurssien järjestämisestä/allokoinnista tavoitteiden saavuttamiseksi. *Economic entity* tarkoittaa entiteettien ryhmää, joka muodostaa kontrolloivan entiteetin. Yksi tai useampi kontrolloitu entiteetti toimii yhteistyössä kontrolloivan entiteetin kanssa saavuttaakseen tavoitteet, jotka ovat yhtenevät kontrolloivan entiteetin tavoitteiden kanssa.

Reporting entity -käsite on tiiviisti sidoksissa laskentatoimen raporteista riippuvaisten käyttäjien tarpeisiin (SAC 1, kohta 11). Tästä syystä käsite on syytä tunnistaa, määritellä ja rajata (identifioida). Huomattava on, että *reporting entity* ei ole riippuvainen siitä, millä sektorilla se toimii (yksityinen sektori, julkinen sektori) eikä siitä, mistä syystä se on olemassa (liiketoiminta, non-profit-toiminta) tai siitä, miten se muodostuu (lain takaama tai jokin muu syy) (SAC 1, kohta 12). Se on organisaatioyksikkö, jonka liiketapahtumista pidetään kirjaa ja jonka tilinpäätös raportoidaan (ks. myös Näsi & Keurulainen 1999, 25).

SAC 1:ssa (kohta 40) kutsutaan nimellä *reporting entity* kaikkia niitä yksiköitä, joiden osalta on kohtuullista olettaa, että on olemassa laskentatoimen raporteista riippuvaisia käyttäjiä, jotka tarvitsevat informaatiota voidakseen tehdä ja evaluoida niukkojen resurssien allokointipäätöksiä. Jotta entiteetti on *reporting entity*, sillä pitää olla resurssien kontrolloimisesta ja allokoinnista, budjetoinnista ja sen toimeenpanosta sekä tuotoksista ja tuloksista vastuussa oleva johto, joka on myös tilivelvollinen entiteetin tuloksellisuudesta (*performance*). Entiteetin on oltava laajuudeltaan sellainen, että laskentatoimen raportit voivat antaa merkittävän kuvauksen toiminnasta ja taloudellisesta/rahoituksellisesta tilanteesta. Lisäksi näille laskentatoimen raporteille täytyy löytyä todennäköisiä käyttäjiä, jotka ovat kiinnostuneita ja voisivat käyttää raporttien tietoa resurssien allokointia koskevassa ja muussa päätöksenteossa sekä entiteetin resurssien käytön arvioinnissa. (FASAB, kohta 29.)

SAC 1:ssa (kohta 10) tarkastellaan käsitettä *reporting entity* kahdelta kannalta: 1) oikeudellinen aspekti ja 2) tilivelvollisuuden aspekti. Oikeudellisella näkökulmalla viitataan lähinnä yksityissektorin laissa määrättyyn raportointivelvollisuuteen. Tilivelvollisuusnäkökulma on ollut tarkastelun kohteena enemmän julkisella sektorilla, vaaleilla valittujen luottamushenkilöiden ja nimitettyjen virkamiesten tilivelvollisuuden nimissä.

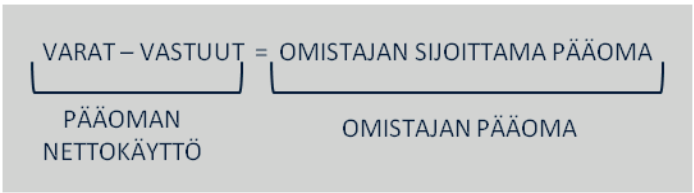
FASAB:n (kohdat 9–10) mukaan perussyy entiteetin määrittelemiselle on se, että voidaan taata, että tiedon käyttäjät saavat käytettäväkseen kaiken sen informaation, mikä on relevanttia käytettävien kustannusten ja ajan puitteissa. Selkeästi määritellyt entiteetit tarjoavat käyttäjille selkeän käsityksen siitä, mitä entiteetti

kattaa. Se auttaa jäsentämään, mikä on laskentatoimen raporteille relevanttia ja mikä epärelevanttia informaatiota. Entiteetin määritteleminen helpottaa vertailujen tekemistä vastaavien yksikköjen välillä, koska se vähentää ei-tarkoituksenmukaisten tai sattumanvaraisten yksiköiden mukaanoton tai poisjäännin mahdollisuutta. Se helpottaa vertailujen tekemistä myös samanlaisten tuotteiden tai palvelujen vaihtoehtoisten järjestämistapojen välillä. Rajattu entiteetti mahdollistaa myös kustannusten, verojen, velkojen ja vastuiden jakamista. Määrittelemällä ja rajaamalla entiteetti voidaan helpottaa tuloksellisuuden, vastuullisuuden ja kontrollin arvioimista, varsinkin kun palvelun tuottaja ja rahoittaja ovat eri tahoja.

Entiteettiin liittyy myös toinen keskeinen käsite: jatkuvuus (*continuity*). Useimpien talousyksikköjen toiminta on järjestetty niin, että niiden katsotaan toimivan määrittelemättömän ajan. Tästä syystä myös entiteettiin voidaan liittää oletus (liike)toiminnan jatkuvuudesta (*going-concern*-oletus). (Ks. lisää Hendriksen 1975, 100–101.)

Entiteettiteoreettisen näkemyksen (*entity view,* kuvio 11) vastakkaisena näkemyksenä voidaan pitää yrityksen määrittelemistä omistajan näkökulmasta (*proprietary view,* kuvio 12). (Revsine et al. 2005, 822.) Entiteettinäkemys keskittyy yrityksen varoihin. Rahan lähteet – velat ja sijoitettu pääoma – on liitetty yhteen. Yrityksen varojen ajatellaan edistävän yrityksen taloudellista tulosta, joten yritys nähdään pääoman/rahojen käyttäjänä. Se mistä nuo rahat/pääomat ovat lähtöisin, on toissijaista. Entiteettinäkökulmasta yritys voidaan kuvata kuvion 11 mukaisesti.

Kuvio 11.
Yritys entiteettinäkökulmasta



Kuvio 12.
Yritys omistajanäkökulmasta

Omistajanäkemyksessä erotetaan omistajan sijoittama pääoma. Yritys ja omistaja nähdään erottamattomina – yritys on omistajan pääomasijoitus tai nettovarallisuutta. Omistajanäkemyksessä yritys kuvataan kuvion 12 mukaisella tavalla.

4.3 Liikekirjanpito ja kunnan talous

Kunnat soveltavat liikekirjanpitoa, joka on suunniteltu yrityksen tarpeita varten. Tämän vuoksi käsittelen seuraavassa ensin liikekirjanpitoa yrityksen toiminnan ja talouden mittaamisessa. Sen jälkeen paneudun liikekirjanpitoon ja kunnan toimintaan ja talouteen. Tällä tavoin vertaamalla rakennan käsitystä siitä, mistä liikekirjanpidon tulkintaympäristö muodostuu.

4.3.1 Liikekirjanpito ja yrityksen toiminnan ja talouden mittaaminen

Liikekirjanpidon tarkoituksena on kuvata yrityksen rahaprosessia. Liikekirjanpidon keskeinen tehtävä on tuloksenlaskenta, joka toteutetaan laatimalla tilikausittain tilinpäätös. Muita kirjanpidon tehtäviä ovat erilläänpitotehtävä[143] ja hyväksikäyttötehtävä. Erilläänpitotehtävää kirjanpito toteuttaa pitäessään talousyksikön tulot, menot, omaisuuden ja velat erillään muiden entiteettien vastaavista eristä (Leppänen 2001, 7). Hyväksikäyttötehtävä tarkoittaa sitä, että kirjanpitoa voidaan käyttää laajana perustietorekisterinä myös muita tarpeita kuin lakisääteistä liiketapahtumien muistiin merkitsemistä ja tilinpäätöksen laadintaa varten (Leppänen 2001, 8; ks. myös Ihantola & Leppänen 2001, 11).

Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot (oikea ja riittävä kuva[144]) kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tietojen oikeellisuus ja riittävyys koskevat tilikauden tuloksen muodostumista ja tilinpäätöspäivän rahoitusasemaa (KirjanpitoL 1336/1997 3. §; ks. myös Leppiniemi & Leppiniemi 2010a). Jos tuloslaskelma ja tase eivät joltakin osin anna oikeaa ja riittävää tietoa tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on oikea ja riittävä tieto esitettävä tuloslaskelman ja taseen liitteenä (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b).

Rahamääräisiä tapahtumia mittaamalla saadaan olennaista tietoa myös yrityksen toiminnasta. Tämä johtuu yrityksen raha- ja reaaliprosessin yhteensopivuudesta. Sanotaankin, että voittoa tavoittelevissa yksiköissä rahaprosessi on reaaliprosessin peilikuva (ks. Ihantola & Leppänen 2001, 8).[145]

---

143 Saarion mukaan erilläänpitotehtävä (erilläänpitovelvollisuus) on kirjanpidon päätehtävä. Ks. lisää Saario 1965, 18.

144 *True and fair view* -käsitteen suomentamisesta käytiin aikanaan kiivasta keskustelua, ks. esim. Riistama 1996 ja Ekholm & Troberg 1995.

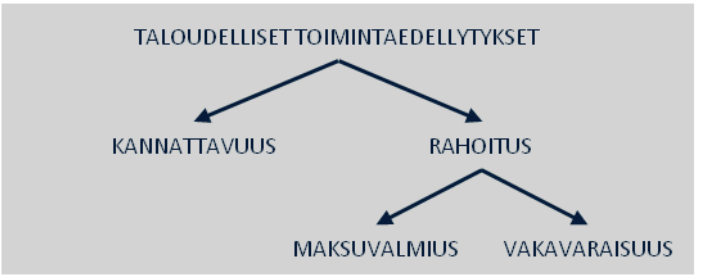
145 Tarkastelen yksityiskohtaisemmin raha- ja reaaliprosesseja niin ansaintataloudessa kuin toimeksiantotaloudessa luvussa 5.1.

Yrityksen tilinpäätös

Tilinpäätös on yleinen, määrämuotoinen ja laajasti julkinen asiakirja. Tilinpäätöksillä on monia lainsäädäntöön perustuvia tehtäviä. Suomessa nämä liittyvät ennen muuta osingonjakomahdollisuuteen ja verotukseen. Osakeyhtiön jaettavissa oleva osinko, samoin kuin monet muutkin omistajan kannalta halutut rahankäyttömahdollisuudet, ovat sidoksissa tilinpäätökseen, erityisesti vahvistettuun taseeseen. Osingonjako, osakaslainat, osakkeenomistajan puolesta annetut vakuudet, omien osakkeiden hankkimismahdollisuus sekä koron maksaminen pääomalainalle ovat sidoksissa esimerkiksi vahvistetun taseen osoittamaan jaettavissa olevaan omaan pääomaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b, vrt. myös Sjöstedt & Leskinen 2001.)

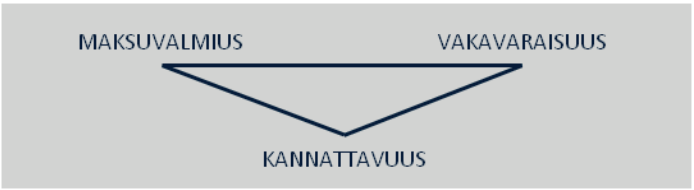
Liikekirjanpidon keskeinen tehtävä on muuttunut tuloksenlaskennan merkityksen jäädessä vähemmälle. Tämä johtuu siitä, että pörssilistattujen yritysten tulee laatia tilinpäätös kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti (International Financial Reporting Standards, IFRS). IFRS-standardien myötä yritysten tulee arvioida taseessa esitetty omaisuus. Tämä on merkinnyt taselaskelmien merkityksen korostumista, tuloksenlaskennan sijaan. (Ks. lisää IFRS 2011 sekä Anttila et al. 2009; Kirk 2009.)

Tilinpäätökset perustuvat kirjanpitoon eli menoihin, tuloihin ja kassaan- ja kassastamaksuihin, joten tilinpäätöksestä tehtävät johtopäätökset ovat ensisijaisesti taloudellisia. Tilinpäätöksen perusteella yleisesti pääteltävissä olevia ominaisuuksia kutsutaan taloudellisiksi toimintaedellytyksiksi. Taloudelliset toimintaedellytykset jaetaan yleensä kahdeksi osa-alueeksi: kannattavuus ja rahoitus. Rahoitusta kuvataan tavallisesti sekä lyhyen että pitkän aikavälin rahoituskysymyksinä. Lyhyen aikavälin rahoituskysymykset koskevat yrityksen maksuvalmiutta eli likviditeettiä; pitkän aikavälin kysymykset vakavaraisuutta eli soliditeettia. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.)



Kuvio 13.
Tilinpäätöksen perusteella pääteltävät taloudelliset toimintaedellytykset
(Leppiniemi & Leppiniemi 2010b)

Tilinpäätöksen ja siitä laskettavien tunnuslukujen perusteella tehtävän analyysin kohteita voidaan luokitella myös kuvion 14 avulla (Laitinen 1989, 190). Tässä kuviossa kaikki osatekijät ovat yhtä tärkeitä, sillä Laitisen (1989, 189–190) mukaan liian yksipuolinen tarkastelu voi olla vaarallista.



Kuvio 14.
Tilinpäätöksen perusteella tehtävien päätelmien luokittelu (Laitinen 1989)

Tilinpäätöstä lukemalla on mahdollista tehdä päätelmiä myös entiteetin kannattavuuden ja rahoituksen taustoista eli seikoista, jotka ovat aiheuttaneet tilanteen, johon on päädytty. Samalla saatetaan saada hyödyllistä tietoa entiteetin tulevan kannattavuuden, vakavaraisuuden ja maksuvalmiuden parantamiseksi ja ennakoimiseksi. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.) Entiteettiä koskevia kannattavuus- ja rahoitusjohtopäätöksiä voidaan tehdä suoraan tilinpäätöksestä tarkastelemalla yksittäisiä tilinpäätöseriä, eri erien välisiä suhteita ja niiden muutoksia. Usein johtopäätöksiä varmistetaan laskemalla tilinpäätöksestä tunnuslukuja ja vertaamalla tunnuslukujen kehitystä muihin entiteetteihin sekä tavoite- ja vertailuarvoihin. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.)

Yrityksen osalta tilinpäätöstä käytetään hyväksi monissa erityistilanteissa. Esimerkiksi luotonantajan suorittama yritystutkimus pohjautuu tilinpäätökseen. Yritystutkimuksen tarkoituksena on selvittää yrityksen velankantokykyä. Tilinpäätös on keskeinen informaatiolähde pääteltäessä yrityksen arvoa sekä otettaessa kantaa suunnitellun saneerauksen onnistumismahdollisuuteen tai yrityksen toimintaan liittyviin riskeihin, kuten konkurssin uhkaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.)

Tilinpäätöslaskelmien osalta voidaan tulkita eri asioita entiteetin taloudesta. Taseesta voidaan päätellä entiteetin taloudellisesta asemasta tilinpäätöspäivän osalta. Rahoituslaskelman avulla tilinpäätöksen lukija voi arvioida entiteetin taloudellista tilannetta, erityisesti rahoitusasemaa ja rahoitusrakennetta, kuten vakavaraisuuden ja maksuvalmiuden muutoksia. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.) Tuloslaskelman perusteella tehdään entiteetin tulorahoitukseen ja kannattavuuteen liittyviä päätelmiä.

Tilinpäätöstä tulkittaessa on syytä muistaa, ettei kannata luottaa pelkästään yhteen tunnuslukuun. Talous on kokonaisuus, ja sitä tulee mitata niin kattavasti,

että kannattavuus, rahavirran riittävyys, rahoitusrakenne ja kasvu tulevat mukaan. Kovin pitkälle meneviä päätelmiä ei kannata myöskään tehdä pelkästään yhden tilikauden lukujen perusteella. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 90.)

Mittaamalla yrityksen voittoa voidaan saada tietoa myös siitä, miten tehokkaasti yritys on toimintansa järjestänyt.[146] Mitä enemmän voittoa syntyy, sitä suurempi on tulojen ja menojen erotus. Tästä voidaan päätellä, että yrityksen menorakenne on tehokas. Yrityksen tavoitteena on nimenomaan maksimaalinen voitto[147], mikä kannustaa tehokkuuteen. Jos yritys ei toimi tehokkaasti, se ei tuota niin paljon voittoa, jolloin edessä voi lopulta olla toiminnan lopettaminen. Yrityksen menestyksestä voidaan periaatteessa päätellä, että yrityksen tuotteet ovat laadukkaita ja asiakkaiden kohtelu oikeudenmukaista. Tämä kaikki liittyy markkinamekanismin toimintaan. Voisikin ajatella, että pidemmän päälle huonolaatuinen tuote, asiakkaiden epäoikeudenmukainen kohtelu tai tehottomasti järjestetty tuotanto saattaa johtaa yrityksen katoamiseen markkinoilta. Yrityksen tehokkuutta ja oikeudenmukaisuutta voidaankin kuvata juuri tuloslaskelmalla.[148]

4.3.2 Liikekirjanpito ja kunnan toiminnan ja talouden mittaaminen

Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kuntalain (365/1995) taloutta koskevissa säännöksissä. Kuntalain 67. §:n mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä säädetään myös kirjanpitolaissa, soveltuvin osin.

Hallituksen esityksen (157/1999) mukaan kunnan kirjanpidon yleisenä tehtävänä on tuottaa tieto siitä, ovatko kunnan tulot ja menot pitkällä aikavälillä tasapainossa ja ovatko toisaalta tilikaudelle kohdistetut kulut ja tuotot tasapainossa. Tasapainon keskeiset välineet ovat tilinpäätöksen tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma (HE 157/1999). Myllyntaus (2002, 121–125) jakaa kunnan kirjanpidon tehtävät erillääänpito- ja informaatiotehtäviin, joilla on kunta-alalla omat erityiset painotuksensa. Informaatiotehtäviin sisältyy kunnan tilikauden tuloksen selvittäminen, oikea kuva rahoitusasemasta, talousarvion toteutumisseuranta, ylijäämäerien siirtäminen ja alijäämän kattaminen. Kaksi viimeistä viittaavat tilikauden tuloksen käsittelyyn. (Myllyntaus 2002, 122–125.)

---

146 Tätä tehokkuutta voidaan mitata kannattavuudella, joka liittyy yrityksen kykyyn organisoida toimintansa siten, että se voi myyntituloillaan kattaa toimintansa menot (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 19). Ks. myös Meklin 2002b, 32–33.

147 Voiton maksimointi yrityksessä on myös mielenkiintoinen pohdinnan aihe. Vaikka aikomus on maksimaalinen voitto, tätä tavoitetta ei voida koskaan saavuttaa. Toimijat pyrkivät voiton maksimointiin, he haluavat olla rationaalisia, mutta eivät siihen kykene. Tämä johtuu olemassa olevista rajoitteista, joita tässä tutkimuksessa tarkastelen esimerkiksi toimijoiden osalta. Maksimoinnin sijaan voitaisiin kenties puhua voiton optimoinnista.

148 Tehokkuuden ja tuloslaskelman yhteydestä, ks. esimerkiksi van Loggerenberg & Cucchiaro 1981.

Kunnan tilinpäätös

Kunnan on laadittava tilikaudelta tilinpäätös, joka sisältää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen. Lisäksi kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös liitteineen. Kunnan tilinpäätöksen tarkemmasta sisällöstä säädetään kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeissa. (KuntaL 365/1995 68. §.)

Tuloslaskelman tehtävänä on kuvata, miten tilikauden tulos on muodostunut. Tase taas kuvaa tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa. Liitetiedot täydentävät tuloslaskelman ja taseen antamaa kuvaa. Toimintakertomuksessa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010a.)

Yrityksen tapaan voidaan myös kunnan tilinpäätöksestä tulkita kunnan taloudellisia toimintaedellytyksiä. Kunnilla tämä tilinpäätös- tai talousanalyysi ei ole muodostunut pysyväksi käytännöksi (vrt. esim. Yritystutkimusneuvottelukunta 2009). Kunnan tilinpäätöksestä voidaan kuitenkin tehdä päätelmiä kunnan maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta. Kannattavuuden käsitteellä ei sen sijaan ole vastaavaa merkitystä kunnan taloudessa (Meklin 2002b, 33, vrt. myös Myllyntaus 1995).

Kunnan rahoituslaskelma

Kunnan toiminnan rahoitusta kuvataan rahoituslaskelmassa. Rahoituslaskelman tarkoituksena on antaa tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota sen arvioimiseksi, miten entiteetti on aikaansaanut rahavirtaa ja miten se on käyttänyt kerryttämänsä rahavirran (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b). Rahoituslaskelma on keskeinen osa kunnan talousarviota ja tilinpäätöstä (Suomen Kuntaliitto 2006a, 4). Rahoituslaskelma, kuten myös tuloslaskelma, on kunnan kokonaistaloutta kuvaava laskelma. Rahoituslaskelmasta ja tuloslaskelmasta laskettavien tunnuslukujen tehtävänä on selventää kunnan rahoituksen riittävyyttä (Suomen Kuntaliitto 2001, 21). Lisäksi rahoituslaskelma antaa tietoa kunnan investoinneista, sijoituksista, pääomarahoituksesta sekä rahoitusaseman muutoksista.

Rahoituslaskelmalla osoitetaan, kuinka paljon kunnan toiminnan ja sen investointien rahavirta on ylijäämäinen tai alijäämäinen. Rahoituksen rahavirralla osoitetaan, miten alijäämäinen toiminnan rahavirta on katettu rahoituksellisesti tai miten ylijäämä on käytetty rahoitusaseman ja investointien muuttamiseen. (Suomen Kuntaliitto 2006a, 4.)

Kunnan rahoituslaskelma esitetään niin sanottuna kassavirtalaskelmana. Kunnan rahoituslaskelmassa on erikseen nähtävissä toiminnan ja investointien rahavirrat, jotka käsittävät tulorahoituksen ja investointierät. Rahoitustoiminnan nettokassavirta esitetään myös erikseen. Tässä kassavirtalaskelmassa esitetään ensin antolainojen ja lainakannan muutokset ja niiden jälkeen maksuvalmiuteen vaikuttavat omien pääomien muutokset, jotka koskevat lähinnä kuntayhtymiä. Rahoi-

tuslaskelmassa esitetään eriteltyinä kokonaistalouden kannalta olennaiset erät. (Suomen Kuntaliitto 2006a, 5.)

Rahoituslaskelmassa osoitetaan, miten investoinnit, sijoitukset ja lainanlyhennykset rahoitetaan tulorahoituksen lisäksi. Rahoituslaskelmassa esitetään erikseen tulorahoituksen ja investointien nettomäärä ja rahoitustoiminnan eli anto- ja ottolainauksen, oman pääoman ja maksuvalmiuden muutosten nettomäärä. Näiden kahden nettomäärän erotus tai summa osoittaa kunnan kassavarojen muutoksen tilikaudella. (Suomen Kuntaliitto 2001, 19.)

Kunnan tase

Kunnan varoja ja niiden lähteitä seurataan tasetileillä. Itse tase on kuvaus tilinpäätöspäivän taloudellisesta asemasta (Suomen Kuntaliitto 2006b, 5). Taseessa on tärkeintä poikkileikkaustilanne, ei niinkään lisäysten tai vähennysten seuraaminen. Taseen tulee kuvata tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa (kirjanpitolaki 1336/1997 3. §). Taseen roolia vahvistaa kirjanpitolain 3. §:n vaatimus siitä, että tilinpäätöksen ja sen liitetietojen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot sekä entiteetin tuloksesta että sen taloudellisesta asemasta (Leppiniemi & Leppiniemi 2010a).

Taseessa erät esitetään lähtökohtaisesti likvidisyysjärjestyksessä. Yrityksen osalta tämä tarkoittaa, että taseen vastaavaa-puolella esitetään ensin epälikvideimmät erät, yrityksen pysyväisluonteinen tuotantovalmius (pysyvät vastaavat), sitten likvidimmät erät, vaihtuvat vastaavat, kuten vaihto-omaisuus, saamiset ja rahoitusarvopaperit. Kaikkein likvidein erä eli rahat ja pankkisaamiset esitetään vaihtuvien vastaavien viimeisenä eränä. Samaan tapaan esitetään taseen vastattavaa-puoli. Ensin esitetään oma pääoma, joka yleensä on pitkäaikaisesti ja jatkuvasti yrityksen käytössä. Viimeisenä vastattavaa-puolen ryhmänä on lyhimmän aikaa yrityksen käytössä olevat varat eli lyhytaikainen vieras pääoma. (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.) Kunnan tasekaava on vastaava kuin yrityksen.

4.3.3 Tuloslaskelma kunnan talouden tasapainon mittarina

Tuloslaskelman avulla esitellään jakokelpoisen voiton määrä. Kunnan tuloslaskelman tehtävänä on osoittaa, riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuvien kulujen kattamiseen (Suomen Kuntaliitto 2006c, 5). Tuloslaskelma ei ole kassavirtalaskelma, joten se ei suoraan kerro kunnan kassavirran tilaa (Meklin & Oulasvirta 2001, 73). Tuloslaskelmassa kuvataan tilikaudelle kohdistetut menot ja tulot (kulut ja tuotot) sekä niiden erotus (tilikauden tulos) (Leppänen 2001, 15).

Vuosikatteen yläpuolella ovat erät, jotka kuvaavat kunnan säännöllisestä juoksevasta toiminnasta aiheutuneita menoja ja tuloja. Tuloslaskelma vuosikatteeseen asti kertoo sen, miten kunnan säännöllisen toiminnan tuotot ja kulut ovat tasapainossa. Vuosikatteen alapuolella olevat erät kuvaavat poistoja ja arvonalentumisia sekä satunnaisia eriä. Kuviossa 15 on kuvattu kunnan tuloslaskelmakaava.

Toimintatuotot
- Myyntituotot
- Maksutuotot
- Tuet ja avustukset
- Muut toimintatuotot

Valmistus omaan käyttöön
Toimintakulut
- Henkilöstökulut
  - Palkat ja palkkiot
  - Henkilösivukulut
    - Eläkekulut
    - Muut henkilösivukulut
- Palvelujen ostot
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Avustukset
- Muut toimintakulut

Toimintakate
Verotulot
Valtionosuudet
Rahoitustuotot ja -kulut
- Korkotuotot
- Muut rahoitustuotot
- Korkokulut
- Muut rahoituskulut

Vuosikate
Poistot ja arvonalentumiset
- Suunnitelman mukaiset poistot
- Arvonalentumiset

Satunnaiset erät
- Satunnaiset tuotot
- Satunnaiset kulut

Tilikauden tulos
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Kuvio 15.
Kunnan tasapainomittari

Tuloslaskelman viimeisellä rivillä kuvataan tilikauden tuloista ja menoista laskettua tilikauden ylijäämää, nollatulosta tai alijäämää. Koska kunnan tavoitteena ei ole voiton (ylijäämän) tavoittelu, tuloslaskelma osoittaa nykykäsityksen mukaan tasapainoa, kun vuosikate vastaa poistoja (Suomen Kuntaliitto 2001, 18; 2009, 22). Tällöin kuntaentiteetin tulorahoitusta pidetään riittävänä. Myllyntaus (1995, 235) pitää tulorahoituksen riittävyyden selviämistä tuloslaskelmasta yksiselitteisenä.

Kuntien kirjanpitouudistus osui aikaan, jolloin liikekirjanpidosta haettiin vastausta kuntien toiminnan tehostamisongelmiin. Tuloslaskelman käyttöönoton uskottiin mittaavan kunnan tehokkuutta ja tuovan esille mahdollisen tehostamisen tarpeen. Tämä ajatuskulku tuli suoraan yritysmaailmasta, jossa tuloslaskelman voidaan ajatella kuvaavan myös yrityksen tehokkuutta; mitä enemmän yritys tekee voittoa viivan alle, sitä tehokkaammin se on toimintansa järjestänyt.

Julkisen sektorin rahoituksen laskentatoimen tehtäväksi voidaan määrittää sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden turvaaminen (Näsi & Keurulainen 1999, 23). Voidaan katsoa, että kunnan talouden tasapainomittariin on sisäänrakennettu käsitys siitä, että tuloslaskelma mittaa myös oikeudenmukaisuutta[149]. Usein juuri sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta operationalisoidaan tilikausien välisen oikeudenmukaisuuden käsitteellä (ks. Näsi & Keurulainen 1999, 23). Tämän oikeudenmukaisuuden selvittämiseen tuloslaskelmaa pidetään sopivana työkaluna.

4.3.4 Keinot kunnan talouden tasapainottamiseksi

Hallituksen esitys (157/1999) kuntalain 65. §:n muuttamisesta sisältää toimenpideohjeita siitä, miten kunnan talous tulisi tasapainottaa. Kunnanvaltuusto päättää alijäämän kattamistoimenpiteistä. Suunnitteluvuosien yli- ja alijäämäerien yhteenlasketun määrän tulee olla vähintään nolla sen jälkeen, kun alijäämä on katettu. Riittävänä ei voida pitää sitä, että suunnittelukauden jonakin vuonna osoitetaan ylijäämää, joka kattaa ennen suunnittelukautta kertyneen alijäämän, mutta taloussuunnitelma on kokonaisuudessaan alijäämäinen. (Harjula & Prättälä 2004, 487.)

Hallituksen esityksen (157/1999) mukaan syntynyt ja kertynyt alijäämä katetaan ensisijaisesti tulevien vuosien ylijäämällä. Suomen Kuntaliiton kuntataloustiedotteessa selvennetään alijäämäerien kattamisen järjestystä:

> ”Edellisten tilikausien alijäämä katetaan ensisijaisesti tilikauden ylijäämällä ja taloussuunnitteluvuosien ylijäämillä sekä toissijaisesti rahastopääomalla ja peruspääomalla. Tilikauden alijäämä katetaan ensisijaisesti edellisten tilikausien ylijäämällä ja taloussuunnitteluvuosien ylijäämillä sekä toissijaisesti rahastopääomalla ja peruspääomalla. Suunnitteluvuoden alijäämä katetaan edellisten tilikausien ylijäämällä tai taloussuunnitteluvuosien ylijäämillä” (Suomen Kuntaliitto 2000).

149 Kansainvälisessä tutkimuksessa on kehitelty myös oikeudenmukaisuuden laskentatointa, erityisesti sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden osalta. Ks. Auerbach et al. 1994; Auerbach & Oreopoulos 1999; Fehr & Kotlikoff 1995. Sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden laskentatoimesta (*generational accounting*), ks. myös VATT 1998; EC 1999; EPC 2000; Coombs & Dollery 2001; Vanne 2002; Mitchell & Mosler 2006. Samassa yhteydessä voidaan puhua myös ns. kestävyyslaskelmista, ks. Gruber 2010, mutta myös Haaparanta 2011.

Alijäämän kattamistapoja voidaan tarkastella myös toisesta näkökulmasta. Jos alijäämän kattamisvelvollisuus toteutetaan menojen vähennyksillä ja tulojen lisäyksillä, voidaan puhua asiallisen tasapainotalouden toteuttamisesta. Jos taas alijäämää katetaan tasearvoja muuttamalla, kysymyksessä on muodollisen tasapainon saavuttaminen. Hyvän taloudenpidon mukaista on tietysti asialliseen tasapainotalouteen pyrkiminen. Kuntien tasearvot saattavat kuitenkin olla keinotekoisia ja sattumanvaraisia, ja niitä voidaan kunnanvaltuuston päätöksin muuttaa alijäämän kattamisen tarkoituksessa. Raja tulee jossain vaiheessa vastaan likviditeettiongelmissa. (Heuru 2001, 415–416.)

Kuntalain 65. §:n muutosta koskevan hallituksen esityksen (157/1999) mukaan kunta voi kattaa tilikaudella syntyneitä tai taseeseen kumuloituneita alijäämiä lisäämällä tuloja, pienentämällä menoja, muuttamalla poistosuunnitelmaa, realisoimalla käyttöomaisuutta, hakemalla harkinnanvaraista valtionosuutta tai käyttämällä rahastojen pääomaa tai peruspääomaa alijäämän kattamiseen.

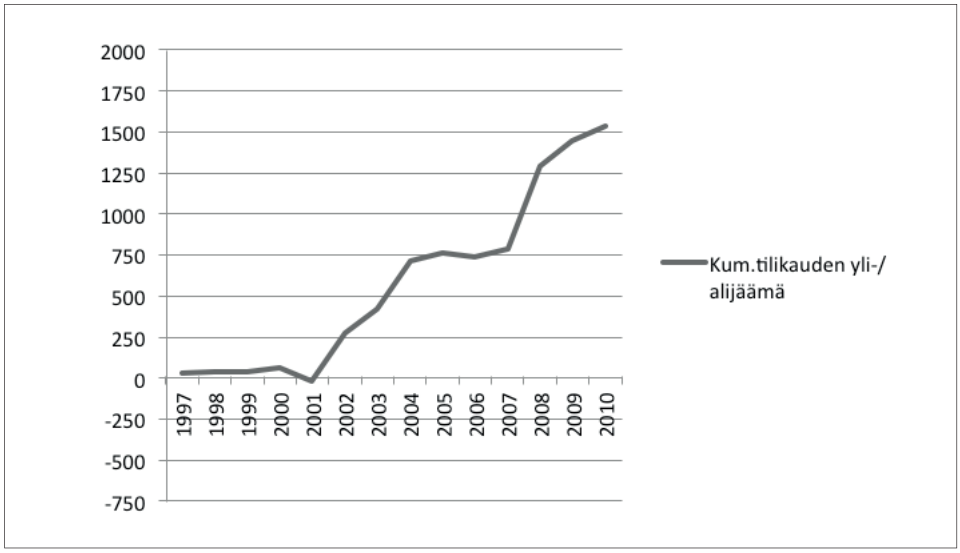
4.4 Liikekirjanpidon tulkintaympäristö ja tapauskunnat

Tässä luvussa tarkastellaan tutkimuksen tapauskuntien talouden tasapainoa liikekirjanpidon tulkintaympäristössä. Tapauskuntien tilastollinen aineisto on koottu Pirkkalan ja Kemijärven tilinpäätösasiakirjoista, joita on täydennetty Tilastokeskuksen tilastoilla. Tarkasteluajanjakso alkaa vuodesta 1997, jolloin kuntien kirjanpitouudistus tuli voimaan. Tätä edeltävät tilinpäätösaineistot eivät ole vertailukelpoisia. Tarkasteluajanjakso jatkuu vuoden 2010 tilinpäätöksiin. Tilinpäätösaineistoista lasketut tunnusluvut ovat kumulatiivisia, jolloin ne kuvaavat pitkän aikavälin tilannetta.

4.4.1 Pirkkala

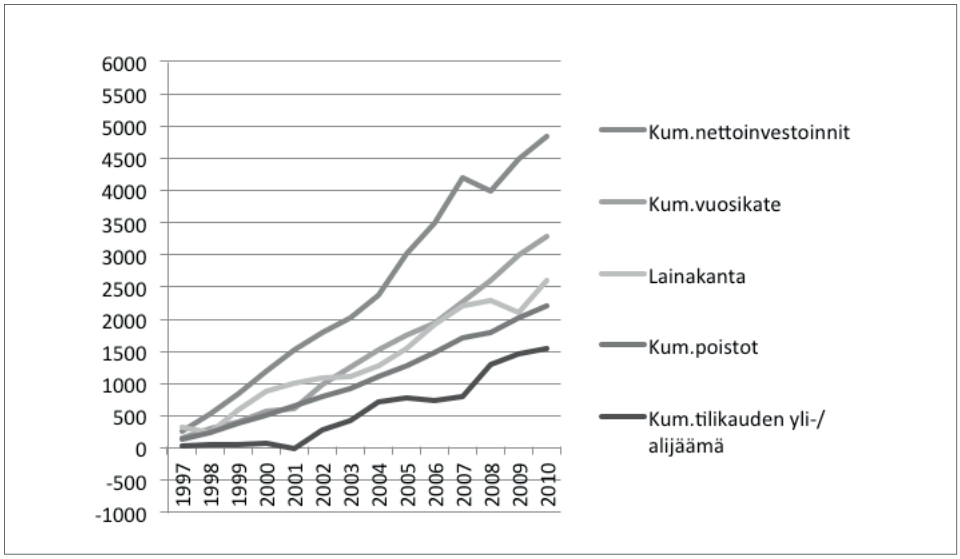
Pirkkalan tuloslaskelmien kumulatiivisia tilikauden yli- ja alijäämiä tarkasteltaessa voidaan huomata kolme erilaista vaihetta. Vuosina 1997–2000 ovat tuloslaskelmat Pirkkalassa näyttäneet nollatulosta. Vuosi 2001 on poikkeuksellinen, sillä silloin Pirkkalassa kertyi tilikaudella alijäämää. Sen sijaan vuodesta 2002 lähtien tuloslaskelmat ovat olleet pääsääntöisesti ylijäämäisiä. Poikkeuksen näihin vaiheisiin muodostaa vuosi 2006, jolloin tilikaudella kertyi alijäämää. Kumulatiivisesti tarkasteltuna alijäämän osuus oli pieni kertyneeseen ylijäämään verrattuna. Alla olevassa kuviossa 16 on kuvattu Pirkkalan kumulatiivinen yli-/alijäämä asukasta kohden laskettuna.

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä Pirkkala on malliesimerkki tasapainoisesta kuntataloudesta. Tasapainotilannetta voidaan pitää vielä erittäin hyvänä. Kuitenkin tuloslaskelman antaman informaation ulkopuolelle jää tieto kunnan voimakkaasta velkaantumisesta, sillä liikekirjanpidon tulkintaympäristössä ei huomioida kunnan kontekstuaalista tilannetta. Pirkkalan kohdalla nopeasti kasvava



Kuvio 16.
Pirkkalan kumulatiivinen tilikauden yli-/alijäämä, €/asukas

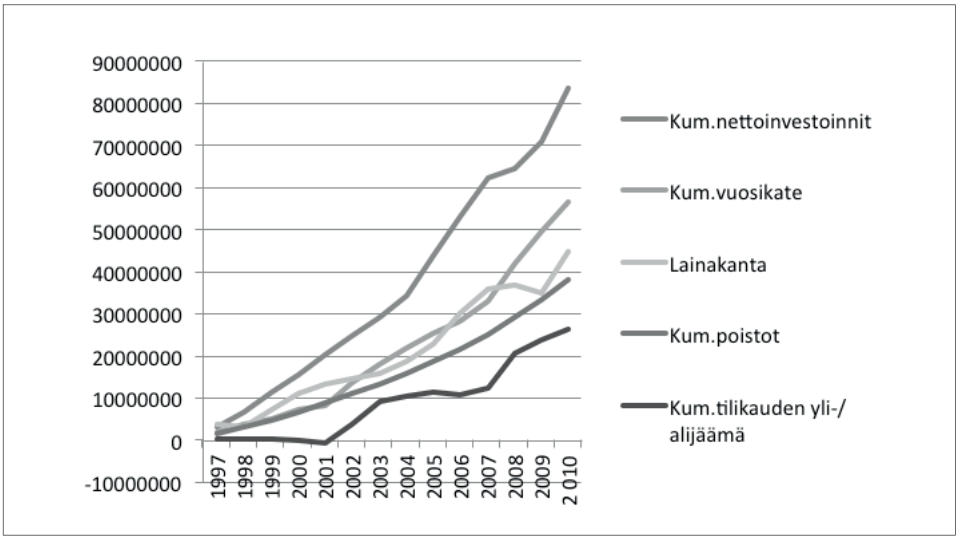
väestö selittää nopeaa velkaantumista, mutta tämä ei näy tuloslaskelman kuvaamassa ylijäämässä. Velkaantuminen ei ole merkki tasapainoisesta kuntataloudesta, sillä se kuvastaa kunnan rahojen riittämättömyyttä.



Kuvio 17.
Pirkkalan kumulatiivisia taloudellisia tunnuslukuja, €/asukas

Liikekirjanpidon tulkintaympäristöön liittyy oletus siitä, että kunnan nettoinvestointien on vastattava kunnan poistoja, jotta voidaan tehdä päätelmiä tulorahoituksen riittävyydestä ja sitä myötä kunnan talouden tasapainosta. Pirkkalan kunta on investoinut jokaisena tarkastelujakson vuotena voimakkaasti. Taustalla tähän on kasvava asukasmäärä, jolloin kunta tarvitsee enemmän palvelukapasiteettia. Pirkkalaan muuttaa pääosin nuoria, perheellisiä ja työssäkäyviä asukkaita, jolloin palvelun tarve näkyy ensimmäiseksi lasten päivähoidossa ja opetuksessa. Pirkkalaan on rakennettu tarkastelujakson aikana uusi päiväkoti melkein joka vuosi. Voimakas investointitarve on johtanut kunnan velkaantumiseen. Myös kunnan kassavaroissa on tapahtunut pientä vähentymistä, vaikka Pirkkala on kuitenkin pääosin rahoittanut investointinsa lainarahalla. (Kuvio 18)

Kuviossa 17 on esitetty Pirkkalan taloudellisia tunnuslukuja asukaskohtaisesti, kun taas kuviossa 18 samat tiedot esitetään euromääräisinä summina. Näitä kahta kuviota verrattaessa voidaan huomata, että Pirkkalan nopeasti kasvava väestömäärä pienentää asukaskohtaisia euromääriä, jolloin muutokset eivät näy niin voimakkaasti.



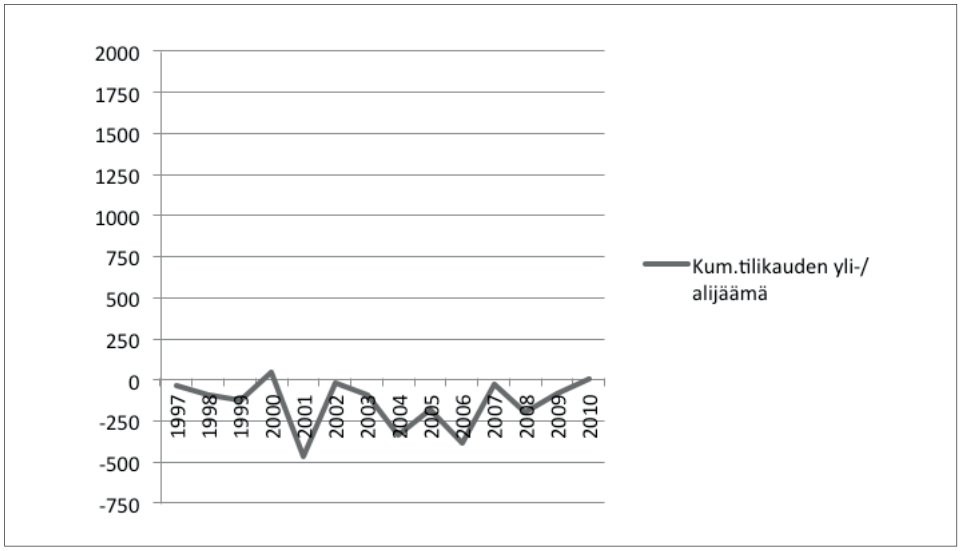
Kuvio 18.
Pirkkalan kumulatiivisia taloudellisia tunnuslukuja, €

Tuloslaskelman antaman informaation perusteella ei saada tietoa kunnan tehokkuudesta tai oikeudenmukaisuudesta. Siitä ei voi päätellä kuntalaisten tyytyväisyyttä, palvelutuotannon onnistumista tai palvelukapasiteetin riittävyyttä. Pirkkalassa saattaa nopeasta väestönkasvusta johtuen olla esimerkiksi ongelmia

palvelujen järjestämisestä kaikille uusille asukkaille. Tätä ei kuitenkaan voi päätellä tuloslaskelman ylijäämästä.

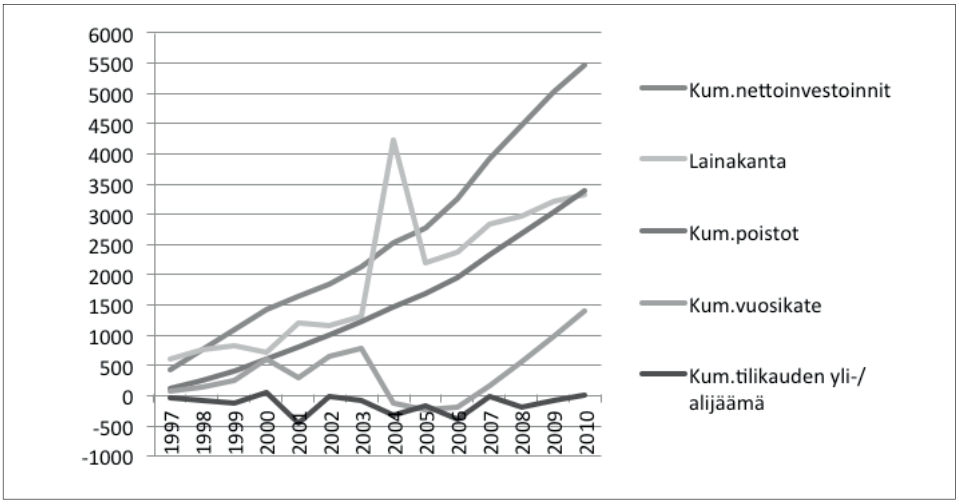
4.4.2 Kemijärvi

Kemijärvellä tuloslaskelmien tilikaudet ovat vuosina 1997, 1998, 1999, 2001 ja 2003–2006 muodostuneet alijäämäisiksi. Ylijäämäisiä tilikausia ovat vuosina 2000, 2002, ja 2007–2010. Kumulatiivisessa tarkastelussa nämä vuodet eivät kuitenkaan nosta tilikautta ylijäämäiseksi muulloin kuin vuosina 2000 ja 2010. Alla olevassa kuviossa 19 on kuvattu kumulatiivinen ali-/ylijäämä Kemijärven kaupungissa asukaskohtaisesti laskettuna.



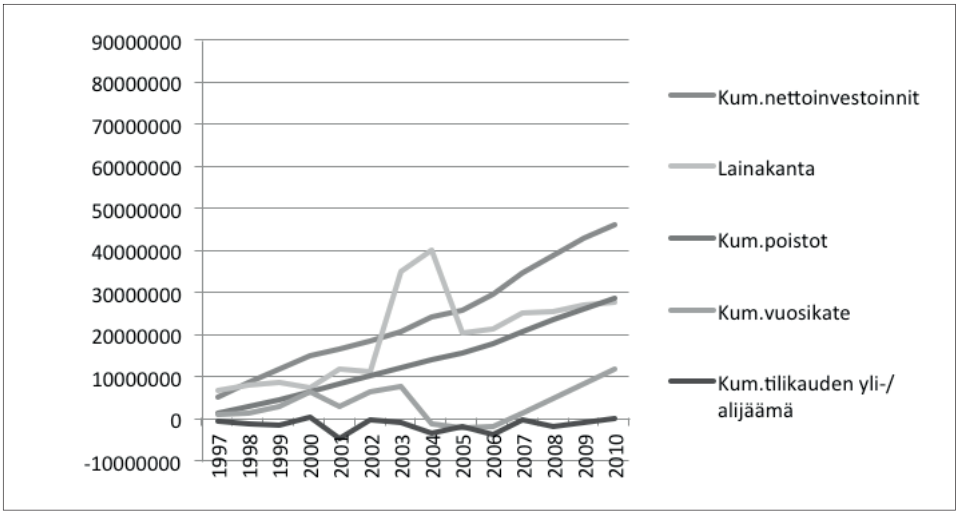
Kuvio 19.
Kemijärven kumulatiivinen tilikauden yli-/alijäämä, €/asukas

Liikekirjanpidon tulkintaympäristön mukaiseen tulkintaan liittyy oletus siitä, että kunnan nettoinvestointien on vastattava kunnan poistoja, jotta voidaan tehdä päätelmiä tulorahoituksen riittävyydestä ja sitä myötä kunnan talouden tasapainosta. Kemijärven kaupungin osalta kumulatiiviset poistot ovat olleet koko tarkastelujakson ajan pienemmät kuin kumulatiiviset nettoinvestoinnit. Syynä tähän on kaupungin valitsema strategia satsata elinkeinopolitiikkaan ja näin ollen pyrkiä luomaan uusia työpaikkoja kaupunkiin. Työllisyyden kasvaessa kaupungin verotulot kasvaisivat. (Kuvio 20)



Kuvio 20.
Kemijärven kumulatiivisia taloudellisia tunnuslukuja, €/asukas

Kaupunki on rahoittanut näitä investointejaan velkarahalla. Kaupungin lainakanta onkin kasvanut koko tarkastelujakson ajan. Poikkeuksellinen tilanne oli vuonna 2005, jolloin kaupunki pystyi vähentämään lainakantaansa. Syynä tähän olivat ennakoimattomat yhteisöverotulot. Kemijärven kassavarojen tilanne on ollut koko tarkastelujakson ajan hyvä. (Kuvio 21)



Kuvio 21.
Kemijärven kumulatiivisia taloudellisia tunnuslukuja, €

Kuviossa 20 on esitetty Kemijärven taloudellisia tunnuslukuja asukaskohtaisesti, kun taas kuviossa 21 samat tiedot esitetään euromääräisinä summina. Toisin kuin Pirkkalassa, Kemijärvellä vähentyvä väestö kasvattaa asukaskohtaisesti jaettuja euromääriä. Tällöin vuosittaiset muutokset näkyvät voimakkaasti.

Kemijärven talouden tasapainotilanne näyttää syntyneen alijäämän vuoksi huolestuttavalta. Alijäämästä huolimatta kaupunki on kuitenkin pystynyt tarjoamaan kuntalaisille monenlaisia palveluja[150]. Voidaan myös olettaa, että kaupunkilaiset ovat tyytyväisiä monipuoliseen palvelutarjontaan, eikä kaupungilla näin ollen ole vaikeuksia palvelujen järjestämisessä. Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä alijäämästä voitaisiin päätellä, että kunnan palvelutuotanto on tehotonta, eikä kaupunkilaisia kohdella oikeudenmukaisesti.[151]

***

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tulkinnan lähtökohtana on tuloslaskelman osoittama ylijäämä tai alijäämä. Tällöin tulkinta on, että Pirkkalan talous on tasapainossa ja Kemijärven talous näyttäytyy epätasapainoisena. Mielenkiintoista näitä kahta tapauskuntaa verrattaessa on kuitenkin se, että Pirkkala on voimakkaasti velkaantunut, ja Kemijärvellä kaupungin kassavarojen tilanne asukasta kohden laskettuna näyttäisi olevan kohtuullinen.

4.5 Keskeiset havainnot liikekirjanpidon tulkintaympäristöstä

4.5.1 Tulkintaympäristön ominaispiirteet

Liikekirjanpidon tulkintaympäristö muodostuu yrityksen tarpeisiin kehitetystä laskenta-ajattelusta ja sen normeeratuista periaatteista, joita sovelletaan kuntatalouteen. Näin ollen kuntaa tarkastellaan entiteettinä. Entiteetti muodostuu raha- ja reaaliprosessista. Yrityksen osalta nämä prosessit ovat toistensa peilikuvia. Kunnalla näin ei ole, johtuen tulojen ja menojen vastikkeettomuudesta. Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tällä ei kuitenkaan ole merkitystä, sillä kunta nähdään entiteettinä. Tällöin ei huomioida kunnan asiallista tai taloudellista perustarkoitusta, joka eroaa yrityksen vastaavista.

Kunnan talouden tasapainossa liikekirjanpidon tulkintaympäristön ominaispiirteenä voidaan pitää kuntaentiteetin lisäksi lyhyttä aikaperspektiiviä. Kunnan talouden tasapainoa mitataan vuosittain laadittavalla tuloslaskelmalla, joten aika-

150 Vrt. Kemijärven ja Pirkkalan palvelutarjontaa, jotka esitellään luvussa 1.5.

151 Tapauskuntien käsittelyn pohjalta voidaan päätellä, että tuloslaskelma sisältää rajoitteita tasapainon mittauksessa. Näitä rajoitteita käsitellään tarkemmin niin liikekirjanpidon kuin toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä luvussa 6.

perspektiivi on yhden tilikauden mittainen. Osaltaan tasapainoa voidaan arvioida myös kuluneiden tilikausien aikana taseeseen kumuloituneen alijäämän tai ylijäämän osalta, mutta tämä on kuitenkin toissijaista.

Tapauskuntien analyysin perusteella nähdään, että jo liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tuloslaskelmalla mitatun kunnan talouden tasapainon ja muiden tilinpäätöslaskelmien antaman informaation välillä saattaa olla ristiriitaa. Tämä on mielenkiintoinen huomio, sillä liikekirjanpidon tulkintaympäristössä pidetään tuloslaskelmaa keskeisenä ja olennaisempana kunnan talouden tasapainon mittarina.

4.5.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta

Kun kunnan talouden tasapainoa tulkitaan liikekirjanpidon tulkintaympäristössä, kunnan talouden tasapaino ymmärretään tasapainona tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen (tuotot) ja menojen (kulut) välillä. Kunnan talouden tasapainon tulkinta on puhtaasti kirjanpitoon perustuva käsitys siitä, että kirjanpito antaa oikean ja riittävän kuvan kunnan talouden tasapainosta. Samalla tuloslaskelman perusteella voidaan tehdä päätelmiä kunnan toiminnan tehokkuudesta ja kuntalaisten välisestä oikeudenmukaisuudesta.

Työ- ja elinkeinoministeriön alaisuudessa toimivan kirjanpitolautakunnan[152] kuntajaoston yleisohjeissa (Suomen Kuntaliitto 2006a; 2006b; 2006c; 2009) annetaan tulkintaohjeita kunnan talouden tasapainosta. Näiden ohjeiden (Suomen Kuntaliitto 2009b, 22) mukaan tuloslaskelman vuosikatteesta voidaan päätellä kunnan tulorahoituksen riittävyyttä. Tulorahoitusta voidaan pitää riittävänä ja kunnan taloutta tasapainoisena, kun vuosikate riittää poistoihin. Näin kunnan talouden tasapainoa tulkitaan myös liikekirjanpidon tulkintaympäristössä.

152 Kirjanpitolautakunnasta säädetään kirjanpitolain (1336/1997) 8. luvun 2. ja 3. §:ssä ja asetuksessa kirjanpitolautakunnasta (784/1973).

5 KUNNAN TALOUDEN TASAPAINO TOIMEKSIANTOTALOUDEN TULKINTAYMPÄRISTÖSSÄ

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristö viittaa kunnan peruslähtökohtaan eli siihen, että kunta on olemassa hoitaakseen kuntalaisilta saamansa toimeksiannon. Ensin on syytä tarkastella seikkaperäisemmin toimeksiantotalouden käsitettä. Tämän jälkeen paneudutaan toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteisiin.

5.1 Kunta toimeksiantotaloutena

Toimeksiantotalouden käsitettä voidaan määritellä vertaamalla sitä ansaintatalouden käsitteeseen. Tässä on kuitenkin syytä ottaa askel pidemmälle ja pohtia sitä, miksi edes on olemassa näitä erilaisia yksiköitä. Taustalta löytyvät taloustieteen perusperiaatteet markkinoiden ja julkisen vallan olemassaolosta. Etenen seuraavassa analyysissä yleisistä periaatteista yksityiskohtaiselle organisaatiotasolle.

Taloustieteessä julkisen vallan olemassaoloa perustellaan markkinoiden epäonnistumisella. Julkisen vallan tarkoituksena on ikään kuin paikata markkinatalouden puutteita. Julkisen vallan perusteet puuttua asiaan ovat usein tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimukset; julkinen valta pystyy hoitamaan jonkun tehtävän tehokkaammin, tai on oikeudenmukaista, että kaikki saavat jonkin tietyn palvelun.

5.1.1 Julkinen valta versus markkinat

Miksi markkinat tai yritykset ovat sitten olemassa? Mitkä ovat niitä puutteita tai epäonnistumisia, joita julkisen vallan toimesta paikataan? Ilman yrityksiä kukin meistä toimisi itsenäisesti ja myisi työpalveluksiaan tai muita tuotannontekijöitään. Tämä vaatisi hyvin tarkasti määritellyt sopimukset siitä, kuka tekee mitä, milloin ja mistä hinnasta. Lisäksi nämä sopimusneuvottelut tulisi tehdä uudestaan ja uudestaan. Niistä syntyisi transaktiokustannuksia (eli informaation, tinkimisen ja päätöksenteon sekä sopimisen ja täytäntöönpanon kustannuksia), joiden välttämiseksi on kätevämpää organisoida osa työtehtävistä ja voimavaroista yrityksiksi. (Ylä-Liedenpohja 1995, 19.)

Markkinat ovat olemassa tasapainottaakseen kysynnän ja tarjonnan. Koska transaktiokustannukset ovat siellä pienet, voidaan sanoa, että sen vuoksi yritykset ovat olemassa (ks. Coase 1937). Kysynnän ja tarjonnan kohtaamisessa muodostuu

hinta, jonka kuluttajat ovat valmiita maksamaan. Julkinen valta taas luo markkinataloudelle puitteet. Julkinen valta antaa lähinnä lainsäädännön avulla pelisäännöt, jotka pyrkivät takaamaan muun muassa yritysten välisen terveen kilpailun. Julkisen vallan perustehtävänä voidaan pitää myös lakien ja järjestyksen valvontaa.

Markkinat eivät kuitenkaan voi hoitaa kaikkia asioita tehokkaasti julkisen vallan luomissa puitteissa. On olemassa hyödykkeitä, joita tarvitaan, mutta joita markkinat eivät ota hoitaakseen tai hoida tehokkaasti. Nämä hyödykkeet ovat julkishyödykkeitä (ks. esim. Tuomala 2009, 48). Markkinat eivät pysty ottamaan huomioon myöskään sitä, että joillakin hyödykkeillä voi olla ulkoisvaikutuksia. Näitä julkisen vallan tarpeellisuuden perusteluja tarkastelen kahdessa osassa, tehokkuus- ja oikeudenmukaisuusperusteluina. Myös epätäydellinen informaatio edellyttää julkisen vallan interventiota. Oikeudenmukaisuuden nimissä julkinen valta huolehtii tehtävistä, joita halutaan turvata kaikille yhteiskunnan jäsenille.

Tehokkuusperustelut

Julkishyödykkeet

Julkinen valta voi hoitaa niin sanotut julkishyödykkeet tehokkaasti. Julkishyödykkeiden tunnusmerkkejä[153] ovat muun muassa poissuljettavuus, jolloin niiden käytöstä ei voida sulkea ketään ulkopuolelle. Julkishyödykkeiden käytettävyyttä ei haittaa käyttäjien lukumäärä. Julkishyödykkeisiin[154] liittyy myös *vapaamatkustajan* ongelma. Yksittäiset kansalaiset ilmaisevat väärin tarpeensa julkishyödykkeisiin, koska he haluavat nauttia palveluista ja odottavat, että muut maksavat. Nämä vapaamatkustajat hyötyvät palveluista, mutta eivät suostu osallistumaan niiden kustannuksiin. (Tuomala 2009, 73–79.)

Yritykset huolehtivat pääosin yksityishyödykkeiden tuottamisesta[155]. Yksityishyödykkeiden käyttö voidaan rajata yksittäisille henkilöille, eikä niiden rajakustannus ole nolla. Yksityishyödykkeisiin ei liity vapaamatkustajan ongelmaa, sillä kukin maksaa oman hyödykkeensä. Hyödykkeitä voidaan jaotella julkis- ja yksityishyödykkeiden lisäksi myös meriittihyödykkeisiin (ks. Musgrave & Musgrave 1973). Meriittihyödykkeellä tarkoitetaan hyödykettä, joka olisi yksilölle hyväksi, mutta jota yksilö ei välttämättä kuluta optimaalista määrää yhteiskunnan näkö-

153 Majakka-esimerkki on tyypillinen tapa esittää julkishyödykkeen ominaisuuksia. Majakan rakentamis- ja ylläpitokustannuksiin ei vaikuta se, kuinka monta laivaa sen ohi kulkee, siis rajakustannus tarjota julkishyödykettä yhdelle lisäyksilölle on nolla. Majakan tuottamien suunnistamista helpottavien palvelujen käyttäjistä on erittäin vaikea rajata ketään pois. Ks. lisää esimerkiksi Ylä-Liedenpohja 1995; Tuomala 2009.

154 Tätä tarkastellaan usein rajakustannusten näkökulmasta. Rajakustannus viittaa kokonaiskustannuksen muutokseen, jonka yhden lisäyksikön tuotanto aiheuttaa. Julkisessa palvelussa rajakustannus on pieni, sillä esimerkiksi yksi uusi oppilas luokassa ei merkittävästi lisää opetuksen kokonaiskustannuksia. Tämä ajattelumalli toimii vain siihen asti kun kunnan palvelukapasiteetissa on tilaa, eli kunnes luokkakoko on niin suuri, että on perustettava toinen luokka. Ks. lisää esim. Tuomala 1997.

155 Huom. toki myös yksilöt voivat tuottaa yksityishyödykkeitä.

kulmasta. Tällöin yhteiskunta voi lisätä tällaisen hyödykkeen kulutusta säädöksillä tai tarjoamalla sitä ilmaiseksi. Perinteinen esimerkki meriittihyödykkeestä on koulutus.

Ulkoisvaikutukset

Toinen julkisen vallan olemassaolon peruste tehokkuuden nimissä ovat ulkoisvaikutukset. Ne syntyvät, kun yhden taloudenpitäjän toiminta vaikuttaa suoraan toisen taloudenpitäjän kulutus- ja tuotantomahdollisuuksiin. Kyseinen taloudenpitäjä ei ota huomioon toimintansa vaikutuksia muihin, eli taloudessa on puuttuvia markkinoita. Tällöin on katsottu tarpeelliseksi, että julkinen valta tulee väliin. (Tuomala 2009, 83–93.)

Sekä yritysten että julkishallinnon tuottamilla hyödykkeillä on ulkoisvaikutuksia. Ulkoisvaikutukset voivat olla positiivisia tai negatiivisia. Tyypillisesti negatiivisia ulkoisvaikutuksia ovat ruuhkautuminen tai saastuttaminen.[156] Positiiviset ulkoisvaikutukset koskevat esimerkiksi koulutusta[157]. Joskus ulkoisvaikutusten määritteleminen on hankalaa. On vaikea ratkaista, milloin kyse on todella ulkoisvaikutuksesta, milloin mielipahasta.

Epätäydellinen informaatio

Julkisen vallan interventiota tai vastaavasti markkinoiden epäonnistumista on perusteltu myös epätäydellisellä informaatiolla. Markkinoilla saattaa syntyä tilanne, jossa toisella osapuolella on käytettävissään enemmän tietoa kuin toisella. Epätäydellisestä informaatiosta syntyy kahdenlaisia ongelmia: haitallinen valikoituminen (*adverse selection*) ja moraalinen riski (*moral hazard*). Tyypillinen esimerkki epätäydellisestä informaatiosta on vakuutuksen ottaminen.[158] Tällöin julkinen valta voi pakottaa kansalaiset ottamaan vakuutuksen (esim. sosiaalivakuutus) ja voi estää näin valikoitumisongelman ja parantaa tehokkuutta.

Julkisen vallan interventio markkinoille ei kuitenkaan välttämättä takaa tehokasta lopputulosta (*government failure*). Hyvää tarkoittavat toimenpiteet eivät toteudukaan halutulla tavalla tai tuota haluttuja lopputuloksia. Voi myös olla, että julkinen valta ei ajakaan kansalaisten etua, vaan poliittiset päättäjät tai byrokraatit ovat itsekkäitä.[159] Myös poliittiseen prosessiin liittyy epätäydellisyyksiä.

On olemassa myös taloustieteilijöitä, jotka luottavat markkinamekanismin kykyyn hoitaa kansantalous ja uskovat, ettei julkista sektoria tarvita. Julkisen

156 Esimerkiksi uimahallin käyttäjämäärän kasvaessa liian suureksi muuttuu ulkoisvaikutus negatiiviseksi. Uudet moottoritiet saattavat kannustaa yksityisautoiluun, jolloin ilmansaasteet lisääntyvät.

157 Vrt. meriittihyödyke edellä.

158 Rothschild & Stiglitz (1976) esittelivät vakuutusesimerkin epätäydellisen informaation tapauksessa. Ks. luku ”Itsekkyyden monitulkintaisuus”.

159 Esimerkiksi Niskasen byrokratiateorian mukaan byrokraatit pyrkivät kasvattamaan toimialaansa ja käyttävät resurssit omien tavoitteidensa mukaisesti. Ks. lisää Niskanen 1971.

sektorin sopivasta koosta voidaan olla myös montaa mieltä.[160] Markkinatkaan eivät tosin kykene ratkaisemaan kaikkia yhteiskunnan ongelmatilanteita. Tällöin puhutaan markkinoiden epäonnistumisista (*market failure*) (ks. Tuomala 2007, 181). Markkinat epäonnistuvat esimerkiksi silloin, kun ne ovat epätäydelliset.[161] Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa taloudenpitäjillä on markkinavoimaa vaikuttaa markkinoilla syntyvään hintaan. (Tuomala 2009, 49–51 ja 53–56.)

Oikeudenmukaisuusperustelut

Julkinen valta huolehtii myös tehtävistä, jotka voisivat olla yksityisen sektorin vastuulla, kuten terveys- ja koulutuspalvelut. Nämä tehtävät julkinen sektori on ottanut vastuulleen, koska se nähdään oikeudenmukaisena.

Julkinen sektori ottaa oikeudenmukaisuussyistä huolehtiakseen myös muita tehtäviä. Nämä oikeudenmukaisuussyyt liitetään usein tulonjakokysymyksiin (redistribuutio). Julkinen valta puuttuu markkinoiden toimintaan, ottaa osan yksityisen sektorin resursseista ja jakaa ne uudelleen, jotta tulonjaosta saataisiin oikeudenmukaisempi. Myös niin sanotussa julkisen vallan allokaatiotehtävässä on kyse oikeudenmukaisuudesta. Julkinen valta arvottaa ja kohdistaa erilaisiin tehtäviin resursseja, jotta niiden hyödyistä voisivat nauttia kaikki kansalaiset.[162]

Edellä ei ole tehty eroa julkisen vallan ja kunnan välillä, kun on tarkasteltu julkisen vallan ja markkinoiden työnjakokysymyksiä. Kunnan itsehallintoa voidaan kuitenkin pitää eräänlaisena työnjaollisena kysymyksenä. Valtion ja kunnan välillä on sopimus siitä, mitkä tehtävät ovat valtion vastuulla, mitkä kunnan. Kunnan vastuulla olevat tehtävät ovat usein sellaisia, jotka edellyttävät paikallisten tarpeiden ja olosuhteiden tuntemista (mm. Oulasvirta & Brännkärr 2001; Sallinen 2005). Valtion tehtävät voidaan taas järjestää kansallisella tasolla kaikille samanlaisina. (Vrt. Ryynänen 2004; 2005 ja Ryynänen & Uoti 2009.)

160 Niin sanottu yövartijavaltionäkemys viittaa julkisen vallan pelkistettyyn rooliin. Tällöin julkisen vallan tehtävänä on turvata markkinoiden toiminta ja huolehtia vain sellaisten hyödykkeiden tuottamisesta, joita markkinat eivät tuota (tehokkaasti). Toisaalta voidaan olla sitä mieltä, että julkisen vallan on oikeudenmukaisuuden nimissä tasattava markkinoilla syntyvää tulonjakoa.

161 Ovatko markkinat sitten koskaan täydelliset? Teoreettisessa mielessä epätäydellisillä markkinoilla ei esiinny monopoli- tai ogilopoliasetelmia, ks. Tuomala 2007, 181.

162 Julkisen sektorin tehtävinä pidetään talouden vakaasta kehityksestä huolehtimista (stabilisaatio- eli vakauttamistehtävä), investointi-, tuotanto- ja kulutuspäätösten ohjaamista (allokaatio- eli voimavarojen ohjaamistehtävä) ja hyvinvoinnin jakautumisesta huolehtimista (distribuutiotehtävä). Ks. lisää Laakso & Loikkanen 2004, 388. Ks. myös Musgrave 1959.

5.1.2 Toimeksiantotalous versus ansaintatalous

Teoreettisesti tarkasteltuna kunta on toimeksiantotaloutta (ks. esim. Hosiaisluoma 1969, 15–20). Kunta on saanut kuntalaisilta tehtävät, joita he haluavat kunnan järjestävän. Tämä tapahtuu verorahoitteisesti, eli kuntalaiset myös maksavat kunnalle näiden tehtävien hoidosta. Kunnan päättäjät ovat kuntalaisten vaaleilla valitsemat edustajat. Käytännössä kunnan tehtävien määritteleminen tapahtuu valtion toimesta lakeja säätämällä, mutta voidaan ajatella, että kuntalaiset ovat myös äänestämällä valinneet ne edustajat, jotka tekevät päätöksiä eduskunnassa. Yritykset taas ovat ansaintatalouksia. Niiden tarkoituksena on ottaa hoitoonsa sellaisia tehtäviä, joiden tuottamisesta voidaan saada voittoa. Yritysten päätöksentekijät ovat ylin johto.

Kunnan toimeksiantotaloudellista luonnetta voidaan tarkastella teoreettisessa mielessä päämies-agenttisuhteen avulla[163] (ks. Laffont & Martimort 2002; Laffont 2003). Myös yrityksessä on päämies-agenttisuhteita. Päämies-agenttiteoriassa tarkastellaan kahden eri toimijan välistä suhdetta, jossa toinen taho antaa toiselle taholle hoidettavaksi tehtävän ja rahat sitä varten. Päämies-agenttiteoriassa analysoinnin kohde on päämiehen (tehtävänantaja ja rahoittaja) ja agentin (tehtävänhoitaja) välinen sopimus. Tuossa sopimuksessa pitäisi pystyä määrittelemään ne tavoitteet ja keinot, joita agentin tulisi toteuttaa. Näin tarkkaa sopimusta ei käytännössä kuitenkaan voida koskaan tehdä. Päämies-agenttiteoriassa tarkastellaankin niitä intressiristiriitoja, joita päämiehen ja agentin välillä on. (Ks. lisää esim. Valkama 2004.)[164]

Päämies-agenttiteoriaa on sovellettu useissa yhteyksissä julkiselle sektorille.[165] Teoria auttaakin tunnistamaan päämies-agenttisuhteita, joita kunnissa voi olla useita (esim. kunta-kuntalaiset, kunta-valtio) (ks. esim. Mayston 1993, 76). Päämiehet saattavat myös vaihtua kesken kaiken; päämiehiä syntyy lisää, heitä kuolee, he muuttavat toiseen kuntaan tai heitä muuttaa lisää. Agentti kuitenkin pysyy. Tämä on päämies-agenttiteoriassa ongelmallista. (Vrt. Ross 1973.)

---

163 Näin on tehnyt esimerkiksi Kärki 2008, 62–65.

164 Päämies-agenttiteoriaan liittyy kaksi ongelmaa, jotka koskevat päämies-agenttisuhteita: ”The first is the agency problem that arises when (a) the desires or goals of the principal and agent conflict and (b) it is difficult or expensive for the principal to verify what the agent is actually doing. The problem here is that the principal cannot verify that the agent has behaved appropriately. The second is the problem of risk sharing that arises when the principal and agent have different attitudes toward risk. The problem here is that the principal and agent may prefer different actions because of the different risk preferences” (Eisenhardt 1989, 58). Ensimmäiseen ongelmaan viitataan käsitteillä *moral hazard* ja *adverse selection*, toista ongelmaa kuvataan käsitteellä *risk sharing*. Ks. lisää päämies-agenttisuhteiden ongelmista Eisenhardt 1989. Ks. myös Kivistö 2007. Vrt. myös luvut ”Itsekkyyden monitulkintaisuus” ja ”epätäydellinen informaatio”.

165 Mm. Mayston 1993; Oulasvirta 1994; Bowlin 1997; Selden et al. 1999; Meklin 2002a; Valkama 2004 ja Kivistö 2007.

Yrityksen osalta päämies-agenttisuhde on omistajan ja yrityksen johdon välillä. Omistaja sijoittaa rahat yritykseen ja edellyttää sijoittamalleen pääomalle tuottoa. Omistajia eli päämiehiä voi tulla lisää, tai niiden määrä voi vähentyä, mutta ne eivät varsinaisesti muutu, ainakaan intresseiltään, siinä mielessä kuin kunnassa[166]. Päämiehet voivat myös valita agenttinsa vapaammin. Päämiehen intressit ovat kapea-alaiset verrattuna kunnan päämiesten intresseihin. Kunnassa päämiehet edellyttävät, että heidän sijoituksensa käytetään tuloksellisesti ja että he saavat tarvitsemiaan palveluja. Pääosin yrityksen päämiehet edellyttävät osinkoa, mitä tarkoitusta varten yritys juuri on olemassa (vrt. yrityksen taloudellinen perustarkoitus). Heillä voi olla myös muita intressejä yritystä kohtaan, joita he toteuttavat lähinnä valitsemalla sijoituskohteensa.[167]

5.1.3 Kunta versus yritys

Kunnallistalouden oppikirjoissa aloitetaan kunnan olemassaolon tarkastelu niin sanotusti alusta. Eläimillä on luontainen tarve elää laumoissa, näin myös ihmisillä. Tästä laumoittumisesta ovat kunnat saaneet alkunsa. On todettu olevan helpompaa, että valitaan laumasta muutama hoitamaan yhteisiä asioita, kuin että jokainen hoitaisi ne yksinään[168]. (Kilpiö 1956, 15–19.) Kunta on syntynyt kollektiivisesta päätöksestä valita tietty taho yhteisten asioiden hoitajaksi.

Kunnan talouden esittelyssä lähdetään usein liikkeelle vertailuasetelmasta suhteessa yritystalouteen. Kunta toimii verovaroin, ja se tuottaa pääasiassa ilmaispalveluja. Lähtökohtaisesti voidaan kuitenkin tarkastella syitä toiminnan taustalla. Yritys aloittaa toimintansa jonkun tarkoituksen vuoksi; tämä *asiallinen perustarkoitus* voi olla esimerkiksi tuotteiden tai palvelujen tuottaminen. Vastaavalla tavalla kunta tuottaa palveluja tai tuotteita. Erilaisuus näkyy niissä ehdoissa, joiden pitää täyttyä, jotta nämä talousyksiköt ryhtyvät toimeen. Yritys aloittaa toimintansa tuottaakseen tuottoa omistajilleen, eli toiminnan on tuotettava voittoa. Kunnalla tämä *taloudellinen perustarkoitus* tarkoittaa, että tulot riittävät menojen kattamiseen. (Ks. Meklin 2002a.)

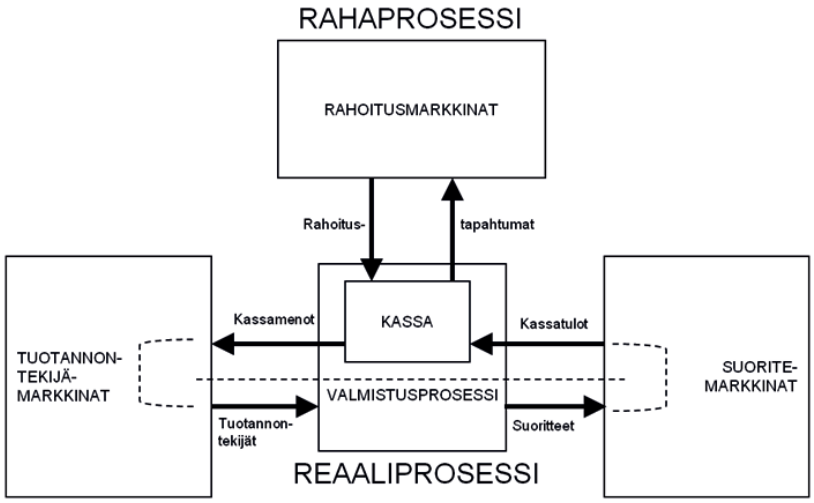
166 Päämiehet voivat lopettaa sijoitussuhteensa, jolloin myös heidän intressinsä yritystä kohtaan häviää.

167 Koska teorian painopiste on kuitenkin päämies-agenttisuhteen ongelmakohdissa, siitä ei varsinaisesti ole apua toimeksianto- ja ansaintatalouden syvemmässä analyysissä. Päämies-agenttiteoria lähtee oletuksesta, että päämiehellä ja agentilla on tietyt intressinsä. Toimeksiantotalouden määrittelyssä on kai syytä lähteä siitä, miksi kunta on edes olemassa, miksi se olisi agentti ja mikä on kuntalaisten osuus tässä toimeksiannossa.

168 Vrt. yrityksen muodostumiseen markkinoilla.

Talousprosessien erot

Yrityksen talousprosessia voidaan kutsua pääoman kiertokulkukaavioksi (ks. esim. Artto 1968, 23 tai Honko 1969, 31–33) tai yrityksen synteettiseksi määritelmäksi (Lehtovuori 1972, 19–22). Yritys toimii kolmilla markkinoilla: tuotannontekijä-, rahoitus- ja suoritemarkkinoilla. Yrityksen talousprosessi jakautuu reaali- ja rahaprosesseihin.

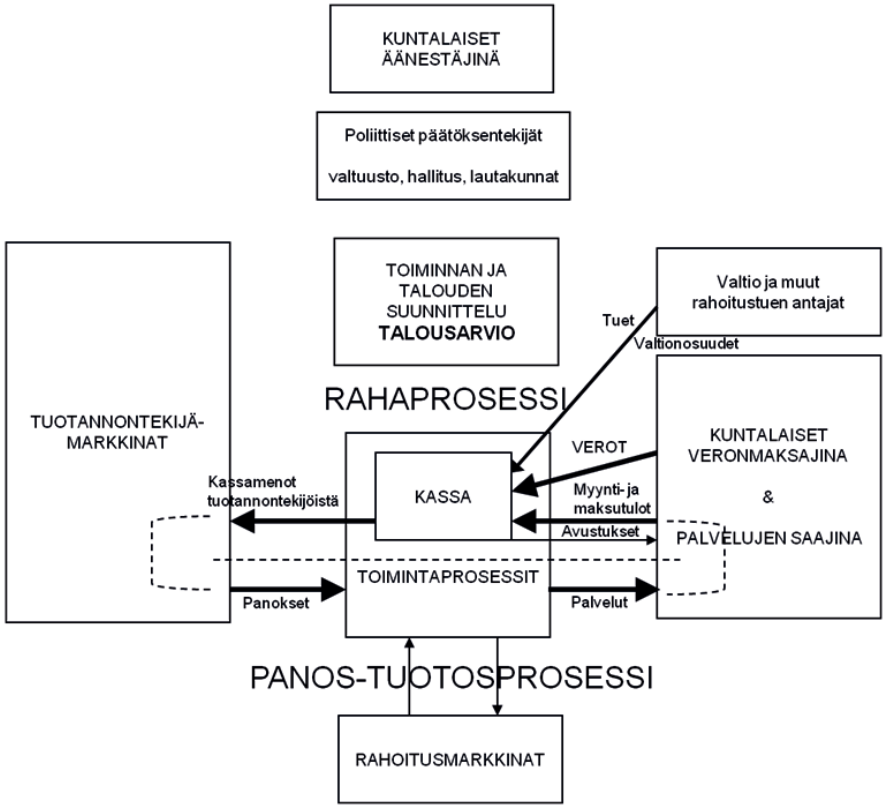


Kuvio 22.
Yrityksen talousprosessi (Leppiniemi 2010)

Reaaliprosessissa liiketapahtuma syntyy yrityksen vastaanottaessa tuotannontekijöitä, kuten rakennuksia, koneita, raaka-aineita, työpanoksia ja vuokrauspalveluja tai yrityksen luovuttaessa suoritteita, tavaroita ja palveluja (Leppiniemi 2010). Yrityksellä rahaprosessi on menojen ja tulojen osalta reaaliprosessin peilikuva. Siinä tuotannontekijämarkkinoilta tullutta reaalivirtaa vastaa yrityksen kassasta maksettu rahavirta ja vastaavasti suoritemarkkinoille suuntautuvaa reaalivirtaa yrityksen kassaan tullut rahavirta. (Leppiniemi 2010.)

Kunnan ja yrityksen talousprosessin välillä on olemassa eroja ja yhtymäkohtia. Hallipelto ja Kataja (1980) tarkastelevat näitä yhtymäkohtia ja eroja kolmessa ryhmässä:

> ”1) Toiminnan tavoitteisiin liittyvät, 2) itse toimintaan liittyvät sekä 3) toimintaympäristöön liittyvät” (Hallipelto & Kataja 1980, 29).



Kuvio 23.
Kunnan talousprosessi (Meklin & Näsi 1994)

Toiminnan tavoitteisiin liittyvät erot johtuvat reaali- ja rahaprosessien vastaavuudesta (Hallipelto & Kataja 1980, 30). Yrityksen tavoite on voiton tuottaminen, jolloin yrityksen on oltava liiketaloudellisesti kannattava. Kunnan tavoitteena on palvelujen järjestäminen kuntalaisille, joten liiketaloudellisen kannattavuuden käsite ei sellaisenaan palvele kuntatalouden intressejä. Kannattavuuteen liittyy aina edellytys, että tuloja on enemmän kuin menoja, jolloin syntyy voittoa. Tällä ei ole merkitystä kuntataloudessa. Hallipellon ja Katajan (1980, 30) mukaan kunnassa voidaan sen sijaan tarkastella sosiaalisen kannattavuuden käsitettä[169], jossa

169 Sosiaalisella kannattavuudella tarkoitetaan eräänlaista kunnan jäsenten kokonaishyvinvoinnin edistämispyrkimystä. Hallipelto ja Kataja toteavat, että tämäntapaisen tuloksellisuuden selvittämiseen ei voida käyttää markkinahintoja, sen sijaan on selvitettävä suoritteiden aiheuttamat erilaiset hyötyvaikutukset. Tähän sisältyy melkoisesti ongelmia, koska vastakkain asetetaan usein vaikeasti mitattavia hyötyvaikutuksia ja niiden aikaansaamisesta aiheutuneita kustannuksia. Ks. lisää Hallipelto & Kataja 1980, 30.

tarkastellaan suoritteiden aiheuttamia erilaisia hyötyvaikutuksia. Yhteistä kunnan ja yrityksen toiminnan tavoitteille on pyrkimys tehokkuuteen ja taloudellisuuteen, jolloin kustannusten ja suoritteiden välinen suhde pyritään saamaan mahdollisimman edulliseksi. (Hallipelto & Kataja 1980, 30.)

Talousyksiköiden toimintaan liittyviä eroja ei juuri ole tuotannontekijöiden hankintojen eikä tuotannon järjestelyjen osalta. Pääasialliset erot ovatkin toiminnan rahoituksen puolella (Hallipelto & Kataja 1980, 30). Kunnalla pääosa tuloista ei suoranaisesti liity reaaliprosessiin. Tilinpäätöksen kannalta tällä tulojen, menojen ja reaaliprosessin yhteydellä on suuri merkitys. Yrityksellä tulojen ja menojen yhteys reaaliprosessiin, suoritteeseen ja resursseihin on olemassa. Kunnassa menot johtuvat pääasiassa resurssien hankkimisesta ja suoritteen valmistamisesta, mutta tulot kerätään veroina, jolloin niitä ei voi kytkeä suoritekohtaisesti.

Toimintaan liittyviä eroja ovat myös jatkuvuuteen ja päätöksentekoon liittyvät erot (Hallipelto & Kataja 1980, 30). Kunta on tarkoitettu toimimaan jatkuvasti, joten se ei voi yrityksen tavoin lopettaa toimintaansa, eikä sitä voida myydä tai asettaa konkurssiin. Julkisoikeudellisena yksikkönä kunta toteuttaa demokraattista päätöksentekoa, jolloin kuntalaiset valitsevat vapailla vaaleilla edustajansa kunnanvaltuustoon. Voidaan katsoa, että kunnanvaltuusto päättävänä elimenä on tuotantoprosessin ulkopuolella.

Toimintaympäristöön liittyvistä eroista voidaan todeta, että yritys toimii kolmilla markkinoilla, kun taas kunnalla varsinaisia suoritemarkkinoita ei ole olemassa, tai ne voidaan ainakin nähdä puutteellisina näennäismarkkinoina (ks. lisää Valkama 2004). Myös rahoitusmarkkinoiden rooli on pienempi. Markkinat eivät ainakaan yksin määrää kunnan toimintaa ja taloutta (Näsi & Keurulainen 1999, 46). Kunta on myös sidottu sijaintiinsa. Se ei voi yrityksen tavoin siirtää koko toimintaansa paikasta toiseen. Lisäksi kunnan talousarvio on keskeisellä sijalla toiminnan ja talouden johtamisessa. (Ks. myös Hallipelto & Kataja 1980, 30–31.)

Kuntalaiset versus yrityksen asiakkaat

Jos toimeksiantotaloutta määritellään päämies-agenttiteorian avulla, voidaan kuntalaiset määritellä päämiehiksi[170], jotka antavat tehtävänannon ja rahat. Kunta-

170 Maystonin (1993, 76) mukaan päämies voidaan julkisella sektorilla määritellä kolmella tavalla: 1) äänestäjät, 2) julkisten palvelujen käyttäjät tai 3) vapailla demokraattisilla vaaleilla valitut kansanedustajat. Ensimmäisessä vaihtoehdossa Mayston (1993, 77–79) analysoi kansanedustajien tilivelvollisuutta äänestäjilleen tarkastellen äänestäjien äänestyspäätöksen syntymistä: äänestääkö puoluetta, puolueohjelmaa vai yksittäistä poliitikkoa. Toisena päämiesvaihtoehtona ovat julkisten palvelujen käyttäjät, kuluttajat. Kun tarkastellaan tilivelvollisuutta palvelujen käyttäjien näkökulmasta, saavutetaan se täydellisen kilpailun vallitessa, jolloin palvelujen käyttäjät, kuluttajat voivat äänestää jaloillaan. Maystonin mukaan näin on myös perusteltu julkisen sektorin avaamista kilpailulle, kilpailuttamista, liikelaitostamista ja yksityistämistä. (Mayston 1993, 81.) Selkeyttääkseen päämies-agenttiteorian soveltamista kunnallishallintoon Valkama (2004, 47) vertailee yksityisen sektorin ja kuntasektorin päämies-agenttisuhteita. Yksityisellä sektorilla päämiehet ovat

laisilla on kuitenkin useampia rooleja: Kuntalaiset ovat toimeksiantajia. He ovat päätöksentekijöitä, toiminnan rahoittajia ja palvelujen käyttäjiä. Kuntalaiset ovat kunnan itsehallinnon perusta, mutta samalla myös kunnan pakkojäseniä. (Haveri & Anttiroiko 2009, 197.) Kuntalaisten asemaa voidaan verrata myös osakkeenomistajiin, jotka yhtiökokouksessa valitsevat haluamansa johdon ja siten vaikuttavat yhtiön strategioihin ja toimintaan. Kuntalaiset eivät kuitenkaan ole kuntien omistajia siinä mielessä, että kuntalainen itse voisi päättää omistajuuden purkamisesta ja sijoittamansa pääoman realisoinnista.

Asiakkailla on olennainen merkitys yritykselle. Ilman asiakkaita ei ole yritystä. Pääsääntöisesti asiakkaat voivat itse päättää, ovatko he asiakkaita vai eivät[171]. Asiakkailla on yritykseen nähden yksi rooli, hyödykkeiden käyttäjä. Asiakkaat voivat lopettaa yrityksen tuotteiden ostamisen, jos he eivät ole tyytyväisiä yritykseen. Kuntalaiset voivat esittää tyytymättömyytensä äänestämällä kunnanvaltuustoon sellaisen ehdokkaan, joka voisi päättää kunnan asioista tavalla, joka vastaa kuntalaisen näkemystä.

Kuntalaisten asema on kunnassa olennainen. Heillä on intressejä kunnan suhteen, ja he haluavat kunnallisia palveluja, joihin he ovat oikeutetut. He haluavat saada vastiketta verorahoilleen. He eivät halua, että kunta tuhlailee verovarojaan tai laiskottelee toimeksiantoaan suorittaessaan. Kuntalaisten intressinä on muutakin kuin toimeksiannon täyttäminen.

Tehokkuus ja oikeudenmukaisuus kunnassa ja yrityksessä

Julkisen vallan intervention taustalla voidaan nähdä tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimuksia. Näitä samoja vaatimuksia voidaan tarkastella myös vertailtaessa kuntaa ja yritystä. Mitä tehokkuus tarkoittaa yrityksessä, miten se ilmenee? Entä mitä tehokkuus tarkoittaa kunnassa?

Tehokkuus näkyy yrityksessä yksinkertaisen ajatuskulun mukaisesti: mitä enemmän yritys tuottaa voittoa, sitä tehokkaampi se on. Yritys pyrkii tuottamaan hyödykkeensä (palvelut ja tuotteet) siten, että syntyvät kustannukset ovat pienemmät kuin yrityksen liikevaihto. Kustannusten pitäminen mahdollisimman pieninä, eli tuotannon järjestäminen mahdollisimman edullisella kustannus per suorite -suhteella on tehokasta. Liikekirjanpidon avulla yritys pystyy selvittämään tehokkuutensa.

Tehokkuuden vaatimus näkyy kunnassa eri tavalla. Kunnassa tehokkuus tarkoittaa ensinnäkin sitä, että kuntalaiset saavat vastiketta verorahoilleen. On kuntalaisten oikeus, että heidän maksamansa verot käytetään tehokkaasti. Kunnan

---

osakkeenomistajia ja agentit johtajia. Monitasoinen kuntaorganisaatio taas itse asiassa koostuu kokonaisesta ketjusta päämies-agenttisuhteita (Valkama 2004, 47 viittaus Dunleavy 1991). Tällöin ei tarvitse tehdä valintaa eri päämiesvaihtoehtojen suhteen.

171 Huom. kuitenkin meriittihyödyke, joka on yhteiskunnassa saatettu säätää pakolliseksi. Tällöin asiakkaat ovat pakosta asiakkaita.

soveltama liikekirjanpito ei suoraan paljasta, miten tehokkaasti kunta on toimintansa järjestänyt.

Kuntalaisten oikeus on myös se, että he ovat samanarvoisessa asemassa kuntaan nähden, huolimatta siitä, mihin sukupolveen tai kuntaan he kuuluvat. Tämä samanarvoinen eli oikeudenmukainen asema tarkoittaa teoriassa sitä, että kuntalaisten kokemat hyödyt (kunnan palvelut) vastaavat heidän tekemiään uhrauksia (maksamat verot, maksut ja taksat). (Ks. myös Kärki et al. 2006; Kärki 2006.)

Yrityksen osalta oikeudenmukaisuutta on vaikea kohdistaa. Yhtäältä oikeudenmukaisuutta voi olla yrityksen hyödykkeiden tasalaatuisuus tai se, että hyödykkeet ovat kaikkien kuluttajien saatavilla. Toisaalta kaikilla ihmisillä ei ole samanlaisia mahdollisuuksia ostaa hyödykkeitä. Yritykset tarjoavat myös asiakkaalle räätälöityjä palveluja ja tuotteita. Oikeudenmukaista voi olla myös se, että hyödykkeen kuluttaja myös maksaa sen. Oikeudenmukaisuus ei kuitenkaan varsinaisesti näy yrityksen perustehtävässä. Yritys tuottaa palveluja ja tuotteita, jotka asiakkaat itse etsivät ja valitsevat. Teoreettisessa mielessä voitaisiin sanoa, että yrityksen ei tarvitse ottaa huomioon oikeudenmukaisuutta, koska se ei ole pääasiallisena tavoitteena.

5.1.4 Kunnan toimeksiantotaloudellisesta määrittelystä

Kuntaa tarkastellaan usein virasto-organisaationa tai rahoituksen näkökulmasta[172]. Vastaavasti kunnasta voidaan puhua myös kuntakonsernina. Nämä molemmat näkökulmat liittyvät kunnan toimeksiantotaloudelliseen määrittelyyn, sillä kun kuntaa tarkastellaan toimeksiantotalouden yksikkönä, kuuluu siihen niin kunnan organisaatio kuin toiminnan järjestäminen.[173]

Kunta organisaationa

Kunnan johtamisessa voidaan erottaa poliittinen ja ammatillinen johtaminen. Poliittisesta johtamisesta huolehtivat kunnan toimielinten ja muiden yksiköiden johtoelimissä olevat luottamushenkilöt. He päättävät poliittisista ja ideologisista valinnoista. Kunnan virasto-organisaatio huolehtii toimeenpanosta, palvelujen konkreettisesta järjestämisestä ja asioiden valmistelusta, eli ammatillisesta johtamisesta. (Haveri & Anttiroiko 2009, 197.)

Ylintä päätösvaltaa käyttävä kunnanvaltuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista, hallinnon järjestämisen perusteista, luottamus-

172 Kunnan tai kaupungin määrittelemisestä ja synnystä mielenkiintoista pohdintaa esittää myös Max Weber klassikoksi muodostuneessa teoksessaan *Kaupunki*, ks. lisää Weber 1992.

173 Tässä tutkimuksessa kunnan organisatorisella rakenteella ja sillä, miten kunta on palvelutoimintansa järjestänyt, ei varsinaisesti ole merkitystä. Haastatteluaineiston tulkitsemisen kannalta on kuitenkin hyvä ottaa huomioon, mitkä ovat ne perusosat, jotka muodostavat kunnan organisaation, sekä mitä kuntakonserni tarkoittaa.

henkilöiden ja johtavien viranhaltijoiden valitsemisesta sekä hyväksyy talousarvion ja tilinpäätöksen. (Kuntalaki 365/1995, 13. §.)

Kunnanvaltuusto tekee päätöksensä kunnanhallituksen esityksestä. Kunnanhallitus johtaa kunnan päivittäistä toimintaa, vastaa kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä valtuuston päätösten valmistelusta, täytäntöönpanosta ja laillisuuden valvonnasta. Kunnanhallitus valvoo kunnan etua ja, jollei johtosäännössä toisin määrätä, edustaa kuntaa ja käyttää sen puhevaltaa. (Kuntalaki 365/1995, 23. §.)

Kunnanhallituksen alaisina toimieliminä toimivat lautakunnat omalla tehtäväalueellaan. Lautakunnat valmistelevat omaa toimintaansa koskevan talousarvioesityksen. Lautakunnat pyrkivät toiminnallaan huolehtimaan lainsäädännössä asetetuista velvoitteista talousarviossa osoitetuilla määrärahoilla. Talousarviossa määritellään myös ne tavoitteet, joihin lautakunnat toiminnassaan pyrkivät. (Haveri & Rönkkö 2005, 70.)

Kuntalain (365/1995, 71. §) mukaan kuntaorganisaatiossa on oltava myös tarkastuslautakunta. Kunnanvaltuusto asettaa tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavalle ajalle. Tarkastuslautakunta huolehtii hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisestä. Tarkastuslautakunnan on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat, ja sen on arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet kunnassa. (Kuntalaki 365/1995, 71. §.)

Kunta konsernina

Kunta on monialainen ja -tahoinen palvelutuotanto-organisaatio. Kunnalla saattaa olla useita netto- tai bruttoyksiköitä, osakeyhtiöitä, tytäryhteisöjä tai liikelaitoksia. Kunnasta voidaankin puhua konsernina. Konsernilla tarkoitetaan useista erilaisista toimintayksiköistä koostuvaa kokonaisuutta, jolla on yhteinen johto. (Meklin et al. 2009, 258.)

Kirjanpitolain käyttöönotto vuoden 1997 alussa toi konsernin käsitteen kuntatalouteen. Konsernia voidaan tarkastella kuntataloudessa esimerkiksi kahdesta näkökulmasta: oikeudellisesta ja toiminnallisesta. Oikeudellinen eli juridinen kuntakonserni määritellään kuntalaissa. Kuntalain eräitä säännöksiä uudistettiin vuonna 2007 (ks. laki kuntalain muuttamisesta 519/2007). Tuolloin tarkennettiin kuntakonsernin rakennetta, konsernijohtoa ja tilinpäätöstä. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Tytäryhteisö on yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolaissa tarkoitettu määräysvalta. (Kuntalaki 365/1995, 16a. §.)

Kunnan konsernijohdon muodostavat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut johtosäännössä määrätyt viranomaiset. Konsernijohto vastaa kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. (Kuntalaki 365/1995, 25a. §.)

Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. Konsernitilinpäätös laaditaan konser-

niyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. (Kuntalaki 365/1995, 68a. §.)

Puhuttaessa konsernista toiminnallisessa mielessä tarkoitetaan sillä tuotantoorganisaatiota, joka toimii usealla eri toimialalla. Konsernin yksiköt ovat tulosyksiköitä, jotka voivat olla erillisiä, juridisia (ulkoisia) yksiköitä tai sisäisiä yksiköitä. (Meklin et al. 2009, 259.) Kuntakonsernin sisäiset toimintayksiköt voivat olla esimerkiksi brutto- tai nettoyksiköitä tai liikelaitoksia, jotka hoitavat kunnan järjestämiä hyvinvointipalveluja. Ulkoiset yksiköt voivat huolehtia esimerkiksi maksullisista tehtävistä tai elinkeinotoiminnan kehittämisestä osakeyhtiön, kuntayhtymän tai muun määräysvallassa olevan yksikön muodossa.[174]

Kunta toimeksiantotaloutena

Kun tarkastellaan kuntaa toimeksiantotaloutena[175], voidaan kunta nähdä kokonaisuutena, joka tarkoittaa kunnan organisaatiota, sen asukkaita, fyysistä sijaintia ja rajoja, elinkeinorakennetta, työllisyyttä, demografista aluetta, kulttuuria ja historiaa. Ajan kuluessa toimeksiantotalous muuttuu; sinne muuttaa uusia asukkaita, syntyy uusia asukkaita, asukkaita myös kuolee ja muuttaa pois. Se mitä toimeksiantotalous on, muuttuu ajassa. Tarkastelun aikajänne onkin pitkä, jolloin myös muuttoliikkeen vaikutukset tulevat näkyviin. Kunnan toimeksiannollinen määritelmä ei siten ole staattinen.[176] Kunta ja kunnallinen itsehallinto[177] on aikanaan määritelty tilanteessa, jolloin kunnan asukkaat pysyivät aloillaan, muuttoliike oli vähäistä, eivätkä asukkaat käyneet töissä naapurikunnassa.[178] Nykyisin muuttoliike on nopeaa, ja sen vaikutukset kuntiin ja kuntatalouteen ovat huomattavia (ks. Kallio et al. 2001 ja Kallio 2006). Pendelöinnistä on tullut pysyvä ilmiö. Kuntakäsitteen sijaan voitaisiin käyttää esimerkiksi työssäkäyntialueen käsitettä.[179] (Vrt. myös Haveri et al. 2011.)

Se, että määrittelen kunnan nimenomaan toimeksiannon hoitajaksi, ei tarkoita sitä, että kunnan tulisi tuottaa palvelut oman organisaationsa voimin. Kunta vas-

174 Ks. lisää kuntakonsernista Meklin et al. 2009, 258–260.

175 Kärki on vertaillut kunnan erilaisia määrittelytapoja: toimeksiantotalous, entiteetti ja sidosryhmäteoreettinen määrittelytapa. Ks. lisää Kärki 2008, 103–104.

176 Kunta-käsitteen uudelleenmäärittelyn tarvetta tarkastellaan myös kunnan perustehtävää määritellessä, ks. lisää Majoinen 2011.

177 Ks. kunnan ja kunnallisen itsehallinnon määritelmästä esim. Soikkanen 1966.

178 Suomen ensimmäinen kunnallisasetus annettiin 1865. Tästä voidaan katsoa kunnallisen itsehallinnon alkaneen. Ks. lisää esim. Jäntti 2011.

179 Vakkurin mukaan työssäkäyntialue voi muodostua useasta kunnasta. Kunta nähdään tällöin paikallistalouden yksikkönä. Ks. lisää Vakkuri 2010a, 26–27.

taa palvelujen järjestämisestä, ja palvelujen tuottamiseen on useita vaihtoehtoisia tapoja.[180]

Toimeksiantotalouden ominaispiirteinä voidaan pitää niitä perusteluja, joiden mukaan julkisyhteisöt ovat olemassa, eli tehokkuutta[181] ja oikeudenmukaisuutta. Toimeksiantotalouteen kuuluu myös tarkastelun pitkä aikaväli.

5.2 Tehokkuus toimeksiantotaloudessa

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön yksi keskeinen ominaispiirre on tehokkuus. Seuraavassa paneudun tehokkuuden käsitteeseen yleisesti sekä erityisesti taloustieteen ja yhteiskunnan kannalta. Tarkoituksena on luoda pohjaa tehokkuusnäkökulmien määrittelemiselle toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteenä.

Tehokkuus-käsitteen määritelmät voivat erota toisistaan riippuen siitä, minkä tieteenalan käsitejärjestelmästä on kyse. Esimerkiksi liiketaloustieteessä tehokkuudesta voidaan puhua kannattavuuden käsitteellä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 19). Koska tämä tutkimus kuuluu kunnallistalouden tieteenalaan, sisältyy tehokkuuden käsitteeseen niin liiketaloustieteen kuin kansantaloustieteen elementtejä.

5.2.1 Tehokkuuden käsite

Yleisesti tehokkuudella viitataan tuotannon järjestämiseen mahdollisimman hyvällä panos/tuotossuhteella. Tehokkuus määritellään panosten ja tuotosten suhteena: miten tuottaa mahdollisimman paljon tuotoksia annetuilla panoksilla tai vastaavasti miten tuottaa mahdollisimman vähillä panoksilla tuotoksia. Tehokkuus on myös suhteellinen käsite. Organisaation tai yksikön panos/tuotossuhteesta ei voida päätellä tehokkuutta ilman vertailutietoa. Tehokkuudessa olennaisia ovat siten kysymykset suhteessa *mihin*. Tehokkuuden selvittämiseksi on tiedettävä, mihin toimintaa verrataan: olemassa olevaan standardiin, toiseen vastaavanlaiseen yksikköön, asetettuihin tavoitteisiin, parhaisiin käytäntöihin tai niin edelleen. (Ks. esim. Vakkuri 2003.)

Jotta tehokkuutta voidaan arvioida suhteessa johonkin, on tiedettävä olemassa oleva nykytila. Tämän vuoksi tehokkuutta pyritään mittaamaan. Tehokkuuden mittaamiseen on kehitetty erilaisia tapoja, kuten esimerkiksi *data envelopment analysis* (ks. Pina & Torres 1992; Vakkuri 2003), *balanced scorecard* (ks. Kasperskaya 2008) tai erilaiset matemaattiset ja ekonometriset mallit (ks. Worthington

180 Vaihtoehtoisista palvelujen järjestämistavoista, ks. esim. Paasio 1992b; Paasio & Heinonen 1994; Valkama 2004; Möttönen & Niemelä 2005; Kallio et al. 2006. Ks. teoreettisesta taustasta Meklin et al. 2009 sekä Williamson 1985.

181 Tehokkuuden nimissä on otettu kantaa optimaaliseen kuntakokoon sekä suomalaisten kuntien riittävään lukumäärään. Vakkuri esittää ns. suuruuden ekonomiaa koskevan keskustelun teoreettista taustaa, ks. tarkemmin Vakkuri 2010b, 35–45.

2000). Tehokkuutta voidaan pyrkiä todentamaan myös tilinpäätöslaskelmilla (vrt. Robinson 1998a).

Tehokkuuteen liittyy kysymys käytössä olevien keinojen ja haluttujen tavoitteiden suhteesta. Tavoitteita on lukemattomia, mutta käytössä olevat keinot ja resurssit ovat rajallisia. Tehokkuudessa kysymys on siis valinnoista. On valittava, mitkä tavoitteet halutaan saavuttaa.

Tehokkuus taloustieteessä

Taloustieteessä tehokkuutta tarkastellaan hyvinvoinnin taloustieteessä[182] yleensä pareto-tehokkuutena, eli tilana, jossa kenenkään hyvinvointia ei voida parantaa huonontamatta jonkun toisen hyvinvointia. Jos näin on, ollaan tällöin niin sanotussa pareto-optimaalisessa tilassa. (Ks. esim. Ng 2004, 26–46.) Tehokkuutta voidaan tarkastella myös kahden alakäsitteen avulla, nimittäin allokatiivisen ja teknisen tehokkuuden suhteen. Allokatiivisella tehokkuudella tarkoitetaan resurssien jakamista mahdollisimman tehokkaasti siten, ettei yhdenkään yksilön/yksikön hyvinvointia voida nostaa ilman negatiivista vaikutusta jonkin toisen hyvinvointiin. Tekninen tehokkuus taas liittyy toiminnan tuotantopuoleen. Teknisestä tehokkuudesta voidaan käyttää myös nimitystä *managerial efficiency.* (Ks. Smith 1996b, 196 tai esim. Rosen 2002.)

Allokatiivista tehokkuutta voidaan vielä tarkastella eri osatekijöiden avulla. Allokatiivinen tehokkuus sisältää taloudellisen tehokkuuden ja kuluttajan tehokkuuden. Siihen liittyy myös käsitys yhteiskunnallisen rajahyödyn ja rajakustannuksen tasapainosta (MSB *marginal social benefit* = MSC *marginal social cost*). Taloudellinen tehokkuus tarkoittaa sitä, että tuotetaan annettu määrä alimmilla mahdollisilla kustannuksilla ja käytetään panoksia sellaisessa suhteessa, että niistä koituvat kustannukset minimoituvat. Kuluttajan tehokkuudesta puhutaan, kun kuluttajat maksimoivat hyötynsä budjettirajoituksella. (Rosen 2002, 93–94.)

Tehokkuus yhteiskunnassa

Yhteiskunnassa tehokkuus voidaan määritellä hyvänä vastikkeena verorahoille, eli *value for money* (VFM, ks. lisää Butt & Palmer 1985), jota on jäsennetty kolmen E:n avulla (*economy, efficiency* ja *effectiviness*):

> ”Value for money is … an expression of the economy, the efficiency and the effectiveness with which all institutions, large and small, operate in public sector” (Butt & Palmer 1985, 9).

182 Hyvinvoinnin taloustiede on taloustieteen haara, jossa tutkitaan tehokkuutta ja tulonjaon oikeudenmukaisuutta. Hyvinvoinnin taloustieteessä pyritään tarkastelemaan mahdollisimman korkeaa yhteiskunnallisen eli sosiaalisen hyvinvoinnin tasoa. Ng määrittelee hyvinvoinnin taloustiedettä seuraavasti: ”welfare economics is a branch of study that endeavours to formulate propositions that enable us to state that social welfare in one economic situation is greater or lesser than in another”, ks. lisää Ng 2004, 2.

Lapsley (1996) tulkitsee kolmen E:n tarkoittavan seuraavaa:

> ”Economy is concerned with minimising the cost of resources acquired or used, having regard to appropriate quality (in short, spending less). Efficiency is concerned with the relationship between the output of goods, services or other results and the resources used to produce them. How far is maximum output achieved for a given input, or minimum input used for given output (in short, spending well)? Effectiveness is concerned with the relationship between the intended results and the actual results of projects, programmes or other activities. How successfully do outputs of goods, services or other results achieve policy objects, operational goals and other intended effects (in short, spending wisely)?” (Lapsley 1996, 112, viittaus National Audit Office 1988).

Neelyn ja kumppaneiden (1995) määritelmä on lyhyempi:

> “Effectiveness refers to the extent to which customer requirements are met, while efficiency is a measure of how economically the firm’s resources are utilized when providing a given level of customer satisfaction” (Neely et al. 1995, 80).

Meklinin (1999, 16) mukaan kolmesta E:stä kaksi ensimmäistä (*economy, efficiency*) viittaavat toiminnan tekniseen tehokkuuteen ja kolmas (*effectiveness*) allokatiiviseen puoleen.

Kolmen E:n sijasta voidaan myös tarkastella neljää E:tä: *efficiency, equity, economy ja effectiveness*. Bailey (2004, 20) esittää neljälle E:lle määritelmiä erilaisista filosofisista näkökulmista käsin. Nämä näkökulmat ovat libertariaaninen, uuslibertariaaninen ja kollektivistinen. Seuraavassa taulukossa 7 on Baileyn (2004, 20) esittämä tiivistelmä.

Le Grandin ja kumppanien (1976, 9) mukaan yhteiskunnallisessa tehokkuudessa on kyse siitä, miten erilaisten hyödykkeiden hyödyt ja kustannukset vaihtelevat eri tuotosten määrän (*level of output*) osalta. Kun hyödykkeen nettohyödyt ovat suurimmat ja resurssit on allokoitu tämän mukaisesti, voidaan sanoa, että yhteiskunta on käyttänyt resurssit tehokkaasti ja että se on tuotosten osalta tehokas. Le Grand ja kumppanit jäsentävätkin yhteiskunnallista tehokkuutta näistä kahdesta näkökulmasta.

Suomalaisessa tehokkuuskirjallisuudessa puhutaan tuloksellisuudesta, kun tarkoitetaan hyvää vastiketta verorahoille (ks. esim. Vakkuri 2006). Tuloksellisuus eli kokonaisrationaalisuus määritellään myös kolmiosaisesti: taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus (Vakkuri 2006, 31). Taloudellisuudella Meklin (1999, 16) tarkoittaa sitä, että määrätyllä kustannuksella saadaan tuotetuksi mahdollisimman paljon suoritteita tai tietyt suoritteet mahdollisimman pienin kustannuksin, eli taloudellisuus lasketaan jakamalla kustannukset suoritteilla (*inputs/costs = economy*, Bailey 1995, 380). Tuottavuus voidaan määritellä suoritteiden ja tuotan-

Taulukko 7.
Neljän E:n määritelmät eri filosofisista näkökulmista (Bailey 2004)

	Libertariaaninen	Uuslibertariaaninen	Kollektivistinen
Tehokkuus	Hyvin kapea käsitys: markkinatehokkuus	Modifioitu markkina-tehokkuus: julkisen intressin hyväksymä	Hyvin laaja käsitys: sosiaalinen tehokkuus
Oikeuden-mukaisuus	Arvioidaan vapaan markkinatalouden hyvinvoinnin tuotoksina: palkkio aikaansaannoksesta ja lahjakkuudesta	Arvioidaan työhön perustuvana hyvin-vointina: oikeudet ja vastuut	Arvioidaan sosiaalisena hyvinvointina: vertikaa-linen oikeudenmukaisuus ja sosiaaliset tarpeet
Taloudellisuus	Turvataan rajoittamalla valtion väliintuloa vain negatiivisten oikeuksien suojaamiseen	Turvataan pyrkimällä opportunismin oikeudenmukaisuuteen määrätyillä markkinoilla	Ei ole relevantti käsite, kun tavoitellaan kollektiivisia tarpeita tuotosten oikeudenmukaisuudella
Vaikuttavuus	Saavutetaan parhaiten puuttumatta asioihin (laissez-faire), eli vapaut-tamalla markkinat maksimoimaan tuottavuutta ja voittoa sekä taloudellisen kasvun hyötyjen kulkeutumista köyhille ryhmille	Rajoitetaan markkinoiden maksimointikäyttäyty-mistä, jossa on tärkeää välttää markkinoiden epäonnistumista, tunnistetaan valtion väliintulon epäonnistumisen mahdollisuus	Saavutetaan parhaiten rajoittamalla markkinoiden maksimointikäyttäytymis-tä, suositaan valtion väliintuloa varmistamaan sosiaalisesti hyväksyttävät tuotokset

nontekijöiden suhteeksi (*outputs/inputs* = *efficiency*, Bailey 1995, 380).[183] Vaikuttavuus voidaan määrittää jakamalla taloudellisuuden komponentit kustannuksilla (Bailey 1995, 380). Toisaalta Meklin (1999, 17) toteaa, että vaikuttavuuden käsite ei ole yhtä määritelty, vaan suomalaisessa keskustelussa käsite on epämääräinen. Vaikuttavuudella saatetaan viitata poliittisten tavoitteiden saavuttamis- tai toteutumisasteeseen, kykyyn aikaansaada vaikutuksia tai resurssien käytöllä aikaansaatuun muutokseen tai muutoksen estämiseen.[184]

183 Ks. tuottavuudesta myös Vaarama 2008.

184 Kuntataloudessa vaikuttavuuden näkökulmia on useita. Vaikuttavuuden osalta voidaan tarkastella esimerkiksi yhteiskunnallista vaikuttavuutta tai asiakasvaikuttavuutta, palvelujen käytön välillisiä tai välittömiä vaikutuksia sekä lyhyt- tai pitkäaikaisia vaikutuksia. Voidaan myös tarkastella, syntyykö vaikutuksia yhden palvelun käytön seurauksena vai monen tekijän yhteisvaikutuksena, syntyvätkö vaikutukset samalla palvelusektorilla kuin

Viime vuosikymmeninä tuloksellisuuden määritelmä tai sen painotukset ovat vaihdelleet (ks. Meklin 2009). Eri aikoina on painotettu eri tekijöitä, kuten henkilöstön tai laadun merkitystä tuloksellisuudessa. Kuitenkin tuloksellisuuden käsitteen taustalta löytyy panos-tuotosmalli, jota on tuottavuuden osalta pohdittu jo 1940-luvulta lähtien[185].

Tehokkuudella viitataan tuotannon järjestämiseen mahdollisimman hyvällä kustannus/suoritesuhteella. Tämä liittyy myös kannattavuuteen. Liiketaloustieteen puolella tehokkuuden ja kannattavuuden käsitteet kietoutuvat toisiinsa. Kannattavuudella viitataan yrityksen kykyyn järjestää toimintansa siten, että voittoa syntyy. Tämän voi nähdä sisältävän oletuksen resurssien käytön tehokkuudesta.[186] Niin kunnalla kuin yrityksellä on tavoitteena järjestää tuotanto siten, että se on taloudellista ja tehokasta. Hallipellon ja Katajan (1980, 30) mukaan taloudellisuudella tarkoitetaan taloudellisten uhrausten (kustannusten) ja aikaansaannosten (suoritusten) välistä suhdetta, joka pyritään samaan mahdollisimman edulliseksi.

Tehokkuutta toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteenä voidaan analysoida kahdesta näkökulmasta. Ensinnäkin tehokkuus liittyy kunnan talouden tasapainon saavuttamiseen. Se on saavuttamisen ehto, se, millaisella taloudenhoidolla tasapaino tulisi saavuttaa. Tässä tehokkuudella viitataan paretotehokkuuden optimaaliseen tilaan. Kunnan talouden tasapainon osalta se tarkoittaa, että tasapaino on saavutettu mahdollisimman optimaalisesti, jolloin kenenkään hyvinvointia ei voi parantaa muiden kärsimättä. Toinen näkökulma liittyy kunnan toiminnan järjestämiseen hyvällä kustannus/suorite-suhteella, jolloin otetaan huomioon tuloksellisuuden näkökulmat. Tässä tehokkuudella viitataan kuntalaisten saamaan vastikkeeseen maksamilleen veroille ja maksuille: *value for money*.

5.2.2 Tehokkuus kunnan talouden tasapainon saavuttamisen ehtona

Kunnan taloudellinen tavoite on tasapaino. Tasapainon saavuttaminen ei kuitenkaan itsessään takaa sitä, että kunnan toiminta olisi järjestetty tehokkaasti. Tasapaino voi syntyä, vaikka menot olisivat ylisuuret, kunhan tulot ovat vastaavalla

---

mihin resurssit on kohdennettu, vaihtelevatko vaikutukset käyttäjien mukaan tai ajan kuluessa sekä ovatko vaikutukset odotettuja, odottamattomia, myönteisiä vai kielteisiä tai mikä on asiakkaan osuus palvelun vaikuttavuudessa. Ks. lisää Meklin et al. 2009, 248–250.

185 Ks. lisää Tomlinson 1994.

186 Meklin ja kumppanit kirjoittavat, että liiketaloudelliseen kannattavuuteen sisältyvät tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus, sillä pyrkimys taloudellisempaan tai tuottavampaan toimintaan parantaa kannattavuutta joko siten, että samat suoritteet tuotetaan pienemmillä kustannuksilla tai samoilla kustannuksilla tuotetaan enemmän myytäviä suoritteita. Lisäksi suoritteiden hinnoissa pitäisi heijastua kansalaisten kokemat hyödyt, joihin vaikuttavat laatutekijät. Maksamalla suoritteen hinnan kansalaiset osoittavat subjektiivisesti, miten korkealle he arvostavat tietyt suoritteet suhteessa tarpeisiinsa ja muihin suoritteisiin. Ks. lisää Meklin et al. 2009, 250.

tavalla suuret. Ylisuuret menot voivat olla merkki tehottomasti järjestetyistä palveluista. Kuten kunnallistalouden vanhoissa oppikirjoissa (ks. esim. Kilpiö 1956 ja Hosiaisluoma 1969) todetaan, kunnan taloudenhoidon tulee olla tehokasta myös siinä mielessä, ettei siihen sisälly tuhlaamista. Kyse kun ei viime kädessä ole kunnan, vaan kuntalaisten rahoista. Tilanne voi olla myös niin, että kunnassa on pienet tulot ja pienet menot, talous tasapainossa, mutta palvelujen laatu on heikkoa. Myöskään tällöin ei voida sanoa, että kunta toimisi tehokkaasti kuntalaisen näkökulmasta. Tasapainon osalta ei voida siis sanoa suoraan, milloin toimeksiantotalous toimii tehokkaasti. Tehokkuutta voidaan kuitenkin pitää toimeksiantotalouden tasapainon saavuttamisen ehtona.

5.2.3 Tehokas kunnan toiminta ja talous

Tehokkuus kuuluu kunnan perusolemukseen. Toimeksiantotalouden tasapainon tehokkuudessa on kyse kuntalaisen näkökulmasta. Kuntalaisen kannalta kunta toimii tehokkaasti, kun kunnan palvelujärjestelmään ei sisälly tehottomuutta. Kunnan toiminnan tavoitteena on palvelujen järjestäminen kuntalaisille tehokkaasti ja vaikuttavasti. Kuntalaisen kannalta tehokkuus tarkoittaa myös sitä, että palvelujen kysyntä kohtaa tarjonnan[187]. Palvelujen ylitarjonta tai alitarjonta ei ole tehokasta. Tehokkuus myös edellyttää, että kunnan palvelujen tarjonta on kohdennettu oikein. Käytännössä kunnan tarjoamilla palveluilla ei voida koskaan täydellisesti tyydyttää palvelujen kysyntää. Kyse on resurssien rajallisuudesta suhteessa olemassa oleviin ja alati lisääntyviin tarpeisiin. Tämän vuoksi nämä resurssit olisi käytettävä mahdollisimman tuloksellisesti, taloudellisesti ja vaikuttavasti. Tehokas kunnan toiminta ja talous tarkoittaa ensisijaisesti sitä, että kuntalaiset saavat vastiketta maksamilleen veroille ja maksuille.

5.4 Oikeudenmukaisuus toimeksiantotaloudessa

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön toinen keskeinen ominaispiirre on oikeudenmukaisuus. Seuraavassa paneudun oikeudenmukaisuuden käsitteeseen yleisesti sekä erityisesti taloustieteen ja yhteiskunnan kannalta. Tässäkin on tarkoituksena luoda pohjaa oikeudenmukaisuusnäkökulmien määrittelemiselle toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteenä. Tämän ominaispiirteen havainnollistamiseksi käytän empiiristä asiakirja-aineistoa lasten päivähoitotapauksesta.

187 Mielenkiintoista tässä huomiossa on se, että tässä neoklassisesta taloustieteestä tulevassa määritelmässä tehokkuus määritellään tasapainon kautta, joka syntyy markkinoilla kysynnän ja tarjonnan välillä. Ks. lisää Arrow & Depreu 1954.

5.4.1 Oikeudenmukaisuuden käsite

Oikeudenmukaisuutta voidaan pitää tasapuolisuutena, yhdenvertaisuutena, tasaarvona, tasavertaisuutena, samanarvoisuutena tai reiluutena. Englannin kielessä oikeudenmukaisuuteen viitataan sanoilla *equity, equality, justice, fairness, rightness* ja *objectivity*. Pohjimmiltaan oikeudenmukaisuudessa on kyse hyötyjen ja haittojen tasapuolisesta jakautumisesta eri tahojen kesken. Oikeudenmukaisuuteen liittyy kysymys, kenen oikeudenmukaisuudesta puhutaan.

Oikeudenmukaisuus oikeudenmukaisuusteorioissa

Oikeudenmukaisuutta teoretisoidaan niin sanotuissa oikeudenmukaisuusteorioissa[188], joissa kussakin on omanlaisensa määritelmä siitä, mitä oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan (ks. esim. Nozick 1974; Rawls 1988; Tuomala 1997; Mill 2000; Sihvola 2003 ja Mäkinen 2004). Seuraavassa käsittelen lyhyesti Rawlsin ja Nozickin teorioita sekä egalitaristista oikeudenmukaisuusteoriaa.[189]

Rawlsin oikeudenmukaisuusteoria

Oikeudenmukaisuusteorian kehittänyt yhteiskuntafilosofi John Rawls (suom. 1988) määrittelee oikeudenmukaisuuden reiluutena (*fairness, fair-play*). Rawlsin mukaan oikeudenmukaisia ovat sellaiset säännöt ja yhteiskunnalliset instituutiot, jotka rationaalinen yksilö valitsisi, tietämättä omia taustojaan, yhteiskunta-asemaansa tai muitakaan ominaisuuksiaan, olosuhteita, joissa hän tulisi elämään tai sukupolveaan, johon tulisi kuulumaan. Yksilöt tekisivät päätöksensä niin sanotun tietämättömyyden verhon (*veil of ignorance*) takana. Nämä yksilöt kuitenkin tuntevat kaikki inhimilliseen toimintaan liittyvät psykologiset lainalaisuudet ja pystyvät ennustamaan erilaisten yhteiskunnallisten järjestelyjen seuraukset yksilöiden kannalta (rationaaliset valitsijat). (Häyry & Häyry 1996, 203.)

Rawlsin oikeudenmukaisuusteorian toisen kulmakiven muodostavat kaksi periaatetta, jotka hänen mielestään tulisivat valituiksi tietämättömyyden verhon takana. Ensimmäisen periaatteen mukaan jokaisen yksilön on saatava olla niin vapaa kuin on mahdollista rajoittamatta muiden yksilöiden vastaavaa vapautta. Toinen periaate sisältää kolme sääntöä, joista ensimmäisen mukaan kaikki hyödykkeet on jaettava yhteiskunnassa tasan (tasajako), ellei voida osoittaa erityistä syytä toimia toisin. Toinen sääntö kuuluu, että kaikilla on oltava vapaus päästä mihin tahansa asemaan yhteiskunnassa. Kolmas sääntö määrää, että tasajaosta voidaan luopua vain siinä tapauksessa, että toimenpide edistää huonoimmassa

188 Oikeudenmukaisuusteorioiden yhteys käytännön elämään jää usein etäiseksi. Tavallisin kritiikki oikeudenmukaisuusteorioita kohtaan onkin väite, että ne ovat utopioita, joilla ei ole mitään käytännön arvoa. Kuitenkin oikeudenmukaisuusteorioita voidaan tietyin edellytyksin soveltaa käytäntöön, ks. tästä lisää Lagerspetz & Räikkä 2007.

189 Tässä käsittelemäni oikeudenmukaisuusteoriat on valittu sillä perusteella, että ne ovat toimeksiantotalouteen kuuluvan oikeudenmukaisuuden kannalta olennaisimmat.

asemassa olevien etua (niin sanottu differenssiperiaate). (Häyry & Häyry 1996, 203.) (Ks. lisää Rawls 1988.)

Nozickin oikeutusteoria
Robert Nozick (1974) määrittää oikeudenmukaisuuden omistuksen historialliseksi oikeutukseksi. Nozick ei näe oikeudenmukaisuutta minkäänlaisena lopputilana tai sen tavoitteluna (kuten esimerkiksi tasajako, suurin yleinen hyöty, perustavien tarpeiden tyydyttäminen tai huonoimmassa asemassa olevien pysyminen hengissä). Nozickin mukaan nämä mallit loukkaavat perustavia ihmisoikeuksia, koska ne mahdollistavat puuttumisen yksilöiden vapauteen ja omaisuuteen muiden yksilöiden edun nimissä. (Häyry & Häyry 1996, 205.) Nozick määrittelee oikeudenmukaisuuden niiden prosessien suhteen, jotka hallitsevat taloudellisia suhteita. (Tuomala 1997, 49.)

Nozickin käsityksen mukaan oikeudenmukaisuus on luonteeltaan historiallista ja liittyy omaisuuden hankintaan, hallintaan ja siirtämiseen muille. Nozick esittää kolme oikeudenmukaisuusperiaatetta, joista ensimmäinen määrää, että yksilöt ovat oikeutettuja omaisuuteen, jonka he ovat hankkineet oikealla tavalla. Toinen periaate kertoo, että yksilöt ovat oikeutettuja omaisuuteen, jonka he ovat saaneet haltuunsa vapaalla kaupankäynnillä tai lahjoituksina. Kolmannen periaatteen mukaan kukaan ei ole oikeutettu mihinkään omaisuuteen, jota ei ole hankittu kahdessa ensimmäisessä periaatteessa mainituilla tavoilla. (Häyry & Häyry 1996, 205–206.) (Ks. lisää Nozick 1974.)

Egalitaristinen oikeudenmukaisuus
Egalitaristinen oikeudenmukaisuus edellyttää yksilöiden yhdenmukaista kohtelua. Egalitarismi eli tasa-arvo-oppi näkee kaikki ihmisyksilöt yhdenvertaisina, ja he ovat tämän perusteella oikeutettuja tarpeiden yhtäläiseen tyydytykseen. Egalitarismin mukaan ihmisyksilöiden erilainen kohtelu on oikeutettu vain erilaisten tarpeiden perusteella, ei sukupuolen, rodun tai muun ominaisuuden vuoksi. Egalitaristinen oikeudenmukaisuuskäsitys on lähellä tasapuolisuutta, sillä yhtäläistä tarpeiden tyydytystä pidetään oikeudenmukaisena. (Häyry & Häyry 1996, 207.) Egalitarismi liitetään tulojen ja varallisuuden tasajakoon (Tuomala 1997, 56). Egalitarismisssa kysytään, *mitkä tarpeet*, ei *kenen tarpeet*. Tavoitetilana on mahdollisimman monen suurin mahdollinen onnellisuus. (Häyry & Häyry 1996, 207.) (Ks. lisää esim. Tuomala 1997.)

Oikeudenmukaisuus taloustieteessä

Taloustieteessä oikeudenmukaisuutta tarkastellaan niukkojen hyödykkeiden jakokysymyksissä. Oikeudenmukaisuusnäkökulmaa analysoidaan erityisesti hyvin-

voinnin taloustieteessä[190]. Hyvinvoinnin taloustieteessä[191] oikeudenmukaisuus liittyy yhteiskunnan kokonaishyvinvoinnin määritelmään. Perinteisesti julkistaloustieteessä voidaan tarkastella oikeudenmukaisuutta tehokkuuden ehdoilla ja toisinpäin. Oikeudenmukaisuus ja tehokkuus voidaan asettaa myös vastakkain (Bailey 1995, 7). Tähän viitataan termillä *the (big) tradeoff*, joka tarkoittaa sitä, että oikeudenmukaisuuden ja tehokkuuden välillä vallitsee kaupankäyntilanne, jossa oikeudenmukaisuuden parantaminen samanaikaisesti saattaa vähentää taloudellista tehokkuutta ja päinvastoin. Tehokkuus ymmärretään väljästi pyrkimykseksi saavuttaa maksimaalinen tuotanto, joka kansantalouden olemassa olevilla resursseilla voidaan saada aikaiseksi (taloudellisen kasvun pyrkimys, *economic efficiency*). Oikeudenmukaisuustavoite taas voidaan väljästi ymmärtää pyrkimykseksi tulojen ja varallisuuden tasaiseen jakautumiseen (*distributive equity*). Tässä tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmassa on kyse taloudellisen kasvun ja tulojen uudelleenjaon välisestä yhteydestä. Tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmassa on kuitenkin verrattava tulonjaontasauksesta aiheutuvia tehokkuustappioita saavutettaviin oikeudenmukaisuusvoittoihin. (Ilmakunnas 1999, 10.)[192] Hyvinvoinnin taloustieteessä tehokkuutta ja oikeudenmukaisuutta ei aseteta vastakkain. Tarkastelun kohteena on tällöin esimerkiksi optimaalinen pareto-tehokkuus, joka takaa oikeudenmukaisen aseman yhteiskunnan jäsenten välillä. Hyvinvoinnin taloustieteeseen kuuluu myös ajatus heikoimmassa asemassa olevan yhteiskunnan jäsenen aseman parantamisesta (ks. lisää Harsanyi 1976).

Oikeudenmukaisuuteen ja sen ymmärtämiseen liittyy kiinteästi ihmisten henkilökohtainen arvomaailma. Se mikä toiselle on oikeudenmukaista, ei ole välttämättä toiselle. Esimerkiksi henkilökohtaisia arvoasetelmia liittyy siihen, miten tulojen uudelleenjako tulisi tapahtua. Tämä tekee tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmasta haasteellisen. (Le Grand et al. 1976, 16.)

Oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella myös kahdesta näkökulmasta: horisontaalinen (*horizontal equity*) ja vertikaalinen (*vertical equity*) oikeudenmukaisuus. Nämä näkökulmat nousevat esille erityisesti silloin, kun tarkastellaan esimerkiksi verotuksen oikeudenmukaisuutta. Tällöin voidaan laajemmassa mittakaavassa puhua sosiaalisesta oikeudenmukaisuudesta (*social justice*) (Bailey 1995, 273[193]). Horisontaalisella oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että samassa

190 Hyvinvoinnin taloustiede voidaan määritellä utilitaristista poliittista filosofiaa ja taloustiedettä yhdistäväksi ja ainakin virallisesti taloudellisen oikeudenmukaisuuden ongelman selvittämiseen tähtääväksi tutkimusohjelmaksi, ks. Mäkinen 2004, 1. Vrt. kuitenkin Ng 2004, 2.

191 Hyvinvoinnin taloustieteessä otetaan kantaa myös Rawlsin oikeudenmukaisuusteoriaan, ks. lisää Harsanyi 1976, 37–63.

192 Tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden asettaminen vastakkain on hyvin perinteinen tarkastelutapa. Tässä tutkimuksessa en näe tehokkuutta ja oikeudenmukaisuutta toisiaan poissulkevina, ks. esim. Ng 2000.

193 Bailey (2004, 20) määrittelee oikeudenmukaisuuden myös osana neljää E:tä, tästä tarkemmin luvussa 5.2.

asemassa olevia ihmisiä tulisi kohdella samalla tavalla, esimerkiksi verottamalla sama osuus samansuuruisista tuloista. Vertikaalisen oikeudenmukaisuuden mukaan verotaakan pitäisi jakautua oikeudenmukaisesti niiden ihmisten kesken, joilla on erilainen maksukyky. On yleisesti hyväksyttyä, että ihmisten, joilla on korkeampi tulotaso, pitäisi maksaa enemmän veroa kuin niiden, joilla on matalampi tulotaso. (Ks. tarkemmin Musgrave & Musgrave 1973, 461–463; Bailey 1995, 273 ja Rosen 2002, 306.)[194]

Oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella myös alueellisesti, alueiden välisenä tasa-arvon toteutumisena rikkaampien ja köyhempien alueiden välillä. Tarkastelu lähtee lähinnä rakenteellisista eroista ja tuloeroista, joihin väestönkehityksellä on merkittävä vaikutus. Tätä oikeudenmukaisuutta on Suomessa pyritty hoitamaan kuntien valtionosuuksilla. (Laurila 1998, 42–43.) Myös aluepoliittisilla keinoilla voidaan tasata alueiden välisiä eroja. (ks. lisää Böckerman & Kangasharju 2007.)

Oikeudenmukaisuusteema nousee esille myös fiskaalisen federalismin periaatteissa. Fiskaalisen federalismin teoriassa yritetään löytää mahdollisimman hyvä työnjako eri hallinnontasojen välille julkisen vallan tehtävien hoitamisessa (Karhu 2001, 151). Seuraavassa esittelen lyhyesti kyseisen teorian periaatteita. *Alueellisen erilaisuuden hyväksymisen periaatteen* mukaan julkisen sektorin päätöksenteko tulee hajauttaa, jos väestön preferenssit, tuotanto- ja muut olosuhteet poikkeavat toisistaan. *Hyötyjä- ja maksajajoukon vastaavuuden periaate* tarkoittaa, että tietyllä alueella hyötyjiä ovat myös ne, jotka maksavat hyötyjen kustannukset. *Keskitetyn tulonjaon periaatteen* mukaan tulojen uudelleenjaosta tulisi päättää korkealla hierarkiatasolla. *Alueellisen neutraalisuuden periaate* edellyttää, että julkisen vallan toimenpiteiden ei tulisi vääristää kilpailua ja taloudellisen toiminnan edellytyksiä eri alueilla. *Keskitetyn stabilisaation periaatteen* mukaan talouden vakauttamiseen tähtäävä suhdannepolitiikka tulisi hoitaa keskitetysti korkealla hierarkiatasolla. *Alueellisten ulkoisvaikutusten korjaamisen periaate* edellyttää alueellisten ulkoisvaikutusten poistamista joko verotuksella tai subventiolla. *Minimipalvelutason turvaaminen* takaa eri kunnissa asuville yhtäläiset palvelut riippumatta kuntien varallisuudesta. *Alueellisten tulotasoerojen tasaus* taas edellyttää kuntien välisten tulotasoerojen tasaamista joko keskinäisellä tasauksella (horisontaalinen tasaus) tai korkeammalta hierarkiatasolta tulevalla tasauksella (vertikaalinen tasaus). Edellä mainittujen periaatteiden toteutuminen edellyttää, että korkeammat hierarkiatasot osallistuvat *julkisten menojen rahoitukseen.* (Karhu 2001, 150–155.)

Oikeudenmukaisuus yhteiskunnassa

Aristoteleen mukaan oikeudenmukaisuus voidaan jakaa kahteen osaan: jako-oikeudenmukaisuuteen ja korrektiiviseen oikeudenmukaisuuteen. Jako-oikeudenmukaisuus viittaa siihen, miten kunnia ja varallisuus jaetaan yhteiskunnassa.

194 Verotuksen osalta yksi iso taloustieteen debatti on pohdinta siitä, onko se todella oikeudenmukaista, että enemmän tienaavat maksavat enemmän veroja. Pitäisikö heidän silloin myös saada enemmän vastiketta veroilleen? Ks. lisää esim. Alaja 2009.

Korrektiivinen oikeudenmukaisuus liittyi yhteiskunnan jäsenten keskinäiseen vuorovaikutukseen. (Yeung et al. 2007, 9.) Pääpiirteissään oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa voidaan kuitenkin tarkastella mahdollisuuksien tai lopputulosten kannalta[195]. Mahdollisuuksien oikeudenmukaisuus edellyttää kaikille yhteiskunnan jäsenille yhtäläisiä mahdollisuuksia menestyä markkinatalouden raameissa. Vastuu menestymisestä jää jäsenille itselleen heidän tekemiensä valintojen suhteen. Lopputulemien oikeudenmukaisuus edellyttää, että yhteiskunnan jäsenten tekemien valintojen jälkeinen tilanne on oikeudenmukainen. (Böckerman & Kangasharju 2007, 198.)

On olemassa myös toisenlaisia käsityksiä yhteiskunnan oikeudenmukaisuudesta[196]. Le Grand (1982) on tutkinut oikeudenmukaisuutta sosiaalipalveluissa (terveydenhuolto, opetus, asuminen ja liikenne). Hän määrittelee oikeudenmukaisuuden (*equality*) viidellä eri tavalla. Ensimmäinen, *equality of public expenditure,* tarkoittaa sosiaalisten palvelujen julkisten menojen oikeudenmukaista jakoa kansalaisten kesken. Toinen määritelmä on *equality of final income*, joka tarkoittaa, että sosiaalipalvelut tulisi allokoida köyhien eduksi siten, että heidän käytettävissään olevat tulot ovat tasavertaiset suhteessa rikkaiden käytettävissä oleviin tuloihin. Kolmas määritelmä, *equality of use,* tarkoittaa palvelujen tarjonnan ja käytön tasaisuutta, siis samanlainen hoito samaan tarpeeseen. Neljännen määritelmän (*equality of cost*) mukaan sosiaalipalvelut tulisi allokoida siten, että palvelujen käytöstä aiheutuvat kustannukset jakaantuvat tasavertaisesti käyttäjien kesken. Viidennen määritelmän mukaan oikeudenmukaisuus on *equality of outcome,* joka tarkoittaa sosiaalipalvelujen vaikuttavuuden tasaisuutta. (Le Grand 1982, 14–16.)

Le Grandin näkemys oikeudenmukaisuudesta sosiaalipalveluissa on lähellä oikeudenmukaisuuden luonnetta toimeksiantotaloudessa. Oikeudenmukaisuus kuuluu kunnan toiminnan lähtökohtiin. Kunnan toimeksiantotaloudelliseen luonteeseen kuuluvaa oikeudenmukaisuutta tarkastellaan tässä tutkimuksessa kahdesta näkökulmasta: sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus ja muuttajien ja kantaväestön välinen oikeudenmukaisuus. Nämä näkökulmat ovat olennaisimmat, sillä toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä oikeudenmukaisuus on nimenomaan kuntalaisten etu pitkällä aikavälillä ja erilaisissa kuntakonteksteissa, joissa muuttoliikkeen vaikutus tulee esiin.[197]

---

195 Böckermanin ja Kangasharjun mukaan perinteisesti anglosaksisissa maissa oikeudenmukaisuus käsitetään yhtäläisinä mahdollisuuksina menestyä markkinoiden asettamissa puitteissa. Tämän vuoksi ei tarvita julkisen vallan puuttumista markkinoiden toimintaan. Eurooppalaisissa maissa ja erityisesti Pohjoismaissa käsitys oikeudenmukaisuudesta on ollut ainakin 1990-luvun lamaan asti lopputulemien mahdollisimman tasainen jakautuminen, jolloin julkisen vallan väliintuloa tarvitaan. Ks. lisää Böckerman & Kangasharju 2007, 198–199.

196 Oikeudenmukaisuudesta suomalaisessa yhteiskunnassa, ks. lisää Saari & Yeung 2007.

197 Myös Kärki & Vakkuri ovat käsitelleet samoja oikeudenmukaisuusnäkökulmia toimeksiantotaloudessa ja ovat käyttäneet käsitteitä *generational equity* ja *spatial equity*. Ks. lisää Kärki & Vakkuri 2008.

5.4.2 Sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus

Sukupolvien välisellä oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että mikään sukupolvi ei saa kuluttaa tulevien sukupolvien varallisuutta[198]. Kunta toimeksiantotaloutena toimii sen perusperiaatteen mukaan, että tuloilla voidaan kattaa menot. Tällöin voidaan ajatella myös sukupolvien oikeudenmukaisuuden toteutuvan, koska kukin sukupolvi kattaa omilla tuloillaan omat menonsa. Tässä tulot ja menot ymmärretään laajasti: ne sisältävät esimerkiksi varat, velat, jaksotetut tulot (tuotot) ja menot (kulut). Sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden turvaamisen lähtökohtana pidetäänkin, että jokainen sukupolvi kustantaa omat palvelunsa, eikä siirrä niitä tulevien sukupolvien maksettavaksi, eikä myöskään kuluta sitä perintöä, jonka edelliset sukupolvet ovat sille jättäneet (Näsi & Keurulainen 1999, 23).

Kilpiön (1956, 15–19) 1950-luvulla esittämä ajatus siitä, ettei julkinen yhdyskunta koskaan kuole eikä lakkaa olemasta, on sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta mielenkiintoinen. Sen vuoksi kunnan taloudenhoidossa tulee pitää erityisesti huolta siitä, että toimeksiantotalouden perusperiaate, tulojen ja menojen tasapaino, toteutuu (ks. lisää esimerkiksi Toiviainen 1926, 13 ja Hosiaisluoma 1969, 46):

> ”Julkisen yhdyskunnan taloustoiminnassa otetaan huomioon toimenpiteiden vaikutus tulevina aikoina ja tulevien sukupolvien taloudenpitoon” (Kilpiö 1956, 17).

Myös Rawls (1988, 166–171) tarkastelee sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden ongelmaa. Rawls pukee sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden ongelman kysymysmuotoon seuraavasti: kuinka pitkälle nykysukupolvi on velvollinen ottamaan huomioon jälkeläistensä vaateet, ja onko se oikeudenmukaista, jos antaa enemmän tuleville sukupolville kuin saa edellisiltä. Rawls liittää sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden toimeentulon vähimmäistasoon sekä investointien oikeaan tasoon, jolloin oikeudenmukaisuus nähdään säästämisen periaatteena. Rawls (1988) kirjoittaa:

> ”Oikeudenmukaisuus ei vaadi, että aiemmat sukupolvet säästävät vain, jotta myöhemmillä sukupolvilla olisi enemmän varallisuutta. Säästämistä vaadi-

198 Sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden käsite on abstrakti, jota voidaan Vinnarin ja Näsin mukaan operationalisoida tilikausien välisellä oikeudenmukaisuudella: ”As an abstract concept, it is operationalized through interperiod equity, which in turn requires that enough taxes and charges are collected in each fiscal period to cover costs incurred in the provision of services during that period.” Tämä operationalisointi ei kuitenkaan ole täysin ongelmatonta, sillä ei voida olettaa, että palvelutuotannon kustannukset vastaisivat kuntalaisten kokemia hyötyjä. Vinnari ja Näsi jatkavatkin: ”Controlling interperiod equity calls for appropriate budgeting and accounting systems, and also equity measures, although the latter are in practices ambiguous and controversial.” Ks. lisää Vinnari & Näsi 2008, 99.

> taan, jotta oikeudenmukaiset instituutiot voidaan täydellisesti toteuttaa ja voidaan varmistaa vapaudelle reilu arvonsa" (Rawls 1988, 169).

Robinson (1998a) toteaa, että sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus perustuu niin sanottuun kultaiseen sääntöön (*the golden rule*):

> "Taxpayers in each time period should finance all current expenditure and should make a contribution to the financing inherited productivity assets commensurate with benefits they receive from those assets" (Robinson 1998a, 31–32, viittaus Musgrave & Musgrave 1973).

Sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden tarkastelemisessa on syytä huomioida myös sukupolven määritteleminen. Arkikielessä sukupolvella tarkoitetaan vanhempien ja lasten muodostamaa ketjua. Saman perheen sukupolvet syntyvät 25–35 vuoden välein (Uusitalo 2007, 310). Yhteiskunnassa elää kuitenkin samaan aikaan ihmisiä eri sukupolvista, mikä vaikeuttaa sukupolven määrittelyä. Robinson (1998a, 33) ehdottaa sukupolveksi samana vuonna syntyneitä. Oikeudenmukaisuuden tarkastelua helpottaisi myös se, että yhteen ikäryhmään voitaisiin sisällyttää useampien sukupolvien edustajia.

Sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella myös elinkaarinäkökulmasta. Ikäryhmien välillä tapahtuvat tulonsiirrot ovat periaatteessa siirtoja elinkaaren yhdestä vaiheesta toiseen. Tulonsiirtoja ei tarvitse nähdä eri ikäryhmien ristiriitana, sillä yleensä ihmiset kuuluvat elämänsä aikana niin aktiivisiin veronmaksajiin kuin passiivisiin lapsiin ja vanhuksiin. (Uusitalo 2007, 311.)

Kuntataloudessa sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella ainakin kahdesta näkökulmasta. Ensiksi oikeudenmukaisuutta voidaan tutkia kunnan varallisuuden kannalta.[199] Voidaan selvittää, miten kunnan varallisuus on kertynyt ja miten se on vuosien saatossa kasvanut tai vähentynyt. Näin ollen voidaan analysoida, toteutuuko oikeudenmukaisuus sukupolvien vai lähinnä ikäluokkien välillä. Mielenkiintoinen osa-alue varallisuusnäkökulmassa on se, mikä katsotaan toteutuneeksi oikeudenmukaisuudeksi. Riittääkö, että kullakin ikäluokalla on samat lähtökohdat, vai pitääkö edeltävien sukupolvien jättää perintöä, jolloin tulevilla ikäluokilla on kenties paremmat lähtökohdat. Yleisesti hyväksyttynä miniminä voidaan oikeudenmukaisuuden kannalta pitää sitä, että lähtötilanne ei ainakaan ole huonompi kuin edeltävillä ikäluokilla. Oikeudenmukaisuuden toteutumista voidaan tarkastella myös palvelunäkökulmasta: millainen on ollut kunnan palvelutarjonta läpi ajan. Voidaan pohtia, edellyttääkö oikeudenmukaisuus palvelutarjonnan pysymistä samanlaisena kaikille ikäluokille tai lisääntyykö myös oikeudenmukaisuus palvelutarjonnan lisääntyessä. (Kärki 2006, 199.) Kunnan talouden tasapainossa sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta tarkastellaan juuri tästä jälkimmäisestä näkökulmasta. Tämä näkökulma on olennaisempi toi-

199 Vrt. Nozickin käsitys omaisuuden hankinnasta.

meksiantotaloudessa, jossa painotetaan juuri palvelujen järjestämistä sen sijaan, että pyrittäisiin varallisuuden keräämiseen.

5.4.3 Kantaväestön ja muuttajien välinen oikeudenmukaisuus

Muuttoliike on merkittävä tekijä kuntien erilaistumisessa, sen suhteen kunnat nähdään joko voittajina tai häviäjinä.[200] Kansallisesti muuttoliike liikuttaa ihmisiä kasvukeskuksiin ja pohjoisesta etelään (ks. esim. Kallio et al. 2001). Muuttoliike luo mielenkiintoisen tarkastelumahdollisuuden oikeudenmukaisuuden suhteen. Oikeudenmukaisuuteen ja kuntatalouteen kuuluu periaate[201], että palvelujen käyttäjä myös osallistuu palvelujen rahoittamiseen. Oikeastaan tästä on juuri kysymys, kun analysoidaan oikeudenmukaisuutta kantaväestön ja muuttajien välillä.

Rawlsin mukaan oikeudenmukaisuus edellyttää tasajakoa kaikkien kansalaisten kesken. Oikeudenmukaisuus toteutuu, kun hyödyt ja haitat jakautuvat tasaisesti. Tällöin toteutuu myös egalitaristinen oikeudenmukaisuus, kun kuntalaisia kohdellaan tasavertaisesti.[202] Oikeudenmukaista on, että sekä kantaväestö että muuttajat osallistuvat palvelujen ja investointien rahoittamiseen. Muuttoliike saattaa aiheuttaa tilanteen, jossa käyttäjä- ja maksajajoukko ei ole sama. Esimerkiksi muuttovoittokuntaan saattaa muuttaa uusia asukkaita, jotka hyötyvät kunnan palveluista, jotka kunnassa jo asuva kantaväestö on rahoittanut. Vastaavasti poismuuttajat saattavat jättää kustannukset kuntaan jäävän väestön huoleksi.

Muuttoliikkeen pysäyttämisen voisi ajatella olevan ratkaisu tämän kantaväestön ja muuttajien välisen oikeudenmukaisuuden toteuttamiseen. Käytännössä tämä ei kuitenkaan ole mahdollista, vaikka muuttovoittoa voitaisiinkin yrittää hillitä kaavoituspoliittisilla ratkaisuilla tai muuttotappiota elinkeinopoliittisilla toimenpiteillä. Oikeudenmukaisuutta voidaan yrittää toteuttaa valitsemalla sellainen palvelujen rahoittamisstrategia, joka jakaisi hyödyt ja haitat tasaisesti. Kuntataloudessa palvelut on mahdollista rahoittaa etukäteen keräämällä tulorahoitusta, jälkikäteen lainarahoituksella tai käyttämällä näiden kahden strategian yhdistelmää. Oikeudenmukaisuuden toteutumiseen vaikuttaa tässä luonnollisesti kunnan kontekstuaalinen tilanne muuttoliikkeen suhteen. Tämä tarkoittaa sitä, että muuttovoittokunnassa palvelujen rahoittamisen tulisi tapahtua jälkikäteen. Tällöin ei rakennettaisi valmista palvelujärjestelmää, vaan myös uudet asukkaat osallistuisivat verotuloillaan palvelujen rahoittamiseen, toisin sanoen velkojen takaisin-

200 Tämä luokittelu voittajiin ja häviäjiin on lähinnä teoreettinen, sillä esimerkiksi voimakas muuttovoitto ei ole kunnalle pelkästään positiivinen tilanne. Ks. Kallio et al. 2001.

201 Vrt. fiskaalisen federalismin periaatteet, ks. Karhu 2001.

202 Egalitaristisen näkemyksen kannalta on mielenkiintoista, että oikeudenmukaisuutta on se, että palveluja järjestettäessä mietitään sitä, mille palveluille on tarvetta, eikä sitä, keillä on palvelutarpeita. Tällöin kantaväestön ja muuttajien välille ei tehdä eroa. Palveluja tarjotaan esimerkiksi kasvavan talouden kunnassa lasten päivähoidon osalta, huolimatta siitä, onko tarve uusilla asukkailla vai jo kunnassa asuvilla.

maksamiseen. Muuttotappiokunnassa tämä ei toimi. Jos muuttotappiokunnassa rahoitetaan palvelut jälkikäteen, ei velalle jää maksajia. Muuttotappiokunnassa pitäisikin rahoittaa palvelut sillä hetkellä, kun palvelut käytetään, ei jälkikäteen eikä etukäteen. Näin kohdistettaisiin haittojen jakautuminen palvelujen käyttäjille.

Muuttoliike erilaistaa kuntia, mutta se vaikuttaa suoraan myös kunnan talouteen. Muuttajat tuovat ja vievät tuloja ja menoja. Muuttoliikkeen taloudellisia vaikutuksia ovat tutkineet muun muassa Kallio ja kumppanit (2001) ja Kallio (2006). Muuttajat tuovat verotuloja, mutta myös tarvitsevat palveluja. Siinä vaiheessa, kun kunnan palvelukapasiteetti täyttyy, muuttovoitto saattaa aiheuttaa velkaantumista. Vastaavasti muuttotappiokuntaan jää tarpeetonta palvelukapasiteettia, mikä aiheuttaa kustannuksia. Näitä vaikutuksia kunnan tuloihin ja menoihin voidaan analysoida kahden tekijän suhteen: palvelujen kysynnän muutos sekä palvelujen tarjonnan ja järjestämisedellytysten muutos. (Ks. lisää Kallio 2006, 238.)

Voidaan myös ajatella, että muuttoliike saattaa vaikuttaa kaikkien kuntalaisten palvelutasoon. Esimerkiksi vähenevän väestön myötä kunta saattaa joutua karsimaan palveluja, mikä näkyy kuntaan jäävien palvelutarjonnassa. Tilanne voi tulla eteen myös kasvavan talouden kunnassa.[203]

5.5 Toimeksiantotalouden tulkintaympäristö ja tapaus lasten päivähoito

Kunnan talouden tasapainoa toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä voidaan analysoida suhteessa kunnan vastuulla oleviin palveluihin. Tähän olen valinnut analysoinnin kohteeksi lasten päivähoidon. Lasten päivähoidolla tarkoitetaan lasten päivähoitolain (36/1973) mukaan lapsen hoidon järjestämistä päiväkotihoitona, perhepäivähoitona, leikkitoimintana tai muuna päivähoitotoimintana. Päiväkotihoitoa voidaan järjestää tätä tarkoitusta varten varatussa tilassa, jota kutsutaan päiväkodiksi. Perhepäivähoitoa voidaan järjestää yksityiskodissa tai muussa kodinomaisessa hoitopaikassa, jota kutsutaan perhepäiväkodiksi. Leikkitoimintaa ja muuta päivähoitotoimintaa voidaan järjestää tätä tarkoitusta varten varatussa paikassa. Päivähoidossa olevalle lapselle voidaan järjestää myös tarpeelliset kuljetukset.

Lasten päivähoito -tapauksen avulla on mahdollista jäsentää kunnan talouden tasapainoilmiön monitulkintaisuutta siten kuin sen tässä tutkimuksessa ymmärrän (ks. kuvio 1). Yksittäisen, kunnan vastuulla olevan palvelun avulla pyrin havainnollistamaan kunnan talouden tasapainon toimeksiantotalouden tulkintaympäristöä ja sen ominaispiirteitä: pitkää ajallista ulottuvuutta, tehokkuutta ja

203 Kantaväestön ja muuttajien välistä oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella Suomen sisäisenä ilmiönä, mutta myös maiden välisenä ilmiönä. Eri maiden välisessä muuttoliikkeessä voi arvioida oikeudenmukaisuuskysymysten nousevan jyrkemmin esille keskusteluissa siitä, kuka on oikeutettu mihin ja kuka on rahoitusvastuussa.

oikeudenmukaisuutta kahdesta näkökulmasta. Tällöin voin analysoida sitä, miten kunnan talouden tasapaino ilmenee juuri kunnallisen palvelun järjestämisessä pitkällä aikavälillä tarkasteltuna. Tämän vuoksi tarkastelen kunnallisen lasten päivähoidon kehittymistä pääosin vuodesta 1973 lähtien, jolloin laki lasten päivähoidosta (36/1973) tuli voimaan. Sitä aiemman kehityksen osalta lasten päivähoidon lainsäädännöllisen kehyksen on muodostanut pääosin viisi lakia: köyhäinhoitolaki (145/1922), laki lastentarhain valtionavusta (296/1927), lastensuojelulaki (52/1936), laki lasten päivähoidosta (36/1973) sekä laki lasten kotihoidon tuesta (24/1985)[204]. Tätä aikaisempaa kehitystä käyn läpi lyhyesti.

5.5.1 Lasten päivähoidon lyhyt historia ennen vuotta 1973

Kunnallisen lasten päivähoitopalvelun juuret[205] voi nähdä 1800-luvun puolivälin tienoilla, jolloin uudet kansainväliset hoitomuotoideat tulivat Suomeen[206] (Välimäki 1999, 209). Hoitomuotojen taustalla vaikutti kolme erilaista lastenhoitokäsitystä. Perinteinen lastenhoitokäsitys tarkoitti Suomessa maatalousyhteisöjen lastenhoitokäsitystä, jonka mukaan naiset huolehtivat työn ohella pienten lasten hoidosta. Yleisen kansanopetuksen[207] viitekehyksessä syntyi kasvatuksellis-opetuksellinen lastenhoitokäsitys[208]. Tämä Saksasta lähtöisin oleva lastenhoitokäsitys toi Suomeen lastentarhat. Sosiaalis-hoidollinen lastenhoitokäsitys perustui ajatukseen, että se oli hoitoa sitä todella tarvitseville, sosiaalisessa heikossa asemassa oleville, palkkatyöläisten lapsille. Seimitoiminta konkretisoi sosiaalis-hoidollista lastenhoitokäsitystä. (Välimäki 1999, 204–209.)

Lasten päivähoito oli 1800-luvulla pääosin yksityistä toimintaa, ja se tapahtui yksityisin järjestelyin (lapsenlikat, lastenhoitajat, palvelijat, sukulaiset). Kunnan ja valtion näkökulmasta toiminta oli ennalta ehkäisevää köyhäinhoitoa (kunnallinen köyhäinhoito), jonka ratkaisut olivat keskeisiä sosiaalipoliittisia ratkaisuja. Uudet lastenhoidon muodot (lastentarha ja seimi) olivat osana huono-osaisten perheiden tukijärjestelmää. (Välimäki 1999, 210.)

Ensimmäiset hoitojärjestelysäännökset säädettiin 1900-luvun alussa. Erityisesti oppivelvollisuuspakko vaikutti lasten päivähoidon muotoutumiseen. Välimäen (1999, 211) mukaan 1920-luku oli lastensuojeluaatteen kukoistuskautta. Lastensuojelu irrotettiin köyhäinhoidon yhteydestä. Valtio maksoi ensimmäisiä

204 Lasten päivähoidon institutionalisoitumiseen liittyy olennaisesti myös kotihoidon tuen kehittyminen, ks. esim. Sipilä 1996.

205 Välimäki tarkastelee lasten päivähoitojärjestelmän muotoutumista Suomessa 1800- ja 1900-luvuilla käyttäen puu-metaforaa. Tämän hoitopuun juuret löytyvät juuri erilaisista lastenhoitokäsityksistä. Ks. lisää Välimäki 1999.

206 Suomalaisessa tutkimuksessa lasten päivähoidon institutionalisoitumista ovat tutkineet myös Jallinoja 1976 ja Rauhala 1996.

207 Ks. myös Salo 1936.

208 Kasvatuksellis-opetukselliseen lastenhoitokäsitykseen liittyi myös fröbeliläinen pedagogiikka, ks. lisää Salminen & Salminen 1986.

valtionapuja kansanlastentarhatoimintaan. 1920-luvun puolivälissä lastentarhat siirtyivät kouluviranomaisilta sosiaaliviranomaisten hallintaan. Laki kansanlastentarhojen valtionavusta tuli voimaan vuonna 1927. Tässä laissa säädettiin pelkästään toimintaan tulevaa rahoitusta. Kunnat ryhtyivät perustamaan lastentarhoja vuonna 1919. Lastentarhojen tarve kasvoi erityisesti kaupunkipaikkakunnilla. Myös lasten leikkikenttätoiminta käynnistyi. Pääosin lasten päivähoito tapahtui edelleen yksityisin järjestelyin, mutta vähitellen kunnat ja valtio tulivat mukaan. (Välimäki 1999, 211–212.)

Sotavuodet hidastivat hyvinvointivaltion ja sen myötä myös lasten päivähoitopalvelun kehittymistä. Selvä muutos tapahtui päivähoidon siirtyessä lastensuojelun piiriin. Lastensuojelulaki (52/1936) astui voimaan vuonna 1937. Lastentarhat tulivat huoltolautakuntien alaisuuteen, aikaisemman köyhäinhoidon ja suojelukasvatuksen sijaan. Kohderyhmänä olivat edelleen taloudellisesti ja sosiaalisesti heikommassa osassa olevat perheet. Päivähoito oli kasvatuksellista tukea vanhemmille, joiden ei katsottu selviävän lasten kasvatustehtävästä. Yksityiset järjestelyt olivat edelleen vallitsevia hoitojärjestelyjä, mutta valtion ja kuntien rooli oli entiseen verrattuna vahvempi. (Välimäki 1999, 212–213.)

Sotien välinen aika oli yhteiskuntapoliittisesti matalan profiilin aikaa, vaikka sosiaalivaltion kehittyminen käynnistyi (äitiys- ja lastenhuolto, kunnalliset terveyssisaret ja kätilöt). Kunnat ja yksityiset tahot pitivät yllä lasten päivähoitotoimintaa, mutta se jouduttiin sodan vuoksi lopettamaan väliaikaisesti, ja siksi jouduttiin sijoittamaan lapsia maalle tai Ruotsiin (valtiolla oli lastensiirtokomitea). Uusia lyhytaikaisia hoitomuotoja syntyi, kuten puistotätitoiminta ja päiväkerhot. (Välimäki 1999, 213.)

Sotien jälkeen naisten ansiotyössä käynti lisääntyi, ja myös naimisissa olevat naiset tulivat työmarkkinoille. Tämä tarkoitti lisääntyvää painetta luoda yleinen päivähoitojärjestelmä. Vuonna 1948 tuli voimaan lapsilisälaki (541/1948). 1960-luvulla käynnistyi keskustelu suoraan perheille maksettavasta rahakorvauksesta lasten hoidossa. Samoin keskustelu esiopetuksesta käynnistyi tuolloin. Vuonna 1964 astui voimaan äitiyspäiväraha osana sairasvakuutuslakia (364/1963). (Välimäki 1999, 213–214.)

Keskustelu lasten päivähoitolaista oli vilkasta 1960-luvun lopussa ja vuosikymmenen vaihteessa. Päivähoitokeskustelun konkreettisena alkuna voidaan pitää Mannerheimin lastensuojeluliiton vuonna 1963 järjestämää lasten suojeluviikkoa, jonka teema oli päivähoitokysymys. Myös julkiseen tietoisuuteen tulleet työssäkäyvien vanhempien niin sanotut avainkaulalapset hoidotta jääneenä, suurena ja turvattomana joukkona jouduttivat lasten päivähoitolain säätämistä. Ensimmäinen viranomaisohje lasten päivähoidosta tuli kuntiin vuonna 1971. (Välimäki & Rauhala 2000, 394.)

Lasten päivähoito kehittyi 1800-luvun puolivälistä 1970-luvulle köyhäinhuollosta ja suojelukasvatuksesta lasten kotikasvatusta tukevaksi avohuollon muodoksi. Valtion rooli päivähoidon järjestelyissä vahvistui koko tarkastelujakson ajan. Lasten päivähoito muuttui myös vähitellen kohti kaikille kuntalaisille tarkoitettua

palvelua. Näin myös käsitys oikeudenmukaisuudesta muuttui. Tarkastelujakson alussa lasten päivähoito kohdentui huono-osaisten vanhempien auttamiseen, mutta 1970-luvulle tultaessa keskusteltiin entistä enemmän lasten oikeuksista.

5.5.2 Lasten päivähoito 1973–2011

Vuonna 1973 astui voimaan laki lasten päivähoidosta (36/1973). Lain myötä lasten päivähoito muuttui toimintafilosofialtaan yleiseksi, kaikille tarkoitetuksi ja tarpeen pohjalta määräytyväksi sosiaalipalveluksi, joka on kuitenkin maksullinen (Välimäki 1999, 215). Nyt kyse oli kaikkien oikeudesta, ei vain huono-osaisten.[209] Tavoitteesta huolimatta päivähoitopaikat pystyttiin takaamaan vain vähävaraisille ja yksinhuoltajille lain soveltamisen alkuvaiheessa. Päivähoitopaikan tarpeen määrittelivät perheet itse. Osaltaan hoidon tarpeen ikärajaa nostivat sairausvakuutuslain (364/1963) takaamat äitiys-, isyys- ja vanhempainrahat. Myös perhepäivähoidosta tuli tasavertainen hoitomuoto, sillä päivähoitolain (36/1973) ensimmäinen pykälä määritti lasten päivähoidoksi päiväkotihoidon, perhepäivähoidon sekä lasten leikin ja toiminnan ohjauksen.

Välimäki (1999, 215) kuvaa lain soveltamisen alkuvaihetta valtion haltuunotoksi aikana, jolloin syntyvyys pieneni ja äidit tulivat työmarkkinoille ja sieltä tuetusti kotiin lasta hoitamaan. Aikanaan lain tavoitteena oli luoda lasten päivähoidosta lakiin perustuva, tasavertaisia ja vaihtoehtoisia hoitomuotoja tarjoava sosiaalipalvelujärjestelmä, jota kaikki lapsiperheet voisivat käyttää hyväkseen tarvitsemallaan tavalla (Hänninen & Valli 1986, 193).

Myös asetus lasten päivähoidosta (239/1973) tuli voimaan vuonna 1973. Asetuksessa (239/1973) säädettiin tarkemmin kuntien velvollisuuksista lasten päivähoitopalvelun järjestämisessä. Päivähoitopalvelujen järjestämisessä oli otettava huomioon lasten hoidon ja kasvatuksen tarve sekä paikalliset olosuhteet. Asetukseen (239/1973) kirjattiin myös vaatimukset päivähoidon ryhmäkooista sekä hoitohenkilökunnan kelpoisuusvaatimuksista.

Lasten päivähoitolaissa (36/1973) määriteltiin hoitohenkilökunnan pätevyysvaatimuksia. Näihin tehtiin tarkennuksia lainmuutoksella (398/1979) sekä asetuksilla sosiaalihuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusehdoista (804/1992), lasten päivähoidosta (239/1973) ja sen muutoksella (806/1992). Lasten päivähoitolakiin tehtiin useampia muutoksia 1980-luvulla (450/1980, 956/1980, 875/1981, 698/1982, 304/1983, 28/1985, 1119/1985), jotka edelleen laajensivat kuntien velvollisuuksia lasten päivähoidon suhteen. Lasten päivähoidosta haluttiin rakentaa palvelu, jonka lapsi saa äidinkielenään olevalla suomen, ruotsin tai saamen kielellä, mutta joka tukisi myös koteja lasten kasvatustehtävässä. Lapsille oli tarjottava tarpeellinen ravinto. Lasten päivähoidon oli tarjottava lapselle jatkuvat, turvalliset

209 Asetuksessa lasten päivähoidosta (239/1973, 2. §) todetaan, että etusija päivähoitopaikkoja annettaessa on kuitenkin sosiaalisista ja kasvatuksellisista syistä päivähoitoa tarvitsevilla.

ja lämpimät ihmissuhteet. Siinä tuli myös ottaa huomioon lapsen ikä, yksilölliset tarpeet ja yleinen kulttuuriperinne sekä edistää samalla lapsen fyysistä, sosiaalista ja tunne-elämän kehitystä. Palvelun piti tukea lapsen esteettistä, älyllistä, eettistä ja uskonnollista vakaumusta vanhempien tai huoltajien vakaumusta kunnioittaen sekä lapsen kasvua yhteisvastuuseen, rauhaan ja elinympäristön vaalimiseen. Erityistä hoivaa ja kasvatusta tarvitsevalla lapsella sai olla myös erityisavustaja.

Lasten päivähoitolaissa (36/1973) määriteltiin myös valtionavustuksia päivähoitotoiminnan käyttökustannuksiin[210] kuntien kantokykyluokkien[211] mukaan. Muutos aikaisempaan käytäntöön oli suuri, ja myös valtion rooli lasten päivähoidon (apu)rahoittajana[212] selkeytyi. Vuoden 1980 lakimuutos (956/1980) aiheutti sen, että myös lasten leikin ja toiminnanohjauksen kustannuksiin voitiin myöntää valtionavustusta. Valtionosuuksien osalta vuoden 1982 muutos (698/1982) otti huomioon sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta annetun lain (677/1982).

Suurempi muutos valtionosuusjärjestelmässä tuli voimaan vuonna 1993 (Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta 733/1992). Tuolloin siirryttiin kustannusperusteisesta valtionosuusjärjestelmästä laskennalliseen järjestelmään. Kustannusperusteisten ja tehtäväsidonnaisten valtionapujen koettiin kannustavan kuntia palvelujen laajentamiseen. Uuden järjestelmän tarkoituksena oli yksinkertaistaa ja yhtenäistää aiempaa tehtäväsidonnaista ja kustannusperusteista valtionosuusjärjestelmää, lisätä kuntien itsehallintoa ja kustannustietoisuutta. Esityksellä haluttiin myös keventää valtion ja kuntien välistä ohjaus- ja valvontasuhdetta. Myös vapaakuntakokeilun[213] kokemuksia hyödynnettiin uudistustyössä. (Oulasvirta 1996, 155.)

Sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelua ja valtionosuutta koskevassa hallituksen esityksessä (216/1991) tähdennetään kuntien itsehallinnon ja taloudellisuuden tavoitteiden rinnalla sitä, että valtionosuusjärjestelmän uudistamisen tavoitteena on:

> ”Turvata ja säilyttää kuntien velvollisuutena kaikissa kunnissa sosiaali- ja terveydenhuollon, koulutuksen sekä kulttuurin peruspalvelujen järjestäminen joko kunnan omana tai ostopalvelutoimintana” (HE 216/1991).

---

210 Käyttökustannusten määrittelystä, ks. laki lasten päivähoidosta (36/1973) 15. § ja liite 1.

211 Kunnat oli jaettu kymmeneen kantokykyluokkaan. Kantokykyluokitus suoritettiin sen mukaan, kuinka suuren osan käyttö- ja pääomamenoistaan eri kunnat voivat kattaa omilla verotuloillaan keskimääräisen veroäyrinhinnan puitteissa. Valtionaputarpeen määrittelyn lähtökohtana oli taata valtionavuilla kaikille kunnille yhtäläiset mahdollisuudet tarjota yleistä keskitasoa olevat kunnalliset palvelut. Ks. lisää Oulasvirta 1996, 89–100; ks. myös laki kuntien kantokykyluokituksesta (665/1967).

212 Valtionavuilla ja valtionosuuksilla on eri konnotaatio suhteessa valtion rooliin palvelujen rahoittamisessa: onko kyse avustamisesta vai oman osuuden rahoittamisesta?

213 Ks. vapaakuntakokeilusta SM 1990 ja Niiranen 1992.

Valtionosuusjärjestelmän muutos merkitsi kuntien toimintavapauden suurta kasvamista. Myös lasten päivähoitopalveluissa valtionosuusjärjestelmän muutoksella oli suuri merkitys. Lasten päivähoitopalveluista tuli entistä enemmän kuntien ja kuntalaisten näköisiä. (Oulasvirta 1996, 161; Välimäki 1999, 218.)

Lasten päivähoidon kehittämisessä 1990-luvun alku merkitsi katkeamaa vallitsevan taloustilanteen vuoksi. Kunnat karsivat hoitopaikkoja, lakkauttivat päiväkoteja, supistivat henkilöstöä ja vähensivät perhepäivähoitopaikkoja. Valtionosuusjärjestelmän muutos mahdollisti tämän, mutta päivähoidon tarvetta vähensi myös korkea työttömyys. Toisaalta palattiin aikaisempaan kehittämistendenssiin, joka näkyi pienten lasten hoitojärjestelyn hoitotakuuna (ks. lakimuutos 28/1985). Vuoden 1990 alusta päivähoitoon määriteltiin subjektiivinen oikeus, jonka mukaan vanhemmat voivat valita lapselle kunnallisen päivähoitopaikan tai kotihoidon tuen (ks. laki lasten kotihoidon tuesta 24/1985; 797/1992; 1128/1996), jota monin paikoin kunta vielä tuki erikseen. Subjektiivinen oikeus koski ensin alle 3-vuotiaita, mutta se laajentui sitten koskemaan alle 4-vuotiaita ja edelleen vuoden 1996 alusta kaikkia alle kouluikäisiä lapsia (ks. lakimuutos 1496/1994). Suomi ratifioi myös YK:n lasten oikeuksien sopimuksen vuonna 1991. (Välimäki 1999, 218 ja Välimäki & Rauhala 2000, 399.)

Lasten päivähoidon kasvatustavoitteisiin tuli myös lisäys 1990-luvulla. Tätä muutosta koskevassa asetuksessa (1336/1994) säädetään, että kasvatustavoitteisiin kuuluu myös suomen- tai ruotsinkielisten, saamelaisten, romanien ja eri maahanmuuttajaryhmien lasten oman kielen ja kulttuurin tukeminen yhteistyössä kyseisen kulttuurin edustajien kanssa. Uuden perusopetuslain (628/1998) myötä lasten päivähoitopaikassa tuli järjestää myös maksutonta esiopetusta (ks. lakimuutos 1290/1999). Kuntien oli huolehdittava, että lapsilla oli mahdollisuus osallistua tähän esiopetukseen.

Lasten päivähoidosta on tullut 2000-luvulla sosiaalipalvelun ja kasvatuksen sijaan kuntien kilpailukykypalvelua. Tällöin päivähoito sidotaan entistä enemmän työelämää palvelevaksi. Päivähoitoa on edelleen kehitetty vapaan valinnan ja markkinoiden ohjaamaan suuntaan[214]. Kuitenkin on huomioitava, että lasten päivähoidosta tulee muodostua lapsille ja heidän vanhemmilleen tai huoltajilleen tarkoituksenmukainen kokonaisuus riippumatta lasten päivähoidon järjestäjästä (ks. lakimuutos 156/2003). Tietä markkinaehtoisten toimintamallien käytölle avattiin edelleen lasten päivähoitolain muutoksella (323/2011) vuonna 2011, jolloin laajennettiin kuntien mahdollisuutta järjestää päivähoitopalvelua myös toisessa kun-

214 Sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta annettua lakia (733/1992), sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksulakia (734/1992) sekä sosiaalihuoltolakia (710/1982) muutettiin vuoden 2004 alussa, että ne mahdollistavat palvelusetelin käytön sosiaali- ja terveydenhuollossa. Lasten päivähoidossa järjestettiin palvelusetelikokeilu 1995–1997, ks. Heikkilä et al. 1997. Ks. myös Räty et al. 2004; Siren & Tuominen-Thuesen 2009.

nassa asuvalle lapselle. Lasten päivähoidossa on tarjottava myös erityislastentarhanopettajan palveluita (ks. lakimuutos 1255/2006).

Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta (1704/2009) astui voimaan vuoden 2010 alussa. Tämän valtionosuusjärjestelmän muutoksen myötä sektorikohtaiset valtionosuudet keskitetään valtiovarainministeriön alle. Edelleen valtionosuuden perusteella esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon osalta käytetään laskennallisia kustannuksia, huomioiden saaristo-, syrjäisyys-, taajamarakenne-, kieli-, sekä asukasmäärän muutokseen perustuvat korotukset. Uudistusta koskevan hallituksen esityksen (174/2009) mukaan valtionosuusjärjestelmän uudistuksen tavoitteena on vahvistaa kunnallisten peruspalveluiden rahoituksen kokonaisuutta kokoamalla kunnan peruspalvelujen valtionosuudet yhdeksi kokonaisuudeksi valtiovarainministeriön hallinnonalalle. Esityksen tarkoituksena on myös lisätä valtionosuuksia koskevan valtion talousarviovalmistelun poikkihallinnollisuutta ja tukea peruspalveluohjelmaa ja sen tavoitteita. Tavoitteena on myös turvata peruspalveluiden järjestämisen rahoitus erityisen harvaan asutuissa kunnissa, saaristokunnissa ja saamelaisten kotiseutualueen kunnissa sekä vähentää kuntien riippuvuutta harkinnanvaraisesta rahoitusavustuksesta. Uudistuksen tarkoituksena ei ole muuttaa valtionosuuksien määräytymisperusteita.

Lasten päivähoitopalvelu on ollut lain (36/1973) voimaantulosta lähtien maksullinen sosiaalipalvelu. Asiakasmaksutulot ovat kuitenkin suhteessa päivähoidon tuotantokustannuksiin sen verran pienet, että käytännössä kunnat rahoittavat palvelut verotuloilla ja valtionosuuksilla. Asiakasmaksujen osuus vaihtelee eri palveluissa; sosiaalipalveluissa se oli vuonna 2006 keskimäärin noin 11,4 prosenttia (HE 37/2008).

Sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksulaissa (734/1992) pykälässä 7a. todetaan, että lasten päivähoidosta määrätään kuukausimaksu[215]. Tämä kuukausimaksu peritään vuodessa yhdeltätoista tai kahdeltatoista kuukaudelta, jos lapsi on ollut päivähoidossa 12 kuukautta vuodessa. Kokopäivähoidon kuukausimaksu riippuu perheen koosta sekä perheen tuloista. Lakiin on kirjattu vähimmäistulorajat, joiden yli menevistä tuloista määräytyy kuukausimaksu maksuprosentin mukaan.

Lasten päivähoidon maksuja on korotettu tasaisin väliajoin: korotukset ovat tulleet voimaan 1997, 2002 ja 2008 (ks. asiakasmaksulakia koskevat muutokset 1134/1996, 1231/2001 ja 378/2008)[216]. Tuoreinta lainmuutosta koskevassa hallituksen esityksessä (37/2008) perustellaan korotusta yleisen kustannus- ja tulotason nousulla ja sillä, ettei asiakasmaksuja ole tarkistettu vuoden 2002 jälkeen[217].

---

215 Lasten päivähoidon asiakasmaksua säädellään asetuksella (912/1992), johon on tehty muutos vuonna 1995 (200/1995) koskien valtakunnallista palvelurahakokeilua.

216 Liitteeseen 2. on koottu tarkemmat tiedot asiakasmaksujen korotuksista.

217 Vuonna 2002 korotettiin ylin päivähoidosta perittävä maksu 200 euroon ja alin perittävä maksu 18 euroon. Vuoden 2008 korotus nosti ylimmän kuukausimaksun 233 euroon ja alimman perittävän maksun 21 euroon, ks. liite 1.

Sosiaali- ja terveydenhuollon maksusäännösten keskeisiä periaatteita on maksujen enimmäismäärän rajaaminen kaikissa tapauksissa palvelun tuottamisesta aiheutuviin kustannuksiin. Kunta voi periä palvelun käyttäjältä enintään palvelun tuotantokustannusten suuruisen, kunnan päättämän maksun, vaikka lailla tai asetuksella ei olisi säädetty asiakasmaksun enimmäismäärää (HE 37/2008). Hallituksen esityksen (37/2008) mukaan lasten päivähoidon maksu perustuu lapsen hoitoaikaan sekä perheen kokoon ja tuloihin. Tavoitteena on, että maksujärjestelmä tasaa erilaisissa taloudellisissa tilanteissa olevien perheiden mahdollisuutta saada lapselleen päivähoitoa. Pienituloisemmalle perheelle palvelu on edullisempaa kuin suurituloisemmalle perheelle. Palvelu on maksutonta kaikkein pienituloisimmille, ja suurimmilla tuloilla perhe maksaa enimmäismääräistä päivähoitomaksua. (HE 37/2008.)

Asiakasmaksujen euromäärä tarkistetaan joka toinen vuosi yleisen ansiotasoindeksin muutoksen mukaisesti. Laskennan perusteena käytetään tarkistusvuotta edeltävän vuoden keskimääräistä indeksilukua. Indeksin mukainen euromäärä pyöristetään lähimpään euroon. Indeksillä tarkistetut euromäärät tulevat voimaan tarkistusvuotta seuraavan vuoden elokuun alusta. Päivähoidon maksua alentavana tekijänä on otettava huomioon myös perusopetuslain (628/1998) mukainen maksuton esiopetus. Lasten päivähoitomaksujen perusteena oleva perhekäsite uudistettiin siten, että perheen koko lasketaan vanhempien ja muiden huoltajien ja heidän kanssaan yhteistaloudessa asuvien alaikäisten lasten lukumäärästä.

5.5.3 Lasten päivähoito toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä

Lasten päivähoitolakiin (36/1973) on tehty useita muutoksia, jotka osaltaan ovat laajentaneet kuntien velvollisuuksia lasten päivähoitopalvelun järjestämisessä. Vastaavasti velvollisuuksiin ovat vaikuttaneet myös lasten päivähoitolakiin liittyvien lakien ja asetusten (esim. asiakasmaksulaki, valtionosuusjärjestelmää koskevat lait tai henkilöstön kelpoisuusvaatimusasetukset) muutokset. Taulukkoon 8. on koottu tiivistäen lasten päivähoitopalvelun kehittymisen vaiheita vuosien 1973–2011 (ml. 1963 sairasvakuutuslaki) aikana edellisen luvun 5.5.2 tarkastelun pohjalta.

Toimeksiantotaloudellisessa tulkintaympäristössä lasten päivähoitopalveluun liittyy olennaisesti käsitys oikeudenmukaisuudesta. Palvelun kehityksessä voi nähdä myös oikeudenmukaisuuskäsityksen muuttumisen[218]. Lasten päivähoitolain (36/1973) säätämisen aikoihin käsitys oikeudenmukaisuudesta oli nimenomaan taata *kaikille* kuntalaisille yhtäläiset oikeudet kunnan tarjoamiin palveluihin. Taustalla on luonnollisesti kunnallisten palvelujen historia, jossa palvelut kohdennettiin erityisesti huono-osaisille. 1970-luvulla käsitys oikeudenmukaisuudesta kuitenkin laajeni. Tähän liittyi myös valtion rooli kuntien palvelutarjonnan yhdenmukaistamisessa. Käsitys oikeudenmukaisuudesta muuttui 1980-luvulle

218 Kuntien palveluista ja oikeudenmukaisuudesta, ks. myös Kärki 2006.

Taulukko 8.
Lasten päivähoitopalvelu 1973–2011

Milloin	Mitä
1963	Sairasvakuutuslaki: äitiys-, isyys- ja vanhempainrahat
1973	Laki lasten päivähoidosta: perhepäivähoidosta tasavertainen hoitomuoto, valtionavustukset
1980	Valtionavustusta myös lasten leikin ja toiminnan ohjaukseen
1981	Lapselle annettava päivähoitoa äidinkielenään olevalla suomen, ruotsin tai saamen kielellä
1983	Päivähoidossa huomioitava lapsen ikä ja yksilölliset tarpeet
1985	Lasten kotihoidon tukea koskeva laki
1989	YK:n lasten oikeuksien sopimus, Suomi ratifioi sen 1991
1989	Vapaakuntakokeilu
1990	Subjektiivinen oikeus päivähoitoon alle 3-vuotiaille
1992	Asiakasmaksulaki
1992	Lasten kotihoidon tukea koskeva lainmuutos
1992	Valtionosuusjärjestelmän muutos, laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta
1992	Asetus sosiaalihuollon ammatillisesta henkilöstöstä
1994	Päivähoidossa huomioitava lasten oma kieli ja kulttuuri
1996	Lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tukea koskevan lain muutos
1996	Subjektiivinen oikeus päivähoitoon alle 6-vuotiaille
1997	Asiakasmaksulain muutos: lasten päivähoidon asiakasmaksujen korottaminen
2000	Uuden perusopetuslain myötä maksuton esiopetus alle 6-vuotiaille
2002	Muutoksia sairasvakuutuslakiin: osittainen vanhempainraha, isyysrahakausi
2002	Asiakasmaksulain muutos: lasten päivähoidon asiakasmaksujen korottaminen
2003	Pätevyysvaatimuksia päiväkotien henkilökunnalle
2003	Lisää vaihtoehtoja lasten päivähoidon järjestämiseen
2004	Sairasvakuutuslain muutos
2005	Sosiaali- ja terveydenhuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusvaatimuslaki: erityislastentarhanopettaja
2008	Asiakasmaksulain muutos: lasten päivähoidon asiakasmaksujen korottaminen
2009	Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta
2011	Kunta voi järjestää päivähoitoa myös toisessa kunnassa asuvalle lapselle

tultaessa. Nyt painotettiin palvelun käyttäjien yhdenmukaisuutta. Lasten päivähoitoa koskevista lakimuutoksista (ks. liite 1) voidaan myös päätellä, että palvelujen lukumäärä ja volyymi kasvoivat nopeasti.

Käsitys oikeudenmukaisuudesta muuttui myös 1990-luvulla; nyt oikeudenmukaisuudessa tuli ottaa huomioon kuntalaisten paikalliset tarpeet. Suurimpana muutoksena lasten päivähoitopalveluissa voidaan pitää säädettyjä subjektiivisia oikeuksia.[219] Subjektiiviset oikeudet antavat kuntalaiselle oikeuden saada kyseistä

219 Subjektiivisista oikeuksista on keskusteltu vilkkaasti, ks. esim. Heikkinen 1998. Ks. myös Välimäki 1999, 153–154.

palvelua, huolimatta vaikkapa kunnan taloudellisesta tilanteesta (vrt. Uoti 2006). Tämä on mielenkiintoinen kehityspolku, kun ottaa huomioon, minkälaisessa taloustilanteessa suomalaiset kunnat olivat 1990-luvulla. Kuntien resurssien ja velvollisuuksien muutosten voi nähdä erkanevan toisistaan. Tähän vaikutti suuresti myös valtionosuusjärjestelmän muutos, joka siirsi konkreettisesti palvelujen järjestämisvastuun kunnille. Toisaalta esimerkiksi asiakasmaksujen korotuksilla on pyritty takaamaan kuntien käytössä olevia resursseja[220]. Asiakasmaksuissa on pyritty huomioimaan myös kuntalaisten oikeudenmukaisuus, jolloin pienituloisemmilta peritään pienempiä maksuja kuin suurempituloisilta.

Oikeudenmukaisuus kuuluu olennaisena osana toimeksiantotalouteen[221]. Lasten päivähoito on tarkasti lainsäädännössä säädelty palvelu.[222] Tällä pyritään takaamaan lasten oikeudenmukainen kohtelu asuinpaikasta riippumatta. Tähän liittyy myös oikeudenmukaisuus kantaväestön ja muuttajien välillä. Jotta kaikilla on yhtäläiset oikeudet ja mahdollisuudet lasten päivähoitopalveluun, pitää myös kuntien väestönkehitys ottaa huomioon palvelua järjestettäessä. Tässä oletuksena on, että oikeudenmukaisuus on sitä, että laissa nimetyt vaatimukset toteutuvat: siis yhtäläinen asema lain edessä. Toteuttamalla lakiin kirjatut vaatimukset myös kantaväestö ja muuttajat olisivat oikeudenmukaisessa asemassa toisiinsa nähden. Kantaväestön ja muuttajien välisen oikeudenmukaisuuden arviointi tulisi kuitenkin tehdä kuntakohtaisesti.

Toimeksiantotalouteen kuuluu myös muita oikeudenmukaisuusnäkökulmia. Lasten päivähoitopalvelut ovat esimerkki siitä, miten konkreettisesti sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus liittyy kunnan talouden tasapainoon. Päivähoitopalvelun perusteella voisi todeta, että edeltävät sukupolvet ovat nykyisiin verrattuna epäoikeudenmukaisessa asemassa, sillä nykysukupolvilla on esimerkiksi valittavanaan enemmän vaihtoehtoja lasten päivähoidon suhteen. Kyse on kuitenkin myös siitä, miten sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden määrittelee; tarkoittaako se yhtäläistä tilannetta vai sitä, että tulevilla sukupolvilla on aina parempi tilanne.

Lasten päivähoito maksullisena sosiaalipalveluna tuo esille käsityksen kunnan talouden tasapainosta ja siihen liittyvän kuntalaisten saaman vastikkeen maksamilleen asiakasmaksuille, kuten myös veroille. Kun tarkastellaan lasten päivähoitopalvelua suhteessa kuntalaisten saamiin vastikkeisiin ja maksamiin veroihin ja maksuihin, on analyysin kohteena nimenomaan tehokkuus toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteenä. Vuonna 1985 kuntien keskimääräinen tuloveroprosentti oli 15,98 prosenttia, 23 vuotta myöhemmin samainen prosentti on 18,55 (Tilastokeskus). Kuntalaiset maksavat prosentuaalisesti suuremman osan tuloistaan veroja. Samanaikaisesti on ansiotulotaso kasvanut. Myös asiakasmak-

220 Usein asiakasmaksujen korotukset ovat yhteydessä valtionosuusjärjestelmään, jolloin valtionosuuksia on leikattu korotusten verran, myös takautuvasti.

221 Julkisen sektorin olemassaoloa käsitellään luvussa 5.1 oikeudenmukaisuus- ja tehokkuusperustelujen kautta.

222 Ks. liite 1.

suja on vuosien varrella korotettu. Kuntalaisten saamat päivähoitopalvelut (ks. taulukko 8) ovat laajentuneet ja lisääntyneet. Voidaan siis todeta, että ainakin suunta kuntalaisten saaman vastikkeen osalta on oikea. Toisaalta vastikkeeseen liittyy subjektiivinen arvoasetelma: se mikä yhdelle kuntalaiselle on riittävä vastike, ei välttämättä ole toiselle. Tähän liittyy myös oikeudenmukaisuusnäkökulma niin verojen kuin asiakasmaksujen suuruuden määrittelyssä (pienituloiset maksavat vähemmän). Nämä tekijät vaikuttavat siihen, että yleistettävän päätelmän tekeminen kuntalaisten saaman vastikkeen ja maksamien verojen ja asiakasmaksujen suhteen on mahdotonta.

Asiakasmaksujen osalta mielenkiintoinen huomio on se, että asiakasmaksujen voidaan nähdä toteuttavan kantaväestön ja uusien kuntalaisten välistä oikeudenmukaisuutta. Asiakasmaksuja peritään niiltä, jotka palvelua käyttävät, joten näin pyritään ehkäisemään tilannetta, että palvelujen käyttäjä- ja maksajaryhmät poikkeaisivat toisistaan. Toki tässä on huomioitava, että asiakasmaksuilla ei pystytä kustantamaan lasten päivähoitopalvelua kokonaan, eikä näin ole kuntataloudessa tarkoituskaan. Suomalaiseen hyvinvointiyhteiskuntaan kuuluu periaate verorahoitteisista palveluista, jotka halutaan turvata kaikille yhteiskunnan jäsenille.

Lasten päivähoitotapauksen perusteella voidaan pohtia, ovatko kunnan velvollisuudet ja resurssit tasapainossa. Vuosisadan vaihteessa kuntien velvollisuuksia suhteessa lasten päivähoitopalveluihin on lisätty esimerkiksi maksuttoman esiopetuksen osalta. Päivähoitotapauksen perusteella on nähtävissä, että yhtäältä on kunnan velvollisuuksia laajennettu, mutta toisaalta resursseja ei ole turvattu samassa määrin. Valtionosuusjärjestelmän muutokset ja sitä myötä valtionosuusleikkaukset suhteessa laajennettuihin subjektiivisiin oikeuksiin ovat hyvä esimerkki tästä.

Lasten päivähoidon osalta kunnan talouden tasapaino näyttäytyy erityisesti kuntalaisten pitkän aikavälin oikeudenmukaisuuden ja tehokkuuden toteuttamisena. Lasten päivähoidossa on merkitystä sillä, että kunnan resurssit riittävät lasten päivähoitopalvelujen järjestämiseen. Voidaan sanoa, että lasten päivähoidon tarkastelussa näkyy kunnan talouden tasapaino kuntalaisten saaman vastikkeen ja heidän maksamiensa verojen ja maksujen suhteena mutta osaltaan myös kunnan käytössä ja vastuulla olevien resurssien ja velvollisuuksien suhteena.

5.6 Keskeiset havainnot toimeksiantotalouden tulkintaympäristöstä

5.6.1 Tulkintaympäristön ominaispiirteet

Kun kunnan talouden tasapainoa tulkitaan toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä, ovat tulkintaympäristön ominaispiirteet ensisijaisia tulkinnan näkökulmia. Toimeksiantotalouden ominaispiirteinä voidaan pitää tehokkuutta, oikeudenmukaisuutta ja pitkää aikaväliä. Tehokkuus tarkoittaa sitä, että kunnan talouden tasapaino on saavutettava tehokkaasti. Myös kunnan toiminta ja talous

on järjestettävä tehokkaasti. Oikeudenmukaisuus edellyttää, että kunnan talouden on oltava tasapainossa pitkällä aikavälillä, jotta sukupolvet ovat oikeudenmukaisessa asemassa toisiinsa nähden. Oikeudenmukaista on myös se, että palvelujen käyttäjät myös osallistuvat niiden rahoittamiseen. Oikeudenmukaisuuden näkökulmasta kunnan talouden tasapainoa tulkitaan ensisijaisesti *kuntalaisten* välisen oikeudenmukaisuuden suhteen. Tämän tulisi toteutua siinä, että kuntalaisilla olisi yhtäläiset mahdollisuudet saada palveluja asuinkunnasta riippumatta.

Kunta toimeksiantotaloutena on olemassa periaatteessa ikuisesti. Vaikka kunnat yhdistyvät tai niiden rakenteet muuttuvat, kunnan toimeksiantotaloudellinen luonne ei katoa. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön liittyykin pitkä aikaulottuvuus, pelkästään oikeudenmukaisuussyystä. Kunnalliseen toimintaan kuuluu vaaleilla valittu kunnanvaltuusto neljäksi vuodeksi kerrallaan. Voisikin ajatella, että kunnan talouden tasapainoa tulisi katsoa neljän vuoden jaksoilla. Näin voi jossain tapauksessa tapahtuakin, mutta aikaperspektiivi on toki pidempi kuin valtuustokausi. Ajallinen perspektiivi on pitkä – vähintään useamman vuoden, mutta mahdollisesti myös useamman kymmenen vuoden mittainen. Tavoitteena on kuitenkin tulkita ja saavuttaa kunnan talouden tasapaino pitkällä aikavälillä.

Kunnan talouden tasapainoa toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä on edellä tarkasteltu yhden kunnallisen palvelun (lasten päivähoito) kehittymisen suhteen pitkällä aikavälillä. Lasten päivähoito on muuttunut kaikille yhteiskunnan jäsenille tarjottavaksi maksulliseksi sosiaalipalveluksi, joka edellyttää kunnilta resursseja palvelun järjestämiseen. Lasten päivähoito -tapaus kuvaa sitä, miten yhtäältä sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus ja toisaalta kunnan käytössä olevat resurssit suhteessa velvollisuuksiin liittyvät kunnan talouden tasapainon tulkintaan toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä.

Siinä missä liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tarkastellaan kuntaa entiteettinä, liittyy toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön kunnan ymmärtäminen laaja-alaisena ja monimuotoisena tasapainoilmiön kontekstina. Tämä nousee erityisesti esille, koska yksittäisen kunnan tilanne vaikuttaa tasapainon tulkintaan. Erityisesti väestönkehitys on vaikuttava tekijä. Tasapainoa tulkitaan kasvavan talouden tai supistuvan talouden kunnissa eri lailla.

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön liittyy olennaisesti myös kuntalainen. Niin oikeudenmukaisuudessa kuin tehokkuudessakin on kyse juuri kuntalaisesta. On kuntalaisen oikeus saada vastiketta maksamilleen veroille ja maksuille, jotka myös käytetään tuloksellisesti palvelujen järjestämiseen. Kuntalaisella on myös oikeus olla oikeudenmukaisessa asemassa muihin kuntalaisiin nähden. Kunnan talouden tasapainoa onkin syytä tulkita juuri kuntalaisen näkökulmasta.

5.6.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta

Kun kunnan talouden tasapainoa tulkitaan toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä, otetaan tulkinnassa huomioon tulkintaympäristön ominaispiirteet: tehokkuus, oikeudenmukaisuus, pitkä aikaperspektiivi ja kuntalaisen asema sekä

myös kuntakohtainen konteksti, jossa tasapainoilmiö ilmenee. Vastaavalla tavalla tasapainon tulkintaan liittyy myös se, minkälainen palvelurakenne kyseisessä kunnassa on. Esimerkiksi tapauskunnista Kemijärvellä on erilainen palvelurakenne kuin Pirkkalassa. Tällöin Kemijärven resurssien tulisi riittää eri palveluihin kuin Pirkkalassa.

Tehokkuus ja oikeudenmukaisuus kuuluvat olennaisesti kunnan talouden tasapainon tulkintaan. Mielenkiintoista tässä on erityisesti se, että kunta voi saavuttaa talouden tasapainon tehokkaasti ja oikeudenmukaisesti, mutta kunnan talous voi olla tasapainossa myös huolimatta tehokkuudesta ja/tai oikeudenmukaisuudesta. Tehokkuutta ja oikeudenmukaisuutta voidaankin pitää ikään kuin ehtoina kunnan talouden tasapainolle. Kunnan talouden tasapaino tulisi saavuttaa tehokkaasti ottaen huomioon, että tällöin myös kunnan talous ja toiminta pitäisi olla tehokasta ja tuottaa vastiketta kuntalaisten maksamille veroille ja maksuille. Resurssien tehokas käyttö vaikuttaa myös siihen, että sen ansiosta voidaan kuntalaisille tarjota mahdollisesti enemmän ja erilaisia palveluja kuin voitaisiin tarjota tehottomalla toiminnalla. Tasapainon saavuttamisessa tulisi huomioida paitsi kuntalaisten välinen oikeudenmukaisuus pitkällä aikaperspektiivillä (sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus) myös se, että kuntalaiset palvelujen käyttäjinä ja kustantajina ovat oikeudenmukaisessa asemassa toisiinsa nähden.

6 MITTARIN RAJOITTEITA LIIKEKIRJANPIDON JA TOIMEKSIANTOTALOUDEN TULKINTAYMPÄRISTÖISSÄ

Tämän tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainoa erityisesti rajoitteiden näkökulmasta. Rajoitteita tarkastellaan mittarin ja toimijoiden osalta. Ensiksi käsittelen mittariin liittyviä rajoitteita, jotka tarkoittavat nimenomaan mittarin taustalla oleviin liikekirjanpidon perusperiaatteisiin ja oletuksiin sekä laskentasääntöihin liittyviä rajoitteita niin liikekirjanpidon kuin toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä.

Tutkimuksen mittausteoreettista lähestymistapaa koskevassa luvussa 3 käsitellään mittarin rajoitteita teoreettisessa mielessä kolmen käsitteen avulla: validiteetti, reliabiliteetti ja relevanssi. Edellä mainitut mittariin liittyvät rajoitteet vaikuttavat juuri mittarin validiteettiin, reliabiliteettiin ja relevanssiin. Mittarin rajoitteina analysoin myös mittarin käytön aiheuttamia rajoitteita. Nämä rajoitteet liittyvät mittarin käyttöönottoon ja sen aiheuttamiin käyttäytymisvaikutuksiin mitattavassa organisaatiossa.

6.1 Mittariin liittyviä rajoitteita

6.1.1 Laskenta-ajattelun periaatteisiin liittyviä rajoitteita

Laskenta-ajattelun keskeisiä periaatteita ovat entiteettiperiaatteen ohella oletus liiketoiminnan jatkuvuudesta (*going concern principle*); oletus, että liiketapahtumat perustuvat eri osapuolten vapaaehtoiseen kaupankäyntiin; oletus, että liiketapahtumien mittaamisessa ja rekisteröinnissä käytetään hankintahintoja; oletus liiketapahtumien rahassa mitattavuudesta; oletus, että tasetasapaino ylläpidetään kahdenkertaisen kirjanpidon avulla (*double-entry bookkeeping*); oletus tilinpäätösraportoinnin säännöllisyydestä sekä oletus realisointi- ja meno tulon kohdalle -periaatteiden noudattamisesta (*matching principle*). Näistä periaatteista on saanut huomiota julkisella sektorilla liikekirjanpidon soveltamisessa meno tulon kohdalle -periaate (*matching principle*). Tuloksen laskemiseksi asetetaan vastakkain tilikauden tuotot ja kulut. Julkiselle sektorille kyseinen periaate ei sovi, koska siellä menot ja tulot ovat vastikkeettomia. Periaatetta on vielä täsmennetty siten, että tilikauden tuottoja vasten kirjataan sellaiset menot, jotka eivät enää aiheuta tuloja. Kuntasektorilla tämä periaate ei toimi, sillä menot eivät aiheuta juuri ollenkaan tuloja. Verorahoitteisella sektorilla puhutaankin meno tulon, suoritteen tai hyö-

dyn kohdalle -periaatteesta (puhutaan myös meno tuotannontekijän käytön kohdalle -periaatteesta). (Ks. Näsi & Keurulainen 1999, 37)[223].

Myös oletus *liike*tapahtumien rahassa mitattavuudesta on ongelmallinen kuntataloudessa. Ongelmat liittyvät liiketapahtumien tunnistamiseen ja määrittelyyn. Myös tuotteiden osalla on vastaavia ongelmia. Erityisen ongelmallista julkishallinnossa on suoritteiden ja hyötyjen mittaaminen rahassa, koska suoritteiden tunnistaminen on jo sinänsä haasteellista.

Oletus toiminnan jatkuvuudesta (*going concern principle*) (ks. esim. Näsi & Keurulainen 1999, 25) on kunnan osalta entistä olennaisempi. Kuntaa voidaan pitää kuolemattomana, katoamattomana ja sen toimintaa loppumattomana (Kilpiö 1956, 15–19)[224]. Näsi ja Keurulainen (1999) toteavat, että toiminnan jatkuvuuden olettamus kuuluu nimenomaan julkisen hallinnon luonteeseen:

> ”Julkisyhteisöt huolehtivat paljolti juuri sellaisista tehtävistä, joiden jatkuvuuden tulee olla kaikkina aikoina turvattu, ja jota jatkuvuutta yksityinen yrityssektori ei voisi taata.” (Näsi & Keurulainen 1999, 27.)

Kuntien soveltama kirjanpitojärjestelmä on suoriteperusteinen, joka voidaan nähdä laskenta-ajattelun periaatteisiin liittyvänä rajoitteena. Suoriteperusteisuus tarkoittaa sitä, että tulo syntyy silloin, kun suorite luovutetaan, ja meno silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan. Tällöin suoriteperusteisuudesta johtuu se, ettei tulolla tai menolla ole suoraa yhteyttä kunnan kassaan kertyviin maksuihin.[225]

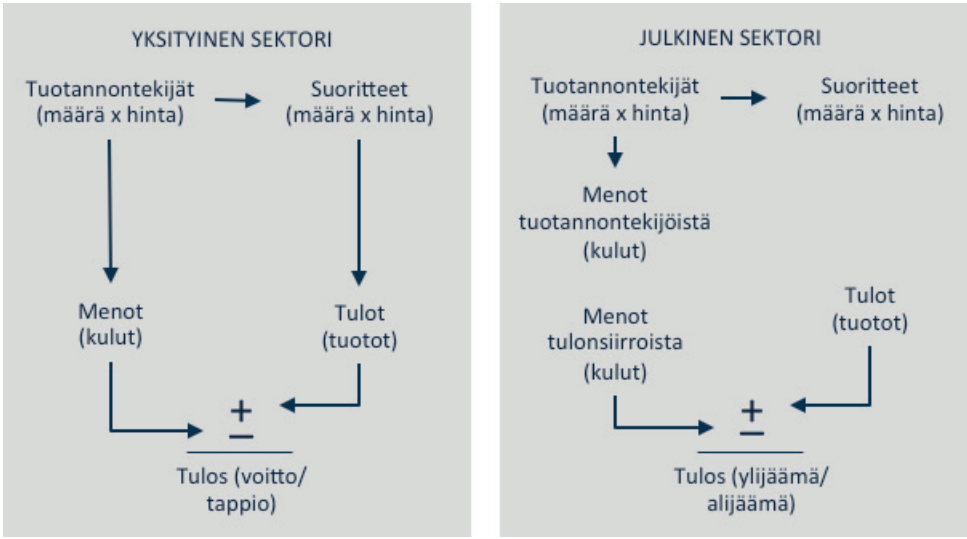
Kunnat soveltavat markkinasektorille suunniteltua laskentajärjestelmää, jolloin kunta nähdään kuntaentiteettinä. Entiteetti muodostuu rahaprosessista ja reaaliprosessista. Yrityksen kohdalla nämä prosessit ovat toistensa peilikuvia, jolloin mittaamalla rahaprosessia saadaan olennaista tietoa reaaliprosessista. Kunnalla reaaliprosessin (palvelutuotanto) ja rahaprosessin (tulot ja menot) välillä ei ole yhteyttä, ja siksi mittausjärjestelmään liittyy periaatteellinen ongelma. Kun kunnan rahaprosessia mitataan, ei välttämättä saada olennaista tietoa kunnan reaaliprosessista, josta nimenomaan olisi tarkoitus saada tietoa. Kunnan reaaliprosessin ja rahaprosessin väliltä puuttuva yhteys johtuu kunnan toiminnan rahoituksesta. Kunta on verorahoitteista sektoria, siksi tuloja ei voida kytkeä suoritekohtaisesti. Alla oleva kuvio 24 kuvaa reaaliprosessin ja tulojen ja menojen välistä suhdetta sekä yrityssektorilla että kuntasektorilla.

---

223 Tämäkään tarkennus ei kuitenkaan ratkaise periaatteen sopimattomuutta julkishallintoon. Esimerkiksi hyödyn määritteleminen ja mittaaminen on erityisen vaikeaa. Ks. lisää Näsi & Keurulainen 1999, 37.

224 Kuntaliitokset eivät vaikuta tähän teoreettiseen näkemykseen kunnan kuolemattomuudesta, koska palvelujen järjestämistehtävä ei katoa, vaikka kunta- tai palvelurakenteet muuttuisivatkin.

225 Tähän liittyvät olennaisesti tulon ja menon käsitteet, joita tarkastelen seikkaperäisemmin luvussa 6.1.3.



Kuvio 24.
Reaaliprosessin ja tulojen ja menojen yhteys (Meklin 2000)

Kunnat ovat noudattaneet liikekirjanpidon periaatteita vuodesta 1997 (KuntaL 365/1995, § 67.). Aikanaan kirjanpitouudistusta perusteltiin sillä, että se antaa oikeamman kuvan taloudesta, osoittaen taloudellisen tuloksen ja rahoitustarpeen. Täysin yhtä mieltä ei kuitenkaan voida olla siitä, onko tuloslaskelman antama tieto relevanttia kunnan kannalta.[226]

Kunta entiteettinä

Laskentaperiaatteista erityisen rajoittuneelta kunnan suhteen vaikuttaa entiteetin käsite. Entiteetin käsite tai sen määritteleminen ei ole täysin selvää markkinasektorillakaan. Vaikeuksia saattaa syntyä erityisesti silloin, kun kokonaisuuden juridiset ja määräysvaltaan perustuvat rajat eivät ole yhteneväiset, esimerkiksi konsernissa (Järvinen et al. 2000, 56). Näsi ja Keurulainen (1999, 24) huomauttavat, että laskentatoimen yksiköiden (entiteettien) määrittäminen julkisessa hallinnossa ei ole myöskään yksiselitteinen asia. Näsi ja Keurulainen (1999) toteavat myös, että entiteettiongelman onnistunut ratkaisu on kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin onnistumisen edellytys:

> ”Onko kunta tarkoituksenmukainen kokonaisuus kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteettinä? Vastaus riippuu varmasti siitä, mitä halutaan raportoida, kenelle ja miksi. Jos tavoitellaan kunnan talouden tasapainoa

226 Vrt. esim. tietoon kunnan onnistumisesta palvelujen järjestämisessä.

> sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden tai tilikausien välisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta, raportointi juuri kuntakokonaisuuden tasolla lienee tarkoituksenmukaista." (Näsi & Keurulainen 1999, 26.)

Suomen kuntasektorin kirjanpidossa on tehty se ratkaisu, että peruskunta on raportoiva entiteetti, samoin kuntakonserni ainakin konsernitaseen[227] muodossa (Näsi & Keurulainen 1999, 25). Samassa tutkimuksessaan Näsi ja Keurulainen (1999, 26) kuitenkin kritisoivat entiteetin määrittelyn vähäisyyttä kunnan kirjanpitouudistuksen yhteydessä. Heidän mielestään koko entiteettikysymykseen ei ole kiinnitetty ollenkaan huomiota, vaan sitä on pidetty ongelmattomana. Näin siitä huolimatta, että kunta muodostaa monitasoisen ja -kerroksisen kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristön.

Hallipelto ja Kataja (1980, 21) kirjoittavat, että yleensä entiteetillä tarkoitetaan tavoitteellista organisaatiota, joka harjoittaa tuotantotoimintaa ja muodostaa rahoituksellisen kokonaisuuden:

> "Kunta on tavoitteellinen julkisoikeudellinen organisaatio, joka harjoittaa tuotantotoimintaa (laajasti ymmärrettynä) ja muodostaa rahoituksellisen kokonaisuuden." (Hallipelto ja Kataja 1980, 23.)

Kunta entiteettinä on määritelmä kunnasta mittausympäristönä. Tällöin on tarpeen tarkentaa, mitä kunnalla tässä yhteydessä tarkoitetaan ja mitä siihen kuuluu. Kunta entiteettinä muodostaa rahoituksellisen kokonaisuuden, jonka liiketapahtumista pidetään kirjaa ja jonka tilinpäätös raportoidaan. Kunta täyttää *reporting entity* -käsitteen tunnusmerkit: on olemassa kunnanvaltuusto, joka on vastuussa resurssien allokoinnista, tulosten saavuttamisesta, budjetista ja sen toimeenpanosta ja joka on tilivelvollinen kuntalaisille kunnan verovarojen tuloksellisesta käytöstä. Lisäksi laskentatoimen raporteille löytyy todennäköisiä käyttäjiä (kuntalaiset ja muut sidosryhmät). Tosin kiistatta ei voida sanoa, että nämä käyttäjät saisivat raporteista merkityksellisen kuvauksen kunnan toiminnasta ja taloudellisesta tilanteesta. Entiteettinä kunta on laskentatoimen yksikkö. Tähän määritelmään eivät silloin sisälly kunnan asukkaat tai sen fyysinen sijainti ja rajat. Kuntaentiteetti on puhtaasti kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristö. Elävässä elämässä kunta on kuitenkin paljon muutakin. Esimerkiksi taloudellisessa mielessä kunnalla on kaksi päätehtävää: se on palvelujen järjestämisestä huolehtiva organisaatio sekä paikallistalouden toimija, joka pyrkii luomaan toimivat puitteet alueensa toimijoille.

Laskentaperiaatteisiin liittyy rajoitteita, jotka syntyvät ennen kaikkea kunnan toimeksiantotaloudellisesta luonteesta. Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä nämä rajoitteet eivät ole olennaisia, sillä kunta ymmärretään kapea-alaisesti entiteettinä.

---

227 Vuodesta 2007 lähtien kunnat laativat konsernitilinpäätöksen, joka sisältää konsernituloslaskelman, konsernitaseen ja konsernin rahoituslaskelman. Ks. lisää Suomen Kuntaliitto 2009a.

6.1.2 Kunnan tilinpäätökseen liittyviä rajoitteita

Kunnat eivät tavoittele eivätkä jaa voittoa samalla tavalla kuin markkinasektorin yritykset (Kilpiö 1956, 441). Näin ollen tilinpäätöksen keskeisellä tehtävällä, jaettavan voiton laskemisella, ei ole samaa merkitystä kunnalle (ks. Näsi & Keurulainen 1999, 7). Tuloslaskelma näyttää yrityksen taloudellisen tuloksen, tilikauden voiton. Kunnalla tuloslaskelma näyttää ylijäämää, nollaa tai alijäämää. Kilpiö (1956) toteaakin, että kirjanpidon tehtävä ja tarkoitus kunnan taloudessa, eli kunnan oma kirjanpitotarve, on tehdä mahdolliseksi ja helpottaa taloudenhoidon valvontaa ja antaa selvitys hallintotoimenpiteiden taloudellisia seurauksia osoittavista tuloista ja menoista sekä taloudellista voimavarastoa osoittavista varoista ja veloista:

> ”Kirjanpidon tarkoitus kunnan taloudessa on pääasiassa valvonnan aikaansaaminen ja helpottaminen, ja sen vuoksi kunnan kirjanpidon täytyy jossakin määrin olla erilainen kuin liiketalouksien.” (Kilpiö 1956, 442–443.)

Kuntaentiteetti laatii vastaavan tilinpäätöksen kuin yritysentiteettikin, mutta kunnan tilinpäätöstä on tulkittava eri tavoin. Kuntaentiteetin ja yritysentiteetin välillä on jo lähtökohtaisia eroja, liittyen ensinnäkin toiminnan harjoittamisen ehtoihin (voittoa tavoitteleva, voittoa tavoittelematon). Meklin (1999) toteaa:

> ”Toiminnan harjoittamisen ehtona ei ole tuoton saavuttaminen sijoitetulle pääomalle. Jos tulot (tuotot) ylittävät menot (kulut), ei ylijäämää jaeta osinkoina, eikä kunta maksa ylijäämästä veroja, vaan ylijäämä jää kunnan toimintaan. Toiminnan tarkoitus on harjoittaa toimintaa voittoa tavoittelematta poliittisten päättäjien ratkaisujen mukaan” (Meklin 1999, 14).

Lisäksi Meklin (1999, 14) jatkaa, ettei kunnan toiminta- ja rahaprosessilla ole kaikilta osin yhteyttä. Kunnan tuloista suurin osa on veroja ja valtionosuuksia. Myös menopuolelta puuttuu yhteys siltä osin, kuin kunta jakaa tulonsiirtoja kansalaisille. Tällöin rahaprosessin mittaaminen jää aina puutteelliseksi, ja tämä pitäisi ottaa huomioon kunnan tilinpäätöksen tulkinnassa (ks. myös Meklin 1999, 14). Tämä on olennainen tilinpäätökseen liittyvä rajoite.

Kunnan tilinpäätökseen liittyvät rajoitteet ilmenevät toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä, sillä silloin otetaan huomioon kunnan ominaispiirteet verorahoitteisena yksikkönä sekä kuntakohtainen konteksti (mm. väestönkehitys). Mielenkiintoista tilinpäätökseen liittyvien rajoitteiden osalta on huomata, että eri tilinpäätöslaskelmien perusteella voidaan saada erilainen kuva kunnan rahojen riittävyydestä eli talouden tasapainotilanteesta kunnassa.[228]

228 Vrt. luvussa 4.4 käsitellyt Pirkkalan ja Kemijärven tapaukset. Esimerkiksi Pirkkalassa kunnan talous ei näyttäydy niin tasapainoisena, kun huomioidaan nopea velkaantuminen ja rahoitusomaisuuden vähentyminen.

6.1.3 Tuloslaskelmaan liittyviä rajoitteita

Tuloslaskelmaan kunnan talouden tasapainon mittarina liittyy rajoitteita, jotka koskevat erityisesti niitä eriä, joita tuloslaskelmassa esitetään. Seuraavassa analysoin erityisesti menon ja tulon käsitteitä, poistoihin liittyvää problematiikkaa ja tuloslaskelman kattavuutta.

Tuloslaskelman erien käsitteet

Menot ja tulot ovat liikekirjanpidon peruskäsitteitä. Kirjanpitolain (1336/1997) toisen luvun ensimmäisessä pykälässä määrätään, että kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Rahanlähteitä ovat tulot ja pääoman sijoitukset, kun taas rahaa käytetään menoihin, pääoman palautuksiin ja tuloksenjakoon. Kirjanpitoon kirjattavina liiketapahtumina tulo on suoritteen ja meno tuotannontekijän rahana ilmaistu vastike. Rahoitustapahtumia ovat pääoman sijoitukset, niiden palautukset sekä tuloksenjako. (Järvinen et al. 2000, 83–84.)

Laskentatoimen peruskäsitteiden määrittelyssä, teoreettisen viitekehyksen luomisessa ovat vahvasti mukana kansainväliset standardit, lähinnä IAS, FASAB ja SAC. Standardit sisältävät tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevia ohjeita, mutta ne luovat myös laskenta-ajattelun teoreettista viitekehystä.

Kansainvälisissä standardeissa (Deegan 2001, 150–157, viittaus SAC 4) tunnistetaan viisi laskennan peruselementtiä, jotka ovat varat (*assets*), velat (*liabilities*), pääoma (*equity*), menot (*expenses*) ja tulot (*revenues*). Viiden sijaan voidaan esittää myös kymmenen peruselementtiä, jotka ovat edellä mainittujen lisäksi investoinnit (*investments*), jaettavat voitot (*distributions*), kokonaistulo (*comprehensive income*), voitot (*gains*) ja tappiot (*losses*). Toisaalta Pallot (1992, 41) huomauttaa, että viiden tai kymmenen peruselementin joukosta varat ovat laskentatoimessa kiistattomasti peruskäsitteistä tärkein, ja muut käsitteet, esimerkiksi tulo, voidaan johtaa varojen käsitteestä. Seuraavassa tarkastellaan viidestä peruselementistä varoja sekä myös julkisen sektorin osalta varojen käsitteen epäselvyyttä Pallotin (1992) mukaan.

Varojen käsite voidaan määritellä kolmen ominaispiirteen avulla (Deegan 2001, 151–152). Ensiksi, varoilla täytyy olla odotettavissa tulevaisuudessa taloudellisia hyötyjä (*expected future economic benefits*). Toiseksi, talousyksikön täytyy kontrolloida varojen tulevaisuudessa odotettavia taloudellisia hyötyjä (*entity must control the future economic benefits*). Kolmas ominaispiirre tai edellytys on, että transaktioita täytyy tapahtua entiteetin kontrollissa tulevaisuudessa odotettavien taloudellisten hyötyjen suhteen (*the transactions or other event giving rise to the reporting entity's control over the future economic benefits must have occured*).

Varoiksi ei voi määritellä sellaisia eriä, jotka eivät sisällä tulevaisuudessa odotettavia taloudellisia hyötyjä. Varat kirjataan taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että tulevaisuudessa odotettavia hyötyjä syntyy, ja varat sisältävät kustannuksia tai muita arvoja, jotka voidaan mitata luotettavasti (Deegan 2001,

152). Vastaavalla tavalla määritellään myös velat, tuotot, tulot ja menot. Kuhunkin käsitteeseen liittyy tulevaisuudessa odotettavia hyötyjä. (Ks. lisää Deegan 2001, 150–156.)

Kansainvälisissä standardeissa esitetyt käsitemäärittelyt eivät ole täysin kiistattomia. Tämän vuoksi on hyödyllistä nostaa esille myös kriittisiä äänensävyjä. Vehmanen (2006a, 3) toteaa, että suurin ongelma kansainvälisten standardien varojen käsitemäärittelyssä on se, että ne ovat riippuvaisia tulevista taloudellisista hyödyistä. Varoilla ei ole nykyhetkessä arvoa. Vehmanen (2006a, 3) esittää esimerkin sadan euron kassavarojen arvosta. Arvoa määriteltäessä täytyy arvioida, kuinka paljon taloudellista hyötyä kyseessä olevat sata euroa tulevaisuudessa mahdollisesti tuottavat. Vehmanen (2007, 16) huomauttaa, että nykyinen määritelmä varoille on riittämätön mittausteoreettisesta näkökulmasta. Toisin sanoen varoja ei voida mitata eksaktisti. (Ks. lisää Vehmanen 2006a; 2006b ja 2007.)

Pallot (1992, 41) toteaa, ettei varojen käsitteeseen ole ollut julkisella sektorilla tarvetta kiinnittää huomiota, sillä aiemmin kirjanpito on ollut kassaperusteista. Pallotin (1992) mukaan varojen määritelmään liittyy kaksi teemaa:

> ”Firstly assets are economic resourses. Secondly, there are property rights and obligations attached to them” (Pallot 1992, 42).

Varat ovat siis taloudellinen resurssi, keino päästä tavoitteeseen. Varat ovat myös immateriaalista omaisuutta, johon sisältyy 1) omistusoikeudet, 2) käyttöoikeudet ja 3) luovutusoikeudet. (Pallot 1992, 42.) (Ks. tarkemmin varojen käsitteestä Pallot 1992.)

Soveltaessaan varojen käsitettä julkiselle sektorille Pallot käyttää käsitettä *community assets*. Näillä yhteisillä/yhteiskunnan varoilla Pallot viittaa yhteiseen/yhteiskunnan omaisuuteen (*community property, governmental agency as an individual*), jonka käytöstä ei ketään voida sulkea pois. (Ks. lisää Pallot 1992, 47–48.) Pallot (1992) on kirjoittanut myös yksityisen omaisuuden (*private property*) tunnuspiirteistä, jonka vastakohtana voidaan yhteiskunnan omaisuutta pitää:

> ”A system of private property has the following characteristics 1) universality in the sense that all resourses are either owned or capable of being owned by someone, 2) exclusivity in the sense that other persons may be excluded from enjoyment of the object of the property right and 3) transferability of the property rights.” (Pallot 1992, 44.)

Kunnan osalta on syytä pohtia myös tulon ja menon käsitteitä. Kunnan tulo- ja menokäsitteiden epäselvyyteen on kiinnitetty huomiota hallinnollisessa kirjanpidossa jo 1950-luvulla (Törnqvist 1951, 90–115). Kilpiö (1956, 44) toteaa, että kunnan menot ja tulot kaipaavat käsitteellistä selvittelyä. Myös Hosiaisluoma (1969, 181) huomauttaa, että kunnan tulo- ja menokäsitteissä on epäselvyyksiä, ja niille on annettu laveampi sisältö kuin ”yrittäjätalouksissa”. Erottaakseen kunnan tulo- ja menokäsitteet yrityssektorin vastaavista Hosiaisluoma (1969, 182) puhuu hal-

linnollisista menoista ja tuloista, joilla tarkoitetaan kaikkia kunnan talousarvioon otettavia ”varainliikuntoja”.

Kilpiö (1956, 37) kirjoittaa tulo- ja menokäsitteen määritelmästä, että ”tulot ovat talouteen päin ja menot taloudesta poispäin virtaavaa ostovoimaa ja muita tarpeen tyydytysvälineitä”. Vastaavalla tavalla, ostovoiman avulla, Kilpiö määrittelee myös varojen ja velkojen käsitteitä. Varoista Kilpiö (1956) kirjoittaa seuraavasti:

> ”Koko se ostovoima ja kaikki ne välineet, jotka tulona virtaavat talouden piiriin, eivät läheskään heti kohta liity poispäin käyvään virtaukseen ja muutu menoksi, vaan saattavat joskus pitkänkin ajan olla yhdyskunnan hallussa jatkuvassa käytössä tai jonkinlaisessa lepotilassa käyttöä odottamassa” (Kilpiö 1956, 40).

Velat taas ovat tietyllä ehdolla saatua, sopimuksen mukaan takaisin maksettavaa ostovoimaa.

Kilpiö määrittelee kunnan meno- ja tulokäsitteitä myös sen mukaan, mitä otetaan mukaan talousarvioon:

> ”Talousarvioon on menona otettava edellisen vuoden kattamattomia menoja vastaava rahasumma (vajaus) ja kaikki ne rahat ja rahalla mitatut tavarat, mitkä on tarkoitus uhrata sen varainhoitovuoden tarpeiden tyydyttämiseen; ja tulona käyttämättä jääneitä edellisen vuoden tuloja vastaava rahasumma (säästö) ja kaikki ne rahat ja rahalla mitatut tavarat, mitä varainhoitovuoden aikana on hankittava menoksi merkittyjen tehtävien hoitamiseen.” (Kilpiö 1956, 43.)

Menokäsitteen osalta epäselvyydet ovat vähäisempiä, sillä menot käsitteellisesti merkitsevät jokseenkin samaa kuin kulut yksityisessä taloudessa (Kilpiö 1956, 45). Tulo- ja menokäsitteiden ongelmallisuus johtuu kunnan verorahoitteisuudesta. Verojen osalta ei voida sanoa, mistä tai edes minkä vuoden palveluista ne ovat korvausta. Tällöin tulojen ja menojen jaksottaminen tilikaudelle ja tuloksen laskeminen ei välttämättä anna olennaista tietoa kunnan talouden tasapainosta. Menoihin ja tuloihin liittyy vastikkeettomuus.

Poistoproblematiikka

Tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla vaatii erityistä tarkastelua tuloslaskelman poistojen suhteen, sillä ne ovat tuloslaskelman eriästä kiistanalaisimpia. Tuloslaskelmassa poistot kuvaavat käyttöomaisuuden hankintahinnasta tehtyjä suunnitelman mukaisia poistoja. Laskentakirjallisuudessa on käsitelty ja kiistelty paljon poistoista (Pallot 1992, 41, viittaus Gustafson 1972; Higgins 1983; Perrin 1979; 1981 ja 1984). Myös Robinson (1998a) on tarkastellut käyttöomaisuuden arvostusta ja poistoja. Kansallisellakin tasolla tähän on kiinnitetty jonkin verran huomiota (ks. esim. Näsi & Keurulainen 1999; SM 2005b ja Meklin et al. 2005).

Markkinasektorilla poistojen merkitys on erilainen kuin julkishallinnossa. Poistot kuvaavat yritykseen jäävän tulorahoituksen osuutta, jota voidaan käyttää

yrityksen toiminnan kehittämiseen ja investointeihin (ks. esim. Leppiniemi 2010). Julkishallinnossa poistolla ei ole vastaavaa merkitystä. Poistoilla pyritään lähinnä osoittamaan käyttöomaisuuden kulumista ja näin esittämään käyttöomaisuuden tila totuudenmukaisempana.

Poistoihin sisältyy joustovaraa, joka koskee valintoja poistoajassa, poistojärjestelmässä (tasapoistot, menojäännöspoistot tai muu poistojärjestelmä) sekä jäännösarvon huomioon ottamisessa (viimeinen erityisesti yrityksissä) (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b). Esimerkiksi poistoajan tulisi kuvata käyttöomaisuuden taloudellista pitoaikaa. Taloudellisen pitoajan määrittely on kuitenkin subjektiivista, ja se saattaa vaihdella kunnittain. Poistoihin sisältyviä rajoitteita käsittelen seuraavassa erityisesti poistoperustan ja poistojen suuruuden osalta seikkaperäisemmin, sillä nämä ovat niitä tekijöitä, jotka aiheuttavat poistoproblematiikkaa.

Poistoperusta

Poistosuunnitelman perustana on se, miten pitkävaikutteisen tuotannontekijän arvioidaan vaikuttavan eri tilikausien tulonmuodostukseen (Leppiniemi & Leppiniemi 2010b). Kunnalla poistojen perustana on tilinpäätöksessä kunnan omarahoitusosuus käyttöomaisuuden hankintahinnasta. Omarahoitusosuus tarkoittaa kunnan maksettavaksi jäävää osuutta hankintahinnasta, josta ulkopuolinen rahoitus on vähennetty. Ulkopuolisella rahoituksella tarkoitetaan esimerkiksi investointeihin saatuja valtionosuuksia. Mitä enemmän kunta on saanut ulkopuolista rahoitusta investointeihin, sitä pienempi on poistoperusta.

Vuonna 1997 liikekirjanpitoa käyttöönotettaessa kunnan piti arvostaa käyttöomaisuus. Tämä käyttöomaisuuden alkuarvostus vaikuttaa poistoperustaan; jos käyttöomaisuus on aliarvostettu, on poistoperusta pienempi.

Robinson (1998a, 32) huomauttaa, että sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden todentamiseksi (rahoitustaakan jakaminen oikeudenmukaisesti) poistojen tulisi pohjautua todellisiin kustannuksiin (*actual costs*). Robinson (1998a, 32) toteaa myös, että käyttöomaisuuden poistamisen lisäksi rahoituskustannuksetkin tulisi jakaa vastaavasti kuin jaetaan kustannukset ja hyödyt sukupolvien välille (ks. myös Robinson 1998b, 448).

Poistojen suuruus

Poistojen tulisi vastata kunnan vuotuista nettoinvestointitarvetta, jotta tuloslaskelmasta voitaisiin suositusten mukaan päätellä kunnan tulorahoituksen riittävyyttä ja tasapainoa. Jos kunta on juuri tehnyt suuria investointeja, ovat poistot suuret. Pienet poistot viittaavat aikaisemmin tehtyihin investointeihin. Tämä aiheuttaa ristiriitaa, sillä kunnalla, joka on juuri tehnyt investoinnit, ei luonnollisestikaan ole suurta tarvetta investointeihin. Näin ollen poistot eivät vastaa kunnan vuotuista investointitarvetta. Vastaavasti kunnalla, jonka investoinneista on kulunut aikaa, pienet poistot eivät ole verrannolliset kunnan suurempaan investointitarpeeseen.

Kun poistoja verrataan kunnan nettoinvestointeihin, huomataan, että vuosina 1997–2004 poistot ovat olleet vain 63 prosenttia poistonalaisista investoinneista

(SM 2005b, 11). Meklin ja kumppanit (2005) ovat listanneet alimitoitettujen poistojen syitä:

- ”Poistot lasketaan käyttöomaisuuden hankinta-ajankohdan, esimerkiksi 1970-luvun, omahankintamenosta, josta 2000-luvulla toteutettavan korvausinvestoinnin omahankintameno saattaa poiketa merkittävästi.
- Poistot lasketaan omahankintamenosta, joka on saatu vähentämällä rahoitusosuudet investoinnin hankintamenosta. Tilanteen tekee ongelmalliseksi se, että 1990-luvulle saakka kunnat saivat valtionosuuksia investointeihinsa, mutta viime vuosina valtionosuudet ovat vähentyneet. Tästäkin syystä korvausinvestoinnin omahankintameno on usein merkittävästi aikaisempia korkeampi.
- Usein todellinen korvausinvestointina pidettävä investointi on erilainen kuin alkuperäinen ja usein myös kalliimpi.
- Kaikesta omaisuudesta, joka kaipaa korvausinvestointeja, ei tehdä lainkaan poistoja, koska se on saatu esimerkiksi lahjoituksina.
- Liikekirjanpitoa käyttöönotettaessa kunta on saattanut aloittavassa taseessa aliarvostaa omaisuuden, ja tämä pienentää poistoja.
- Liikekirjanpidon käyttöönottohetkellä vanha käyttöomaisuus merkitsee pieniä poistoja ja uudet investoinnit suuria poistoja. Vanha käyttöomaisuus saattaa tarvita suuria korvausinvestointeja ja uusi vähäisiä.
- Poistosuunnitelman mukaisten poistoaikojen ja todellisen pitoajan välillä on aikaeroa.” (Meklin et al. 2005, 179.)

Poistoproblematiikkaan liittyen on syksystä 2010 alkaen käyty ajankohtaista keskustelua poistojen suuruudesta, oikeastaan lähinnä poistojen oikean tason määrittelemiseksi.[229] Kunnissa poistot ovat olleet alimitoitettuja, jolloin tuloslaskelmat ovat näyttäneet kunnan talouden tasapainotilan positiivisempana. Tässä keskustelussa viitataan myös poistojen antamaan joustovaraan, jolloin tilaa jää poistojen manipuloinnille tilikauden ylijäämän saavuttamiseksi.[230]

Tuloslaskelman kattavuus

Kunnan tuloslaskelma kattaa niin sanotun emokunnan toiminnot. Kunta on kuitenkin konserni, joka voi hoitaa tehtäviään valitsemillaan tavoilla: oma organisaatio (brutto- ja nettoyksiköt, liikelaitokset, tytäryhteisöt), kuntayhtymät tai ostopalvelut. Palvelujen järjestämistapa näkyy eri tavoin tuloslaskelmassa. Esimerkiksi kunnan osakeyhtiö ei sisälly ollenkaan emokunnan tuloslaskelmaan, kun taas esimerkiksi kunnan organisaation nettoyksikön toiminnot sisältyvät. (Meklin et al. 2005, 176–177.) Tämä tuloslaskelman kattavuus rajoittaa tulkintojen tekemistä koko kunnan taloudesta sekä kuntien välistä vertailua.

---

229 Ks. aikakauslehtikirjoittelun osalta tarkemmin Hynynen 2010a; 2010b; 2011b ja 2011c.

230 Ks. manipuloinnin ja luovan laskentatoimen riskistä tarkemmin luku 6.3.7.

***

Tuloslaskelmaan liittyvät rajoitteet ovat juuri niitä tekijöitä, jotka aiheuttavat kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden. Mielenkiintoista tässä on kuitenkin myös se, että näiden rajoitteiden merkitys liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä on erilainen. Esimerkiksi poistojen rajoittuneisuus nousee esille toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä, jolloin otetaan huomioon muiden muassa pidempi aikaväli. Osaltaan poistojen alimittaisuus on liikekirjanpidon tulkintaympäristön rajoite. Tosin tällöin on kyse enemmin liikekirjanpidon sääntöjen tarkennuksista kuin järjestelmän rajoitteista.

6.1.4 Tuloslaskelman tulkintaan liittyviä rajoitteita

Tuloslaskelmaan sisältyy toimintakate, joka näyttää toimintatuottojen ja toimintakulujen suhteen. Kunta on osa verorahoitteista sektoria, joten toimintakatteen kuuluu olla negatiivinen. Toimintakatteen voidaan sanoa osoittavan verorahoituksen osuuden (Suomen Kuntaliitto 2001,17). Palvelujen järjestämisen periaate ei edes ole se, että toimintatuotoilla olisi tarkoitus kattaa toimintakulut. Palvelut järjestetään pääosin ilmaisperiaatteella.

Kun toimintakatteeseen lisätään verotulot ja valtionosuudet, saadaan vuosikate. Vuosikate kertoo kunnan tilikaudelle jaksotettujen tulojen riittävyydestä jaksotettuihin menoihin. Itse vuosikate ei kerro tulorahoituksen riittävyydestä, sillä tuloslaskelmaan eivät sisälly kaikki ne erät, joihin kunta tarvitsee tulorahoitusta. Vuosikate osoittaa kuitenkin sen määrän, joka tulorahoituksesta jää käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin.

Tasapainomittarin tulkinnan osalta Meklin (1998, 62) on keskittynyt arvioimaan, mitä vuosikate kertoo kunnassa ja mitä tekijöitä pitää ottaa huomioon, kun arvioidaan vuosikatteen (tulorahoituksen) riittävyyttä. Meklin (1998) esittää kolme kysymystä: 1) millaisella taloudenpidolla vuosikate on syntynyt (menneisyys), 2) mihin kunta tarvitsee vuosikatetta (tulevaisuus) ja 3) mikä merkitys vuosikatteen suuruudella on lopulta kuntalaisille. Näihin kysymyksiin vastaamalla voidaan arvioida kunnan vuosikatteen riittävyyttä.

Alijäämä kertoo tuloslaskelman epätasapainosta; plusmerkkisiä eriä on vähemmän kuin miinusmerkkisiä. Kilpiö (1956) toteaa kuitenkin:

> ”Kunnan tilinpäätöksessä ei voida laskea taloudellista tulosta liiketalouden tapaan, sillä sieltä puuttuu kokonaan tuloslaskennan toinen puoli, tuottojen puoli. Kunnan toiminnan tuottoja ei nimittäin useimmissa tapauksissa voida rahalla mitata. Tuottojen sijasta käytetään kunnan kirjanpidossa tulosta laskettaessa menojen vastineena tuloja, jolloin lopulliseksi tulokseksi saadaan tulojen ja menojen erotus, säästö tai vajaus. Sitäkään ei lasketa tuloksena ja sen suuruuden osoittamiseksi, sillä kuntahan ei tavoittele säästöä tai vajausta, vaan laskenta tapahtuu etukäteen suunnitellun tulojen ja menojen tasapainon toteuttamisen osoittamiseksi” (Kilpiö 1956, 442).

Myös Robinson (1998a, 33, viittaus Auerbach et al. 1994) kirjoittaa, ettei alijäämä kerro muuta kuin niistä säännöistä, joita laskelmassa käytetään. Tämä on syytä muistaa tuloslaskelman tulkinnassa.

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä alijäämä tarkoittaa, että kunnan talous on epätasapainossa. Tämä saattaa johtaa myös päätelmiin, että kunnassa toimitaan tehottomasti, eivätkä oikeudenmukaisuuskysymykset ole kunnossa. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä ei tällaisia päätelmiä voida tehdä. Alijäämää voi syntyä useista eri syistä, kuten valtionosuuksien leikkausten johdosta. Syntyneestä alijäämästä ei voi päätellä tehokkuutta, eikä se kerro mitään oikeudenmukaisuudesta.

Tuloslaskelma ja tehokkuus

Tuloslaskelman soveltamiseen tasapainon mittaamisessa voidaan nähdä sisältyvän oletus siitä, että tasapaino tarkoittaa tehokkuutta. Tämä johtuu juuri tuloslaskelman roolista kannattavuuslaskelmana. Kannattavuudella voidaankin mitata juuri yrityksen tehokkuutta, mutta toimeksiantotaloudessa tämä ajatuskulku ei toimi. Toisaalta tuloslaskelman tasapaino sisältää myös oletuksen, että tasapaino on saavutettu tehokkaasti. Tällaisia päätelmiä ei tasapainomittarin perusteella kuitenkaan voi tehdä toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä.

Tuloslaskelma ja oikeudenmukaisuus

Tuloslaskelman voi tietyssä mielessä tulkita mittaavan myös oikeudenmukaisuutta, sillä markkinasektorin yksiköiden osalta tuloslaskelman perusteella voidaan tehdä päätelmiä myös oikeudenmukaisuuskysymyksistä. Näin on erityisesti silloin, jos tilikausien välisen tasapainon tulkitaan kuvaavan oikeudenmukaisuutta. Toki tässä on huomioitava, että oikeudenmukaisuus ei ole olennainen asia markkinasektorin yksiköissä, ja se myös näyttäytyy eri tavoin kuin verorahoitteisissa yksiköissä. Toimeksiantotalouden yksiköissä oikeudenmukaisuus tarkoittaa kuntalaisten yhtäläistä asemaa palvelujen käyttäjinä ja niiden kustantajina niin lyhyellä kuin pitkällä aikavälillä. Tästä kuntalaisten oikeudenmukaisuudesta ei tuloslaskelman perusteella voi tehdä tulkintoja.

Kunnan talouden tasapainottamisen keinoihin liittyviä rajoitteita

Kunnan talouden tasapainoa tulkittaessa tärkeää on pohtia myös niitä keinoja, joilla tuloslaskelmaa pyritään tasapainottamaan, nimenomaan alijäämän kattamiseksi. Näihin keinoihin liittyy myös rajoitteita, joita voidaan tarkastella oikeudellisesta näkökulmasta ja suhteessa siihen, minkälaisia taloudellisia vaikutuksia tasapainottamistoimenpiteillä on. Taloudelliset vaikutukset kuvaavat niitä tekijöitä, jotka ilmenevät ”todellisuudessa”. Puhutaan mittarin osoittaman alijäämän kattamisesta, mutta sillä on vaikutusta myös kunnan tosiasialliseen tilanteeseen: palvelujen järjestämiseen tai kuntalaisten asemaan[231]. Tässä tuleekin esille se,

231 Vrt. kuvio 2, todellinen ilmiö ja sitä kuvaava mittari.

miten kunnan talouden tasapaino tuloslaskelman kuvaamana ja monitulkintaisena ilmiönä kohtaavat, kun pyritään kattamaan mittarin osoittamaa epätasapainoa. Taulukossa 9 esitetään keinot ja niiden oikeudelliset rajoitteet ja taloudelliset vaikutukset.

Taulukko 9.
Vaihtoehdot alijäämän kattamiseen

Vaihtoehdot	Oikeudelliset rajoitteet	Taloudelliset vaikutukset
Tulojen lisääminen **– veroprosenttien korottaminen** **– maksujen korottaminen**	Ei oikeudellisia rajoitteita.	Mikä on nykytaso? Onko varaa korottaa?
Menojen pienentäminen **– käyttömenojen karsiminen**	Ei oikeudellisia rajoitteita, kunhan lakisääteiset tehtävät hoidetaan riittävässä määrin.	Mikä on nykytaso? Mikä on väestönkehityksestä johtuva palvelutarve? Onko toiminta tehokasta? Onko toiminta oikeudenmukaista?
Poistosuunnitelman muuttaminen	Voidaan muuttaa, jos poistosuunnitelma ei vastaa todellista käyttöomaisuuden kulumista.	Mikä on investointitarve? Mikä on rahoitusvarallisuus?
Käyttöomaisuuden realisointi	Ei oikeudellisia rajoitteita.	Onko realisoitavissa olevaa tarpeetonta käyttöomaisuutta?
Harkinnanvaraisen valtionosuuden hakeminen	Ei oikeudellisia rajoitteita.	
Rahaston pääoman käyttäminen	Rahastojen pääoma on yleensä sidottu tiettyyn tarkoitukseen. Pääoman alentamisen tulee olla pysyvää.	
Peruspääoman käyttäminen	Poikkeuksellista, tulee kysymykseen käyttöomaisuuden luovuttamisen ja korvausinvestointitason pysyvän pienentymisen tapauksissa.	

Oikeudelliset rajoitteet alijäämän kattamisen keinoissa liittyvät pääasiassa pääoman käyttämiseen. Rahastojen pääoma on usein sidottu tiettyyn tarkoitukseen, joten sen käyttäminen alijäämän kattamiseen on suhteellisen harvinaista. Samoin on myös peruspääoman kohdalla.

Kiinnostava näkökulma tässä on se, että vaikka puhutaan kunnan talouden tasapainottamisen keinoista, tarkoitetaan nimenomaan tuloslaskelman osoittaman alijäämän kattamista. Kunnilla on laissa määritelty alijäämän kattamisvelvoite, joka luonnollisesti myös vaikuttaa kunnan talouden tasapainoon (siten kuin se ymmärretään toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä) eli resurssien riittävyyteen. Toinen kiinnostava näkökulma on myös se, pyritäänkö alijäämä kattamaan todellisilla toimenpiteillä vai parantelemalla alijäämää mittaavan laskelman eriä.

Alijäämän kattamiskeinojen rajoitteita arvioitaessa on tärkeää pohtia myös sitä, ovatko keinot sellaisia, että ne sopivat kunnan kontekstuaaliseen tilanteeseen. Esimerkiksi taulukossa 9. esitetyt taloudelliset vaikutukset ovat sellaisia, joihin kunnan väestönkehitys tai palvelurakenne vaikuttaa.

6.2 Mittarin validiteetti, reliabiliteetti ja relevanssi

Mittariin liittyvät rajoitteet ovat niitä tekijöitä, jotka vaikuttavat kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuteen. Seuraavassa analysoin näitä mittarin rajoitteita validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin käsitteillä.

6.2.1 Validiteetti

Validiteetilla tarkoitetaan sitä, mittaako tasapainomittari juuri sitä, mitä sillä halutaan mitata. Kunnan talouden tasapainon mittaamisen osalta ei ole täysin selvää edes se, mitä halutaan mitata. Kunnan talouden tasapaino on ollut tähän mennessä vielä määrittelemättä käsitteenä sekä monitulkintaisena ilmiönä, johon vaikuttavat niin mittarin kuin toimijoiden rajoitteet sekä tulkintaympäristöt. Se, mitä kunnan talouden tasapainolla ymmärretään, ei ole yksiselitteistä. Mittausteoreettisesta näkökulmasta ei voida mitata sellaista, mitä ei ole identifioitu, määritelty tai käsitteellistetty. Tässä suhteessa tasapainomittariin sisältyy lähtökohtaisia ongelmia; miten voidaan verrata korviketta ilmiöön, jos ei ymmärretä ilmiötä.

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä käsitys kunnan talouden tasapainosta syntyy mittarista, minkä vuoksi validiteetin osalta ei ole ongelmia; kierretään samaa kehää, jossa mittari konkretisoi ilmiön ja ilmiö ymmärretään mittarin avulla. Voitaisiin sanoa, että mittari onnistuu mittaamaan mittauskohdetta sellaisena kuin se ilmenee. Toinen kysymys kokonaan on se, mittaako mittari sitä, mitä sillä *halutaan* mitata.

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä kunnan talouden tasapainossa on kyse loppujen lopuksi kunnan resurssien riittävyydestä pitkällä aikavälillä. Tasapainoon liittyy myös tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimukset. Mittarin osalta ei voida sanoa, että tuloslaskelma kuvaisi kunnan resurssien riittävyyttä, tehokkuutta tai oikeudenmukaisuutta. Tämän vuoksi toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä tasapainomittarin validiteetti on huomattavasti heikompi kuin

liikekirjanpidon tulkintaympäristössä. Tähän vaikuttavana tekijänä ovat juuri toisistaan poikkeavat käsitykset kunnan talouden tasapainosta.

Tasapainomittariin liittyy myös periaatteellinen ongelma: liikekirjanpidon tavoitteena on laskea tulos, mutta kunnan tavoitteena on palvelujen järjestäminen kuntalaisille. Mittari on siis kehitetty erilaiseen ympäristöön kuin se, missä sitä kunnan talouden tasapainon mittaamiseen sovelletaan. Mittarin tavoite, tilikauden tuloksen laskeminen, poikkeaa siitä, mihin sitä sovelletaan, eli se eroaa talouden tasapainon selvittämisestä. Liikekirjanpito ei välttämättä mittaa kunnan osalta reaaliprosessia, sillä reaali- ja rahaprosessin välinen yhteys puuttuu. Rahaprosessia mittaamalla ei siis ehdottomasti saada oikeaa ja riittävää tietoa reaaliprosessista. Meklin (1999, 16) toteaakin, että reaali- ja rahaprosessin puuttuvan yhteyden vuoksi kunnan tuloslaskelma ei suoraan kerro, kuinka tehokkaasti kunta käyttää kuntalaisten verovaroja. Mittarin tulos voi olla tästä syystä virheellinen. Tasapainomittariin liittyy validiteetin näkökulmasta useita rajoitteita, joita on tarkasteltu edellä (ks. luku 6.1).

Tasapainomittari ei mittaa tasapainoilmiötä kokonaan. Tasapainomittari kertoo vain jotain jokapäiväisen toiminnan tulojen ja menojen tasapainosta laskentakauden osalta, mutta se ei huomioi muita tulkintoja kunnan talouden tasapainosta. Tasapainomittaria ei täten voida pitää kaikilta osin validina. Validiteetin osalta voidaan pohtia myös sitä, onko tasapainomittari joissain suhteissa validimpi kuin toisissa. Esimerkiksi liikekirjanpidon tulkintaympäristössä voidaan tuloslaskelmaa pitää validina tasapainomittarina. Toisaalta taas toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä tuloslaskelma ei ole validi.

6.2.2 Reliabiliteetti

Mittaustulos on reliaabeli eli luotettava, jos sen perusteella tehtävät päätelmät eivät vaihtele mittarin arvon erilaisilla määrittämistavoilla (Laitinen 1989, 164). Kunnan talouden tasapainon osalta tämä tarkoittaa sitä, että erilaisilla mittaustavoilla tulisi saada samanlainen tulos tasapainosta. Jos kunnan talouden tasapainoa mitattaisiin vaikkapa sitoumusperusteisesti, on hyvin todennäköistä, että tulos olisi erilainen kuin suoriteperusteiseen liikekirjanpitoon pohjautuvalla tuloslaskelmalla. Vastaavasti myös kassa- tai kassavirtaperusteinen mittaaminen antaisi erilaisen tuloksen kunnan talouden tasapainosta. Tässä mielessä tasapainomittaria ei voida pitää täysin reliaabelina.

Yhtäältä reliabiliteettiin liittyy se, kuinka voimakkaasti organisaation johto voi tilinpäätöksen joustokohtien kautta vaikuttaa tunnuslukujen perusteella tehtäviin päätelmiin (Laitinen 1989, 167). Tällöin voidaan pohtia kunnan johdon mahdollisuuksia vaikuttaa tasapainomittarin perusteella tehtäviin päätelmiin. Näitä mittarin rajoitteita sen reliabiliteetin suhteen voidaan tarkastella myös mittaamisen soveltamisen ongelmina (ks. luku 3.3). Kunnan johdolla on todellinen mahdollisuus vaikuttaa tasapainomittarin tulokseen sekä sen myötä tuloksen perusteella

tehtäviin päätelmiin. Erityisesti tuloslaskelman poistot sisältävät mahdollisuuden joustoihin[232].

Toisaalta reliabiliteetti liittyy myös mittaamisessa käytettävän aineiston luotettavuuteen eli siihen, mitataanko luotettavasti sitä, mitä halutaan mitata. Kunta laatii tilinpäätöksen lain edellyttämällä tavalla, siten mittaamista voidaan pitää luotettavana. Myös tilintarkastus on luotettavuustekijä. Aineistoon liittyy kuitenkin myös epäselviä kohtia, joita tarkastellaan validiteetin yhteydessä (kuntaentiteetti vs. yritysentiteetti). Kaiken kaikkiaan tasapainomittarin aineistoa voidaan pitää luotettavana, mutta manipulointiriski on olemassa. Myös validiteettiongelmista johtuen mittaria ei voida pitää täysin reliaabelina.

6.2.3 Relevanssi

Tasapainomittarin relevanssia pohdittaessa on syytä kysyä, tehtäisiinkö erilaisia päätöksiä, jos tasapainoa mitattaisiin jollain muulla mittarilla. Jos päätöksiä on tarkoitus tehdä kunnan talouden tasapainosta, ei tasapainomittaria voida pitää täysin relevanttina. Jos kunnan talouden tasapainoa mitattaisiin vaikka taseella, olisi hyvin todennäköistä, että mittaustuloksen pohjalta tehtäisiin erilaisia päätöksiä.[233]

Tasapainomittari ei mittaa tasapainoilmiötä kattavasti, joten aiheellista on kysyä, onko se, mitä tasapainomittari mittaa, relevanttia. Tasapainomittarin tuloksen merkitys on kasvanut siitä lähtien, kun kunnan talouden tasapainoa ryhdyttiin tuloslaskelmalla mittaamaan (syynä esim. alijäämän kattamisvelvollisuus). Siinä mielessä tasapainomittaria voidaan pitää relevanttina. Toisaalta mielenkiintoista on pohtia, olisiko mittari relevantti, jos kunnilla ei olisi alijäämän kattamisvelvollisuutta. Toki on muistettava, että kunnan talouden tasapaino on monitulkintainen ilmiö, jossa tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen tasapaino on vain yksi osa. Tavallaan tasapainomittaria voidaan pitää osittain relevanttina (se kertoo jotain tasapainosta), mutta mielessä on pidettävä validiteettiin ja reliabiliteettiin liittyvät huomattavat ongelmat.

Tasapainomittarin relevanssi on riippuvainen siitä ympäristöstä, jossa kunnan talouden tasapainoa tulkitaan. Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tuloslaskelmaa voidaan pitää relevanttina. Tässä tulkintaympäristössä relevanssiin eivät pääsääntöisesti vaikuta edellä käsitellyt mittarin rajoitteet, sillä niitä ei nähdä olennaisina. Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä tuloslaskelma ei ole samassa mielessä relevantti. Toki relevanssiin vaikuttaa kuntia velvoittava tasapainottamisvaatimus, mutta tuloslaskelma ei anna olennaista tietoa kunnan talouden tasapainosta, koska se toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä ymmärretään kunnan rahojen riittävyytenä.

---

232 Ks. poistoproblematiikasta lisää luku 6.1.3.

233 Vrt. aikakauslehtikeskustelu kuntien tuloslaskelmien relevanssista, ks. Hynynen 2010a.

6.3 Mittarin käytön aiheuttamia rajoitteita

Mittarin käytön aiheuttamina rajoitteina voidaan pitää mittaamisen soveltamiseen liittyviä ongelmia. Näitä ongelmia on jäsentänyt Smith (1995, 200–211) jakamalla ne seitsemään luokkaan:

- *Tunnelinäkemys:* keskitytään vain mitattaviin tekijöihin, jolloin unohdetaan toiminnan muut tärkeät tekijät
- *Osaoptimointi:* keskitytään vain esimerkiksi johdon omien kapea-alaisten tavoitteiden saavuttamiseen koko toiminnan strategian kustannuksella
- *Lyhytnäköisyys:* keskitytään vain lyhyen aikavälin asioihin, jolloin pitkän aikavälin tapahtumat jäävät huomioimatta, mikä saattaa näkyä mittareiden tuloksissa vasta monen vuoden päästä
- *Konvergenssi:* keskitytään siihen, ettei "jäädä kiinni", sen sijaan, että toiminnasta kehitettäisiin erinomainen esimerkki.
- *Tylsistyminen:* haluttomuus kokeilla uusia ja innovatiivisia menetelmiä
- *Pelaaminen:* toiminnan muuttaminen strategisen edun saavuttamiseksi
- *Vääristely:* luova laskentatoimi ja petos

Seuraavassa tarkastelen Smithin (1995, 200) luokittelun avulla mittarin käytön aiheuttamia rajoitteita teoreettisessa mielessä ja erityisesti kunnan talouden tasapainon mittaamisessa liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä.

6.3.1 Tunnelinäkemys

Smithin (1995, 200) mukaan julkisella sektorilla mitataan useammin panoksia ja prosesseja kuin tuotoksia. Mittarit pyritään rakentamaan yleisiksi, ja niitä on myös vähän (Vakkuri & Meklin 1998, 84). On mahdotonta saavuttaa yhdellä kertaa vähälukuinen, hallittavissa oleva mittarijoukko sekä mahdollisimman kattava kuva mittauskohteesta. Tämä johtaa siihen, että keskitytään helposti mitattaviin osa-alueisiin.[234] Usein tämä tarkoittaa myös määräominaisuuksia, laadullisen informaation keräämisen kustannuksella (Smith 1996b, 195). Tunnelinäkemyksellä tarkoitetaankin, nimensä mukaisesti, keskittymistä tiettyihin osa-alueisiin kokonaisuuden kustannuksella.

Kunnan talouden tasapainon mittaamisessa tunnelinäkemys tarkoittaa sitä, että mitataan sitä, mitä on helppo mitata, eli vain kunnan tuottojen ja kulujen erotusta, eikä kunnan talouden tasapainoa kokonaisuudessaan. Onhan huomattavasti helpompi mitata tuloslaskelmalla tasapainoa kuin rakentaa toimeksiantota-

234 Kuten esimerkiksi tulosmittaamisessa keskitytään tuotosten (*output*) mittaamiseen sen sijaan, että mitattaisiin vaikeammin operationalisoitavissa olevaa tuloksellisuutta (*outcome*). Ks. lisää Smith 1996b, 195.

loutta mittaava mittari, joka kuvaisi tasapainoa laajemmin. Todennäköistä on, että kokonaisuutta kuvattaessa mittareita olisi useita, jolloin ei saataisi yhtä helposti ymmärrettävää mittaustulosta, kategorialla +/– tai hyvä/huono.

Koska tasapainomittarin tulkinta on helppoa (ylijäämä hyvä, alijäämä huono), voi olla, että tuloslaskelman rinnalle ei oteta muita kunnan talouden tasapainoa kuvaavia mittareita. Muissa tapauksissa päätelmien tekeminen olisi vaikeampaa, koska mittaustuloksia olisi useita. Tasapainomittarin perusteella ei voida kertoa kunnan talouden tasapainosta muuta kuin tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen osalta.

Kunnan talouden tasapainon mittaaminen saattaa johtaa siihen, että tuloslaskelman rooli korostuu ja huomiota kiinnitetään erityisesti (pelkästään) tuloslaskelman erien sisältöön. Tällöin kattava taloudenhoito ja muiden osa-alueiden huomioiminen jäävät vähemmälle, tunnelinäkemyksen ulkopuolelle.

Tunnelinäkemyksen rajoite sisältyy niin kunnan kuin sen sidosryhmien toimijoihin. Esimerkiksi myös valtio saattaa kunnan tavoin keskittyä tuloslaskelman osoittamaan tasapainoon ja unohtaa muut mittarit. Tällöin valtio saattaa käyttää virheellistä tietoa päätöksenteon pohjana.

6.3.2 Osaoptimointi

Smithin (1995, 202) mukaan osaoptimoinnin ongelma syntyy, kun henkilökohtaiset tavoitteet eivät ole yhdenmukaisia koko organisaation tavoitteiden kanssa. Lisäksi on vaarana, että johtajien vastuuta tarkastellaan vaan muutamien tuloksellisuusmittarien suhteen, mikä saattaa johtaa osien optimointiin muiden tärkeiden osa-alueiden kustannuksella. Julkisella sektorilla tavoitteet ovat moniulotteisempia, siksi tuloksellisuuden mittaaminen on hankalampaa kuin yksityisellä sektorilla (Smith 1995, 202). Usein toiminta saattaa myös saavuttaa yleishyödyllisiä tavoitteita, eikä vain niitä, jotka toiminnalle on asetettu.

Ongelmana on, että julkisen sektorin toiminnassa tulosmittareilla on tapana rakentaa insentiivejä vain joihinkin oleellisista evaluaatiokriteereistä (Vakkuri & Meklin 1997, 8). Tällöin ei edistetä kokonaisuuden toimivuutta, vaan keskittyminen yksittäisiin kriteereihin saattaa jopa estää sitä. Osaoptimoinnin ongelma ilmenee myös, kun tarkastellaan määrää ja laatua. Vakkuri ja Meklin (1997, 8) käyttävät esimerkkinä yliopistoja, joissa tuloksellisuusmittarina käytetään tutkintojen lukumäärää. Tämä voi johtaa tutkintojen määrän maksimointiin, jolloin laadun maksimointi unohtuu.

Osaoptimoinnin ongelma näkyy tasapainon mittaamisessa siten, että kunnassa saatetaan keskittyä vain tasapainomittarin tuloksen parantamiseen, välittämättä toimeksiantotaloudellisesta tilanteesta. Näin voi syntyä tilanne, jossa kunnan tuloslaskelma näyttää hyvältä, mutta toimeksiantotaloudellisessa tarkastelussa kunnan tilanne ei ole hyvä, kunta voi olla esimerkiksi velkaantunut huolestuttavasti. Myös valtio saattaa kannustaa kuntia osaoptimointiin, sillä tasapainomittarin tuloksella on suuri merkitys.

Osaoptimointia voidaan nähdä myös tasapainomittarissa, jolloin toiminnassa keskitytään vain joidenkin tuloslaskelman erien parantamiseen, ei koko tuloslaskelman. Tällöin voidaan esimerkiksi kasvattaa vain tuloja, veroprosenttia nostamalla, eikä katsota ollenkaan menopuolta. Vastaavasti voidaan karsia menoja, miettimättä, onko siihen syytä, kun ei syystä tai toisesta haluta nostaa veroprosenttia.

6.3.3 Lyhytnäköisyys

Tulosmittaaminen tapahtuu ex post eli jälkikäteen. On selvää, ettei mikään mittari kata koko kuntatalouden alaa tai jatkuvaa aikaperspektiiviä. Tulosmittaus onkin sekä historiallista että usein lyhyeen aikaväliin kytkeytyvää (Vakkuri & Meklin 1997, 7). Tähän viittaa lyhytnäköisyyden rajoite.

Lyhytnäköisyyden riski on olemassa, jos johdon aikaperspektiivi ei ole yhteneväinen sen vastuulla olevan toiminnan/projektin aikaperspektiivin kanssa (Smith 1995, 204). Lyhytnäköisyydellä tarkoitetaankin keskittymistä toiminnassa lyhyeen aikaväliin. Julkisen sektorin osalta lyhytnäköisyyteen liittyy lisäksi se ongelma, että julkisen toiminnan hyödylliset vaikutukset tulevat esiin vasta monen vuoden päästä, minkä vuoksi hyötyjä on vaikea mitata heti.

Lähtökohtaisesti tuloslaskelma kuvaa yhden vuoden talouslukuja, ja siksi tasapainon mittaaminen kohdistuu lyhyeen aikaväliin. Lyhytnäköisyyttä voidaan pitää yleisenä ongelmana tasapainon mittaamisessa juuri tuloksen laskennan lyhytjänteisyyden vuoksi. Kunta on perusolemukseltaan kuolematon, eikä sen toiminnan oleteta koskaan loppuvan. Myös kunnan talouden tasapainon aikaperspektiivi on pitkä, minkä vuoksi lyhytnäköisyys saattaa aiheuttaa ongelmia. Tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla edistää lyhytnäköistä ajattelua edelleen. Lyhytnäköisyyden riski liittyy myös valtioon, sillä valtio kiinnittää erityisesti huomiota lyhyen aikavälin yli- tai alijäämään.

6.3.4 Konvergenssi

Konvergenssi-ilmiö eli lähentyminen syntyy, kun rinnakkaisen organisaation tulosmittauksen tulosta käytetään ideaalina mittapuuna (*benchmark*), johon omaa toimintaa verrataan (Smith 1995, 206). Tällöin omassa toiminnassa saatetaan matkia vertailukohdetta, jolloin organisaatioiden toiminnat lähentyvät toisiaan. Organisaatioiden konteksti ja ympäristö ovat kuitenkin erilaisia. Yritysten välillä konvergenssi saattaa johtaa siihen, että supistetaan myös vastaavaa omaa kannattavaakin toimintaa, kun *benchmark*-yritys on lopettanut kannattamatonta toimintaansa. Julkisen sektorin toimijat eivät voi lopettaa lakisääteistä toimintaa, vaikka se olisi kannattamatonta.

Mittauskohteet ovat heterogeenisiä organisaatioita (Smith 1995, 204). Luotettavaa tietoa voidaan tuottaa vain, jos otetaan huomioon organisaatiokontekstuaaliset ja ympäristölliset tekijät (Vakkuri & Meklin 1998, 85). Vakkuri ja Meklin (1998) esittävät kaksi tapaa, joilla tämä ongelma voidaan ratkaista:

> ”Ensimmäinen vaihtoehto on oletukset. Voidaan yksinkertaisesti olettaa, että mittauksellisissa taustamuuttujissa ei ole eroja. … Toiseksi, intensiteetiltään tätä vahvempi vaihtoehto on pyrkiä vaikuttamaan siihen, että yksiköt ovat mitattavia.” (Vakkuri & Meklin 1998, 85.)

Ensimmäisen vaihtoehdon edellytys on, ettei oletuksia aseteta kyseenalaisiksi. Toisessa vaihtoehdossa organisaatioista tehdään mitattavia, mikä ei välttämättä edistä organisaation toimivuutta (ks. Vakkuri & Meklin 1997, 9, viittaus Power 1997).

Kunnat mittauskohteina ovat myös heterogeenisiä. Erityisesti muuttoliike erilaistaa kuntia. Muuttoliikkeen vaikutusta ei kuitenkaan huomioida tasapainomittarissa, vaan kuntia tarkastellaan samalta viivalta. Täysin vastaavia vertailupareja ei luonnollisestikaan ole olemassa, joten tasapainomittaustulosten vertailu johtaa toiminnan lähentymiseen, vaikka väestönkehitys, väestörakenne, sijainti, demografiset tekijät, infrastruktuurin ja toimintojen organisointi ynnä muut tekijät ovat erilaisia. Jos tasapainon mittaaminen johtaa siihen, että toimitaan kuten naapuri tai muu vertailukohde, saatetaan tehdä itselle vahinkoa. Muuttoliikkeellä on suuri merkitys kuntien välisessä vertailussa. Olisikin tärkeää, että tasapainomittarien tulosten vertailussa otettaisiin huomioon muuttoliikkeen vaikutus. Valtio-toimijan osalta voitaisiin konvergenssin suhteen pohtia, onko olemassa riskiä, että valtion näkökulmasta kuntia tulkitaan homogeenisikai, eikä kuntien väestönkehitystä oteta huomioon.

6.3.5 Tylsistyminen

Jotta tulosmittausjärjestelmä toimisi optimaalisesti ja mittaustulokset olisivat luotettavia, olisi mitattavien organisaatioiden oltava samankaltaisia. Vakkurin ja Meklinin (1998, 85–86) mukaan tällöin organisaatioiden toiminnan aikaperspektiivi ja toiminnalliset alueet ovat suhteellisen samankaltaisia, ja toiminnalliset päämäärät ja tavoitteet eivät eroa toisistaan. Tylsistymisellä viitataankin juuri tähän ilmiöön, mitattavien organisaatioiden samanlaistumiseen.

Organisaation tylsistymisessä innovaatioille ei jää tilaa, jos tulosmittarit eivät tunnista niitä (Smith 1995, 208). Tylsistymistä voi tapahtua kahdella tavalla:

> ”Ensiksi, organisaatiot voivat rajoittaa innovatiivisuuden aluettaan vain niihin alueisiin, joita tulosmittausjärjestelmällä seurataan. Toinen elementti on, että organisaatioille ei muodostu innovatiivisuuden insentiivejä lainkaan. Miksi luoda uutta ja innovatiivista, jos tulosmittausjärjestelmä ei tunnista tätä?” (Vakkuri & Meklin 1998, 86.)

Kunnan talouden tasapainon mittaamisessa tylsistyminen tarkoittaisi esimerkiksi sitä, että kaikki kunnat päätyisivät lyhytnäköiseen alijäämän välttämiseen, kaikissa kunnissa ajettaisiin palvelut alas tai nostettaisiin veroprosentit ylös.

Tasapainon mittaaminen voi johtaa siihen, että kunnissa ryhdytään vain tuloslaskelman erien syynäämiseen, jolloin toimeksiantotaloudellinen tilanne jää toisarvoiseksi. Toiminnan painopisteeksi tulee mahdollisimman hyvä tasapain-

omittarin tulos, jolloin kunnan toiminta tylsistyy. Tässä mielessä tylsistymiseen liittyy myös tunnelinäkemyksen riski (vrt. myös Vakkuri & Meklin 1998, 86). Saattaa myös olla, että valtio edesauttaa tylsistymisen syntymistä. Esimerkkinä tästä ovat kunnan talouden tasapainottamisvelvollisuudet, joiden myötä tasapainomittariin on kiinnitettävä entistä enemmän huomiota.

6.3.6 Pelaaminen

Pelaamista saattaa esiintyä, kun organisaation tavoitteet pohjautuvat edellisten vuosien mittaustuloksiin. Tällöin ei voida raportoida minään vuonna erityisen hyvää tuloksellisuutta, sillä se vaikuttaisi tulevien vuosien tavoitteisiin. Esimerkkinä voivat olla löyhät budjetit (*budgetary slack*), jotka jättävät tilaa pelaamiselle. Pelaamisessa ei myöskään oteta huomioon muuttuvan ympäristön vaikutusta. (Smith 1995, 206–207.) Koska tavoitteet perustuvat edellisten vuosien tuloksiin, on selvää, että on olemassa pelaamisen ja manipuloinnin riski:

> ”The opportunity for gaming in the public sector is therefore exaggerated by the poor understanding of most production functions, illustrating the importance of choosing performance indicators with great caution, and of ensuring that incentives are compatible with the organization's objectives”[235] (Smith 1995, 207).

Kannustimet tuloksellisuusmittareissa ovat kahdesta syystä tärkeitä (Smith 1995, 207). Ensiksi tuloksellisuusmittarit kohdistuvat toimintaprosessin tai panosten mittaamiseen, ja toiseksi ympäristön vaikutusta ei ymmärretä. Johtajat kernaasti muuttavat mittaustuloksia, koska se on mahdollista ja sillä on vaikutusta. Koska ympäristön vaikutusta ei ymmärretä, on helppo väittää, että huono tuloksellisuus on johdon kontrollin ulottumattomissa.

Vakkuri ja Meklin (1997) korostavat, että myös julkisella sektorilla lisääntyneellä kilpailulla on merkitystä pelaamisen riskin kasvamiseen:

> ”Organisaation toiminta suhteutetaan mittarien välityksellä rakennettuun mielikuvaan muista organisaatioista. Tämä ei ole ongelma tilanteessa, jossa mittarit reflektoivat luotettavasti todellista toimintaa. Ongelmaksi se nousee tilanteessa, jossa näin ei tapahdu. Tällaisessa tilanteessa vaarana ovat toiminnalliset kaksoisstandardit, joista ensimmäinen keskittyy pelaamiseen, jonkinlaiseen silmän palvontaan, ja toinen toiminnan substanssin kehittämiseen.” (Vakkuri & Meklin 1997, 10.)

Kunnan talouden tasapainon mittaamisessa pelaamisen riski ei ole kovin ilmeinen, sillä tasapainomittariin ei liity merkittävää manipulointimahdollisuutta, koska mittaamiseen sovelletaan liikekirjanpitoa. Myös tilintarkastus ehkäisee pelaamisen riskiä. Oikeastaan vain tuloslaskelman poistoihin sisältyy manipuloinnin riski.

235 Pelaamisen riskin toteutumisesta julkishallinnossa, ks. esim. Bevan & Hood 2006.

Poistoja muuttamalla voidaan muokata tasapainomittarin tulosta. Tällöin on kuitenkin enemmän kyse luovasta laskennasta kuin pelaamisesta.

6.3.7 Luova laskentatoimi

Mittaamisen vaikutuksia on edellä tarkasteltu tekemättä eroa sen suhteen, parannetaanko kohdeorganisaatiossa itse toimintaa vai toiminnasta raportointia. Mispresentaation eli luovan laskentatoimen tapauksessa kyse on nimenomaan raportoinnin parantelusta.

Luovaa laskentatointa voi tapahtua kolmessa muodossa: 1) silottelu/parantelu, 2) puolueellinen toiminta ja 3) petos (Smith 1995, 210)[236]. Tilinpäätösraporttien paranteluun voidaan esittää kaksi syytä. Ensinnäkin tavoitteena voi olla laskea tulevaisuuden odotuksia tuloksellisuudesta, ja toiseksi madaltaa havaittua riskisyyttä. Puolueellinen toiminta liittyy yleisesti ulkoiseen raportointiin (Smith 1995, 211). Organisaation johdolla on huomattava harkintavalta sen suhteen, miten organisaation toiminnasta tai tuotoksista raportoidaan. Tällöin johto voi päätyä esittämään ulkoisen raportoinnin parempana kuin itse toiminta on.

Tietysti petoksen eli tahallisen väärin raportoinnin mahdollisuus on myös olemassa. Smithin (1995, 211) mukaan erityisesti julkisen sektorin organisaatioiden osalta tilanne on herkkä, sillä raportoitujen tuotosten tarkastaminen on haasteellisempaa julkisella sektorilla. Tämä lisää luovan laskentatoimen riskiä ja mittaamiseen liittyvää monitulkintaisuutta juuri esimerkiksi tulosmittaamisessa, koska tuloksellisuuden määrittäminen ja ymmärtäminen on vaikeaa. Julkisella sektorilla voidaan tätä riskiä pyrkiä eliminoimaan soveltamalla yhteisiä laskentastandardeja (Vakkuri & Meklin 1997, 11).

Tuloslaskelma on osa kunnan ulkoista raportointia, joten on olemassa riski, että halutaan parannella raportointia, eikä kunnan toimintaa. Kunta soveltaa liikekirjanpidon periaatteita, jotka osaltaan eliminoivat luovan laskentatoimen riskiä. Tuloslaskelmassa on kuitenkin poistojen osalta mahdollista harjoittaa luovuutta. Kunnilla kyseeseen tulevat poistojen perustan muuttaminen tai poistoaikojen pidentäminen tilikauden tuloksen parantelemiseksi.[237]

***

Mittarin käytön aiheuttamat rajoitteet liittyvät kohdeorganisaatiossa tapahtuvaan toiminnan muuttumiseen, käyttäytymiseen. Näiden rajoitteiden osalta on toisinaan vaikea sanoa, milloin on kyse mittarin rajoitteista, milloin taas toimijoihin liittyvistä rajoitteista. Tässä olen tarkastellut kyseisiä rajoitteita mittarin rajoit-

236 Luovan laskentatoimen riskin toteutumisesta julkishallinnossa, ks. esim. Benito et al. 2008 ja Vinnari & Näsi 2008.

237 Vrt. aikakauslehtikirjoittelu kuntien harjoittamasta luovasta laskentatoimesta juuri poistojen osalta, Hynynen 2010b; 2011c.

teina, sillä ne selkeästi liittyvät mittaamiseen. Smithin (1995) esittelemän luokittelun avulla pystytään jäsentämään näitä mittarin käytön aiheuttamia rajoitteita sekä myös erottelemaan ne toisistaan.

6.4 Keskeiset havainnot mittarin rajoitteista liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä

Tutkimuksen tässä osassa olen pohtinut ja analysoinut mittarin rajoitteita liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä. Osan alussa olen käsitellyt erityisesti rajoitteita, jotka liittyvät tuloslaskelman kykyyn mitata kunnan talouden tasapainoa. Näitä mittariin liittyviä rajoitteita ovat laskenta-ajattelun rajoitteet kuntataloudessa, tuloslaskelman erien käsitteiden rajoitteet (mitä ovat tulot ja menot), erityisesti poistojen problematiikka (poistoperusta, poistojen suuruus, poistoaika) sekä tuloslaskelman kattavuuden rajallisuus. Mittarin käytön aiheuttamat rajoitteet koskevat niitä riskejä, joita mittaaminen saa aikaan kohdeorganisaatiossa. Seuraavassa esitän kootusti keskeisiä havaintoja mittarin rajoitteista niin liikekirjanpidon kuin toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä.

6.4.1 Mittarin rajoitteet liikekirjanpidon tulkintaympäristössä

Liikekirjanpidon tulkintaympäristön näkökulmasta kunnan talouden tasapaino kunnan tulojen ja menojen välillä tarkoittaa nimenomaan tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen (tuottojen) ja menojen (kulujen) tasapainoa. Koska käsitys tasapainosta syntyy nimenomaan mittarin kautta, liikekirjanpidon tulkintaympäristöön ei kuulu mittariin liittyviä rajoitteita. Liikekirjanpidon periaatteisiin kuuluu, että tuloslaskelman perusteella voidaan tehdä päätelmiä kunnan tehokkuudesta ja oikeudenmukaisuudesta. Näin on myös kunnan taloudessa. Mittari nähdään validina, reliaabelina ja relevanttina kunnan talouden tasapainon kannalta. Koska näin on, liikekirjanpidon tulkintaympäristössä ei huomioida myöskään eri tilinpäätöslaskelmien välisiä mahdollisia ristiriitoja. Tuloslaskelma on ensisijainen tasapainomittari, joten sillä ei ole merkitystä, mitä muut tilinpäätöslaskelmat (esimerkiksi tase tai rahoituslaskelma) kertovat. Kunnan talouden tasapainon tulkinnassa liikekirjanpidon tulkintaympäristössä ei nimittäin ole kysymys tästä. Esimerkiksi Pirkkalan tuloslaskelmien osoittamat ylijäämät riittävät kuvaamaan kunnan talouden hyvää tasapainoa. Kun tulkinnassa otetaan huomioon kunnan nopea velkaantuminen, muuttaa tämä tasapainoa koskevaa päätelmää. Tällöin tulkintaa tehdään toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Vastaavasti Kemijärvellä talous on ollut melkein koko tarkastelujakson ajan epätasapainossa, mistä kertovat tuloslaskelmien osoittamat alijäämät. Päätelmä saattaa jälleen muuttua, kun huomioidaan muut tilinpäätöslaskelmat.

Tutkimuksen tapauskuntien tilinpäätösaineistoista lasketut tunnusluvut kuvaavat pitkän aikavälin tilannetta. Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tul-

kinta tasapainosta tehdään pääsääntöisesti yhden vuoden tilanteen osalta. Tällöin tulkinnat voivat olla ristiriidassa. Esimerkiksi Kemijärvellä kaupungin talous näyttää tasapainoiselta, kun katsotaan vuoden 2010 tilannetta (tilikauden ylijäämää 8 813 222 €). Pitkän aikavälin tulkinta on kuitenkin erilainen.

Mittarin käytön aiheuttamat rajoitteet ovat luonteeltaan sellaisia, että ne tulevat esille, kun mitataan. Näin ollen näitä rajoitteita esiintyy myös liikekirjanpidon tulkintaympäristössä. Nämä mittarin käytön aiheuttamat rajoitteet näkyvät samanlaisina myös toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Kunnan talouden tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla saattaa johtaa lyhytnäköiseen alijäämän välttämiseen (lyhytnäköisyys) tai tilanteeseen, jossa toimitaan vastaavalla tavalla kuin naapurikunta (konvergenssi ja tylsistyminen). Myös osaoptimoinnin ja tunnelinäkemyksen rajoitteet ovat todellisia, sillä tuloslaskelma mittaa tiettyä kohdetta kunnan taloudesta, jolloin muut olennaiset osa-alueet saattavat jäädä huomion ulkopuolelle. Tuloslaskelmassa erityisesti poistot luovat riskin myös luovan laskentatoimen harjoittamiseen. Poistoja muuttamalla voidaan merkittävästi muuttaa mittarin tulosta kunnan talouden tasapainosta.

6.4.2 Mittarin rajoitteet toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteitä ovat tehokkuus, oikeudenmukaisuus, pitkä ajallinen ulottuvuus ja kuntalaisen asema. Nämä ominaispiirteet vaikuttavat osaltaan siihen, että tuloslaskelma kunnan talouden tasapainon mittarina on rajallinen.

Tasapainomittarin aikaperspektiivinä voidaan pitää yhtä vuotta. Toki kuntalain vaatima tasapainottamisohjelma tulisi laatia nelivuotiselle suunnittelukaudelle, mutta pääpaino on kuitenkin yhden vuoden aikana kertyneessä ali- tai ylijäämässä. Tätä voidaan pitää tasapainomittarin rajoitteena, sillä toimeksiantotaloudellisen tulkinnan näkökulmasta mittarin tulisi ottaa huomioon huomattavasti pidempi aikaväli.

Tasapainomittari ei myöskään huomioi kuntalaista, joka toimeksiantotaloudellisessa tulkinnassa on olennainen. Tuloslaskelman perusteella ei voi päätellä kuntalaisten välisestä oikeudenmukaisuudesta tai heidän saamastaan vastikkeesta mitään. Myös tässä on kyse mittarin epätäydellisyydestä juuri toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Ylijäämä ei tarkoita esimerkiksi sitä, että pirkkalalaiset saisivat enemmän vastiketta verorahoilleen kuin alijäämäisen tuloslaskelman kemijärveläiset (ks. kuviot 16 ja 19).

Kun tulkinta tehdään toimeksiantotaloudellisesta näkökulmasta, ei nykyisellä tasapainomittarilla voida tavoittaa kunnan toimeksiantotaloudellista luonnetta. Kunnan talouden tasapainon tulkintaan liittyy myös se konteksti, missä tasapaino ilmenee. Kontekstuaaliset tekijät, kuten väestönkehitys tai palvelurakenne, kuuluvat toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön. Näitä ei kuitenkaan voi päätellä tuloslaskelmasta; tasapainomittari ei esimerkiksi huomioi kunnan väestönkehi-

tystä ollenkaan.[238] Esimerkiksi Pirkkalassa nopea väestönkasvu selittää kunnan nopeaa velkaantumista. Kunta on rahoittanut palvelukapasiteetin lisärakentamisen velkarahalla. Kemijärvellä vähenevä väestömäärä on myös velkaantumisen taustalla, sillä kaupunki on tehnyt elinkeinopoliittisia investointeja houkutellakseen uusia yrittäjiä uusien työpaikkojen toivossa.

Palvelurakenteen merkitys kunnan talouden tasapainoon on olennainen. Tätä kuvaa juuri lasten päivähoitoa koskeva tapaus. Kunnan vastuut lasten päivähoitopalvelun järjestämisessä ovat laajentuneet koko tarkastelujakson ajan, joten kunnan on tarjottava laajempi valikoima lasten päivähoitopalveluita ja huomioitava myös kuntalaisten subjektiivinen oikeus lasten päivähoitoon. Tätä tuloslaskelma ei kuitenkaan kuvaa tai ota huomioon.

Tuloslaskelman perusteella ei voida tehdä päätelmiä siitä, onko kunta tehokas. Tehokkuus liittyy palvelujen järjestämiseen, siihen, miten resurssit on käytetty ja allokoitu, mutta myös siihen, saako kuntalainen vastiketta verorahoilleen. Näitä ei kunnan tilinpäätöksestä pysty suoraan päättelemään. Esimerkiksi Pirkkalassa saattaa olla tehottomuusongelmia ylijäämästä huolimatta. Tätä indikoi esimerkiksi Hujasen ja kumppaneiden selvitys terveyden- ja vanhustenhuollon tarve- ja olosuhdevakioiduista menoista[239] (Hujanen et al. 2011). Näillä menoilla pyritään kuvaamaan kunnan palvelutoiminnan tehokkuutta vertaamalla yksittäisen kunnan lukuja kaikkien kuntien keskimääräisiin lukuihin. Tämän selvityksen mukaan vuonna 2009 Pirkkala käytti 8 prosenttia liikaa resursseja terveyden- ja vanhustenhuoltoon suhteessa palvelutarpeeseen. Kemijärvellä tilanne on Hujasen ja kumppaneiden selvityksen mukaan se, että kaupunki käytti 2 prosenttia liikaa resursseja suhteessa palvelutarpeeseen. Alijäämästä ei kuitenkaan voida suoraan tehdä päätelmää kunnan palvelutoiminnan tehottomuudesta.

Kunta on olemassa huolehtiakseen niistä tehtävistä, jotka oikeudenmukaisuussyistä halutaan turvata kaikille kansalaisille. Tätä oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella myös tasapainomittarin rajoitteiden näkökulmasta. Käytössä olevaan tasapainomittariin voidaan katsoa sisältyvän oletuksen, että mittarin osoittama tasapaino kertoo myös oikeudenmukaisuuden toteutumisesta. Näin ei kuitenkaan voida päätellä toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Esimerkiksi Kemijärvellä ovat kaupunkilaiset suhteellisen tyytyväisiä kaupungin tarjoamiin palveluihin (kaupungin tilinpäätökset 1997–2010). Voidaan ajatella, että he kokevat olevansa oikeudenmukaisessa asemassa. Tätä ei kuitenkaan voi päätellä tuloslaskelman ali-

238 Kiinnostavaa tässä on pohtia myös sitä, voiko tuloslaskelman osoittaman alijäämän tulkita kuvaavan kunnan väestönkehitystä. Tällöin alijäämä kertoisi kunnan väestönkehityksen olevan pienenevää, kun taas ylijäämä kuvaisi kasvavaa väestömäärää. Nollatulos kertoisi stabiilista väestönkehityksen tilanteesta. Näin suoraviivaisia päätelmiä ei tuloslaskelman perusteella kuitenkaan voi tehdä. Alijäämää tai ylijäämää voi luonnollisesti syntyä huolimatta kunnan kontekstuaalisesta tilanteesta.

239 Tarve- ja olosuhdevakiointi tarkoittaa sitä, että menot suhteutetaan kunnan palvelutarpeisiin ja olosuhteisiin. Ks. lisää Hujanen et al. 2011.

jäämästä. Pirkkalassa taas on vaikeuksia pysyä kasvavan palvelutarpeen perässä, ja pirkkalalaiset kenties saattavat kokea olevansa epäoikeudenmukaisessa asemassa, mutta tätä ylijäämä ei kuitenkaan indikoi (kunnan tilinpäätökset 1997–2010).[240]

Tilinpäätösaineiston perusteella Pirkkalan talous ei ole tasapainossa toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Ottaen huomioon väestönkehityksestä syntyvän investointitarpeen kunnan tuloslaskelman tulisi näyttää vieläkin suurempaa ylijäämää. Pirkkalassa tapahtuvaa velkaantumista ei voi pitää tasapainoisen talouden merkkinä. Toki on perusteltua, että kuntalaisten välisen oikeudenmukaisuuden vuoksi myös uudet kuntalaiset osallistuvat palvelukapasiteetin rahoittamiseen, jolloin investoinnit rahoitetaan jälkikäteen velkarahalla. Kumulatiiviset poistot ovat huomattavan alimitoitettuja, kun niitä verrataan kunnan kumulatiivisiin nettoinvestointeihin (ks. kuviot 17 ja 18).

Kemijärven talous on kohtuullisesti tasapainossa, kun tasapainoa tulkitaan toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Kaupungin kassassa on rahaa, eikä kaupungilla ole ylipääsemättömiä vaikeuksia palvelujen järjestämisessä. Kaupunki tarjoaa asukkailleen laajan valikoiman palveluja. Myös Kemijärven osalta kumulatiiviset poistot ovat alimitoitettuja suhteessa kaupungin nettoinvestointeihin (ks. kuviot 20 ja 21). Kemijärvellä investoinnit rahoitetaan pääsääntöisesti jälkikäteen velkarahalla. Tätä ei voida pitää oikeudenmukaisena tilanteena kemijärveläisille, sillä velkojen maksu kohdistuu kaupunkiin jääville asukkaille. Oikeudenmukaista olisi, että investoinnit rahoitettaisiin samanaikaisesti, jolloin palvelujen käyttäjät myös rahoittaisivat niitä.

Edellä tässä luvussa 6 on käsitelty mittariin liittyviä rajoitteita, jotka ovat luonteeltaan teknisiä. Nämä rajoitteet tulevat esille juuri toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä, jossa kunta nähdään kuntaentiteetistä poikkeavana. Nämä kunnan määrittelyyn ja rajaukseen liittyvät kysymykset vaikuttavat myös kunnan talouden tasapainon tulkintaan. Esimerkiksi Kemijärvellä vuoden 2010 osalta konsernituloslaskelman tilikauden ylijäämä (1 004 254 €) on suurempi kuin emokunnan tuloslaskelman tilikauden ylijäämä (813 222 €). Myös muilla rajoitteilla, kuten tulon käsitteellä tai tuloslaskelman kattavuudella, on olennaista merkitystä, kun kunnan talouden tasapainoa tulkitaan toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä.

240 Palvelujen oikeudenmukaisuuden selvittämiseen tarvitaan muuta tietoa, esimerkiksi asiakastyytyväisyyskyselyitä. Kansallisella tasolla sosiaali- ja terveyspalvelujen osalta, ks. Heikkilä & Lahti 2007; Heikkilä & Roos 2005 ja Uusitalo et al. 2000; vrt. myös STM 2001.

OSA 4

KUNNAN TALOUDEN TASAPAINO JA TOIMIJOIDEN RAJOITTEET

7 KUNNAN TALOUDEN TASAPAINON TULKINTATYYPIT

Tutkimukseen sisältyvän haastatteluaineiston[241] tavoitteena on havainnollistaa erilaisia tulkintoja kunnan talouden tasapainosta, joista tutkija muodostaa aineistoa luokittelemalla tulkintatyyppejä. Haastattelut olivat muodoltaan puolistrukturoituja teemahaastatteluja. Tutkijan etukäteen valmisteleman haastattelurungon (ks. liite 2) tarkoituksena oli varmistaa, että kussakin haastattelussa tuli käytyä samat teemat läpi, vaikka se saattoikin tapahtua eri järjestyksessä. Kukin haastattelu alkoi samalla lämmittelyteemalla: kuntien yleinen taloustilanne. Varsinaiset haastattelun teemat olivat (1) kunnan talouden tasapainon määritteleminen, tulkinta ja keinot kunnan talouden tasapainottamiseksi, (2) tehokkuuden, tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden vaatimus kunnan taloudessa ja sen liittyminen kunnan talouden tasapainoon sekä (3) oikeudenmukaisuus, tasa-arvo ja yhdenvertaisuus kunnan talouden tasapainossa.

Nämä teemat kuvastavat tutkijan etukäteistä käsitystä kunnan talouden tasapainosta[242]. Kerätessäni haastatteluaineistoa käsillä oleva tutkimusasetelma ei ollut vielä täysin jäsentynyt. Haastatteluaineiston pohjalta pystyin jäsentämään tutkimusasetelmaa edelleen ja päättämään sen lopullisen muodon. Tämä on tutkimuksen metodologian mukaista: hermeneuttiseen kehään kuuluu ajatus siitä, että tutkimus kehittyy matkan varrella; se täydentyy niin teoreettisen viitekehyksen osalta empiiristä aineistoa hyväksikäyttäen kuin päinvastoin.

Haastattelujen tarkoituksena oli saada toimijoita pohtimaan ja määrittelemään kunnan talouden tasapainoilmiötä siten, kuin se näkyy heidän jokapäiväisessä työssään. Toimijat määrittelivät itse ne lähtökohdat, joista he kyseistä ilmiötä määrittelivät. Tutkijan rooli oli tässä vaiheessa antaa toimijoille vapaus tehdä (tai olla tekemättä) juuri sellainen määritelmä, joka kuvastaisi heidän näkemystään. Tutkijan tavoitteena oli haastattelun edetessä varmistaa toimijoita pohtimaan myös tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden liittyvyyttä/liittymättömyyttä kunnan talouden tasapainoon.

Haastattelujen onnistumiseen vaikutti olennaisesti se, että haastateltavien ei tarvinnut valmistautua etukäteen haastatteluihin eikä matkustaa mihinkään, vaan haastattelija tuli paikan päälle kyseiseen organisaatioon. Olennaisin onnistumi-

241 Haastatteluaineiston keräämisestä ja sisällöstä, ks. tarkemmin liite 2.

242 Vrt. abduktiivinen päättely: tutkijalla on johtolanka (etukäteinen käsitys), jota hän lähtee seuraamaan ja joko vahvistamaan tai kumoamaan.

seen vaikuttanut tekijä oli kuitenkin se, että haastattelujen teemat olivat kaikille haastateltaville hyvin tuttuja.

Haastatteluaineistoa analysoimalla ja laadullisesti tulkitsemalla[243] olen havainnut, että aineistoa voidaan luokitella neljään tulkintatyyppiin kunnan talouden tasapainosta. Nämä tulkintatyypit nousevat aineistosta esille haastateltavien puheessa koskien kunnan talouden tasapainon ymmärrystä niistä lähtökohdista, joita haastateltava itse pitää tärkeänä. Eisenhardt (1989, 59–63) on vastaavalla tavalla tehnyt luokittelua tulkitsemalla aineistoaan teorian avulla valitsemistaan näkökulmista. Myös tässä haastateltavien puheessa esiintyneet lähtökohdat ovat niitä teemoja, jotka tutkija oli valinnut etukäteen (ks. liite 4). Tulkintatyypit ovat tuloslaskelmalähtöinen, resurssilähtöinen, tarvelähtöinen ja vastikelähtöinen tulkintatyyppi. Tulkintojen lähtökohtina oikeudenmukaisuuden ja tehokkuuden teemat näkyvät tulkintatyypeissä eri tavoin. Haastatteluissa alateemoina olivat myös keinot kunnan talouden tasapainottamiseen sekä näkemys siitä, kuka/ketkä ovat vastuussa kunnan talouden tasapainosta. Nämä keinovalikoimat ja vastuukysymykset poikkeavat myös tulkintatyypeittäin.

Tulkintatyypit kuvastavat niiden toimijoiden tulkintoja, joita olen haastatellut. Kuitenkin on syytä muistaa, että yksittäiset toimijat eivät välttämättä täytä puhtaasti yhden tulkintatyypin ominaispiirteitä, vaan he voivat täyttää useamman luokittelun tunnusmerkkejä. Tulkintatyyppien luokitteluun vaikuttaa myös se, mitkä ovat niin sanotut taustamuuttujat: onko toimija kunnan vai valtion palveluksessa, minkälainen kunnan konteksti on, onko se kasvavan talouden vai supistuvan talouden kunta, minkälainen on kunnan palvelurakenne ja lisäksi missä toimessa toimija on. Tulkintatyyppien luokittelu on kuitenkin sellainen, että toimijoiden anonymiteetti turvataan, eikä yksittäisiä toimijoita pystytä tulkintatyyppien perusteella tunnistamaan.

Tulkintatyyppien avulla pyrin havainnollistamaan toimijoihin liittyviä rajoitteita (preferenssien, relevanssin, itsekkyyden ja merkitysten monitulkintaisuus). Käyn seuraavassa yksityiskohtaisemmin läpi näitä haastatteluaineiston luokitteluja tulkintatyypeittäin, minkä jälkeen paneudun toimijoiden rajoitteiden analysointiin.

7.1 Tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi

7.1.1 Tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet

Kunnan talouden tasapainon tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin mukaan tuloslaskelman osoittamalla ja taseeseen kumuloituneella alijäämällä tai ylijäämällä on merkitystä. Jo nimensä mukaisesti tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi korostaa nimenomaan tuloslaskelman osoittamaa alijäämää. Tämän tulkintatyy-

243 Laadullista tulkintaa on tehnyt myös Eisenhardt. Ks. lisää Eisenhardt 1989.

pin toimijoiden mukaan alijäämän tulkitaan kuvaavan kunnan talouden tasapainoa ja myös toiminnan tehokkuutta:

> ”Minusta ne on tuota tehokkuus ja tasapaino niin minä panisin niinku yhtäläisyysmerkin siihen siihen niitten välillä että jos se on tehokasta niin se on taloudellista niin se on laadukasta ja sillon kun se on taloudellista ja laadukasta niin sillohan se on myös tehokasta ja se on niin kun tasapainossa.”

Vaikkakin tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä alijäämällä on tärkeä merkitys, siinä ei kuitenkaan huomioida kunnan kontekstuaalista tilannetta:

> ”Se on niin kun vaarallinen tie jos lähetään ymmärtämään kuntien alijäämiä koska se johtaa … sitten huonoon kehitykseen se ote niin kun se herpaantuu … kyllä se kuntien olemassaolon oikeutus on se että lainsäädäntö pitää olla semmonen että kunnat pystyvät kohtuullisella verorasituksella ja kohtuullisella velanotolla huolehtimaan kunnille annetuista tehtävistä jos nyt lähetään sitten sille tielle että hyväksytään vaikka että semmosella kunnalla jolla on muuttoliike sitä saa olla alijäämänen sehän on vaan semmonen kierre.”

Seuraava kuvaa kyseisen tulkintatyypin toimijoiden luottamusta tuloslaskelman kykyyn mitata kunnan talouden tasapainoa. Siinä ei tarvitse ottaa huomioon kunnan kontekstuaalista tilannetta, koska sillä ei ole merkitystä ”itse asian kanssa”:

> ”Kyllä siis ihan hyvä mittari se on siis yks mittari ei siinä mitään siis jos on kattamatonta alijäämää niin kyllähän se kertoo siitä että tota jotainki toimia on jo jääny tekemättä että nyt on kiire alkaa laittaa sitä kuntoon.”

Tuloslaskelmaan liittyy oletus, että sen perusteella voidaan tehdä päätelmiä kyseisen entiteetin tehokkuudesta. Tämä oletus toteutuu juuri tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä. Kun kunnan tuloslaskelma näyttää tasapainoa, voidaan siitä päätellä kunnan olevan tehokas.

Haastatteluaineistosta voidaan päätellä, että tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin toimijoille kuntalaisten väliset oikeudenmukaisuuskysymykset eivät ole olennaisia. Haastattelujen edetessä oikeudenmukaisuusteemat jäävät vähäiselle käsittelylle, lähinnä tutkijan esiin ottamina. Tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin toimijoiden näkökulmasta se on riittävää, mitä oikeudenmukaisuudesta voidaan päätellä tuloslaskelman perusteella; Kunnan tuloslaskelman osoittaessa alijäämää kunta ei ole tehokas, eikä myöskään oikeudenmukaisuudesta ole pystytty huolehtimaan. Toisaalta oikeudenmukaisuus ei ole asia, jonka tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin toimijat kokisivat kuuluvan omalle vastuulleen.

Tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin toimijoiden mukaan muutos liikekirjanpidon soveltamiseen ja kunnan talouden tasapainon mittaamiseen tuloslaskelmalla oli muutos parempaan. Näin jo sen vuoksi, että tuloslaskelmaa on helppo tulkita:

> ”Kyllä minusta tämä tuloslaskelma se on kuntapuolella kuitenkin se on niin kuvaava ja sitten taas toisaalta kuvittelisin niin että päättäjilläkin on helppo se mieltää koska on meillä semmosia päättäjiä jotka ovat liiketoiminnan palveluksessa on yrittäjiä ja niin edelleen elikkä siellä selvää nyt tuloslaskelma näyttää mitä sinne viivan alle jää että tuleeko ylijäämää ja tuleeko alijäämää.”

Aikaisemmin käytössä olleen hallinnollisen kirjanpidon mukaan myös käsitys kunnan talouden tasapainosta oli erilainen:

> ”Ennen vanhaan ku oli tämä kunnallinen laskentatoimi poikkesi niin paljon sitten tästä yritysmaailman niin sehän oli aina sitten niin kun jo asenteellisestikin se on se lainanotto jolla se budjetti sitten tasapainotettiin.”

Nyt kunnan talouden tasapaino nähdään helposti tulkittavana ja tuloslaskelmalla validisti konkretisoitavissa olevana.

Tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin toimijat ovat pääsääntöisesti supistuvan talouden kunnan palveluksessa. Haastatteluaineiston perusteella voidaan päätellä, että supistuvan talouden kunnassa tieto alijäämästä ja sen kattamisvelvollisuudesta on levinnyt koko organisaatioon. Tämä on yksi syy, miksi alijäämän merkitys on korostunut. Kun alijäämää on syntynyt, siihen pitää kiinnittää huomiota. Tämän voi nähdä syynä tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin esiintymiseen. Tuloslaskelmalähtöistä tulkintatyyppiä voivat edustaa myös kasvavan talouden kuntien tai valtion toimijat. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä on kyse kuitenkin toimijan luottamuksesta kunnan talouden tasapainon mittariin ja sen kykyyn kertoa olennainen ja riittävä tieto.

7.1.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta

Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä kunnan talouden tasapaino on tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen ja menojen välillä. Tässä tulkintatyypissä on mittarin kautta muodostunut käsitys tasapainosta. Mittaria ei nähdä epätäydellisenä tai rajoitteita sisältävänä. Kunta laatii tilinpäätöksen tilikausittain, joten näin ollen käsitys kunnan talouden tasapainosta muodostuu yhden tilikauden, eli tässä vuoden, ajalta. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä kunnan talouden tasapainoa tulkitaan lyhyellä aikaperspektiivillä (vuosittain), mutta tässä tulkintatyypissä huomioidaan myös kuntia koskettava alijäämän kattamisvelvollisuus, jonka mukaan syntyneet alijäämät on katettava neljän vuoden mittaisen suunnittelukauden aikana.

7.1.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista

Koska kunnan talouden epätasapaino tarkoittaa tuloslaskelman tuottojen ja kulujen epätasapainoa, ensisijaiset talouden tasapainottamiskeinot ovat luonnollisesti joko hankkia lisää tuottoja tai vähentää kulujen määrää.

Tuloslaskelmalähtöistä tulkintatyyppiä edustavat toimijat ovat talousorientoituneita. Heidän näkemyksensä mukaan kunnan talouden tasapainosta ovat vastuussa ennen kaikkea kunnan talouspäälliköt. Toisaalta erityisesti supistuvan talouden kunnassa vastuun halutaan jakautuvan kaikille kunnan toimijoille, niin poliittisille päättäjille kuin eri hallintokuntien virkamiehille; vastuu on yhteinen. Toimijat kuitenkin kokevat, että talouspäälliköiden tehtävänä on ”saada viesti läpi” ajoissa:

”Ennakointi on tietysti sellanen se on osaamiskysymys että miten se kunnanjohtaja ja talousvastuussa olevat ihmiset pystyy jakamaan sitä tietoa sitä vastuuta vyöryttämään johtoryhmänsä kautta vastuullisille osastopäälliköille tai hallinnon ja talouden johtajille ja heidän allaan oleville avaintehtävissä oleville ihmisille.”

7.2 Resurssilähtöinen tulkintatyyppi

7.2.1 Resurssilähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä painottuu kunnan talouden tasapaino tulkintana kunnan rahojen riittävyydestä:

> ”Paljonko kunnalla on tilillä ihan oikeeta rahaa … mutta se että mikä on kunnan kassa että pystytäänkö sillä kassalla ilman kassalainoja ilman velanottoo hoitaan se homma ni loppujen lopuks siitähän tässä on kysymys että mä niinku jotenkin tää on niinku semmonen asia mitä ei oo liikaa katottu että mikä on kunnan kassan rooli talouden tasapainossa.”

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä on kyse rahan riittävyydestä, mutta olennaista on luonnollisesti myös se, mihin rahojen tai resurssien pitäisi riittää. Kunnan velvollisuuksien osalta resurssilähtöisen tulkintatyypin edustajat nostivat haastatteluissa esille myös eri palvelujen välisen arvoasetelman; ovatko kaikki palvelut yhtä tärkeitä vai ovatko jotkut tärkeämpiä kuin toiset. Tämä aiheutti huolta toimijoiden keskuudessa erityisesti siksi, että myös palvelujen välillä voi olla eriarvoisuutta:

> ”Onko subjektiivisissa oikeuksissa menty niin kun tiettyjen palvelujen osalta niin kun parempaa ja parempaa suuntaan ja tulee sitten epätasa-arvoa eri väestöryhmien kesken musta on niin kun hyvä esimerkki tämmönen että … arvioidaan me tätä palvelurepertuaaria niin kun kohtuudella niin että jos meillä samanaikaisesti vanhusväestön palvelujen osalta nähdään räikeitä virheitä tai epäonnistumisia niin silti samanaikaisesti vaaditaan että perheissä niinku vaikka toinen vanhempi on kotona niin on oikeus viedä lapset päivähoitoon … mutta samanaikaisesti ei naapurin mummoa hoideta kunnolla kun ei oo niitä resursseja kun sille mummolle ei ole säädetty niitä subjektiivisia oikeuksia.”

Tämä näkyy myös vapaaehtoisten ja lakisääteisten palvelujen välillä:

> ”Liikuntapalvelut, kulttuuripalvelut ja niin edelleen ni tota nehän on niitä … mistä ensimmäisinä sitten leikataan pois jos aattelee … ni eri palvelut on niinku epätasa-arvosessa asemassa tietysti keskenään.”

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä huomioidaan kunnan käytössä olevat resurssit, mutta olennaista on myös resurssien tarve, ja miten se muuttuu ja vaihtelee kunnan kontekstuaalisen tilanteen johdosta. Tilannetta pitäisikin katsoa pidemmällä aikavälillä, jolloin voitaisiin huomioida tarpeiden muuttuminen ja varautua siihen:

> ”Minä nyt yritän semmosta en uskalla nyt viittä vuotta mennä pidemmälle tässä niin kun palvelutarpeen kysynnän kasvussa tai vähentymisessä se on yks pyritään semmosta vaikka se on tuolta neukkuajoilta se viisvuotisjuttu mutta sen pitempään on vaikia.”

Erityisesti kasvavan talouden kunnan toimijoiden mielestä aikajänteen tulisi olla vielä pidempi, jolloin voitaisiin välttää tässä hetkessä tehtyjen päätösten ja toimenpiteiden lyhytjänteisyys:

> ”Tavallaanhan me varaudutaan … tähän tulevaan et tällä hetkellä esimerks … kun me suunnitellaa koulun saneerausta tai laajennusta tai uutta päiväkotia ni … me katotaan sinne kahenkyt kahenkytviiden vuoden päähän ja tota esimerkiks uusien päiväkotien ni pohjat tulee ... ni ett nämä vesi, viemäri lvi yms. varaukset ja putkistot tehdään valmiiks sellasiks et kahenkytävuoden sisällä me pystytään muuttaa ne ikäihmisten palveluasunnoiks.”

Resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijoille on kuitenkin kuntakontekstista riippumatta yhteistä se, että päätöksiä ja toimenpiteitä tulee miettiä ennakoiden kuntalaisten muuttuvat tarpeet.

Resurssien riittävyyteen vaikuttaa kunnan kontekstuaalinen tilanne, juuri väestönkehityksen osalta. Väestönkehitys vaikuttaa suoraan siihen, mikä on kunnan resurssien tarve:

> ”Et kyä mää näkisin et ne kunnat jossa on esmes nollakasvu eli väestö pysyy ennallaan ni mä näkisin ett siä pitäs pystyä kyä hoitaa se talous niin et se pyörii aikalailla omillaan totta ett siä on nykyisen infran niinku peruskorjaustarpeita on mutta tota kyä mää näkisin ett se ainakin jossain analyysissä pitäs ottaa huomioon.”

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön mukaisesti resurssilähtöiseen tulkintatyyppiin kuuluvat myös tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimukset kunnan talouden tasapainon saavuttamisessa. Tehokkuus ymmärretään tässä tulkintatyypissä resurssien käytön järkevyytenä:

> ”Kyllä usein mietin just että löytyiskö erilaisia tapoja tuottaa se palvelu.”

Haastattelujen aikana useampi toimija huomauttaa, että koska kyse on kuitenkin rajallisista resursseista, on ne käytettävä järkevästi.

Toimijat kokevat oikeudenmukaisuuden tehokkuuden tavoin ikään kuin kunnan talouden tasapainon ehdoksi. Resurssit pitää käyttää tehokkaasti, ja niiden käytössä pitää ottaa huomioon kuntalaisten välinen oikeudenmukaisuus. Oikeudenmukaisuus tarkoittaa sitä, että kuntalaisia kohdellaan yhdenvertaisesti ja heillä on samanlaiset mahdollisuudet palvelujen käyttämiseen. Toisaalta oikeudenmukaisuutta on myös se, että ne kuntalaiset, jotka käyttävät kunnan palveluja, osallistuvat myös niiden kustantamiseen. Erityisesti voimakkaan väestönkasvun johdosta oikeudenmukaisuuskysymys halutaan ottaa huomioon resurssien käytössä:

> ”On valittu strategia jossa kaikkea investointeja ei pyritä rahottamaan kunnassa syntyvällä ikäänku ylijäämällä vaan on lähdetty siitä että kuntaan muuttavat maksavat siitä osansa tulevina vuosina ja sen johdosta on tietoisesti rahotettu lainalla näitä uusinvestointeja.”

> ”Ne tulevat uudet kuntalaiset kantaa myös taloudellisesti sitten vastuuta niistä investoinneista joita on tehty myös heille järjestettävien palvelujen johdosta.”

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä oikeudenmukaisuus on tärkeää, mutta talous kuitenkin antaa toiminnalle puitteet:

> ”Kyll se mulle on sellanen automaattikytkentä kyllä se tasa-arvokysymykset ne pitää aina toteutua mut sit taso millä mennään ni se pitää olla sitten balanssissa se talouden kanssa.”

> ”Tosiasiahan on kuitenkin se että saahan sitä koulua pitää vaikka kahdelle oppilaalle jos niin halutaan tai jos siihen on tarve tai jos esimerkiksi ei pystytä sitä kuljetusta järjestetään niin että tuota oppilaalla ei tule sitä odottamista sitten liikaa niin kyllähän sen pystys sitten makso mitä makso niin hoitamaan muutenkin että kyllä se käytännössä on se kaupungin talous joka niinkö ohjaa.”

Kunnan käytössä olevien resurssien tilanne vaikuttaa siihen, että oikeudenmukaisuudesta joudutaan joustamaan aikajänteen suhteen:

> ”Kun se kuitenkin se ajatuskulku kunnassa kulkee ett jos talous on ahtaalla … niin että kyllä siinä täytyy priorisointia niinko siinä mielessä että tänä vuonna nyt laitetaan tää kuntoon mut ens vuonna on sitten niitten vuoro ja niin poispäin.”

Kuitenkin on huomattava, että talouden antamista puitteista huolimatta oikeudenmukaisuus nähdään niin tärkeänä osana kunnan toimintaa, ettei siitä olla valmiita tinkimään:

> ”Onhan se ihan jos sitä [oikeudenmukaisuutta] ei tarvis ajatella niin mehän pysyttäis aina raameissa me sanottais vaan että nyt me ei enää tätä palvelua tarjota että palataan ens vuonna asiaan mutta sillon ei myöskään laki toteudu me rikotaan lakia ja siitä joutuu aina lusimaan ja jos lusija on minä niin en minä lähe mä semmoseeen.”

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä oikeudenmukaisuus nähdään myös tilana, jossa ei voida saavuttaa optimaalista tasoa. Oikeudenmukaisuuden osalta on hyväksyttävä, että sellaista tilannetta ei tulekaan, joka tyydyttäisi kaikkia kuntalaisia. On tehtävä parhaansa käytettävissä olevilla resursseilla:

> ”Lähtökohtaisesti kuitenkin näyttää olevan niin että … aina siihen mitä on saavutettu ollaan hieman tyytymättömiä halutaan hieman lisää ja talouden näkökulmasta se on pitkällä aikavälillä kestämätön ajatus.”

Kunnan kontekstuaalinen tilanne vaikuttaa kunnan talouden tasapainoon ja sitä myötä myös oikeudenmukaisuuteen tasapainon saavuttamisen ehtona. Eräs toimija nostaa haastattelussa esille:

> ”Jos se muuttovoitto on kovin suurta että se johtaa pidemmällä aikavälillä siihen että … joudutaan yleistä palvelutasoa laskemaan.”

Tässäkin on kuitenkin kyse parhaansa tekemisestä juuri siinä kontekstuaalisessa tilanteessa, jossa satutaan sillä hetkellä olemaan.

Resurssilähtöisen tulkintatyypin edustajat ovat todennäköisemmin supistuvan talouden kunnan toimijoita. Tämä johtuu siitä, että tulkintatyypissä korostuu erityisesti se, että toiminta tapahtuu talouden ehdoilla. Resurssit halutaan käyttää tehokkaasti ja oikeudenmukaisesti, mutta esimerkiksi oikeudenmukaisuuden toteutuminen joustaa talouden ehdoilla. Resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijat voivat olla myös kasvavan kunnan toimijoita. Tässä tapauksessa nämä toimijat ovat todennäköisesti talousorientoituneita.

7.2.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta

Resurssilähtöinen tulkintatyyppi määrittelee kunnan talouden tasapainon resurssien riittävyytenä: jos resurssit riittävät suhteessa kunnan velvollisuuksiin, on kunnan talous tasapainossa. Haastatteluissa nousi useampien resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijoiden puheenvuoroissa esille tämä näkemys kunnan talouden tasapainosta juuri resurssien riittävyytenä. Mielenkiintoista tässä oli erityisesti se, että niin kasvavan talouden kuin supistuvan talouden kuntien toimijoiden mielestä valtion merkitys kunnan resurssien riittävyyteen oli huomattava. Toimijoi-

den yhteinen näkemys oli se, että valtion antamat velvollisuudet ja niihin varatut resurssit eivät olleet läheskään tasapainossa:

> ”Eihän ne valtionosuudet kata niitä … lakisääteiset tehtävät pitää hoitaa ni eihän meillä ainakaan valtionosuudet kata niitä puhutaan varmaan kymmenestä kahestakymmenestä prosentista kyllähän tätä verotuloilla tätä hommaa pyöritetään.”

Valtio ikään kuin siirtää kunnan talouden tasapainon kunnan omaksi ongelmaksi, kuten eräskin toimija toteaa:

> ”Kun tuli asiakasmaksulaki niin siellä korotettiin hintoja aika rajustikki ei niitä ollu kuuteen vuoteen sitten tarkistettu ollenkaan niin valtio samana päivänä kun laki astu voimaan niin siitä eteenpäin valtionosuudet oli jo etukäteen laskettu että paljonko kunnat saa enempi tuloa niin saman verran valtionosuuksia vähennettiin eli kävi niin että kuntien kassaan ei jääny yhtään enempi euroja tavallaan se mitä kuntalaisilta perittiin lisää niin siirty suoraan valtiolle se oli minusta törkein temppu sitten se olis ollu paljon motivoivampaa jos se raha olis tullu niitten palvelujen tuottamiseen … kuntalainen maksaa euron sijasta euro viiskymmentä tai kympin sijasta viistoista euroo … mutta että tämä raha tulee palvelujen turvaamiseen”.

Tähän kunnan talouden tasapainoon vaikuttavat kunnan kontekstuaaliset tekijät, mutta myös ulkopuoliset tekijät. Ulkopuolisista tekijöistä valtionosuusjärjestelmällä on suuri merkitys, mutta iso merkitys on myös niillä haasteilla, joita kunta kohtaa esimerkiksi elinkeinoelämän rakennemuutosten myötä.

7.2.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista

Toimijoiden mukaan resurssilähtöisessä tulkintatyypissä keinovalikoima kunnan talouden tasapainottamiseen lähtee ennen kaikkea siitä, että tiedostetaan kunnan tilanne; mitkä ovat kunnan käytössä olevat resurssit, ja mitä niillä resursseilla pitäisi saada aikaiseksi. Koska myös valtakunnantason politiikalla on vaikutusta kunnan talouden tasapainoon, toimijat toivoivat laajempaa yhteiskunnallista keskustelua siitä, mihin kunnan resurssien tulisi todella riittää:

> ”Tosiasiassa … paitsi että niitä tehtäviä niin pitää pohtia että onko ne oikeansisältöisiä tosiasiassa ja onko ne resurssoitu oikein puhun … myös sekä niinku valtio että kuntatasolla ett kohdentuuko ne oikeisiin vai tehdäänkö jotain sellasta joka tosiasiassa aiheuttaa myöhemmin kustannuksia.”

Tässä tulkintatyypissä nousi mielenkiintoisesti esille myös se, minkälaisia resursseja kunta oikeastaan tarvitsee talouden tasapainottamisen näkökulmasta:

> ”Se muun omaisuuden järkevä käyttö eli kunnillahan on tosi paljon niinku maaomaisuutta kiinteitä niinkun rakennuksia ja muita tämmösiä omistus

että onko niiden omistaminen ja ylläpitäminen järkevää että voidaanko esimes jotain myydä tai sitä kautta saada tuloja kyllä ne niinku tän tyylisiä ratkaisuita niitä pitää koko ajan seurata ja kattoo mitä niissä on tehtävissä".

Resurssien käyttöä ja niiden tarvetta tulee ennakoida, ja sen vuoksi toimijat kokivat roolinsa myös tiedonvälittäjinä poliittisille päättäjille:

"Mun pitää antaa sellasta informaatioo ja dataa siitä että tota minkä minkälaista väestökasvua tai asiakaskasvua me kestetään ja mitä maksaa minkäkinlainen kasvu."

Kun keskusteltiin kunnan talouden tasapainottamisen keinoista, resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijat huomauttivat myös, että tuloslaskelma kunnan talouden tasapainon nykyisenä mittarina antaa mahdollisuuden myös silmänlumetta olevaan tasapainottamiseen:

"Mun mielestä poistot nimenomaan on semmonen helpoin keino jos halutaan kikkailla niin muutellaan poistosuunnitelmia sillähän voidaan hyvin moneen asiaan vaikuttaa."

Tämä kuitenkin nähtiin "älyttömänä touhuna", sillä mittari ei kuvaa kunnan talouden todellista tasapainotilannetta.

Tasapainottamisen keinot olisi resurssilähtöisen toimijan mielestä sidottava resurssien tarpeeseen järkevällä tavalla:

"Katotaan ihan oikeesti mitä meijän pitää tehdä tarpeitahan on kunnissa vaikka kuinka paljon ties mitä urheilukenttiä rakennella koko ajan ideoitahan piisaa ja tarpeita mut oikeesti sitoudutaan siihen että mitkä on kuntalaisten elämän ja elämisen kannalta välttämättömiä."

Toimijoiden vastauksissa näkyy selvästi kunnan kontekstuaalinen tilanne, kun he arvioivat kunnan keinovalikoimaa talouden tasapainottamiseksi. Kunnassa, jonka tuloista merkittävän osan muodostavat valtionosuudet, toimijat korostavat valtionosuusjärjestelmän merkitystä kunnan talouden tasapainottamisessa. Myös muut keinot ovat erilaiset kasvavan talouden kunnissa ja supistuvan talouden kunnissa. Supistuvan talouden kunnassa:

"Työllisyys ja elinkeinoelämään panostaminen … siitähän ne kaikki sitten lähtee palavelujen karsimisellekin niin sille tulee niin kun raja vastaan että toisaalta valtio on normeerannu palijon että minkä tasoiset pitää kunnan palvelut olla on hoitotakuuta on päiväkotiryhmille enimmäiskoot on vammaispalvelulakia on subjektiivinen oikeus päivähoitoon ja ei niistä niin kun enää ole sillä lailla karsimista jos meinataan että ne valtion asettamat velevotteet täytetään."

ja kasvavan talouden kunnassa:

> ”Investointeja pitää niinku priorisoida ja tehdään vaan niitä tärkeitä peruspalveluhommia ja vältetään niin sanottua kerskarakentamista että jos ny tehdään joku hanke niin ei sinne tartte marmoripylväitä tehdä.”

Eräs toimija tiivistää seuraavasti:

> ”[Supistuvan talouden kunnassa] se on puhtaasti sitä käyttötalouspuolta ja siellä kannattaa se kaikki aika käyttää siihen käyttötalousmenopuoleen että niinku palvelut miten ne palvelut on järjestetty ett onko ne tarpeeks tehokkaita ja mitä ostetaan ja hankitaan sinne ett kyä nää investointipuolen hommat on aika pitkälle kasvukunnan operointia.”

Resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijat kokevat, että vastuu kunnan talouden tasapainosta on kaikilla kunnan toimijoilla tai ainakin kaikilla heillä, jotka vastaavat resurssien käytöstä niin virka- kuin luottamushenkilöinä. Muutamat toimijat kertoivat, että tilanne voi usein olla hankala, koska kunta on kuitenkin luottamushenkilöorganisaatio, eivätkä viranhaltijoiden esitykset välttämättä mene läpi kunnanvaltuustossa. Vastuu kunnan talouden tasapainosta kuuluu myös valtion toimijoille, sillä heidän päätöksillään ja toimenpiteillään on suoraa vaikutusta kunnan talouden tasapainotilanteeseen.

7.3 Tarvelähtöinen tulkintatyyppi

7.3.1 Tarvelähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet

Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä näkökulma kunnan talouden tasapainoon on kunnan velvollisuuksista huolehtiminen, erityisesti lakisääteisten palvelujen järjestäminen. Tarvelähtöistä tyyppiä voitaisiin kuvata myös oikeudenmukaisuuslähtöiseksi, sillä lähtökohtana on oikeudenmukaisuuden vaatimus kunnan palvelutoiminnassa ja taloudessa. Yhdenmukaiset palvelut on turvattava kaikille kuntalaisille kunnasta riippumatta.

> ”Kyllä se niin kun se on ihan keskeinen asia ensinnäkin että kuntalainen taustastaan huolimatta saa niin samanlaisen kunnallisen palvelun ja se siinä ei niin kun katsota kuka sitä palvelua on haluamassa se on minusta ihan lähtökohta.”

> ”Jokaista kohdellaan samalla tavalla samassa tilanteessa ja pyritään kaikissa hallintotoimissa noudattamaan tätä yhdenvertaisuusperiaatetta.”

> ”Yhdenvertaisuus perustuslaista lähtevä yhdenvertaisuus maan eri osissa saada palveluita.”

Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä käsitys oikeudenmukaisuudesta on ennen kaikkea lakisääteisten palvelujen järjestäminen, että kaikille kuntalaisille pyritään takaamaan yhtäläiset mahdollisuudet kunnallisiin palveluihin. Tätä on pyritty vahvistamaan esimerkiksi subjektiivisten oikeuksien säätämisellä. Tarvelähtöisen tulkintatyypin toimijoiden mukaan tämä on toivottu suunta. Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä oikeudenmukaisuus tai yhdenvertaisuus nousee haastatteluissa esille tarpeiden tyydyttämisen kautta:

> ”Yhdenvertaisuus tulee tän tarpeen tyydytyksen kautta että voi tyydyttää ne perustarpeet eri väestöryhmien tai asiakasryhmien välillä ja aika pitkälle niinko lainsäätäjä mitä se haluaa ja vaatii niin on tosiaan koko Suomen tasolla.”

Mielenkiintoista juuri tässä tulkinnassa on se, että kuntalaisten palvelujen tarve ja sitä kautta oikeudenmukaisuus määritellään ikään kuin kunnan ulkopuolelta. Tämä toive korostui tarvelähtöisen tulkintatyypin toimijoiden haastatteluissa:

> ”Kuntalaiset ovat aidosti erilaisessa asemassa riippuen siitä missä he asuvat … tällaisia isoja kuntalaisiin kohdistuvia kysymyksiä … tehdään valtakunnantason päätöksin jolloin tää yhdenvertaisuus ja tasa-arvoisuus toteutuis Suomessa.”

Tarvelähtöiseen tulkintatyyppiin sisältyy olennaisesti käsitys siitä, että kunnan on järjestettävä palveluja, koska niitä tarvitaan.[244] Mielenkiintoinen näkökulma tarvelähtöisessä tulkintatyypissä on kuitenkin se, että tässä kunnan velvollisuuksia palvelujen järjestämisessä ei aseteta arvojärjestykseen. Ei voida sanoa, mistä palvelusta huolehtiminen olisi tärkeintä. Kaikki ovat yhtä tärkeitä, joten kaikista pitää huolehtia. Toimijoiden mielestä tämän vuoksi olisikin tärkeää, että kunnan vastuulla olevat palvelut olisivat (voimakkaasti) lailla säädeltyjä. Tilanne olisi muutos parempaan, sillä:

> ”Suomessa ei kuitenkaan ole mikään älytön lainsäädäntöviidakko”.

Tarvelähtöiset toimijat kokivat, että normien purkaminen ja kunnan vastuun lisääminen aiheuttaisi ongelmia kuntalaisten oikeudenmukaisuudelle, mutta myös:

> ”Se ihan oikeesti vaikuttais muuhun kun siihen että ongelmia alkais syntyä toisessa päässä että ne alkaa sillä tavalla erilaistua että se aiheuttais sekrekaatioo ja lisää kustannuksia”.

244 Vakkuri luokittelee tehokkuusartefaktien (kuten *balance scorecard* eli tasapainotettu mittaristo tai toimintoperusteinen kustannuslaskenta) käyttöä kunnan toimijoiden keskuudessa. Vakkuri esittää viisi eri perusteista mallia, joista yksi on tarveperusteinen. Vrt. tämä tarveperusteinen malli ja tarvelähtöinen tulkintatyyppi, ks. lisää Vakkuri 2009b, 139–142.

Toisin kuin resurssilähtöisessä tulkintatyypissä, tarvelähtöisessä tulkintatyypissä merkitystä ei ole sillä, minkälaiset resurssit tai minkä verran resursseja kunnalla on käytössään. Oikeudenmukaisuuden toteutuminen ei saa olla kiinni taloudellisista reunaehdoista:

> ”Jokku palvelut on vaan tuotettava makso mitä makso jos oppilas asuu siellä kuuenkymmenenkahen kilometrin päässä niin kyllä sen on vaan päästävä kouluun ja odotusaika ja matkat saa kestää kaks ja puoli tuntia päivässä niin sehän tuuaan vaan vaikka helikopterilla sieltä … että kustannuksista huolimatta sen on päästävä kouluun ja säädetyssä ajassa.”

> ”Jos niin käy että käytössä olevat voimavarat ei riitä niin sitten tarvittaessa tehdään lisätalousarvioehdotusta ja niin edelleen … rahaa ei sillä kohtaa mietitä kun järjestetään ihmisille subjektiivisesti kuuluvia oikeuksia.”

Tämän tulkintatyypin toimijoiden näkökulmasta tämä lakisääteisistä velvollisuuksista huolehtiminen on ikään kuin kunnan rooli. Huolimatta kunnalta puuttuvista resursseista, resurssien tarve ei katoa:

> ”Meillä vaan jos ei valtionosuuksia ja verotuloja tule niin kuitenkin se sama palveluntarve on ja se pitää pyöriä … meijän on pakko joko lainarahalla tai millä tahansa sitten … se vaan on se on se kunnan rooli.”

Toimijat eivät tulkitse, että oikeudenmukaisuuden ja talouden välillä olisi ristiriitaa tai jännitteitä tai että oikeudenmukaisuudesta jouduttaisiin tinkimään talouden ehdoilla. Oikeudenmukaisuus on ensisijainen periaate kunnan toiminnassa, ja pääpaino on kuitenkin se, ettei resurssien vähyys saa olla este kuntalaisten oikeudenmukaisuuden toteutumiselle:

> ”Lakisääteisistä oikeuksista ne jokainen saa automaattisesti siitä riippumatta mikä on niiden kustannus.”

Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä ei huomioida kuntakohtaista tilannetta, esimerkiksi juuri väestönkehityksen osalta, sillä oikeudenmukaisuudesta huolehtimisessa ei ole lieventäviä asianhaaroja. Oikeudenmukaisuuden osalta tarkastellaan myös pitkän aikavälin tilannetta. Toimijat kokevat, että sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus tarkoittaa sitä, että nykyiset ja tulevat sukupolvet ovat aina paremmassa asemassa edellisiin nähden:

> ”Meidän lainsäädäntö kehittyy jatkuvasti ja kuntalaisille syntyy aidosti koko ajan enemmän oikeuksia kun on ollut aiemmilla sukupolvilla … en tiedä onko se sitten epätasa-arvoinen vai mikä ainakin se on erilainen kuin se on ollut aiemmin et et siitä näkökulmasta semmoinen sukupolvien välinen yhdenvertaisuus ei ei toteudu eikä mä en näe että se olis edes käytännössä mahdollista ajat muuttuu ja ja ja ajatukset siitä mikä on oikein ja hyvää muuttuu ja mitä ihmisten kuuluu saada se muuttuu.”

> ”Täytyy olla realistinen yhteiskunta on kehittynyt ja … tarpeet ovat muuttuneet niin moninaisesti ett ne eletään aina ihan omaa aikakautta kyl se on melkein niinku ajassa oleva ihan turha niitä on verrata mäkin voisin verrata siihen ett miten hyvin jotkut tietyt asiat oli vaikka tietysti niukkuutta ja puutetta vaik kuinka mutta että se oli sitä aikaa.”

Tulkintatyypin toimijoiden mielestä oikeudenmukaisuus on sellaista, jonka kuuluukin lisääntyä ajassa.

Tarvelähtöinen tulkintatyyppi ei korosta tehokkuutta suhteessa kunnan talouden tasapainoon, mutta myös tehokkuuteen otetaan kantaa:

> ”[Tehokkuus] sitä se tarkottaa että jollakin tavalla palvelujen tuottaminen ja niiden kysyntä on tasapainoissa.”

Tähän tehokkuuteen kuuluu myös se, että kun palvelujen tarve, kysyntä muuttuu, tulee kunnan huomioida tämä muutos palvelujen tarjonnassaan. Eräs haastateltavista kuvaa tätä kunnan toiminnan joustavuutena:

> ”Mä muistan vielä sen tämän joustavuuden niin kun meijän tässä elinkeinotoiminnassa ja päivähoidossa kun meillä oli tämä [yritys] tilauskantahan tietysti vaihteli vähän suhdanteesta riippuen ja välillä … ilmotettiin että nyt taas alotetaan kolmivuorotyö ja ne oli naistyöpaikkoja päivähoito pantiin rullaamaan heti oli ympärivuorokautista päivähoitoa kysyntää vastaavasti koulutusta tehtiin yhteistyössä ett että sinne saatiin väkeä koulutettua jopa meijän joukkoliikennettä rukattiin niin että että ylimääräsiä … vuoroja ja muuta niin tuota järjestettiin sitten semmosille kunnan osa-alueille mistä ei julkista joukkoliikennettä ollu.”

Tehokkuuden osalta tärkeimmäksi teemaksi nousee vaikuttavuus, se, miten vaikuttavia palvelut ovat:

> ”Tärkeintä on se vaikuttavuus että mitä sillä saadaan sitten aikaan saadaanko se ihminen sitten miten äkkiä … joku polven nivelrikko ett se pääsee tutkimuksiin pääsee leikattavaks ja kuntoutetaan takaisin työelämään että … mikä on se vaikuttavuus miten äkkiä tää ketju toimii.”

Tarvelähtöisen tulkintatyypin toimijat ovat pääsääntöisesti kasvavan talouden kunnasta. Tällöin saattaa olla, että kunnan taloudellinen tilanne ikään kuin sallii huomion keskittämisen oikeudenmukaisuuskysymyksiin. Kuntalaisten välinen oikeudenmukaisuus voidaan nostaa keskeiseksi palvelujen järjestämisessä. Supistuvan talouden kunnassa voi olla myös tarvelähtöisen tulkintatyypin toimijoita, mutta pääsääntöisesti supistuvan talouden kunnassa on voimakas yhtenäinen käsitys talouden ehdoilla toimimisesta.

Kuten tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä, myös tämän tulkintatyypin edustajat voivat olla valtiotoimijoita. Valtiotoimijoiden osalta kiinnostava huomio on, että he edustavat puhtaammin tarvelähtöistä tulkintatyyppiä. Tähän saattaa

vaikuttaa se, että nämä toimijat kokevat, että oikeudenmukaisuuskysymykset kuuluvat heidän toimenkuvaansa, toisin kuin käytännön tai taloudellisten resurssien pohtiminen. Näin korostuu juuri substanssin merkitys, huolimatta niistä käytännön keinoista, joilla tästä substanssista pyritään huolehtimaan. Tähän tarvelähtöiseen tyyppiin kuuluvat valtiotoimijat ovat pääsääntöisesti niin sanotuissa substanssitehtävissä, joissa painotetaan nimenomaan palvelujen sisältöjä.

7.3.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta

Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä tulkinta kunnan talouden tasapainosta keskittyy erityisesti tarpeiden tyydyttämiseen. Tasapaino tarkoittaakin sitä, että pystytään vastaamaan kuntalaisten tarpeisiin, jotka on normeerattu:

> ”Lainsäätäjä on tullu tähän sitten mikä liittyy … talouden tasapainoon mun mielestä se on tullut tähän hyvin ett ku meillä on lukuisa joukko kolme ja puolsataa kuntaa erikokoista ja näköistä niin se on määritelly jo aika monelle palvelulle tietyt palvelujen saantirajat niinku aikarajat meillä on terveydenhuollossa on hoitotakuulainsäädäntö meillä on vanhustenhuollossa on tiettyyn aikamäärään mennessä ilmoittaa jos vanhus ilmottaa tai hänen omainen ilmoittaa että nyt tarvis jotain palvelua kotipalvelua tai jotain laitospalvelua niin palvelun tarve tulee selvittää tietyn ajan kuluessa … eli lainsäätäjä on yhteismitallistanut … ja niin poispäin mutta että mä nään kuitenkin että se on ihan että on tullu tällaset vois sanoo että lainsäätäjä on aatellut että sillon on talous tasapainossa … kun ollaan näitten kriteerien sisällä.”

7.3.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista

Tarvelähtöisen tulkintatyypin mukaan kunnan talouden tasapaino nähdään kuntalaisten tarpeiden tyydyttämisenä erityisesti lakisääteisiä palveluja järjestämällä. Kun ne hoidetaan, voi kunnan talouden sanoa olevan tasapainossa. Tämä ajatusmalli näkyy myös näiden toimijoiden näkemyksissä talouden tasapainottamisen keinoista. Palvelut on järjestettävä, minkä vuoksi sitten kerätään enemmän tuloja:

> ”Kuntalaiset on kuitenkin aika valmiita just maksamaan vähän korkeempaa veroprosenttia jos on vaikka todennu että tulee taantuma niin jos vähän yhteisvastuulla kerätään niin ei ne ihmiset sieltä sen takia pois lähde.”

Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä keinovalikoimaan ei kuulu palvelujärjestelmän tai kunnan velvollisuuksien arvioiminen. Kuntalaisten tarpeet on normeerattu, joten kunnan tehtävänä on huolehtia niistä.

Huomionarvoista on havainto toimijoiden käsityksestä, jonka mukaan vastuu kunnan talouden tasapainosta tämän tulkintatyypin mukaan on kunnan taloudesta vastaavilla henkilöillä. Kuitenkin kunnan talouden tasapaino ymmärretään

palvelujen järjestämisenä. Näin ollen olisi voinut olettaa, että palvelujen järjestämisestä vastaavat toimijat myös vastaisivat kunnan talouden tasapainosta. Tässä kuitenkin tulee esiin käsitys, että kunnan talouden tasapaino ja talous ovat erillisiä ilmiöitä tarvelähtöisen tulkintatyypin näkökulmasta.

7.4 Vastikelähtöinen tulkintatyyppi

7.4.1 Vastikelähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet

Kunta on olemassa kuntalaisten vuoksi, siksi kunnan talouden pitäisi olla tasapainossa. Vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijat tulkitsevat kunnan talouden tasapainoa kuntalaisen näkökulmasta. Tämä tarkoittaa sitä, että tasapainossa on kyse kuntalaisten saamasta vastikkeesta maksamilleen veroille ja maksuille. Kunnan järjestämien palvelujen pitäisi antaa tätä vastiketta:

> ”Palvelujen aidossa saamisessa suhteessa asiakkaaseen siinä ei oo ongelmia kunnan velvote on ne järjestää ja me ne järjestetään.”

Vastikelähtöiseen tulkintatyyppiin kuuluu tehokkuuden vaatimus, sillä toimijoiden mielestä tehokkuudessa on viime kädessä kyse kuntalaisen oikeudesta:

> ”Käytännössä niinku syntyy lähtökohtasesti semmonen velvote et kuntalainen asiakkaana maksaa sen lystin ja sen euroilla pitää saada kunnon palveluita.”

Tehokkuuteen ilmiönä kunnan taloudessa kuitenkin liittyy myös toisenlainen näkökulma, kuten eräs toimija kommentoi:

> ”Kuntahan voi olla tehokas sillä voi olla pienet menot ja sillä voi olla pieni veroprosentti ja vähän velkaa ja niin edelleen mutta että kuntalaiset ei ole tyytyväisiä eikä kuntalaiset saa niitä palveluja mitä niin kun kohtuudella vois olettaa.”

Tehokkuudessa on kuitenkin kyse kuntalaisen saamasta vastikkeesta maksamilleen veroille ja maksuille. Vastikelähtöistä tulkintatyyppiä voisikin kuvailla tehokkuus- tai VFM-lähtöiseksi tulkintatyypiksi.

Oikeudenmukaisuus näyttäytyy vastaavalla tavalla kuin tehokkuus vastikelähtöisessä tulkintatyypissä. Oikeudenmukaisuus ei koske palvelujen saamista tai yhdenmukaista kohtelua, vaan tässä oikeudenmukaisuus tarkoittaa samaa kuin kuntalaisen oikeus saada vastiketta maksamilleen veroille ja maksuille. Tämähän toteutuu, kun kuntalaisen saama vastike ja maksamat verot ja maksut ovat tasapainossa.

Kunnan kontekstuaalisilla tekijöillä ei sinänsä ole merkitystä vastikelähtöisessä tulkintatyypissä. Ne näkyvät ainoastaan siinä, että kuntalaiset ovat erilaisia

erilaisissa kunnissa. Tämä luonnollisesti tulisi ottaa huomioon, kun mietitään kuntalaisten saamia vastikkeita.

7.4.2 Tulkinta kunnan talouden tasapainosta

Kunnan talouden tasapainoa tulkitaan vastikelähtöisessä tulkintatyypissä kuntalaisen saaman vastikkeen ja hänen maksamiensa verojen ja maksujen suhteena. Näiden pitäisi olla tasapainossa. Tällöin toteutuu myös oikeudenmukaisuus ja tehokkuus. Käytännössä törmätään riittävän vastikkeen määrittelyongelmiin. Kokemus riittävästä vastikkeesta on subjektiivista. Tällöin on mahdotonta löytää kaikkia tyydyttävä taso. Teoreettisessa mielessä voidaan sanoa, että vastikkeen taso on optimissaan, kun kenenkään saamaa vastiketta ei voida lisätä vähentämättä yhdenkään saamaa vastiketta (vrt. pareto-tehokkuus). Tämä abstraktisuus näkyi myös vastikelähtöisten toimijoiden puheessa.

7.4.3 Käsitys kunnan talouden tasapainottamisen keinoista

Koska tasapainossa on kyse kuntalaisen saaman vastikkeen ja hänen maksamiensa verojen suhteesta, liittyvät kunnan talouden tasapainottamisen keinot myös tähän tulkintaan. Keinojen tulisi olla sellaisia, että niiden perusteella tosiaan vaikutetaan tähän käsitykseen tasapainosta. Esimerkiksi jos kunnan veroprosenttia nostetaan, tulisi sen tapahtua siitä syystä, että kuntalaiset ovat aikaisemmin saaneet suhteessa liikaa vastiketta.

Vastikelähtöisessä tulkintatyypissä käsitys kunnan talouden tasapainosta on abstrakti. Tämän huomasi analysoidessa aineistoa, sillä vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijoiden oli vaikea pohtia konkreettisia keinoja kunnan talouden tasapainottamiseksi.

Vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijoita on sekä kasvavan että supistuvan talouden kunnissa. Haastatteluaineiston perusteella voidaan tehdä päätelmä, että kunnan kontekstuaalisella tilanteella ei näytä olevan merkitystä siihen, onko toimija vastikelähtöisen tulkintatyypin edustaja. Mielenkiintoinen seikka on huomio siitä, että vastikelähtöisen tulkintatyypin edustajat ovat pääosin kunnan toimijoita. Tämän käytössä olevan haastatteluaineiston pohjalta ei voida sanoa, että valtion toimijoissa ei olisi vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijoita. Näin luonnollisesti voi kuitenkin olla, mutta sellaista päätelmää ei vain voi tämän aineiston perusteella tehdä.

7.5 Tulkintatyyppien keskeiset havainnot

Kunta- ja valtiotoimijoita haastattelemalla kerätyn haastatteluaineiston perusteella voidaan toimijat luokitella neljään edellä käsiteltyyn tulkintatyyppiin. Tässä vaiheessa on kuitenkin vielä hyvä huomauttaa, ettei yksittäisiä toimijoita voida vält-

tämättä luokitella puhtaasti neljään tulkintatyyppiin. Mahdollista on myös, että toisenlaisen haastatteluaineiston perusteella olisi olemassa myös muita tulkintatyyppejä. Tässä luokitellut neljä tulkintatyyppiä pohjautuvat tutkijan tekemään aineiston laadulliseen analyysiin.

Neljä tulkintatyyppiä eroavat toisistaan pääsääntöisesti tulkinnassaan kunnan talouden tasapainosta, mutta myös erilaisten ominaispiirteidensä johdosta[245]. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä tuloslaskelman alin rivi kuvaa kunnan talouden tasapainoa, kun taas resurssilähtöisessä tulkintatyypissä kyse on kunnan rahojen riittävyydestä. Tarvelähtöinen tulkintatyyppi kunnan talouden tasapainosta tarkoittaa erityisesti kunnan lakisääteisten velvollisuuksien hoitamista. Vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijat määrittelevät kunnan talouden tasapainon vastikkeeksi kuntalaisten maksamille veroille ja maksuille.

Kuntalaisen rooli suhteessa tulkintatyyppeihin on mielenkiintoinen. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä kuntalaisella ei varsinaisesti ole mitään roolia kunnan talouden tasapainossa. Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä kuntalaisella on jo selkeästi merkittävämpi rooli: kunnan tehtävänä on järjestää palveluja kuntalaisille, jotka viime kädessä ne myös rahoittavat. Kuntalaisella on merkitystä myös tarvelähtöisessä tulkintatyypissä, tosin hänen roolinsa jää ikään kuin statistiksi. Vaikka kunnan tehtävänä on huolehtia kuntalaisten tarpeista, määritellään tarpeet kunnan ulkopuolelta lakisääteisinä velvollisuuksina. Toisaalta on huomattava, että kuntalaiset ovat äänestäneet ja valinneet eduskuntaan henkilöt, jotka näistä lakisääteisistä velvollisuuksista päättävät. Tässä tulkintatyypissä jää kuitenkin huomioimatta kuntakohtainen tilanne, esimerkiksi väestönkehityksen tai paikallisten olosuhteiden vaikutus kuntalaisten tarpeisiin. Vastikelähtöisessä tulkintatyypissä kuntalaisen merkitys on olennainen; ilman kuntalaista ei olisi kunnan toimintaa, taloutta eikä myöskään kunnan talouden tasapainoa.

Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä käsitys kunnan taloudesta ja sen merkityksestä on mielenkiintoinen. Kunnan talous näyttäytyy ensisijaisesti liikekirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien, erityisesti tuloslaskelman kautta. Kunnan toiminta sen sijaan ei ole mitenkään merkityksellistä, se on karkeasti sanoen vain numeroita tuloslaskelmassa. Myös tarvelähtöisessä tulkintatyypissä käsitys kunnan taloudesta saattaa jäädä irralliseksi: on toiminta ja sitten on talous. Toki ymmärretään, ettei talous muodosta omaa erillistä kokonaisuuttaan ja toiminta omaansa, mutta haastatteluissa, ajatuksen tasolla ja puheessa tämä kaksijakoisuus näkyy. Tämä kaksijakoinen käsitys näkyy myös kunnan talouden tasapainoa määriteltäessä. Kunnan talouden tasapainossa on kyse kuntalaisten tarpeiden tyydyttämisestä. Kantaa ei kuitenkaan oteta siihen, mitkä ovat keinot näiden tarpeiden tyydyttämiseksi; keinoilla ei ole merkitystä.

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä toiminta ja talous limittyvät toisiinsa juuri käytössä olevien resurssien ja resurssien tarpeiden suhteen. Vastikelähtöisessä tul-

245 Näitä ominaispiirteitä tarkastelen alaluvussa 7.5.1 tulkintatyyppien kiinnittymisenä tulkintaympäristöihin.

kintatyypissä kunnan toiminnalla ja taloudella nähdään olevan yhteytensä. Tämä yhteys syntyy juuri kuntalaisesta, sillä hän kustantaa palvelut, joita hän myös käyttää.

7.5.1 Tulkintatyypit ja tulkintaympäristöt

Haastatteluaineiston perusteella voidaan todeta, että teoreettisessa mielessä tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi tulkitsee kunnan talouden tasapainoa liikekirjanpidon tulkintaympäristössä. Huomionarvoista tosin on, että vaikuttaa siltä, että mitä etäisempi toimija on kunnan jokapäiväisestä toiminnasta, sitä puhtaammin hän toimii liikekirjanpidon tulkintaympäristössä.

Kolme muuta tulkintatyyppiä voidaan sijoittaa toimeksiantotalouden tulkintaympäristöön, koska niissä kunnan talouden tasapainon tulkinnan lähtökohtana ei ole tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla. Näiden tulkintatyyppien osalta voidaan haastatteluaineiston perusteella todeta, että oikeudenmukaisuus ja tehokkuus ovat toimeksiantotalouden tulkintaympäristön olennaisia ominaispiirteitä. Nämä ominaispiirteet nousevat eri tavoin esille tulkintatyypeissä. Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä niin tehokkuus kuin oikeudenmukaisuus nähdään kunnan talouden tasapainon ehtoina. Tasapainon tulee täyttää nämä ehdot, vaikka toki on mahdollista, että kunnan talous on tasapainossa huolimatta tehokkaasta resurssien käytöstä tai kuntalaisten välisestä oikeudenmukaisuudesta. Tässä tulkintatyypissä tehokkuus määrittyy juuri resurssien käytön järkevyytenä. Eräs mielenkiintoinen huomio resurssilähtöisessä tulkintatyypissä on se, että tehokkuutta ei sinänsä nähdä kuntalaisten oikeutena saada vastiketta maksamilleen veroille. Oikeudenmukaisuus tarkoittaa kuntalaisten yhtäläistä mahdollisuutta palveluihin, mutta myös palvelujen käytön ja kustannusten jakautumista samalle joukolle.

Tehokkuus ja oikeudenmukaisuus kuuluvat myös vastikelähtöiseen tulkintatyyppiin. Resurssilähtöisestä tulkintatyypistä poiketen tehokkuus tarkoittaa tässä juuri kuntalaisten oikeutta saada vastiketta maksamilleen veroille.[246] Oikeudenmukaisuus liittyy tähän tehokkuuden ymmärtämiseen, mutta myös tähän tulkintatyyppiin kunnan talouden tasapainosta. Oikeudenmukaista on, että kuntalaisen saamat hyödyt ovat tasapainossa hänen tekemiensä uhrausten kanssa.

Tarvelähtöisessä tulkintatyypissä korostuu oikeudenmukaisuus toimeksiantotalouden tulkintaympäristön ominaispiirteenä. Tehokkuus ei ole tämän tulkintatyypin toimijoiden näkökulmasta olennainen tekijä kunnan talouden tasapainossa. Oikeudenmukaisuus näkyy tarvelähtöisessä tulkintatyypissä kunnan ulkopuolelta määriteltyjen kuntalaisten tarpeiden yhtäläisenä tyydyttämisenä asuinkunnasta riippumatta.

Niin resurssi-, vastike- kuin tarvelähtöisessä tulkintatyypissä kunnan talouden tasapainoa on tulkittava pitkällä aikavälillä. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä riittää, että kunnan talouden tasapainoa arvioidaan vuosittain kunnan

246 Vrt. *value for money*, ks. esim. Butt & Palmer 1985.

tilinpäätöksen yhteydessä. Tämä lyhyt aikaväli kuvaa juuri liikekirjanpidon tulkintaympäristöä.

7.5.2 Tulkintatyypit ja mittarin rajoitteet

Haastatteluaineiston perusteella voidaan todeta, että kunnan talouden tasapainon tulkintatyypit huomioivat myös mittarin rajoitteita, poikkeuksena kuitenkin tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi. Tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi pitää tuloslaskelmaa validina, reliaabelina ja relevanttina kunnan talouden tasapainon mittarina. Tällöin kyseisen tulkintatyypin toimijoiden näkökulmasta mittariin ei liity eikä mittarista aiheudu rajoitteita. Alijäämän perusteella voidaan tehdä päätelmiä kunnan talouden tasapainosta, samoin kuin tehokkuudesta ja oikeudenmukaisuudesta. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä oikeudenmukaisuudella ei ole kuitenkaan vastaavaa merkitystä kuin esimerkiksi tarvelähtöisessä tulkintatyypissä.

Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä toimijat kokivat, ettei alijäämän perusteella voida päätellä kunnan talouden tasapainon oikeudenmukaisuutta. Oikeudenmukaisuuden todentamiseksi tarvitaan muita keinoja:

> ”Mä mittaan sitä sillä että paljonko mulle tulee valituksia tai paljonko meistä tulee kanteluita niin kyllä ne on yksittäisiä tapauksia … mutta että pääsääntöisesti vaikka ite sanonkin osastosta niin nämä palvelut ovat hyviä.”

Erityisesti resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijat toivat esille, että mittariin liittyy esimerkiksi poistojen osalta rajoitteita. Haastatteluissa tuli ilmi käsitys siitä, että:

> ”Ei se [kunnan talous] välttämättä sillä oo tasapainossa että poistot ja nettoinvestoinnit saahaan paremmin kohtaamaan toisensa”.

Tämä liittyy juuri siihen, miten kunnan talouden tasapainoa tulkitaan. Esimerkiksi tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä ei tällaisia kommentteja tullut esille. Edelleen resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijoiden vastauksissa poistot nähtiin ongelmallisina:

> ”Täähän on aika poistot on laskenne tää on paljon tällasta laskennallista niin sanottua mikkihiirirahaa ilmassa heiluvaa rahaa poistot on konkreettinen merkki siitä eihän se oo mitään konkretiaa ja vois sanoo moni muukin asia.”

Poistot mahdollistivat myös luovan laskentatoimen harjoittamisen:

> ”Poistoajat on sitten yleensä niin tuota kuntien poistosuunnitelmissa pantu niinku liian pitkiksi voi sanoa ihan suoraan.”

> ”Niin meiän poistot et jos me laitettais ne liiketaloudellisesti ihanteelliselle tasolle ni meijän alijäämäkierre sitten niinku vaan kasvais meillä on käy-

> tössä kaikkien omaisuuslajien mukaan ni tää kulauksen poistosuosituksen nämä enimmäispitoajat."

Resurssi-, tarve- ja vastikelähtöisessä tulkintatyypissä tuloslaskelmaa ei pidetty olennaisena kunnan talouden tasapainon mittarina. Syy, miksi erityisesti resurssilähtöisessä tulkintatyypissä tuli esille mittariin liittyviä rajoitteita, on se, että kyseisen tulkintatyypin toimijat olivat tietyssä mielessä talousorientoituneempia kuin tarve- tai vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijat. Näin heillä oli enemmän näkemystä tasapainomittarin rajoitteista. Kuitenkin näissä kaikissa kolmessa tulkintatyypissä tuloslaskelmaa pidettiin rajoittuneena tasapainomittarina. Samalla näiden tulkintatyyppien toimijat pohtivat myös alijäämän kattamisvelvollisuutta, kuten esimerkiksi:

> "Kuntalakihan on siinä mielessä emmä ny voi sanoo et huono mut hirveen yksoikonen semmonen niinku jotenkin kuvaa käytännössä aika pientä osaa mun mielestä tai vaan sitä et onko taseessa ylijäämää vai alijäämää et sillä perusteella kuntalaki sen [tasapainon] kattoo."

Myös yksittäisen kunnan kontekstuaaliset tekijät nähtiin mittarin rajoitteina:

> "Ei se sama asia ole niinku meistä riippumattomista syistä kuntatalouden tietyt ongelmat ei ne ole palvelun tuottamisesta johtuvia kuntalaiset tarvii tietyt palvelut ne on tuotettava mutta se kunnan talous se seuraa elinkeinoelämää … niin ei minusta niitä voi ihan niin yks yhteen ajatella että jos meillä ei ole kuntatalous vaikka tasapainossa tästä syystä mitä on käyty niin se ei ole tehokasta kunnan palvelutuotantoa."

Tuloslaskelmalähtöisestä tulkintatyypistä poiketen, muissa tulkintatyypeissä ei ollut luottamusta tuloslaskelman kykyyn kuvata tehokkuutta tai oikeudenmukaisuutta. Haastatteluaineistossa tulikin voimakkaasti ilmi useampaan otteeseen, että:

> "Eihän se tarkoita sitä että semmosessa kunnassa joissa on alijäämää että kuntalaiset saa huonoa palvelua"

sekä toisaalta:

> "Eikä välttämättä semmonen kunta jossa on ylijäämää että siellä on palvelut hyvät niillä on kyllä resurssit pitää hyvät palvelut mutta ne ei välttämättä niin tee".

Haastatteluaineiston perusteella voidaan todeta, että mittarin rajoitteet ovat vastaavanlaiset kuin tutkijan loogisesti päättelemät rajoitteet luvussa 6. Haastatteluaineistolla voidaankin vahvistaa nämä teoreettiset rajoitteet. Haastatteluaineiston perusteella oli kuitenkin mielenkiintoista huomata, että toimijat eivät sinänsä kyenneet jäsentämään mahdollisia mittarin käytön aiheuttamia rajoitteita. Oikeastaan vain lyhytnäköistä alijäämän välttämistä tulkittiin tapahtuvan, samoin luovaa laskentatointa. Tutkijan tulkinnan mukaan haastatteluaineistosta voidaan

kuitenkin nähdä myös tunnelinäkemyksen rajoitetta, jota osaltaan kuvastaa esimerkiksi tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi. Myös osaoptimoinnin mahdollisuus tuli ilmi.

7.6 Toimijoiden rajoitteet kunnan talouden tasapainon tulkintatyypeissä

Monitulkintaisuuden käsitettä analysoitaessa käytän Marchin (1988) esittämää luokittelua, johon kuuluu neljä monitulkintaisuuden jäsennystä: preferenssien, relevanssin, itsekkyyden ja merkityksen monitulkintaisuudet[247]. Tarkastelen tulkintatyyppejä koskevia rajoitteita tämän Marchin (1988) luokittelun avulla, jotta voidaan analysoida niitä rajoitteita, joita toimijoihin liittyy. Toimijoiden rajoitteet kuvaavat juuri niitä ominaispiirteitä, joiden avulla heidät voidaan luokitella neljään tulkintatyyppiin. Rajoitteet kun koskevat juuri toimijoiden arvomaailmaa tai kykyä ymmärtää asioita, jotka näyttäytyvät erilaisina kussakin tulkintatyypissä.

Tämä toimijoiden rajoitteiden analyysi on tutkijan omaa tulkintaa haastatteluaineiston perusteella. Haastattelujen aikana toimijat eivät itse arvioineet omia rajoitteitaan, eikä näin luonnollisesti tapahdukaan. Kukin meistä toimii niiden arvojen, näkemysten ja kognitiivisten taitojen vallitessa, joita itse pidämme tärkeinä. Emme pysähdy miettimään, minkälainen rajoite omasta arvomaailmastamme muodostuu, kun vaikka tulkitsemme oikeudenmukaisuutta tai kunnan talouden tasapainoa. Tämä onkin tutkijan tehtävä.

7.6.1 Toimijoiden preferenssien monitulkintaisuus

Preferenssien monitulkintaisuus tarkoittaa ennen kaikkea sitä, ettei tiedossa ole tulevien päätöksentekijöiden preferenssejä eikä nykyisten päätösten seurauksia. Toimijoiden muodostamat tulkinnat kunnan talouden tasapainosta sisältävät preferenssien monitulkintaisuutta. Tämä näkyy esimerkillisesti siinä, miten kussakin tulkintatyypissä on omanlaisensa tulkinta kunnan talouden tasapainosta, eli kukin toimija tulkitsee tasapainoa omista preferensseistään käsin. Esimerkiksi tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi preferoi mittarin antamaa kuvaa kunnan talouden tasapainosta, jolloin kyseisen tulkintatyypin preferenssit koskevat juuri taloudenpidon ja mittaamisen antaman informaation tärkeyttä. Resurssi- tai tarvelähtöisessä tulkintatyypissä preferenssit ovat erilaisia. Resurssilähtöinen tulkintatyyppi preferoi tulkinnassaan kunnan resurssien riittävyyttä suhteessa kunnan velvollisuuksiin.

Preferenssien monitulkintaisuuteen kuuluu se, että toimijoiden preferenssit muuttuvat ajan kuluessa. Tämä on mielenkiintoinen näkökulma, sillä voisi kuvitella, että esimerkiksi valtiotoimija tulkitsisi kunnan talouden tasapainoa eri

247 Ks. lisää luku 2.

tavalla, jos hän siirtyisikin kunnan palvelukseen. Oletettavaa on, että toimijoiden työkokemuksen kasvu tai lisäkoulutus vaikuttaa myös preferensseihin.

Tulkintatyyppien perusteella voidaan päätellä, että toimijat tekevät päätöksensä kunnan talouden tasapainosta oman käsityksensä pohjalta, huolimatta käytettävästä mittarista. Haastatteluaineiston perusteella voidaan myös todeta, että tuloslaskelman merkitys kunnan talouden tasapainon määrittelemisessä ja tulkinnassa on suhteellisen vähäinen.

7.6.2 Relevanssin monitulkintaisuus toimijoiden näkökulmasta

Relevanssin monitulkintaisuus liittyy päätöksenteon koherenttiuteen. Ongelmien, ratkaisujen ja toimenpiteiden yhteydet ovat väljiä tai olemattomia. Relevanssin monitulkintaisuus näkyy selvästi toimijoiden vastauksissa. Esimerkiksi ongelmien ja ratkaisujen yhteyden puuttuminen korostuu, kun kunnan talouden tasapainoa mitataan tuloslaskelmalla. Tällöin mittarin kuvaama epätasapaino ja sen suhde todelliseen tilanteeseen saattavat olla ristiriitaiset. Kuitenkin ongelma pitää ratkaista, koska laissa on säädetty kuntia koskeva velvoite. Tosin toimijat toteavat, että alijäämän kattamisvelvoitteeseen ei sisälly sanktioita. Kuitenkin alijäämät pitää kattaa, vaikka todellinen tilanne ei sitä välttämättä vaatisi. Tämä näkyy erityisesti resurssilähtöisen tulkintatyypin toimijan vastauksissa:

> ”Alijäämään ei tietenkään vaikuta velkaantuneisuus … eikä palvelut … ett voin kyllä kirkkain silmin väittää ett meil on [palvelut] tosi hyvää tasoa.”

Relevanssin monitulkintaisuuteen kuuluu olennaisesti se, että esimerkiksi informaation relevanttius vaihtelee toimijoittain. Se mikä toiselle on relevanttia, ei välttämättä ole toiselle. Se, mikä ennen oli relevanttia, ei olekaan enää nyt tai se, mikä on nyt relevanttia, ei ole sitä tulevaisuudessa. Eri tulkintatyypeillä onkin omat käsityksensä siitä, mikä esimerkiksi on relevanttia informaatiota juuri niille. Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä relevantti informaatio koskee juuri kunnan resurssien riittävyyttä, eikä sitä välttämättä saada tuloslaskelman perusteella. Vastikelähtöisessä tulkintatyypissä relevanttia on se, että kuntalaiset saavat vastiketta verorahoilleen. Myös tarvelähtöisessä tulkintatyypissä relevanttia on kuntalaisten tarpeista huolehtiminen oikeudenmukaisesti. Näissä edellä mainituissa tulkintatyypeissä relevanttia ei niinkään ole tilikaudella syntynyt tai taseeseen kumuloitunut alijäämä. Tämä informaatio on taas erittäin olennaista juuri tuloslaskelmalähtöisessä tulkintatyypissä.

7.6.3 Toimijoiden itsekkyyden monitulkintaisuus

Itsekkyyden monitulkintaisuus tarkoittaa sitä, että toimija käyttäytyy oman etunsa edellyttämällä tavalla. Tulkintatyyppien osalta tämä näkyy esimerkiksi siitä, että saman organisaation sisällä voi ilmetä huomattavan erilaisia tulkintoja kunnan talouden tasapainosta. Tulkintatyypit eivät luonnollisestikaan kuvaa koko organi-

saatiota, vaan samassa organisaatiossa voi olla esimerkiksi kaikkia neljän tulkintatyypin toimijoita. Tällöin on aika todennäköistä, että tulkinnoissa ja käsityksissä esiintyy ristiriitoja. Haastatteluaineiston perusteella tämä näkyy erityisesti tilanteessa, jossa kunnalla on säästöpaineita:

> ”Siinä vaiheessa kun minä esittelen näitä [talousarvion suunnitelmia]niin kaikki on liikuttavan yksimielisiä siitä että joo näinhän se on ja näinhän se on ja sitten tuota todetaan että käyttötalous ei saa kunakin vuonna se ei saa nousta tästä enempää … mutta valitettavasti sitten kun tulee se täytäntöönpanon paikka että se nyt tarkottaa sitä että kouluverkkoa tiivistetään sitä tai tätä … tai vanhusten kotipalvelujen osalta jou’utaan tekemään ehkä tämmösiä ratkaisuja ja niin edelleen niin sitten ku se tulee se yksittäisen toimenpiteen niinku päätöksen aika niin se on joskus kivuliasta.”

Cyert ja March (1963) kuvaavat organisaatioita *konfliktisten intressien edustajien koalitioiksi*, joissa vallitsee harvoin yhteinen konsensus. Tähän vaikuttaa myös toimijoiden itsekkyyden monitulkintaisuus. Tämän itsekkyyden osalta on kuitenkin todettava, että organisaatioissa voi syntyä myös kulttuuri, jossa on yhteinen sävel:

> ”Mitä toimintoja niinku tehdään tai investointeja tai muuta ni meiän osalta auttaa … kuntataloutta pysyy tasapainossa ku … me on todettu että me pärjätään tällä ja perusturvassa pikkusen niinku täytyy saadakin tukee tohon ehkä ja meil on joku pieni löysä tossa kohtaa että katotaan se se on tän kokosen kunnan etu.”

Itsekkyyden monitulkintaisuuteen kuuluu myös se, että toimijat voivat toimia myös omaa etuaan vastaan.

Itsekkyyden rajoitteen osalta on syytä pohtia myös Marchin (1988) ajatusta, jonka mukaan organisaatiossa informaatiota kerätään ja siitä käytetään sellaista osaa, jonka pohjalta oletetaan tehtävän itselle sopivia päätöksiä. Haastatteluaineiston perusteella ei suoraan voida tällaista päätelmää tehdä. Toki tämä johtuu siitä, että haastattelujen teemaan ei varsinaisesti kuulunut kunnan talouden tasapainoa koskeva päätöksenteko. Toisaalta haastatteluissa tuli esille kunnan talouden tasapainottamisen keinoja, joiden osalta toimijat pohtivat myös päätöksentekoa ja sitä, minkälaista informaatiota päätöksentekoa varten tarvittaisiin. Koska ihmiset ovat perusluonteeltaan tietyssä mielessä itsekkäitä, voidaan ajatella, että tämä näkyy myös päätöksenteossa niin kunnan talouden tasapainosta kuin vaikkapa tasapainottamisen keinoista. Yksi kiinnostava tekijä tässä on se, että päätöksentekoon kunnan talouden tasapainottamisesta osallistuvat toimijat, joilla saattaa olla erilainen tulkinta tasapainosta. Kukin näistä toimijoista voi tällöin preferoida käytettävissä olevasta informaatiosta sellaista osaa, joka tukee heidän näkemystään kunnan talouden tasapainosta. Tällöin esimerkiksi tuloslaskelman antamaa informaatiota ei pidetä relevanttina, ainakaan kaikkien toimijoiden taholta.

7.6.4 Merkitysten monitulkintaisuus toimijoiden näkökulmasta

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä kunnan talouden tasapainosta on useita tulkintoja. Yhtäältä se nähdään kuntalaisten palvelutarpeen ja kunnan heille tarjoamien palvelujen tasapainona. Toisaalta kyse on tasapainosta kunnan vastuulla olevien velvoitteiden ja niiden rahoittamismahdollisuuksien välillä. Kolmanneksi voidaan katsoa, mikä tilanne on kunnan kassassa: riittävätkö rahat. Neljänneksi tasapainon voi tulkita olevan kuntalaisten saamien vastikkeiden ja heidän maksamiensa verojen ja maksujen välillä. Näiden tulkintojen monitulkintaisuutta ja rajallisuutta voidaan analysoida pohtimalla sitä, tulkitaanko näissä tulkinnoissa juuri kunnan talouden tasapainoa vai jotain muuta. Esimerkiksi tulkinta kunnan talouden tasapainosta kuntalaisten saamien vastikkeiden ja heidän maksamiensa verojen ja maksujen tasapainona on hyvin abstrakti. Kunnan talouden tasapaino kuitenkin yksinkertaisimmallaan tarkoittaa sitä, että kunnan resurssit riittävät toiminnan pyörittämiseen. Kuntalaisten vastikkeiden ja heidän maksamiensa verojen tasapaino ei välttämättä tarkoita sitä, että kunnan resurssit riittävät. Vastaava tilanne on myös silloin, kun tulkinta kunnan talouden tasapainosta on kunnan tarjoamien palvelujen ja kunnassa ilmenevän palvelutarpeen tasapaino. Tuolloinkaan ei voida sanoa, että kyse olisi kunnan resurssien riittävyydestä. Kun taas tulkinta kunnan talouden tasapainosta kunnan resurssien ja velvollisuuksien välillä, liittyy olennaisesti kunnan resurssien riittävyyteen. Jos kunnan käytössä olevat resurssit ja kunnan vastuulla olevat velvollisuudet eivät ole tasapainossa, kunnan talous ei ole tasapainossa.

Mitä nämä muut tulkinnat sitten ovat, jos ne eivät koske kunnan talouden tasapainoa? Nämä tulkinnat kuvaavat hyvin toimijoihin liittyviä rajoitteita. Toimijoiden preferenssit ja käsitykset siitä, mikä on relevanttia, vaikuttavat heidän tulkintaansa siitä, mitä heidän mielestään pitäisi liittyä kunnan talouden tasapainoon tai mitkä ovat niitä asioita, jotka ovat kunnan talouden tasapainoa ensisijaisempia. Kunnan talouden tasapainon ymmärtäminen ja määritteleminen lähtee myös toimijan omasta kokemuksesta:

> ”Niin mä sanoisin että tämmösen hyvin hyvän kunnallistalouden tasapainon että kun palvelut on tasapainossa ja tota ja sitten on veroprosentti, velkaantumisaste ja sitten valtionosuusjärjestelmä pitäis hoitaa loput siitä että olis suhtkoht tasapainossa.”

> ”Meillä on tämmönen oma näkemys että meidän tasapaino … se on tää velkaantuminen.”

Kun kysyttiin haastateltavilta määritelmää kunnan talouden tasapainosta, useat toimijat vastasivat seuraavasti:

> ”Kunnan talouden tasapaino … voi sanoa sillee että kyllä sen niinku haistaa kun on ollu kunnissa töissä … niin kyllä sen haistaa niinko kuntalaisista

> sen että jos tää palvelutarve että onko se tarvetaso sellanen että se on niinko tyydytetty."

Toimijat omasta mielestään määrittelivät ja tulkitsivat kunnan talouden tasapainoa, mutta tässä tutkijan tulkinta on kuitenkin se, että kunnan talouden tasapainossa on viime kädessä kyse kunnan resurssien riittävyydestä. Nämä toimijoiden tekemät tulkinnat eivät missään mielessä ole vääriä tulkintoja. Ne vain kuvastavat sitä, mitä toimijat kenties preferoivat enemmän kunnan toiminnassa, esimerkiksi oikeudenmukaisuutta tai kuntalaisen asemaa. Myös nämä toimijoiden tekemät erilaiset tulkinnat kuuluvat juuri toimijoiden rajoitteisiin merkitysten monitulkintaisuuksina.

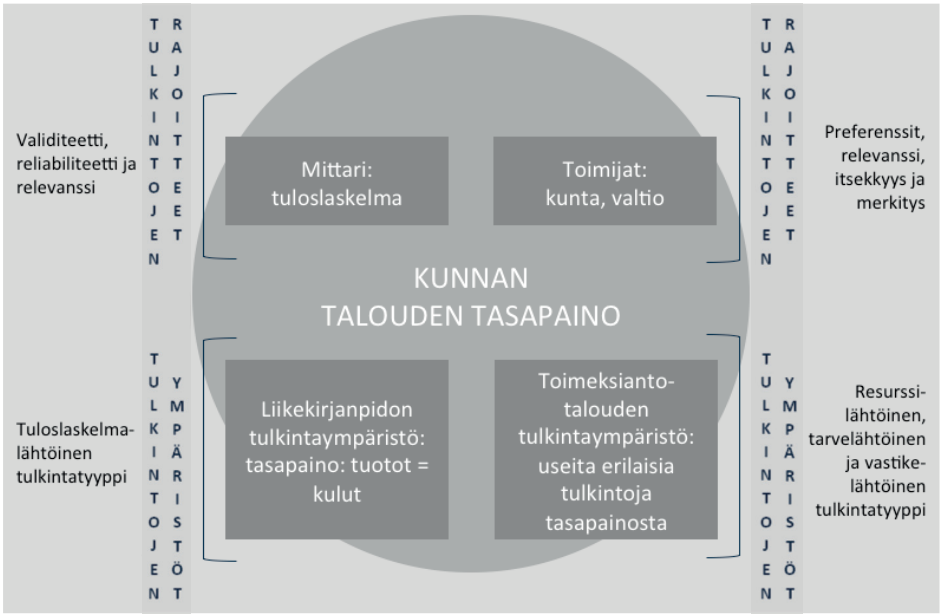
OSA 5

Tutkimuksen päätelmät

8 TUTKIMUKSEN TULOKSET JA PÄÄTELMÄT

8.1 Tutkimustulokset

Tämän *tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainoa monitulkintaisena ilmiönä*. Tämä tapahtuu *analysoimalla* ilmiöstä tehtävien *tulkintojen rajoitteita*. Mittaamisen ja monitulkintaisuuden teoriat tutkimuksen teoreettisina lähestymistapoina kontekstoivat tutkimuksen, mutta ne ovat myös työkaluja rajoitteiden teoreettiselle analysoinnille. Kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus muodostuu mittariin ja toimijoihin liittyvistä rajoitteista sekä liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöistä. Mittausteoriasta johdetut rajoitteet ovat mittarin validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin rajoitteet (luvut 3.3 ja 6). Monitulkintaisuuden teorian avulla jäsennetyt toimijoihin liittyvät rajoitteet ovat preferenssien, relevanssin, itsekkyyden ja merkitysten rajoitteet (luvut 2.3 ja 7.6). Kunnan talouden tasapainon tulkintatyyppejä ovat tuloslaskelmalähtöinen, resurssilähtöinen, tarvelähtöinen ja vastikelähtöinen tulkintatyyppi (luku 7). Kuvio 25 esittää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta.



Kuvio 25.
Kunnan talouden tasapaino moni*tulkintaisena* ilmiönä

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä kunnan talouden tasapainoa tulkitaan suhteessa laskenta-ajattelun yleisiin periaatteisiin ja liikekirjanpidon normeihin (ks. luvut 4.1, 4.2 ja 4.3). Tulkinnan lähtökohtana on käytössä oleva mittari eli tuloslaskelma. Liikekirjanpidon tulkintaympäristön tulkintatyypit ovat pääsääntöisesti tuloslaskelmalähtöisiä. Mittarin kuvaama talouden tasapaino on tuloslaskelmaan jaksotettujen tulojen (tuottojen) ja menojen (kulujen) välillä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tasapainoon sisältyy vain se osa kunnan tuloista, joka kuuluu yksittäiselle tilikaudelle. Vastaava tilanne on myös menojen kohdalla. (Ks. luku 7.1.)

Tuloslaskelmalähtöisessä tulkinnassa tuloslaskelma on relevantti, validi ja luotettava mittari, sillä ymmärrys kunnan talouden tasapainosta syntyy mittarin perusteella (ks. luku 6.4.1). Mittarin muodostama kuva ja ymmärrys on sama, jolloin korvikkeen ja ilmiön ongelmaa ei synny. Mittariin liittyvät rajoitteet koskevat lähinnä poistojen antamaa joustomahdollisuutta, mutta kyse on kuitenkin mittausjärjestelmän sääntöjen tarkentamisesta oikean poistotason löytämiseksi. Tuloslaskelmalähtöisessä tulkinnassa tulkitaan pelkästään mittarin tulosta. Kun mittarin tulos on alijäämäinen, kunnan talous on epätasapainossa.

Tuloslaskelman tuloksesta voidaan päätellä yrityksen toiminnan tehokkuutta ja myös tietyssä mielessä oikeudenmukaisuutta. Tämän ajatusmallin oletetaan toteutuvan liikekirjanpidon tulkintaympäristössä myös kunnassa. Tällöin tuloslaskelmalähtöinen tulkinta alijäämästä nostaa esille myös kunnan palvelujen järjestämisen mahdollisen tehottomuusongelman. Samalla huomiota kiinnitetään oikeudenmukaisuuskysymyksiin.

Alijäämäisen tuloslaskelman kunnan talous voidaan tasapainottaa hankkimalla lisää tuottoja tai supistamalla kuluja. Ylijäämäisen tuloslaskelman kunnassa mittarin tulos indikoi tehokkaasti järjestettyjä palveluja, kunnan resurssien riittävyyttä ja kuntalaisten oikeudenmukaisuuden toteutumista. Vaikka tuloslaskelmalähtöinen tulkinta kunnan talouden tasapainosta viittaa tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden tilaan, ei tässä tulkinnassa oteta näitä toimeksiantotalouden ominaispiirteitä huomioon. Riittää, että mittarin tulos on plusmerkkinen. (Ks. luku 7.1.1.)

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä kunta määritellään entiteetiksi. Tällöin kunnan kontekstuaaliset tekijät, kuten väestönkehitys tai elinkeinorakenne, eivät ole relevantteja. Nämä kuntakohtaiset tekijät eivät myöskään näy tulkinnassa kunnan talouden tasapainosta. Mittari on luotettava, soveltuva ja toimiva kontekstista riippumatta. Tulkinnat kunnan talouden tasapainosta eivät eroa kasvavan tai supistuvan talouden kunnissa. (Ks. luku 6.1.1.)

Liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tulkinta kunnan talouden tasapainosta on staattinen, ja se kuvaa menneisyyttä, edellisvuoden tilikautta. Mittarin tuloksesta kuitenkin tehdään päätelmiä kunnan talouden tasapainotilan nykyisyydestä. Tällöin tulkinnan aikaperspektiivi on lyhyt. (Ks. luku 7.1.2.)

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä tasapainon tulkinnassa huomioidaan tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden vaatimukset pitkällä aikavälillä.

Tähän tulkintaympäristöön sisältyy erilaisia tulkintoja kunnan talouden tasapainosta. Luokittelen nämä tulkinnat resurssilähtöiseen, tarvelähtöiseen ja vastikelähtöiseen tulkintatyyppiin. Kunnan talouden tasapainon voi tulkita kuntalaisten palvelutarpeiden tyydyttämisenä tai vastikkeiden antamisena kuntalaisten maksamille verorahoille. Kunnan talouden tasapainon tulkinta voi olla myös resurssien riittävyyttä. Näiden tasapainotulkintojen lähtökohdat ovat erilaisia. Tulkinnassa tasapainosta palvelutarpeiden tyydyttämisenä lähtökohta on ensisijaisesti oikeudenmukaisuus (tarvelähtöinen tulkintatyyppi, ks. luku 7.3). Tarpeiden tyydyttäminen, erityisesti lakisääteisten palvelujen osalta, toteuttaa kuntalaisten välistä oikeudenmukaisuutta. Kukin kuntalainen on oikeutettu yhdenmukaisiin palveluihin, ja tällöin kunnan talouden tasapaino voidaan saavuttaa huolehtimalla näistä palveluista. Vastikelähtöisessä tulkintatyypissä tulkinnan lähtökohta on tehokkuus (ks. luku 7.4). Kunnan talous on tasapainossa silloin, kun kuntalaiset saavat riittävästi vastiketta maksamilleen veroille. Riittävän vastiketason löytäminen on kuitenkin käytännössä mahdotonta. Resurssilähtöisen tulkintatyypin lähtökohtana tulkinnassa on nimensä mukaisesti kunnan käytettävissä olevat resurssit (ks. luku 7.2). Tällöin kunnan talous on tasapainossa, kun kunnan resursseilla voidaan huolehtia kunnan vastuulla olevista palveluista.

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä tulkinta tasapainosta on dynaaminen. Tämä tarkoittaa erityisesti sitä, että tasapaino ei ole pysähtynyt tila, vaan se on muuttuva käsitys. Kunnan tulisi saavuttaa talouden tasapaino ajan kuluessa; talouden tulisi olla tasapainossa menneisyydessä, nykyisyydessä ja tulevaisuudessa pitkällä aikavälillä. Tulkinnat ovat myös kontekstisidonnaisia, mikä tarkoittaa, että tasapaino tulkitaan eri tavoin kasvavan ja supistuvan talouden kunnissa. Dynaamisuus näkyy toimeksiantotalouden tulkintatyyppien tulkintojen erilaisuuksissa, myös siinä mielessä, että eri toimijat voivat tulkita tasapainoa eri tavalla samanaikaisesti. Kunnan talous voi siis olla samanaikaisesti sekä tasapainossa että epätasapainossa. Toimijat voivat myös muuttaa aikaisempia tulkintojaan.

Mittaamisen perusongelma ilmiön ja sitä kuvaavan korvikkeen välillä tulee esille toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä. Tämä näkyy esimerkiksi verrattaessa vastikelähtöistä tulkintaa mittarin antamaan kuvaan kunnan talouden tasapainosta. Näitä mittariin liittyviä rajoitteita ovat ilmiön määrittelemiseen liittyvien ongelmien lisäksi tasapainon mittaamisen ongelmat sekä tuloslaskelmaan ja sen käyttöön liittyvät rajoitteet. Kuviossa 26 esitetään tiivistetysti nämä rajoitteet. Nämä rajoitteet aiheuttavat sen, ettei tuloslaskelmaa voida pitää täysin reliaabelina, validina tai relevanttina tasapainon mittarina toimeksiantotalouden tulkintaympäristössä.

Toimeksiantotalouden tulkintaympäristön tulkintatyyppeihin sisältyy erilaiset näkemykset siitä, miten kunnan talous tulisi tasapainottaa. Resurssilähtöisessä tulkintatyypissä toimijat toivovat laajaa yhteiskunnallista keskustelua siitä, mihin kunnan resurssien pitäisi riittää. Tähän liittyy myös keskustelua siitä, minkälaista omaisuutta tai kuinka paljon kunnat tarvitsevat. Tasapainottamisessa on tärkeintä keskittyä niihin palveluihin, jotka ovat kuntalaisen elämän ja hyvinvoinnin kan-

Tasapainoilmiön määrittelyongelmat (ks. luku 6.2.)

Tasapainoilmiön mittausongelmat (ks. luku 6.1.4.)
- Tehokkuuden mittausongelmat
- Oikeudenmukaisuuden mittausongelmat
- Pitkän aikavälin mittausongelmat

Tuloslaskelmaan liittyvät rajoitteet (ks. luvut 6.1.1, 6.1.2 ja 6.1.3)
- Kuntaentiteetin määrittelyongelmat
- Meno tulon kohdalle -periaatteen soveltamisongelmat
- Liiketapahtumien määrittelyongelmat
  - Tuotteiden, suoritteiden ja hyötyjen määrittelyongelmat
- Suoriteperusteisen kirjanpidon aiheuttamat ongelmat
- Raha- ja reaaliprosessien yhteyteen liittyvät ongelmat
- Tulo- ja menokäsitteiden määrittelyongelmat
- Tulojen ja menojen vastikkeettomuuden aiheuttamat ongelmat
- Tuloslaskelman tehtävän ongelmallisuus (mittaa jakokelpoista voittoa)
- Tuloslaskelman kattavuuden ongelmat
- Tilinpäätöslaskelmien sisältämän informaation ristiriitaisuus
- Poistoproblematiikka

Tuloslaskelman käyttöön liittyvät rajoitteet (ks. luku 6.3.)
- Tunnelinäkemys
- Osaoptimointi
- Lyhytnäköisyys
- Tylsistyminen
- Luova laskentatoimi

Kuvio 26.
Mittariin liittyvät rajoitteet

nalta välttämättömiä. Tarvelähtöisen tulkinnan mukaan kunnan talous on tasapainossa, kun huolehditaan lakisääteisistä palveluista, joten tasapainottaminen onnistuu hoitamalla nämä tehtävät huolimatta kustannuksista. Vastikelähtöisessä tulkintatyypissä tulojen korotusten pitäisi perustua siihen, että kuntalaiset ovat saaneet liikaa vastiketta. (Ks. luvut 7.2.3, 7.3.3 ja 7.3.4.)

Toimijoiden rajoitteet toteutuvat sekä liikekirjanpidon että toimeksiantotalouden tulkintaympäristöissä. Toimijat tulkitsevat kunnan talouden tasapainoa omasta näkökulmastaan huomioiden erityisesti ne tekijät, joita he itse pitävät relevantteina. Tällöin tulkinnoissa ja niiden merkityksenannoissa näkyy toimijoiden itsekkyys. Eri tulkintatyyppien ominaispiirteet kuvaavat myös näitä rajoitteita. (Ks. luku 7.6.)

Tutkimuksen tuloksia esitetään tiivistetysti tarkastellen kunnan talouden tasapainon tulkintaympäristöjä tulkintatyypeittäin. Taulukko 10 kuvaa näitä tuloksia.

Taulukko 10.
Kunnan talouden tasapainon tulkintatyypit tulkintaympäristöittäin

	Liikekirjanpidon tulkintaympäristö	**Toimeksiantotalouden tulkintaympäristö**		
Tulkintatyypit	*Tuloslaskelma-lähtöinen tulkintatyyppi*	*Resurssilähtöinen tulkintatyyppi*	*Tarvelähtöinen tulkintatyyppi*	*Vastikelähtöinen tulkintatyyppi*
Tulkinta kunnan talouden tasapainosta	Kunnan talous on tasapainossa, kun tuloslaskelma osoittaa nollaa. Ylijäämä viittaa erinomaiseen tasapaino-tilanteeseen.	Kunnan talous on tasapainossa, kun kunnalla on riittävästi resurs-seja.	Kunnan talous on tasapainossa, kun pystytään vastaamaan kuntalaisten tarpeisiin (lakisääteiset palvelut).	Kunnan talous on tasapainossa, kun kuntalaiset saavat vastiketta verorahoilleen.
Mittarin pääasialliset rajoitteet	Poistoihin liittyvä joustovara	Tuloslaskelma ei kuvaa kunnan resurssien riittävyyttä.	Tuloslaskelman perusteella ei pystytä päättelemään, ovatko palvelujen tarjonta ja kysyntä tasapainossa.	Tuloslaskelman perusteella ei pystytä päättele-mään kuntalaisten välistä oikeuden-mukaisuutta eikä sitä, miten tehokkaasti kunta on käyttänyt resurssinsa.
Toimijoiden pääasialliset rajoitteet	Kaikissa tulkintatyypeissä rajoitteet liittyvät preferensseihin; käsityksiin siitä, mikä on relevanttia; itsekkyyteen; merkitysten antamiseen ja tulkintaan.			

8.2 Tutkimuksen päätelmät ja pohdintaa

8.2.1 Miten tuloslaskelman tulosta pitäisi tulkita?

Kunnan talouden tasapainoa ilmiönä voidaan tulkita eri tavoin, kuten myös tuloslaskelman tulosta voidaan tulkita monin eri tavoin. Toiset näistä tulkinnoista ovat relevantimpia kuin toiset suhteessa tutkittavaan ilmiöön. Kunnan tavoitteena on järjestää palveluja kuntalaisille käytössä olevin resurssein, mistä voidaan päätellä, että *kunnan talouden tasapainossa on ensisijaisesti kyse kunnan resurssien riittävyydestä kunnan velvoitteiden hoitoon pitkällä aikavälillä*. Tutkimuksessa esi-

tettyjen muiden tulkintojen osalta voidaan pohtia niiden relevanttiutta suhteessa resurssien riittävyyteen. Esimerkiksi vastikelähtöistä tulkintaa tasapainosta on vaikea kytkeä käytäntöön. Teoreettisessa mielessä voidaan analysoida kuntalaisten saamaa vastiketta, mutta käytännössä tällaista tasapainoa ei voi saavuttaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö näkökulma kuntalaisten saamasta vastikkeesta olisi tärkeä. Tarvelähtöisen tulkinnan voidaan tietyssä mielessä ajatella sisältyvän tulkintaan resurssien riittävyydestä. Myös tuloslaskelmalähtöisessä tulkinnassa on relevanttiuden kanssa ongelmia, sillä mittarin tulos ei suoranaisesti kuvaa resurssien riittävyyttä. Tämän vuoksi mittarin tuloksen tulkinnassa on huomioitava myös muita tekijöitä.

Yksi olennaisista tekijöistä kunnan talouden tasapainon tulkinnassa on *kunnan väestönkehitys* (ks. luvut 4.4.1 ja 4.4.2). Kunnilla on erilaiset resurssit, joten myös tasapaino tarkoittaa eri asioita eri kunnissa. Väestönkehitys vaikuttaa kuntalaisten palvelutarpeeseen, eli niihin tekijöihin, mihin kunta resursseja tarvitsee. Kasvavan talouden kunnassa palvelujen tarve on luonnollisesti erilainen kuin supistuvan talouden kunnassa. *Kunnan talouden tasapaino ei ole staattinen ilmiö*. Voimakkaasti kasvavan talouden kunnassa talouden tasapainon saavuttaminen voi edellyttää huomattavaa kumulatiivista ylijäämää. Kunnan tulorahoituksen tulisi riittää palvelujen ja investointien rahoittamiseen, mutta myös lainojen takaisinmaksuun. Esimerkiksi Pirkkalassa kertynyt ylijäämä ei ole vielä riittävää, vaan tasapainon saavuttaminen edellyttäisi suuremman ylijäämän keräämistä (ks. luku 4.4.1). Supistuvan talouden kunnassa tuloslaskelmat voivat olla alijäämäisiä edellyttäen, että kunnan kassassa on rahaa, eikä kunta ole huolestuttavasti velkaantunut (ks. luku 4.4.2). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kumulatiivista ali- tai ylijäämää on tulkittava eri tavoin kasvavan ja supistuvan talouden kunnissa.

Resurssien riittävyyteen vaikuttaa keskeisesti se, *mihin resurssien tulisi riittää*. Tämä edellyttää pohdintaa, onko kunnan huolehdittava vain lakisääteisistä tehtävistä vai pitääkö resurssien riittää myös kunnan itse itselleen ottamien tehtävien hoitoon. Tällöin kyse on myös laajemmin hyvinvointiyhteiskunnan ja sen sisällön määrittelemisestä. Tämä kysymys on tutkimusasetelman ulkopuolella, enkä tutkijana halua ottaa siihen kantaa. Kunnan palveluvastuiden määritteleminen ei ole mielekästä myöskään siinä mielessä, että palvelutarpeet eivät ole stabiileja. Kunnat ovat itsehallinnollisia yhteisöjä, jotka huolehtivat niin lakisääteisistä kuin itse itselleen ottamista tehtävistä, joten resurssien tulisi riittää molempiin.

Tasapainoiseen kuntatalouteen kuuluu myös se, että kunnan tarjoama *palveluvalikoima on sekä laajuudeltaan että määrältään riittävä suhteessa kunnassa olevaan palvelutarpeeseen*. Käytännössä tämä edellyttää palvelujen tarvekartoituksia säännöllisin väliajoin, sillä palvelutarve muuttuu väestönkehityksen mukaan. Palvelutarpeen muutokset vaativat myös vaikeita päätöksiä palvelujen supistamisesta. Tällaisissa tilanteissa syntyy tasapaino-ongelmia, kun yritetään ylläpitää väestönkehityksen vähentämillä resursseilla liian suurta palvelukapasiteettia.

Kunnan talouden tasapainoon vaikuttaa se, minkälaisen strategian kunta on valinnut toimintansa rahoittamiseen. Jos kunta rahoittaa investointinsa esimer-

kiksi lainarahalla maksaen ne jälkikäteen, näkyy tämä hetkellisenä lisäyksenä käytettävissä olevissa resursseissa. Lainat on kuitenkin maksettava takaisin. Investointien rahoittaminen tulorahoituksella edellyttää sitä, että kunta kerää tulorahoitusta etukäteen. Tämä näkyy tuloslaskelman ylijääminä, jolloin voidaan tilanne tulkita virheellisesti liian positiiviseksi. Tuloslaskelmalla mitatun tasapainon tulkinnassa pitäisikin huomioida ne konkreettiset tekijät, jotka ovat aiheuttaneet tilikauden yli- tai alijäämää. Tuloslaskelman *erillä* on erilainen vaikutus yli- tai alijäämän syntymiseen. Esimerkiksi satunnaiset erät voivat aiheuttaa alijäämää, jolloin tilanne saattaa olla poikkeuksellinen ja tilapäinen. Myös poistoilla on suora yhteys yli- tai alijäämän syntymiseen (ks. luku 6.1.3). Tällöin on analysoitava kunnan poistojen tasoa, käyttöomaisuuden tilaa ja poistoaikoja, jotta voidaan selvittää, mitä poistot oikeastaan kuvaavat. Kunnan talouden tasapainoa resurssien riittävyytenä ei indikoi riittävässä määrin poistojen vertaaminen vuosikatteeseen. Yli- tai alijäämien syyt voivat olla myös sellaisia, joihin kunta ei voi itse vaikuttaa. Tästä esimerkkinä valtionosuusjärjestelmien muutokset, jotka kohdistuvat kuntiin eri tavoin. Olennaista tuloslaskelman yli- ja alijäämää tulkittaessa on kunnan tulorahoitustarpeen huomioon ottaminen. *Vähimmäisvaatimus on verrata kunnan kumulatiivista tulorahoitusta nettoinvestointeihin ja lainakannan tilanteeseen sekä selvittää kunnan kassavarojen tila.*

Kunnan talouden tasapainossa on ensisijaisesti kyse kunnan resurssien riittävyydestä *pitkällä aikavälillä* (ks. luku 1.3.2). Tuloslaskelman alijäämä tai ylijäämä on kuvaus menneestä tilikaudesta, ja samoin taseeseen kumuloitunut ali- tai ylijäämä on tietoa menneiltä tilikausilta. Tasapainoiseen kuntatalouteen kuuluu kuitenkin tasapainon saavuttaminen ja ylläpitäminen pitkällä aikavälillä. Käytännössä tämä tarkoittaa ensinnäkin sitä, että tulkinnassa ei voi keskittyä yhden tilikauden antamaan tietoon kunnan talouden tasapainosta. Ali- ja ylijäämien osalta on tarkasteltava kumulatiivisia tunnuslukuja, jolloin voidaan nähdä pidemmän aikavälin kehitystä. Toiseksi kumulatiivisten tilinpäätöstietojen huomioimisen lisäksi on tulkinnassa otettava huomioon myös ne muutokset, joita on tapahtunut kunnan velvollisuuksissa esimerkiksi viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana. Tällöin voidaan arvioida sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta. Kunnan talouden tasapainon edellytys on *kuntalaisten välisen oikeudenmukaisuuden toteutuminen* (ks. luku 5.4). Kunnan tilinpäätös ei anna työkaluja palvelujen oikeudenmukaisuuden selvittämiseen, joten on olennaista selvittää myös palvelun käyttäjien tyytyväisyyttä ja kokemusta oikeudenmukaisuudesta.

Tilinpäätöslaskelmat kuvaavat *menneisyyttä*, mutta kumulatiivisesta ylijäämästä tai alijäämästä tehdään kuitenkin päätelmiä ja suunnitelmia *tulevaisuuden* varalle, arvioiden niitä resursseja ja mahdollisuuksia, joita kunnalla on käytettävissään. Tulkinnassa olisikin syytä selvittää ja analysoida kunnan tulorahoitustarvetta myös tulevaisuuden näkökulmasta. Sen lisäksi, että tuloslaskelman antama kuva on kuva menneisyydestä, se on myös staattinen. Tämä edellyttää pohdintaa, onko tasapainon tilanne muuttunut, ja jos niin, mistä syistä ja miten tämä vaikuttaa kunnan tulorahoitustarpeeseen.

Kunnan toiminnan tavoite on onnistuminen palvelujen järjestämisessä. Sillä ei varsinaisesti ole merkitystä, mikä taho palvelut järjestää, koska kunta on kuitenkin se taho, jolla on lopullinen vastuu onnistumisesta. Tämä onnistuminen edellyttää, että *kunnan resurssit on käytetty tehokkaasti* (ks. luku 5.2). Kunnassa tuloslaskelmalla ei voi mitata toiminnan tehokkuutta, sillä ylijäämä ei kerro kunnan palvelujen järjestämisen tehokkuudesta, eikä alijäämä ole tehottomuuden indikaattori. Käytännössä alijäämän kattamisvelvollisuus kuitenkin edellyttää, että kunnan on supistettava menojaan. Menojen leikkausten pitäisi kohdentua palvelutarpeiden mukaisesti, ei pelkästään luoden tehostamispaineita kaikkiin kuntapalveluihin. Alijäämäisen tuloslaskelman kunnissa saattaa olla tehottomuusongelmaa, mutta palvelut saattavat olla myös tehokkaasti järjestettyjä. Alijäämän kattamisessa pitäisikin arvioida keinovalikoimaa suhteessa alijäämän syihin (ks. luvut 7.1.3, 7.2.3, 7.3.3 ja 7.4.3). Vastaava tilanne on myös ylijäämän osalta. Käytännössä tämä voisi tarkoittaa, että henkilöstölle maksetaan kannustuslisää, kun kokemukset ja asiakaspalaute palvelujen käyttäjiltä ovat positiivisia tai aikaisempaa parempaa, sen sijaan, että henkilökuntaa palkitaan tilikauden ylijäämäisestä tuloksesta. Positiivinen asiakaspalaute voi indikoida myös tehokkuutta, sillä tehokkuusvaatimukseen sisältyvät laatukysymykset.

Tehokkuus tavoitteena on kuitenkin suhteellinen, ja siitä ei voida sanoa, mikä on riittävä taso. Jossain vaiheessa vastaan tulevat henkilöstön työtyytyväisyys- ja jaksamiskysymykset. Resurssien riittävyyttä on myös se, että kunnan henkilöstö pystyy suoriutumaan tehtävistään ja voi hyvin.

8.2.2 Kunnan talouden tasapainon tulkintatyypit ja toimijat

Tässä tutkimuksessa esitän neljä kunnan talouden tasapainon tulkintatyyppiä. Tulkintatyyppien luokittelussa ei huomioida, ovatko he kasvavan tai supistuvan talouden kunnan vai valtion toimijoita, minkä vuoksi on syytä tarkastella sitä, minkälaiset toimijat kyseisiä tulkintatyyppejä tyypillisimmin edustavat.

Haastatteluaineiston perusteella voi todeta, että resurssilähtöistä tulkintatyyppiä voidaan pitää yleisimpänä kunnan talouden tasapainon tulkintatyyppinä. Tämä johtuu kuntatalouden perusluonteesta, jossa toteutuu niukkuus talouden perusongelmana. Tällöin on ymmärrettävää, että kunnan talouden tasapaino kunnan taloudellisena tavoitteena tulkitaan juuri resurssien riittävyytenä. Resurssilähtöisen tulkintatyypin toimija on todennäköisesti myös supistuvan talouden kunnan toimija. Tämän voi päätellä siitä, että kunnan tämän tulkintatyypin toimijoiden vastauksissa tuli esille vahva käsitys siitä, että käytettävissä olevat resurssit ovat rajalliset. Kasvavan talouden kuntatoimijoiden keskuudessa käsitys ei ole näin vahva, eikä myöskään näin laajalle levinnyt. Kuitenkin myös kasvavan talouden kunnassa on resurssilähtöisiä tulkintatyyppejä. Tällöin on todennäköistä, että he ovat talousorientoituneita.

Tuloslaskelmalähtöinen tulkintatyyppi edustaa perinteisesti talousorientoitunutta toimijaa, joka voi olla niin kunnan kuin valtionkin palveluksessa. Mie-

lenkiintoista on huomata, että mitä etäisempi toimija on kunnan arkitoiminnasta, sen vahvemmin hän täyttää tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin ominaispiirteet. Tässä voi olla kyse myös siitä, että etäältä voi olettaa asioita periaatteiden tasolla, kun taas kunnan arkitoiminnassa mukaan tulee muitakin tekijöitä kuin tuloslaskelman alijäämä. Tuloslaskelmalähtöisiä tulkintatyyppejä voi olla niin kasvavan talouden kuin supistuvan talouden kunnissa. Kyse on toimijan luottamuksesta kunnan talouden tasapainon mittariin ja sen kykyyn kertoa olennainen ja riittävä tieto.

Kuten tuloslaskelmalähtöisen tulkintatyypin kohdalla, myös tarvelähtöisessä tulkintatyypissä on nähtävissä, että on todennäköistä, että tulkintatyypin toimijat eivät ole kunnan palveluksessa. Ainakin mitä etäämpänä toimija on kunnan arjesta, sitä voimakkaammin hän edustaa tarvelähtöistä tulkintatyyppiä ja korostaa juuri oikeudenmukaisuuden vaatimusta. Tietysti myös kuntatoimijoiden joukossa on tarvelähtöisiä tulkintatyyppejä. Tällöin voidaan pitää luultavana, että toimijat ovat kasvavan talouden kunnan palveluksessa.

Mielenkiintoista on, että haastatteluaineiston perusteella kaikkein harvinaisin tulkintatyyppi on vastikelähtöinen. Tämä on yllättävää, sillä voisi kuvitella, että kuntatoimijoiden keskuudessa olisi vahva näkemys siitä, että töitä tehdään juuri kuntalaisia varten. Näin ei kuitenkaan käytössä olleen haastatteluaineiston pohjalta voi tulkita. Tähän saattaa kuitenkin vaikuttaa se, että haastateltavat olivat johtavia viranhaltijoita. Ehkäpä luottamushenkilöitä haastattelemalla olisi voitu saada enemmän vastikelähtöisen tulkintatyypin toimijoiden vastauksia. Harvinaisuudestaan huolimatta vastikelähtöistä tulkintatyyppiä voi olla niin ikään kasvavan kuin supistuvan talouden kunnissa.

Tulkintatyyppien osalta on huomioitava myös se, että yksittäisessä kunnassa voi olla eri tulkintatyyppien edustajia. Näin käytännössä varmasti onkin, sillä kunnan on kuitenkin tultava toimeen ja järjestettävä palveluja niillä resursseilla, jotka sillä on käytettävissään. Mielenkiintoista on se, että esimerkiksi myös tarvelähtöisen tulkintatyypin edustajien on joustettava talouden realiteettien edessä, jotta kunta voi ylipäätään toimia ja olla jonkinlaisessa tasapainotilanteessa. Kuten Cyert ja March (1963) toteavat, organisaatiot, kuten kunnat, ovat *konfliktisten intressien edustajien koalitioita.*

8.3 Tutkimuksen onnistumisen arviointia

8.3.1 Onnistuminen tutkimustehtävässä

Tutkimuksen onnistumiseen vaikuttaa monet tekijät. Osa niistä on sellaisia, joita tutkija ei kykene analysoimaan itse. Osa taas luonteeltaan sellaisia, joita tutkijan pitäisi arvioida. Näitä tekijöitä ovat tutkimukselliset valinnat, teoreettiset lähestymistavat ja käytetty empiirinen aineisto.

Tutkimuksen onnistumiseen vaikuttaa myös tutkijan positio tutkimukseensa nähden. Tämä näkyy erityisesti laadullisessa tutkimuksessa, jossa tutkija itse on tärkein tutkimuksen työkalu. Tutkijana olen pyrkinyt olemaan objektiivinen suhteessa tutkimuskohteeseen. Käytännössä tämä ei ole kuitenkaan mahdollista. Tunnistan kriittisen suhtautumistapani, joka näkyy analysoidessani liikekirjanpidon soveltamista kuntakontekstissa. Tämä johtuu taustastani kunnallistalouden piirissä. Toisaalta olen valinnut tutkimusasetelmani sen mukaan, että hyväksyn käytettävän mittarin ja pohdin sitä, miten sen kanssa voidaan elää. Tällöin tietty kriittisyys rajoitteiden jäsentämiseen on tarpeen. Tavoitteeni ei kuitenkaan ole kritisoida liikekirjanpitoa laskentajärjestelmänä, vaan tuoda esille mittarin ja koko järjestelmän tulkintaan liittyvää problematiikkaa.

Olen valinnut tutkimukseni teoreettisiksi lähestymistavoiksi monitulkintaisuuden ja mittaamisen teoriat. Monitulkintaisuuden teorian ja monitulkintaisuuskäsitteen soveltaminen kunnan talouden tasapainoon vaikuttaisi tehdyn tutkimuksen perusteella toimivan. Voidaan sanoa, että monitulkintaisuus tuo tasapainon tarkasteluun mielenkiintoisen uuden näkökulman. Sen sijaan, että lähdettäisiin määrittelemään eksaktisti, mitä tasapaino tarkoittaa tai millä ehdoilla se toteutuu, monitulkintaisuuden avulla tasapainoa voidaan tarkastella ilmiön tasolla. Kunnan talouden tasapaino on ilmiönä sellainen, että sen monitulkintaista luonnetta voitaisiin jäsentää myös muilla tavoilla kuin tässä valitsemallani tavalla. Kuitenkin rajoite käsitteenä auttaa myös tutkimuskohteen rajaamisessa. Ilman rajoitteiden tarkastelua, tutkija törmäisi kunnan talouden tasapainon määrittelemisongelmaan; jos se ei ole tuloslaskelmaan jaksotettuja tuloja ja menoja, mitä se sitten on. Tällöin tutkimuksessa pitäisi esittää eksakti määritelmä kunnan talouden tasapainosta.

Tutkimuksen rajauksiin kuuluu myös tutkijan tietoinen valinta analysoida käytössä olevaa mittaria, sen sijaan, että tutkimuksessa olisi tarkoitus kehittää uusi mittari. Tämä rajaus näkyy myös tutkimuksen teoreettisten lähestymistapojen valinnoissa. Jos tarkoituksenani olisi rakentaa uusi tasapainomittari, en olisi valinnut teoreettiseksi lähestymistavakseni monitulkintaisuutta.

Mittausteoria tutkimuksen teoreettisena lähestymistapana on perinteinen tulokulma tämän kaltaisiin tutkimusaiheisiin. Jos mittausteoria muodostaisi kokonaisuudessaan tutkimukseni teoreettisen lähestymistavan, tutkimuksestani olisi tullut hyvin erilainen ja uskoisin, että myös sen uutuusarvo olisi kärsinyt.

Tutkimuksellisiin valintoihin sisältyvät myös tutkimuksen (pää)käsitteiden valinta ja määrittely. Tutkimuksen pääkäsite on talouden tasapaino, jota analysoin hyödyntäen Wilsonin käsiteanalyysiä. Tutkimuskohde on abstrakti ilmiö, jolloin vaikeutena on sen kytkeminen konkretiaan. Käsiteanalyysi auttaa tähän kiinnittymiseen heti tutkimuksen alussa. Kunnan talouden tasapainossa on kyse resurssien riittävyydestä, ja tutkimusasetelman ja tavoitteen mukaisesti tasapainoa ei määritellä tarkemmin. Tämä on mielestäni tarkoituksenmukaista tämänkaltaisessa monitulkintaisuuden viitekehystä hyödyntävässä tutkimuksessa.

Kysymys siitä, mikä on se konteksti, jossa talouden tasapaino ilmenee, on olennainen. Esimerkiksi kunnan määritteleminen mittauskontekstina tarkoittaa tiukan rajauksen tekemistä raha- ja reaaliprosessien mukaisesti. On syytä kuitenkin pohtia tarkemmin sitä, mikä on se ”kunta”, jonka tulisi olla tasapainossa. PARAS-uudistuksen puitelaissa (169/2007, 5. § 1. mom.) säädetään, että kunnan tulee muodostua työssäkäyntialueesta tai muusta toiminnallisesta kokonaisuudesta, jolla on taloudelliset ja henkilöstövoimavaroihin perustuvat edellytykset vastata palveluiden järjestämisestä ja rahoituksesta. Tällä hetkellä kunta määritellään alueellisesti, mikä on myös tutkimukseeni sisältyvä kuntakäsitys. Kunnan talouden tasapainon kannalta kunnan määritelmän laajentaminen työssäkäyntialueeksi voisi olla perusteltua juuri resursoinnin ja palvelujen järjestämisedellytysten suhteen. Toisaalta tässä tilanteessa kuntamääritelmän ollessa nykyinen tutkijan olisi pitänyt ottaa kantaa ja esittää määritelmät siitä, mikä on työssäkäyntialue ja sen talous ja mikä taho on vastuussa työssäkäyntialueen talouden tasapainosta. Tämä olisi vaikeuttanut tutkimuskohteen jäsentämistä, vaikka se olisi oikeudenmukaisuusnäkökulmasta saattanut antaa mielenkiintoisia näkökulmia tasapainoon. Vaikeuksia olisi tullut myös tasapainon ulottuvuuksien empiirisessä havainnollistamisessa, esimerkkinä tilinpäätöstietojen yhdistelemisen ongelmat tai sellaisten haastateltavien löytämisvaikeudet, jotka joutuvat työssään huomioimaan työssäkäyntialueen talouden tasapainon vaatimukset.

Kunnat ovat laajoja ja monipuolisia organisaatioita, jotka muodostavat kuntakonserneja ja laativat konsernitilinpäätöksen. Kunnan talouden tasapainoa on tutkittu tässä peruskunnan osalta. Jatkotutkimuksen kannalta olisi mielekäs tutkimusaihe paneutua tarkemmin siihen, miten eri tavoin tasapainoilmiö ilmenee kuntakonsernin eri osissa. Tilanne voi esimerkiksi olla sellainen, että volyymiltään isompi tytäryhteisö on ylijäämäinen, ja emokuntaan on kumuloitunut alijäämää. Tämä vaatii kokonaan erillisen erilaisen tutkimuksensa.

Olen valinnut tutkimukseeni kaksi tulkintaympäristöä tiedostaen, että tulkintaympäristöjä voi kuitenkin olla useampia. Yksi vaihtoehto olisi voinut olla kolme tulkintaympäristöä: liikekirjanpidon ja toimeksiantotalouden tulkintaympäristöjen lisäksi erityisesti tuloslaskelman tulkintaympäristö. Tässä kolmannessa tulkintaympäristössä kunnan talouden tasapainon tulkitsemisen lähtökohtana olisi juuri tuloslaskelma, kun taas liikekirjanpidon tulkintaympäristössä tulkinnan lähtökohtina voisivat olla myös muut tilinpäätöslaskelmat. Näin vältyttäisiin siltä vaaralta, että tutkimuksen perusteella pääteltäisiin liikekirjanpidon sisältävän pelkästään tuloksenlaskennan ja unohdettaisiin kokonaan taloudellisen aseman selvittäminen. Ottaen huomioon tutkimuksen aksiomaattisen lähtökohdan ja rajoitteiden tarkastelun en usko, että tulkintaympäristöjen lisääminen olisi muuttanut tutkimuksen antia olennaisesti.

Hermeneuttisen kehän menetelmään kuuluu, että empiriasta tehdyt havainnot johtavat teorian edelleen kehittämiseen. Näin on tapahtunut myös tässä. Niin tutkimusasetelma kuin teoreettinen viitekehys on täsmentynyt ja tarkentunut aineis-

ton analysoinnin myötä. Empiiriseen aineistoon liittyy myös se, että sitä on kerätty tutkimuksen eri vaiheina. Näin ollen esimerkiksi viimeisessä vaiheessa kerätyllä haastatteluaineistolla on ollut merkittävä rooli tutkimusasetelman jäsentämisessä lopulliseen muotoonsa. Ilman erilaisia empiirisiä aineistoja tutkimusasetelma olisi uskoakseni muotoutunut erilaiseksi.

Haastatteluaineisto osoittautui toimivaksi keinoksi havainnollistaa eri toimijoiden tekemiä tulkintoja kunnan talouden tasapainosta. Tutkija tehdessään tutkimusta muodostaa etukäteen mielikuvan siitä, minkälaisia nämä tulkintatyypit voisivat olla. Haastatteluaineistoa analysoimalla kuitenkin voidaan vahvistaa ja myös kumota tutkijan etukäteisiä mielikuvia. Keräämällä lisää aineistoa vielä erilaisista kunnista (esim. isot kaupungit, kehyskunnat) ja erilaisista toimijoista (esim. valtion lisäksi muut kunnan sidosryhmät tai viranhaltijoiden lisäksi luottamushenkilöt) voisi auttaa tulkintatyyppien ominaispiirteiden ja tulkintojen vahvistamista.

Haastatteluaineisto muodostaa yhden osan tutkimuksen empiirisestä aineistosta, tämän vuoksi olen pitänyt keräämääni haastatteluaineistoa riittävänä. Kuitenkin tutkimuksen onnistumista arvioitaessa voidaan kysyä, onko haastatteluaineisto liian suppea tai olisiko esimerkiksi mahdollista laajemmalla haastatteluaineistolla löytää vielä muita kunnan talouden tasapainon tulkintatyyppejä. Olen valinnut haastateltavat sillä etukäteisoletuksella, että he tulkitsisivat eri tavoin kunnan talouden tasapainoa, koska he juuri konkreettisesti vastaavat palvelujen järjestämisestä. En usko, että haastattelemalla luottamushenkilöitä olisin saanut aineistoa, jota luokittelemalla olisi löytynyt aivan uusia tulkintatyyppejä.

Empiirisillä aineistoilla voi olla erilaisia tehtäviä tutkimuksessa. Tässä tutkimuksessa empiiristen aineistojen tehtävänä on havainnollistaa kunnan talouden tasapainon erilaisia ulottuvuuksia ja tulkintojen rajoitteita. Esimerkiksi lasten päivähoitoa koskeva aineisto kuvaa tasapainon oikeudenmukaisuuden ulottuvuutta, ja case-kuntien tilinpäätösanalyysit kuvaavat mittarin rajoitteita ja liikekirjanpidon tulkintaympäristön ominaispiirteitä. Olen pyrkinyt esittämään empiiristen aineistojen tehtävät myös tutkimusasetelmassa. Tutkimuksen onnistumisen kannalta voin pohtia, jääkö empiirinen aineisto kuitenkin liian irralliseksi tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä johtuen juuri aineistojen havainnollistamistehtävästä. Tutkijana seison tekemieni valintojen takana ja uskon, että aineistoilla onnistuin havainnollistamaan ja konkretisoimaan abstraktia tutkimuskohdetta riittävässä määrin. Se että yksi aineisto ei kuvaa koko tutkimuskohdetta, vaan sen ulottuvuuksia, kertoo myös kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuudesta.

Sen lisäksi, että tutkimuksessani on empiiristä aineistoa, tutkimukseni on luonteeltaan käsitteellis-teoreettinen. Tämä kuvastaa tutkijan mieltymystä asioiden ja ilmiöiden teoretisointiin. Sitä voidaan pitää tutkimuksen vahvuutena, mutta myös heikkoutena. Joku toinen tutkija olisi varmasti tehnyt samasta aiheesta aivan erilaisen tutkimuksen. Myös tämä kuuluu elävän elämän monitulkintaisuuteen.

8.3.3 Aiheita ja teemoja jatkotutkimukselle

Tutkimuksessani en ole ottanut kantaa siihen, miksi kunnan talouden tasapainoa pitäisi mitata tuloslaskelmalla, tai kenen intressejä tuloslaskelman käyttäminen palvelee. Nämä ovat erillisiä tutkimusaiheita, joiden tutkiminen olisi mielenkiintoista ja voisi tuoda ansiokasta tietoa. Tutkimuskohteen ulkopuolelle olen rajannut myös kysymyksen, olisiko kunnallisten päätöksentekijöiden kannalta selkeämpää, jos käytössä olisi joku toinen mittari, esimerkiksi tase tai rahoituslaskelma. Tähän liittyvät myös teemat, jotka koskevat muita käytössä olevia mittareita, joita ei nimenomaisesti ole määritetty kunnan talouden tasapainon mittaamiseen, mutta joilla voidaan mitata tasapainon olennaisia ulottuvuuksia. Esimerkiksi kunnan toiminnan tehokkuuden osalta tarkempi analyysi Terveyden- ja hyvinvoinnin laitoksen tarvevakioitujen menoista olisi hyödyllistä. Myös mittarit ja selvitykset kuntalaisten kokemuksesta palvelutarpeista ja niiden tyydyttämisestä antaisi tasapainon kannalta relevanttia informaatiota. Kansainväliset laskentastandardit, kuten julkisen sektorin IPSAS-standardit, tarvitsevat analysointia. Olennainen jatkotutkimuksen aihe olisikin olemassa olevien tasapainon ulottuvuuksiin liittyvien mittarien kartoitus ja käytettävyys.

Tutkimukseni tavoitteena olisi voinut olla kunnan talouden tasapainon mallintaminen ja mittarin kehittäminen. Koska näin ei ollut, jää tämä yhdeksi vaihtoehdoksi jatkotutkimuksen teemaksi. Uskoakseni tutkimukseni antaa välineitä tasapainomittarin kehittämiseksi. Mittarin tai mittariston tulisi mitata kunnan resurssien riittävyyden lisäksi resurssien käytön tehokkuutta ja kykyä antaa vastiketta kuntalaisille. Mittarissa pitäisi huomioida kunnan velvollisuuksissa tapahtuneet muutokset, samoin kuin muutosten vaikutukset kuntalaisten väliseen oikeudenmukaisuuteen. Myös oikeudenmukaisuuden ulottuvuuden tulisi näkyä mittarissa. Syytä olisi myös määritellä se aikaväli, millä tasapainoa mitataan. Tasapainon luonteen mukaisesti mittarin perusteella pitäisi voida tulkita pitkän ja lyhyen aikavälin tasapainoa sekä nykyistä tasapainotilannetta. Tässä mittarin kehittämistyössä olisi mielestäni tärkeintä kuitenkin muistaa, että täydellistä mittaria ei voi rakentaa, minkä vuoksi syytä olisi panostaa mittarin tulkintaohjeisiin.

Päätöksentekoon liittyy osaltaan kysymys siitä, mikä on päätöksentekijöiden kyky ymmärtää ja tulkita tilinpäätöksen antamia tietoja kunnan taloudesta ja toiminnasta. Tässä tutkimuksessa päätöksentekijöiden kyky on nähty toimijan rajoitteena, mutta varsinaisesti en ole ottanut siihen kantaa, minkälaiset kyvyt päätöksentekijöillä todellisuudessa on ymmärtää ja tulkita kunnan talouden tasapainon mittaria tai muuta tilinpäätösinformaatiota. Tämän jatkotutkimusaiheen lisäksi erityisen mielenkiintoista olisi myös vertailla, miten luottamushenkilöt tulkitsevat tilinpäätösinformaatiota, ja eroavatko nämä tulkinnat viranhaltijoiden tulkinnoista.

Tässä tutkimuskohteen ulkopuolelle jää kysymys siitä, minkälaisia päätöksiä kunnan talouden tasapainosta tehdään tuloslaskelman osoittaman yli- tai alijää-

män perusteella. Tätä laajaa jatkotutkimusaihetta voisi tutkia keräämällä aineistoa esimerkiksi tutkimukseni case-kunnista haastatteluin. Näin voitaisiin saada arvokasta tietoa yli- tai alijäämän todellisesta merkityksestä.

Julkisen talouden tasapaino vaikuttaa meidän jokaisen elämään. Keskeisten talouden toimijoiden tekemät tasapainottamispyrkimykset ja -ratkaisut välittyvät kansalliselle ja kansainväliselle tasolle. Talouden tasapainon tutkiminen ja tulkinta eri näkökulmista avaavat tietä niin uusille tutkimushankkeille kuin talouspoliittisen keskustelun monipuolistamiselle.

Lähteet

Kirjallisuus

Ahonen, P. (2010). Bounded rationality in Finnish Education Policy-Making. In Jakobi, A.P., Martens, K. & Wolf K.D. (eds.) (2010). *Education in Political Science. Discovering a Neglected Field.* London, New York: Routledge, Francis & Taylor Group, 104–119.

Akerlof, G.A. (1970). The Markets for Lemons. Quality Uncertainty and Market Mechanism. *Quarterly Journal of Economics,* vol. 84, no. 3, 488–500.

Alaja, A. (toim.) (2009). *OIkeudenmukainen verotus – mistä rahat yhteiseen hyvinvointiin?* Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy, Kalevi Sorsa Foundation.

Alesina, A. & Perotti, R. (1995). The Political Economy of Budget Deficits. *IMF Staff Papers*, no. 42, 1–31.

Alt, J. & Lowry, R. (1994). Divided Government, Fiscal Institutions and Budget Deficits: Evidence from the States. *American Political Science Review*, vol. 88, 811–828.

Anessi-Pessina, E., Nasi, G. & Steccolini, I. (2008). Accounting Reforms: Determinants of Local Government's Choices. *Financial Accountability and Management*, vol. 24, no. 3, 321–342.

Anttila, R., Halonen, J., Jalkanen-Steiner, J., Kemppinen, O., Kärpänen, M., Nurmo, P., Penttilä-Räty, P., Pyykönen, R.-L., Sundvik, P., Suomela, M., Tolvanen, M., Torkkel, T. & Tuomala, M. (2009). *IFRS Käytännön käsikirja.* Helsinki: Edita.

Anttiroiko, A.-V. (1994). Kunnallistalous ja uusi poliittinen taloustiede. Teoksessa Anttiroiko, A.-V. (toim.) (1994). *Kunnallishallinto ja politiikan taloustiede. Uusi poliittinen taloustiede kuntien hallinnon, talouden ja ympäristösuhteiden analyysikehyksenä.* Julkaisusarja 1/1994. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden laitos, KT-tietokeskus.

Arghyrou, M.G. & Kontonikas, A. (2011). The EMU Sovereign-Debt Crisis: Fundamentals, Expectations and Contagion. *European Economy, Economic Papers,* no. 436.

Armstrong, M. (2006). *Performance Management: Key Strategies and Practical Guidelines*. London: Kogan page limited.

Arrow, K.J. & Debreu, G. (1954). The Existence of an Equilibrium for a Competitive Economy. *Econometrica*, vol. 22, 265–290.

Artto, E. (1968). *Yrityksen rahoitus, systematiikka ja mukauttamistavat*. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja A1. Helsinki.

Auerbach, A., Gokhale, J. & Kotlikoff, L. (1994). Generational Accounting: A Meaningful Way to Evaluate Fiscal Policy. *Journal of Economic Perspectives,* vol. 8, no. 1, 73–94.

Auerbach, A. & Oreopoulos, P. (1999). Generational Accounting and the Immigration in the United States. *NBER Working Paper*, no. 7041.

Autero, A. (2009). Tuloksellisuuskoherenssi valtionhallinnon päätöksenteon ongelmana. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.): *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 111–125.

Bac, A.D. (1996). Local Government Accounting Reforms in the Netherlands. In Chan, J., Jones, R.H. & Lüder, K. (eds.) (1996). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting.* Volume 9. London: JAI Press Inc, 239–257.

Bailey, S.J. (1995). *Public Sector Economics. Theory, Policy and Practice*. Houdmills: MacMillan Press Ltd.

Bailey, S.J. (2004). *Strategic Public Finance*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.

Barrios, S., Langedijk, S. & Pench, L. (2010). EU Fiscal Consolidation After the Financial Crisis. Lessons from Past Experience. *European Economy, Economic Papers*, no. 418.

Barton, A. (1999). Public and Private Sector Accounting – The Nonidentical Twins. *Australian Accounting Review*, vol. 9, no. 2, 22–31.

Benito, B., Montesinos, V. & Bastida, F. (2008). An Example of Creative Accounting in Public Sector: The Private Financing of Infrastructures in Spain. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, no. 7, 963–986.

Bennett, W. Jr., Lance, C. E. & Woehr, D.J. (2006). *Performance Measurement: Current Perspectives and Future Challenges*. Mahwah: Lawrence Erlbaum Associates.

Berka, K. (1983). *Measurement. Its Concepts, Theories and Problems*. Boston Studies in the Philosophy of Science 72. Boston: D. Reidel Publishing.

Bevan, G. & Hood, C. (2006). What's Measured is What Matters: Targets and Gaming in the English Public Health Care System. *Public Administration*, vol. 84, no. 3, 517–538.

Bierman, H. Jr. & Drebin, A.R. (1970). *Financial Accounting: An Introduction*. 4th printing. London: The MacMillan Company.

ter Bogt, H.J. (2008). Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment on Ambitions and Results – An Institutional Approach to Accounting Change in Dutch Public Sector. *Financial Accountability and Management*, vol. 24, no. 3, 209–241.

Bohn, H. (1998). The Behavior of U.S. Public Debt and Deficits. *The Quarterly Journal of Economics*, vol. 113, no. 3, 949–963.

Bohn, H. & Inman, R. (1996). Balanced Budget Rules and Public Deficits: Evidence from the U.S. states. *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*, no. 45, 13–76.

Bourne, M. (ed.) (2004). *Handbook of Performance Measurement*. 3rd edition. London: GEE Publishing Ltd.

Bovaird, T. (2005). *Public Sector Performance*. Encyclopedia of Social Measurement, Volume 3. Elsevier.

Bowlin, W.F. (1997). A Proposal for Designing Employment Contracts for Government Managers. *Socio-Economic Planning Science*, vol. 31, no. 3, 205–216.

Brignall, S. (2002) *The Unbalanced Scorecard: A Social and Environmental Critique.* Conference paper in 3rd International Conference on Performance Measurement, Boston, MA, 1–8.

Brignall, S. & Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the 'New Public Sector'. *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 3, 281–306.

Broadbent, J. & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent Alternative Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, no. 2, 3–31.

de Bruijin, H. (2002). Performance Measurement in the Public Sector: Strategies to Cope with the Risk of Performance Measurement. *The International Journal of Public Sector Management*, vol. 15, no. 7, 578–594.

de Bruin, A. & Flint-Hartle, S. (2003). A Bounded Rationality Framework for Property Investment Behaviour. *Journal of Property Investment and Finance*, vol. 21, no. 3, 271–284.

Buchanan, J. & Wagner, R. (1977). *Democracy in Deficit.* New York: Academic Press.

Bunge, M. (1967). *Scientific Research II – The Search for Truth*. New York: Springer-Verlang.

Buschor, E. & Schedler, K. (eds.) (1994). *Perspectives on performance measurement and public sector accounting.* Berne: Haupt.

Butt, H.A. & Palmer, D.R. (1985). *Value for Money in Public Sector*. London: Basil Blackwell.

Böckerman, P. & Kangasharju, A. (2007). Alueellinen oikeudenmukaisuus. Teoksessa Saari, J. & Yeung, A.B. (toim.) (2007). *Oikeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa.* Helsinki: Gaudeamus, 198–218.

Caccia, L. & Steccolini, I. (2005). Accounting Change in Italian Local Governments: What's Beyond Managerial Fashion? *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 17, nos. 2/3, 154–174.

Carlin, T.M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, vol. 21, no. 3, 309–336.

Chaiklin, S. & Lave, J. (eds.) (1993). *Understanding Practice. Perspectives on Activity and Context.* Cambridge: Cambridge University Press.

Chan, J. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management*, vol. 23, no. 1, 13–20.

Chan, J., Jones, R.H. & Lüder, K. (eds.) (1996). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting.* Volume 9. London: JAI Press Inc.

Chinn, P. & Kramer, M. (1991). *Theory and Nursing. A Systematic Approach*. 3rd Edition. Saint Louis: C.V. Mosby Company.

Christensen, M. & Parker, L. (2010). Using Ideas to Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting. *Financial Accountability and Management*, vol. 26, no. 3, 246–266.

Christiaens, J. & Rommel, J. (2008). Accrual Accounting Reform: Only for Businesslike (Parts of) Government. *Financial Accountability and Management*, vol. 24 no. 1, 59–75.

Coase, R.H. (1937). The Nature of the Firm. *Economica*, vol. 4, no. 16, 386–405.

Cohen, M.D., March, J.G. & Olsen, J.P. (1988). A Garbage Can Model of Organizational Choice. In March, J.G. (ed.) (1988). *Decisions and Organizations*. New York, Oxford: Basil Blackwell. 294–334.

Combes, J.-L. & Saadi-Sedik, T. (2006). How Does Trade Openness Influence Budget Deficits in Developing Countries? *Journal of Development Studies*, vol. 42, no. 8, 1401–1416.

Connolly, C. & Hyndman, N. (2006). The Actual Implementation of Accruals Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 19, no. 2, 272–292.

Connolly, W.E. (1987). *Politics and Ambiguity.* Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press.

Coombs, G. & Dollery, B. (2001). *Intergenerational Equity and Fiscal Sustainability*. Australian Prudential Regulation Authory, Annual Report. Sydney.

Cyert, R.M. & March, J.G. (1963). *Behavioral Theory of the Firm*. New Jersey: Prentice-Hall.

Cyert, R.M., Feigenbaum, E.A. & March, J.G. (1958). Models in a behavioral theory of the firm. *Behavioral Science*, vol. 4, 81–95.

Davie, S.S.K. (2000). The Significance of Ambiguity in Accounting and Everyday Life: The Self-perpetuation of Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 11, no. 3, 311–334.

Deegan, G. (2001). *Financial Accounting Theory*. Roseville: McGraw-Hill Australia.

van Dooren, W. & van de Walle, S. (eds.) (2008). *Performance information in the Public Sector. How it is used*. Governance and Public Management Series. Palgrave Macmillan.

Douglas, P. (1995). *Governmental and Nonprofit Accounting. Theory and Practice*. 2nd edition. Fort Worth: The Dryden Press.

EC (1999). Generational Accounting in Europe. *European Economy, Economic Papers*, no. 6/1999. European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs.

EC (2006). The Long-term Sustainability of Public Finances in the European Union. *European Economy, Economic papers*, no. 4/2006. European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs.

Eccles, R.G. (1991). The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, vol. 69, no. 1, 131–136.

Eccles, R.G. & Pyburn, P.J. (1992). Creating a Comprehensive System to Measure Performance. *Management Accounting*, vol. 74, 41–44.

Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, vol. 14, no. 1, 57–74.

Ekholm, B.-G. & Troberg, P. (1995). Oikeat ja riittävät tiedot -käsite määriteltynä. *Tilintarkastus: laskentatoimi*, no. 5, 343–346.

Ellis, B. (1966). *Basic Concepts of Measurement*. Cambridge: Cambridge University Press.

Ellis, B. (1987). Comments on Forge & Swoyer. In Forge, J. (ed.) (1987). *Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences*. Dordrecht: D. Reidel Publishing, 319–325.

Ellwood, S. (2001). Accruals Accounting Approaches in the UK Public Sector: Diversity and Convergence. In Bac, A.D. (ed.) (2001). *International Comparative Issues in Government Accounting* Boston: Kluwer, 213–232.

Ellwood, S. & Newberry, S. (2007). Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-Liberal Principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, no. 4, 549–573.

Eloranta, K.T. (1974). *Heuristiikat ja heuristisuus: käsittelyongelmista ja niiden ratkaisemisen metodologioista hallinto-opin näkökulmista.* Tampere: Tampereen yliopisto, taloudellis-hallinnollinen tiedekunta.

Empson, W. (2004). *Seven Types of Ambiguity*. London: Pimlico.

EPC (2000). *Progress to the Ecofin Council on the Impact of Ageing Population on Public Pension Systems*. Economic Policy Committee, EPC/EFIN/581/00-EN. Bryssel.

Eräsaari, L. (2008). New Public Management on julkisen sektorin vääryyksien isä. Teoksessa Helne, T. & Laatu, M. (toim.) (2008). *Vääryyskirja.* Kelan tutkimusosasto. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.

Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.

Eslava, M. & Nupia, O. (2010). *Fragmentation and Government Spending: Bringing Ideological Polarization into the Picture.* Documento CEDE 006713. Saatavilla: http://ideas.repec.org/p/col/000089/006713.html#provider (luettu 1.6.2011).

FASAB (1995). *Entity and Display, Statement of Federal Financial Accounting Concepts*. No. 2, June 6, 1995.

Fehr, H. & Kotlikoff, L. (1995). Generational Accounting in General Equilibrium. *NBER Working Paper,* no. 5090.

Feyerabend, P. (1975). *Against Method. Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge.* London: Verso.

Forge, J. (ed.) (1987). *Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences*. Dordrecht: D. Reidel Publishing. Forge 1987a.

Forge, J. (1987). On Ellis' Theory of Quantities. In Forge, J. (ed.) (1987). *Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences*. Dordrecht: D. Reidel Publishing, 291–310. Forge 1987b.

Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management. A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.

Gadamer, H.-G. (1979). *Truth & Method*. London: Sheed & Ward.

Gadamer, H.-G. (2004). *Hermeneutiikka: ymmärtäminen tieteissä ja filosofiassa*. Tampere: Vastapaino.

Gigerenzer, G. (2000). *Adaptive Thinking: Rationality in the Real World*. Oxford: Oxford University Press.

Gigerenzer, G. (2002). The Adaptive Toolbox. In Gigerenzer, G. & Selten, R. (eds.). (2002). *Bounded Rationality. The Adaptive Toolbox*. Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press, 37–50.

Gigerenzer, G. & Goldsten, D.G. (2011). The Recognition Heuristics: A Decade of Research. *Judgment and Decision Making*, vol. 6, no. 1, 100–121.

Gigerenzer, G. & Selten, R. (eds.). (2002). *Bounded Rationality. The Adaptive Toolbox*. Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press.

Gigerenzer, G. & Selten, R. (2002). Rethinking Rationality. In Gigerenzer, G. & Selten, R. (eds.). (2002). *Bounded Rationality. The Adaptive Toolbox*. Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press, 1–12.

Gigerenzer, G., Todd, P.M. & ABC Rerearch Group. (1999). *Simple Heuristics that Make Us Smart*. New York: Oxford University Press.

Goldstein, D.G. & Gigerenzer, G. (2002). Models of Ecological Rationality: The Recognition Heuristic. *Psychological Review*, no. 109, 75–90.

Groot, T. & Budding, T. (2008). NPM's Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability and Management*, vol. 24, no. 1, 1–13.

Gruber, J. (2010). *Public Finance and Public Policy.* 3rd Edition. New York: Worth Publishers.

Grönfors, M. (1982). *Kvalitatiiviset kenttätyömenetelmät*. 2. painos. Juva: Werner Söderstam Osakeyhtiö.

Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accountability and Management*, vol. 14, no. 1, 1–19.

Gårseth-Nesbakk, L. (2011). Accrual Accounting Representations in the Public Sector – A Case of Autopoiesis. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 22, no. 3, 247–258.

Haaparanta, P. (2011). Julkisen talouden kestävyyslaskelmista. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, no. 1, 59–75.

von Hagen, J. & Wolff, G.B. (2006). What Do Deficits Tell us about Debt? Empirical Evidence on Creative Accounting with Fiscal Rules in EU. *Journal of Banking & Finance*, vol. 30, no. 12, 3259–3279.

Hallenberg, M., Strauch, R. & Von Hagen, J. (2009). *Fiscal Governance in Europe*. Cambridge: Cambridge University Press.

Hallipelto, A. (1995). *Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito. Perusteet ja lainsäädäntö*. Vaasa: Ykkös-Offset Oy.

Hallipelto, A. & Kataja, M. (1980). *Kunnan laskentatoimi*. Espoo: Weilin+Göös.

Harjula, H. & Prättälä, K. (2004). *Kuntalaki, tausta ja tulkinnat.* Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.

Harsanyi, J.C. (1969). Rational-Choice Model of Political Behavior vs. Functionalist and Conformist Theories. *World Politics*, vol. 21, no. 4, 513–538.

Harsanyi, J.C. (1976). *Essays on Ethics, Social Behavior, and Scientific Explanation*. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company.

Harvey, M. & Keer, F. (1978). *Financial Accounting Theory*. London: Prentice-Hall International Inc.

Haveri, A. & Anttiroiko, A.-V. (2009). Kuntajohtaminen: haasteena paikallisten kilpailu- ja yhteistyösuhteiden hallinta. Teoksessa Karppi, I. & Sinervo, L.-M. (toim.) (2009). *Governance – uuden hallintatavan jäsentyminen*. Tampere: Hallintotieteiden keskus, Tampereen yliopisto. Juvenes Print – Tampereen yliopistopaino Oy, 191–211.

Haveri, A. & Rönkkö, P. (2005). Kuntaorganisaatio ja sen johtaminen. Teoksessa Anttiroiko, A.-V., Haveri, A., Karhu, V., Ryynänen, A. & Siitonen, P. (toim.) (2005). *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet*. Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus. Tampere University Press, 67–75.

Haveri, A., Stenvall, J. & Majoinen, K. (2011). *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet.* Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ja Suomen Kuntaliitto.

Heikkilä, M. & Lahti, T. (toim.) (2007). *Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelukatsaus 2007.* Helsinki: Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus.

Heikkilä, M. & Roos, M. (toim.) (2005). *Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelukatsaus 2005.* Helsinki: Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus.

Heikkilä, M., Törmä, S. & Mattila, K. (1997). *Palveluseteli lasten päivähoidossa: raportti valtakunnallisesta kokeilusta*. Raportti 216. Helsinki: Stakes.

Heikkinen, E. (1998). *Subjektiivisin oikeus – päivähoitopalvelut paineiden alla*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

van Helden, G.J. (2000). Is Financial Stress an Incentive for Adoption of Businesslike Planning and Control in Local Government? A Comparative study of eight Dutch municipalities. *Financial Accountability and Management*, vol. 16, no. 1, 83–100.

van Helden, J.G., Johnsen, Å. & Vakkuri, J. (2008). Exploring the Public Administration and Accounting Divide of Public Sector Performance Measurement Research. *Public Management Review*, vol. 10, no. 5, 641–651.

Helin, H. (1990). Kunnallistalouden analysoinnin peruskäsitteet. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 1, 7–23.

Helin, H. (1993). *Kunnallistalouden karikot. Talouden ymmärtäminen selviämisen ehto.* Liikkumavararaportti no. 24. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Helin, H. & Valkama, P. (1993). Kunnallistaloudellinen tutkimus 1980–1990-luvuilla. Teoksessa Anttiroiko, A.-V. (toim.) (1993). *Kunnallistaloudellinen tutkimus. Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet. Juhlakirja Pertti Ruuskalle 31.12.1992.* Julkaisusarja 1/1993. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden laitos, 73–128.

Hendriksen, E.S. (1970). *Accounting Theory*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc.

Hernandez, D. (2002). Local Government Performance Measurement. *Public Management*, vol. 84, 10–11.

Heuru, K. (2001). *Kuntalaki käytännössä.* Helsinki: Edita Oyj.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (1982). *Teemahaastattelu*. Helsinki: Gaudeamus.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2007). *Tutki ja kirjoita*. Keuruu: Kustannusosakeyhtiö Tammi, Otavan kirjapaino Oy.

Hoikka, P., Kallio, O., Laesterä, E. & Meklin, P. (1999). *Kunnan rahoitusvara ja järjestelyvara – kunnan talouden kehityksen ennakointimalli*. Suunnittelusarja 50/1999. Tampere: Kunnallistieteiden laitos, Tampereen yliopisto.

Holloway, J., Lewis, J. & Mallory, G. (eds.) (1995). *Performance Measurement and Evaluation.* The Open University Business School. London: Sage.

Honko, J. (1969). *Liiketaloustiede*. Ekonomia-sarja. Helsinki: Weilin+Göös.

Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, nos. 2/3, 93–109.

Hopwood, A.G. (1984). Accounting and the Pursuit of Efficiency. In Hopwood, A.G. & Tompkins, C. (eds.) (1984). *Issues in Public Sector Accounting.* Oxford: Philip Allan Publishers.

Hopwood, A.G. & Tompkins, C. (eds.) (1984). *Issues in Public Sector Accounting.* Oxford: Philip Allan Publishers.

Hopwood, A.G. & Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge Studies in Management. Cambridge: Cambridge University Press.

Hosiaisluoma, A. (1969). *Kunnallistalous I. Taloussuunnittelu ja -hallinto*. Helsinki: Suomen Kunnallisliitto.

Hujanen, T., Häkkinen, U. & Peltola, M. (2011). *Terveyden- ja vanhustenhuollon tarve- ja olosuhdevakioidut menot sairaanhoitopiireittäin ja kunnittain 2009.* Helsinki: Terveyden ja hyvinvoinnin laitos.

Humphrey, C., Miller, P. & Scapens, R. (1993). Accountability and 'Accountable Management' in UK Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 6, no. 3, 7–29.

Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, vol. 22, no. 1, 36–45.

Hänninen, S.-L. & Valli, S. (1986). *Suomen lastentarhatyön ja varhaiskasvatuksen historia*. Helsinki: Otava.

Häyry, H. & Häyry, M. (1996). Oikeudenmukaisuus oikeudenmukaisuutena. Teoksessa Kieseppä, , I.A., Pihlström, S. & Raatikainen, P. (toim.). *Tieto, totuus ja todellisuus, kirjoituksia Ilkka Niiniluodon 50-vuotispäivän kunniaksi.* Helsinki: Gaudeamus, 202–210.

IFRS Foundation. (2011). *International Financial Reporting Standards.* 2011 edition. London: IFRS Foundation.

Ihantola, E.-M. & Leppänen, P. (2001). *Yrityksen kirjanpito. Perusteet ja sovellusharjoitukset.* Helsinki: Gaudeamus.

Ijiri, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurement. A Mathematical, Economic and Behavioural Inquiry*. International Series of Management. New Jersey: Prentice Hall.

Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota: America Accounting Association.

Ilmakunnas, S. (1999). *Tehokkuus vastaan oikeudenmukaisuus? Taloustieteen näkökulmia.* Helsinki: Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus.

Jallinoja, R. (1976). *Tutkimus lasten päivähoidon kehityspiirteistä Suomessa.* Helsingin yliopiston sosiologian laitoksen working papers, no. 1. Helsinki: Helsingin yliopisto.

Johnsen, Å. & Vakkuri, J. (2006). Is there a Nordic Perspective on Performance Measurement? *Financial Accountability and Management*, vol. 22, no. 3, 291–308.

Jonhsen, Å., Nørreklit, H. & Vakkuri, J. (2006). Introducing a Nordic Perspective on Performance Measurement. *Financial Accountability and Management*, vol. 22, no. 3, 207–212.

Jäntti, A. (2011). Kunnallinen itsehallinto tienhaarassa – uusi paikallinen yhteisö vai ontot kunnat? Teoksessa Haveri, A., Stenvall, J. & Majoinen, K. (2011). *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet.* Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ja Suomen Kuntaliitto, 334–346.

Järvinen, R. , Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. (2000). *Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan.* Porvoo: Werner Söderstam Osakeyhtiö.

Kahneman, D. (1973). *Attention and Effort.* New Jersey: Prentice-Hall Inc.

Kahneman, D., Slovic, P. & Tversky, A. (1982). *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases.* Cambridge: Cambridge University Press.

Kallio, O. (2000). Kirjanpito ja muu laskentatoimi. Teoksessa Kallio, O., Manninen, J., Meklin, P. & Oulasvirta, L. (2000). *Kuntalaki muuttui, entä käytännön talousjohtaminen*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto, 39–73.

Kallio, O. (2005). Kirjanpito informaation lähteenä. Teoksessa Kallio, O., Martikainen, J.-P., Meklin, P. ja Oulasvirta, L. (toim.) (2005). *Talousjohtamisen kehityspolkuja. Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996-2003.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto, 42–75.

Kallio, O. (2006). Kuntien välinen maassamuutto sekä sen kunnallistaloudelliset vaikutukset. Teoksessa *Kuntarakenteita etsimässä, puheenvuoroja kunta- ja palvelurakenteiden uudistustarpeista ja -mahdollisuuksista. Juhlakirja kunnallistalouden professori Veli Karhun siirtyessä eläkkeelle vuonna 2006.* Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy, 233–258.

Kallio, O., Meklin, P. , Siitonen, P. & Martikainen, J.-P. (2001). *Muuttoliike ja kuntatalous.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kallio, O., Martikainen, J.-P., Meklin, P., Rajala, T. & Tammi, J. (2006). *Kaupungit tilaajina ja tuottajina.* Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy.

Kallunki, J.-P. & Kytönen, E. (2004). *Uusi tilinpäätösanalyysi.* Jyväskylä: Talentum Media Oy, Gummerus Kirjapaino Oy.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996). *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action.* Boston: Harvard Business School Press.

Karhu, V. (1993). Kansantaloustieteellinen näkökulma kunnallistaloudellisessa tutkimuksessa. Teoksessa Anttiroiko, A.-V. (toim.) (1993). *Kunnallistaloudellinen tutkimus. Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet. Juhlakirja Pertti Ruuskalle 31.12.1992.* Julkaisusarja 1/1993. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden laitos, 153–164.

Karhu, V. (2001). Paikallinen julkistalous ja sen teoriaperusta. Teoksessa Hoikka, P. (toim.) (2001). *Kunnat 2000-luvun kynnyksellä*. Tampere: Tampereen yliopisto, Tampere University Press, 143–160.

Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, 241–264.

Kasperskaya, Y. (2008). Implementing the Balance Scorecard: A Comparative Study of Two Spanish City Councils – An Institutional Perspective. *Financial Accountability and Management*, vol. 24, no. 4, 363–384.

Kennerley, M. & Neely, A. (2000). Performance Measurement Frameworks – A Review. *Proceedings of 2. Performance Measurement Conference*, Cambridge.

Ketonen, O. (1976). *Se pyörii sittenkin*. Porvoo: WSOY.

Kilpiö, A. (1956). *Kunnan rahatoimitehtävät*. Helsinki: Maalaiskuntien liiton kirjapaino.

Kirk, R. (2009). *IFRS: A Quick Reference Guide*. Amsterdam: CIMA.

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

Klaes, M. & Sent, E.-M. (2005). A Conceptual History of the Emergence of Bounded Rationality. *History of Public Economy*, vol. 37, no. 1, 27–59.

Klijn, E.-H. (2008). Complexity Theory and Public Administration: What's New? Key Concepts in Complexity Theory Compared to Their Counterparts in Public Administration Research. *Public Management Review*, vol. 10, no. 3, 299–317.

Kotonen, U. (2000). *Rahavirta-analyysit, erityisesti kassavirtalaskelma, kunnan talouden ohjauksen apuvälineenä*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.

Krips, H. (1987). Quantum Measurement and Bell's Theorem. In Forge, J. (ed.) (1987). *Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences*. Dordrecht: Reidel Publishing, 41–58.

Kulaus. (1988). *Kunnallisten toimintojen mittarit ja tunnusluvut.* Suositus no. 28. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Helsinki.

Kärki, L.-M. (2006). Oikeudenmukaisuus ja kuntien palvelutoiminta. Teoksessa *Kuntarakenteita etsimässä, puheenvuoroja kunta- ja palvelurakenteiden uudistustarpeista ja -mahdollisuuksista. Juhlakirja kunnallistalouden professori Veli Karhun siirtyessä eläkkeelle vuonna 2006.* Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy, 191–213.

Kärki, L.-M. (2007). *The Balance of a Municipal Economy as an Ambiguous problem*. Conference paper presented in 11th Biennial CIGAR conference, PhD symposium June 12–13 2007, Coimbra, Portugal.

Kärki, L.-M. (2008). *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ongelmana*. Lisensiaatintutkimus. Tampere: Tampereen yliopisto, Kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunta. Saatavilla: http://tutkielmat.uta.fi/pdf/lisuri00071.pdf (luettu 7.1.2009).

Kärki, L.-M. & Vakkuri, J. (2008). *What should be in Balance of a Municipal Economy? Problems of financial accounting measurement in Finnish Local Government.* Conference paper presented in 5th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, September 3–5 2008, Amsterdam, Netherlands.

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*, no. 4, 377–392.

Laakso, S. & Loikkanen, H.A. (2004). *Kaupunkitalous: johdatus kaupungistumiseen, kaupunkien maankäyttöön sekä yritysten ja kotitalouksien sijoittumiseen.* Helsinki: Gaudeamus.

Laesterä, E. (2009). *Finanssiriskit Suomen kunnissa.* Acta Universitatis Tamperensis 1494. Tampere: Tampereen yliopisto.

Laesterä, E. & Virkkunen, P. (1998). *Kuntien talous 1989–1997. Kuntien talouslukuihin perustuva vuosiraportti.* Kuntaosaston julkaisu 4/1998. Helsinki: Sisäasianministeriö.

Laffont, J.-J. (ed.) (2003). *The Principal Agent Model: The Economic Theory of Incentives*. Cornwall: Edward Elgar Publishing Limited.

Laffont, J.-J. & Martimort, D. (2002). *Theory of Incentives. The Principal Agent Model.* New Jersey: Princeton University Press.

Lagerspezt, E. & Räikkä, J. (2007). Oikeudenmukaisuusteoriat ja hyvinvointivaltio. Teoksessa Saari, J. & Yeung, A.B. (toim.) (2007). *Oikeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa.* Helsinki: Gaudeamus, 33–46.

Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. (2007). Tapaustutkimuksen käytäntö ja teoria. Teoksessa Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. (toim.) (2007). *Tapaustutkimuksen taito*. Helsinki: Gaudeamus.

Laitinen, E.K. (1989). *Yrityksen talouden mittarit.* Ekonomia-sarja. Espoo: Weilin+Göös.

Laitinen, E.K. (2005). *Performance Measurement & Management: A Strategic View.* Vaasa: University of Vaasa, Lévon-institute.

Lambertini, L. (2003). Are Budget Deficit Used Strategically? *Boston College Working Papers in Economics*, no. 578. Boston College Department of Economics.

Lapsley, I. (1996). Reflections on Performance Measurement in the Public Sector. In Lapsley, I. & Mitchell, F. (eds.) (1996). *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sector*. London: Paul Chapman Publishing Ltd, 109–128.

Lapsley, I. (1999). Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability and Management*, vol. 15, nos. 3/4, 201–207.

Lapsley, I. & Falconer, M. (eds.) (1996). *Accounting and Performance Management: Issues in the Private and Public Sector.* London: Paul Chapman Publishing.

Lapsley, I. & Pallot, J. (2000). Accounting, Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government. *Management Accounting Research*, vol. 11, 213–229.

Larch, M. (2010). Fiscal Performance and Income Inequality: Are Unequal Societies More Deficit-Prone? Some Cross-Country Evidence. *European Economy, Economic Papers,* no. 414. Brussels: Economic and Financial Affairs, European Commission, European Union.

Laurila, H. (1998). *Suomalaisen kaupunkipolitiikan taloudelliset lähtökohdat*. Helsinki: Valtiontaloudellinen tutkimuskeskus.

Lebas, M.J. (1995). Performance measurement and performance management. *International Journal of Production Economics*, vol. 41, no. 1, 23–35.

Le Grand, J. (1982). *The Strategy of Equality, Redistribution and the Social Services.* London: Allen & Unwin.

Le Grand, J., Propper, C. & Robinson, R. (1976). *The Economics of Social Problems*. Basingstoke: MacMillan.

Lehtovuori, J. (1972). *Kirjanpidon perusteet*. Acta Academiae Oeconomicae Helsingiensis, Sarja A9. Helsinki: Helsingin kauppakorkeakoulu.

Leppiniemi, J. (1994). *Hyvä kirjanpitotapa. Mikä on sallittua, mahdollista ja kiellettyä*? 5. Painos. Jyväskylä: Weilin+Göös.

Leppiniemi, J. (2010). *Liikekirjanpito*. Helsinki: WSOYpro. Saatavilla http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?prevpos=kp111.5241&page=selain&ts=yo&pos=kp111.0&offset=#gethere (luettu 19.2.2010).

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. (2010). *Oikeat ja riittävät kirjaukset*. Helsinki: WSOYpro. Saatavilla http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&prevpos=or&pos=or&page=selain&ts=yo&openhaku=&gethere= (luettu 19.2.2010). Leppiniemi & Leppiniemi 2010a.

Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. (2010). *Tilinpäätöksen tulkinta*. Helsinki: WSOYpro. Saatavilla http://www.wsoypro.fi/wsoypro.asp?ts=yo&page=selain&pos=tt (luettu 19.2.2010). Leppiniemi & Leppiniemi 2010b.

Leppänen, P. (2001). *Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito ja tilinpäätös*. Helsinki: Oy Audiator Ab.

Liikanen, E. (2005). Kilpailu ja tuottavuus. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, no. 2, 175–186.

Lindblom, C.E. (1959). The Science of Muddling Through. *Public Administration Review*, no. 19, 79–88.

Llewellyn, S. & Northcott, D. (2005). The Average Hospital. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, no. 6, 555–583.

van Loggerenberg, B.J. & Cucchiaro, S.T. (1981). Productivity Measurement and the Bottom Line. *National Productivity Review*, vol. 1, no. 1, 87–99.

Lowe, I. (1987). Measurement and Objectivity: Some Problems of Energy Technology. In Forge, J. (ed.) (1987). *Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences*. Dordrecht: D. Reidel Publishing, 189–206.

Lukka, K. (2000). Key Issues of Applying the Constructive Approach to Field Research. In Reponen, T. (ed.) (2000). *Management Expertise for the New Millennium – in Commemoration of the 50th Anniversary of the Turku School of Management and Business Administration*. Publications of the Turku School of Management and Business Administration A-1. Turku: Turku School of Management and Business Administration.

Lüder, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment. In Chan, J. & Patton, J.M. (eds.) (1992). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Volume 7. London: JAI Press Inc, 99–127.

Lüder, K. (1994). The Contingency Model Reconsidered: Experience from Italy, Japan and Spain. In Buschor, E. & Schedler, K. (eds.) (1994). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Berne: Haupt, 1–15.

Lüder, K. (2002). Research in Comparative Governmental Accounting over Last Decade – Achievements and Problems. In Montesinos, V. & Vela, J.M. (eds.) (2002). *Innovations in Governmental Accounting*. Netherlands: Kluwer Academic Publishers, 1–21.

Lüder, K. & Jones, R. (2003). *Reforming Governmental Accounting in Europe*. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft.

Lynch, R.L. & Cross, K.F. (1991). *Measure Up! The Essential Guide to Measuring Business Performance*. London: Mandarin.

Lähdesmäki, K. (2003). *New public management ja julkisen sektorin uudistaminen: tutkimus tehokkuusperiaatteista, julkisesta yrittäjyydestä ja tulosvastuusta sekä niiden määrittelemistä valtion keskushallinnon reformeista Suomessa 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun*. Universitas Wasaensis. Vaasa: Vaasan Yliopisto.

Majoinen, K. (2011). Kun kaikki muuttuu – kunnan perustehtävän uudelleenmäärittelyn välttämättömyys. Teoksessa Haveri, A., Stenvall, J. & Majoinen, K. (2011). *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet.* Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ja Suomen Kuntaliitto, 324–333.

Manninen, A. (1994). *Knowledge in Accounting – An Applied Phenomenological Perspective*. Jyväskylä: University of Jyväskylä, Jyväskylä University Printing House, Sisäsuomi Oy.

Manninen, A. (1998). Laskentatoimi päätöksenteon apuna: viisi kummallista kuvaa. Teoksessa Lukka, K. (toim.) (1998). *Pekka Pihlanto – individuaali laskentatoimen tutkija*. Turku: Turun kauppakorkeakoulu.

March, J.G. (1978). Bounded Rationality, Ambiguity and the Engineering of Choice. *Bell Journal of Economics,* vol. 9, no. 2, 587–608.

March, J.G. (1988). Ambiguity and Accounting: The Elusive Link between Information and Decision-Making. In March, J.G. (ed.) (1988). *Decisions and Organizations*. New York, Oxford: Basil Blackwell. 384–408.

March, J.G. (1994). *A Primer on Decision Making. How Decisions Happen.* New York: The Free Press.

March, J.G. & Olsen, J.P. (1976). *Ambiguity and Choice in Organizations*. Bergen: Universitetsforlaget.

March, J.G. & Olsen, J.P. (1979). Organizational Choice under Ambiguity. In March, J. G. & Olsen, J. P. (eds.) (1979). *Ambiguity and Choice in Organizations*. Oslo: Scandinavian Unversity Press, 10–23.

March, J.G. & Simon, H.A. (1958). *Organizations*. New York: Wiley.

von Martens, C. (1999): *Kunnan taloudellisen tilan arviointi ja tunnusluvut.* Kuntaosaston julkaisu 4/1999. Helsinki: Sisäasiainministeriö.

Mayston, D.J. (1993). Principals, Agents and Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 6, no. 3, 68–96.

Meklin, P. (1999). Kunnan taloudellinen tulos ja sen mittarit. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 1, 9–21.

Meklin, P. (2000). True and fair view -vaatimus ja liikekirjanpito kunnan taloudellisen tuloksen kuvaajana. Teoksessa Hoikka, P. (toim.) (2000). *Kunnat 2000-luvun kynnyksellä.* Tampere: Tampereen yliopisto, 129–144.

Meklin, P. (2001). Milloin kunnilla menee hyvin? Tunnusluvut kunnan talouden kuvaajana. Virkaanastujaisesitelmä 8.2.2001 Tampereen yliopistossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 2, 142–146.

Meklin, P. (2002). Kunnan talousohjauksen muutos: vallan ja vastuun uudelleenjako päämies-agenttiteorialla kuvattuna. Teoksessa Ryynänen, A. (toim.):

Kuntien oikeus itsehallintoon. Juhlakirja Raimo Lehkosen jäädessä eläkkeelle 2002. Tampere: Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos, Finnpublishers, 188–203. Meklin 2002a.

Meklin, P. (2002). *Valtiontalouden perusteet.* Helsinki: Edita, HAUS Hallinnon kehittämiskeskus. Meklin 2002b.

Meklin, P. (2005). Kunnallistalouden tutkimus. Teoksessa Anttiroiko, A.-V., Haveri, A., Karhu, V., Ryynänen, A. & Siitonen, P. (toim.) (2005). *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet.* Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus, Tampere University Press, 287–296.

Meklin, P. (2009). Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.) (2009). *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 31–50.

Meklin, P. & Näsi, S. (1994). Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. *Hallinnon tutkimus,* no. 4, 231–243.

Meklin, P. & Vakkuri, J. (2011). Kuntien itsehallinnon taloudellinen perusta. Teoksessa Haveri, A., Stenvall, J. & Majoinen, K. (2011). *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet.* Helsinki: Kunnallistieteen yhdistys ja Suomen Kuntaliitto, 283–296.

Meklin, P., Oulasvirta, L. & Kärki, L.-M. (2005). Laskentainformaatio ja kuntien talouden tasapainon tulkinta. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 3, 172–187.

Meklin, P., Rajala, T., Sinervo, L.-M. & Vakkuri, J. (2009). Kunta hyvinvointipalvelujen järjestäjänä – rajallisten voimavarojen tehokkaan hallinnan ongelma. Teoksessa Karppi, I. & Sinervo, L.-M. (toim.) (2009). *Governance – uuden hallintatavan jäsentyminen*. Tampere: Hallintotieteiden keskus, Tampereen yliopisto, Juvenes Print – Tampereen yliopistopaino Oy, 237–277.

Mellor, T. (1996). Why Government Should Produce Balance Sheets? *Australian Journal of Public Administration*, vol. 55, no. 1, 78–81.

Merton, R.K., Fiske, M. & Kendall, P.L. (1990). *The Focused Interview: A Manual of Problems and Procedures.* 2nd edition. London: Collier MacMillan.

Metsämuuronen, J. (2006). *Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä*. Tutkijalaitos, 3. laitos, 2. korjattu painos. Jyväskylä: International Methelp Ky, Gummerus Kirjapaino Oy.

Meyer, M.W. (2002). *Rethinking Performance Measurement. Beyond the Balance Scorecard.* Cambridge: Cambridge University Press.

Michell, J. (2005). Measurement Theory. In *Encyclopedia of Social Measurement*. Volume 2. Elsevier, 677–682.

Milesi-Ferretti, G.M. (2004). Good, Bad or Ugly? On the Effect of Fiscal Rules with Creative Accounting. *Journal of Public Economics*, vol. 88, no. 1–2, 377–394.

Mill, J.S. (2000). *Utilitarismi*. Helsinki: Gaudeamus.

Miller, P. (1994). Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction. In Hopwood, A.G. & Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge Studies in Management. Cambridge: Cambridge University Press, 1–39.

Mitchell, W. & Mosler, W. (2006). Understanding the Economic Fallacies of the Intergenerational Debates. *Australian Journal of Social Issues*, vol. 41, no. 2, 159–170.

Modell, S. (2004). Performance Measurement Myths in the Public Sector: A Research Note. *Financial Accountability and Management,* vol. 20, no. 1, pp. 39–55.

Moe, T.M. (1984). The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science*, vol. 28, no. 4, 739–777.

Monsen, N. (2008). Governmental Accounting in Norway: a Discussion with Implications for international Development. *Financial Accountability and Management*, vol. 24, no. 2, pp. 151–167.

Monsen, N. & Näsi, S. (1997). *The Contingency Model Reconsidered: On the Definition of Governmental Accounting Innovations*. Paper presented at the 6th CIGAR Conference, Milan.

Monsen, N. & Olson, O. (1996). Silent Accounting Harmonisation: Towards the Presentation of Cash Flow Models in the Local Government and Business Fields in Norway. *Scandinavian Journal of Management,* vol. 12, no. 4, 411–423.

Montesinos, V. & Vela, J.M. (1996). Governmental Accounting in Spain – Evolution and Reforms. In Chan, J., Jones, R.H. & Lüder, K. (eds.) (1996). *Research in Governmental and Nonprofit Accounting.* Volume 9. London: JAI Press Inc, 219–238.

Montesinos, V. & Vela, J.M. (eds.) (2002). *Innovations in Governmental Accounting*. Netherlands: Kluwer Academic Publishers.

Moriarty, P. & Kennedy, D. (2002). *Performance Measurement in Public Sector Services: Problems and Potential.* Paper presented at Performance Management Association Conference, Centre of Business Performance, Boston, MA.

Musgrave, R.A. (1959). *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York: McGraw-Hill.

Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B. (1973). *Public Finance in Theory and Practice*. Kogukusha: McGraw-Hill.

Myllyntaus, O. (1995). Miksi kunta tarvitsee tuloslaskelman? *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 3, 233–238.

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

Mäkinen, J. (2004). *John Rawlsin oikeudenmukaisuuskäsityksen merkitys normatiiviselle taloustieteelle.* Helsinki: Helsinki School of Economics.

Määttä, J. (2010). *Hybridiorganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen.* Acta-väitöskirja 211. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Möttönen, S. & Niemelä, J. (2005). *Kunnat ja kolmas sektori. Yhteistyön uudet muodot.* Jyväskylä: PS-kustannus.

Neely, A.D. (1998). *Measuring Business Performance*. London: Economist Books.

Neely, A.D., Gregory, M. & Platts, K. (1995). Performance Measurement System Design – A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Operations and Production Management*, vol. 15, no. 4, 80–116.

Neely, A.D., Kennerley, M. & Martinez, V. (2004). *Does the Balanced Scorecard Work: An Empirical Investigation*. Paper presented at 4th International Conference on Performance Measurement. Edinburgh.

Neilimo, K. & Kotonen, U. (1997). *Kuntatalouden kassavirta-analyysi*. Tutkimusraportti 10. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.

Neilimo, K. & Näsi, J. (1987). *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: tutkimus positivismin soveltamisesta.* Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12. Tampere: Tampereen yliopisto.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2005). *Johdon laskentatoimi.* 6. uudistettu painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Newberry, S. (2002). The Conceptual Framework Sham. *Australian Accounting Review*, vol. 12, no. 3, 47–49.

Ng, Y.-K. (2000). *Efficiency, Equality & Public Policy: With a Case for Higher Public Spending.* Houndsmills, Basingstoke, Hampshire, London: Palgrave Publisher.

Ng, Y.-K. (2004). *Welfare Economics: Towards a More Complete Analysis*. Basingstoke, Hampshire, New York: Palgrave Macmillan.

Niiniluoto, I. (1980). *Johdatus tieteenfilosofiaan.* Keuruu: Otava.

Niiniluoto, I. (1983). *Tieteellinen päättely ja selittäminen.* Keuruu: Otava.

Niiniluoto, I. (1997). *Informaatio, tieto ja yhteiskunta. Filosofinen käsiteanalyysi.* Helsinki: Hallinnon kehittämiskeskus, Edita.

Niiranen, V. (1992). *Vapaakuntakokeilun käyttöarvo sosiaalitoimessa.* Sosiaalitoimi vapaakuntakokeilussa -tutkimuksen 2. osaraportti. Helsinki: VAPK-kustannus.

Niskanen, W.A. (1971). *Bureaucracy and representative Government.* Chicago: Aldine, Aherton.

Noordegraaf, M. & Abma, T. (2003). Management by measurement? Public management practices amidst ambiguity. *Public Administration*, vol. 81, no. 4. 853–871.

Nørreklit, H. (2000). The Balance on the Balanced Scorecard: A Critical Analysis of Some of Its Assumptions. *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 1, 65–88.

Nozick, R. (1974). *Anarchy, State and Utopia.* Oxford: Basil Blackwell.

Näsi, J. (1980). *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä.* Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A: Tutkielmia ja raportteja 11. Tampere: Tampereen yliopisto.

Näsi, S. & Keurulainen, J. (1999). *Kunnan kirjanpitouudistus.* Vammala: Kunnallisalan kehittämissäätiö, Vammalan kirjapaino.

Näsi, S., Leppänen, P. & Meklin, P. (2008). Näkyvät ja näkymättömät kustannukset kunnan sisäisillä markkinoilla: Case peruskoulutus Tampereen kaupungissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 2, 171–180.

Olson, O, Humphrey, C. & Guthrie, J. (2001). Caught in a Evaluatory Trap: A Dilemma for Public Services Under NPFM. *European Accounting Review*, vol. 10, no. 3, 505–522.

Oulasvirta, L. (1994). Uusi organisaatioiden taloustiede ja kunnallishallinnon tutkimus. Teoksessa *Kunnallishallinto & politiikan taloustiede. Uusi poliittinen taloustiede kuntien hallinnon, talouden ja ympäristösuhteiden analyysikehyksenä*. Kunnallistieteiden laitos, julkaisusarja 1/1994. Tampere: Tampereen yliopisto.

Oulasvirta, L. (1996). *Kuntien valtionapujärjestelmä.* Acta Universitatis Tamperensis 494. Tampere: Tampereen yliopisto.

Oulasvirta, L. & Brännkärr, C. (2001). *Toimiva kunta*. Vantaa: Kuntakoulutus Oy, Tummavuoren Kirjapaino Oy.

Oulasvirta, L. & Meklin, P. (2002). Finska kommuners skyldighet att täcka underskott. *Kommunal ekonomi och politik*, no. 4, 7–23.

Paasio, A. (1992). Valtionosuusuudistus tulee – paranevatko mahdollisuudet julkisen talouden tasapainoiseen hoitoon? *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, no. 4, 395–399. Paasio 1992a.

Paasio, A. (1992). *Yksityistämisvaihtoehdot kunnan uudessa toimintamallissa. Voimavarat vastuukäyttöön.* Suomen yrittäjäin keskusliitto ry. Helsinki: Tietosykli Oy. Paasio 1992b.

Paasio, A. & Heinonen, J. (1994). *Kunnan uusi toimintamalli: johtaminen ja yksityistämisvaihtoehdot. 2000-luvun menestystekijät.* Suomen yrittäjäin keskusliitto ry. Helsinki: Tietosykli Oy.

Pallot, J. (1992). Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, no. 1, 38–59.

Peirce, C.S. (2001). *Johdatus tieteen logiikkaan.* Tampere: Vastapaino.

Peirce, C.S. (2005). Kolme esseetä päättelystä. *Niin & Näin*, no. 2, 38–41.

Petri, F. (2004). *General Equilibrium, Capital & Macroeconomics: A Key to Resent Controversies in Equilibrium*. Cheltenham/Northampton, MA: E. Elgar.

Petterson-Lidbom, P. (2001). An Empirical Investigation of the Strategic Use of Debt. *Journal of Political Economy*, vol. 109, no. 3, 570–583.

Pina, V. & Torres, L. (1992). Evaluating the Efficiency of Nonprofit Organizations: An Application of Data Envelopment Analysis to the Public Health Service. *Financial Accountability and Management*, vol. 8, no. 3, 213–224.

Pina, V., Torres, L. & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, no. 18, 765–807.

Pitkänen, E. (1980). *Julkisyhteisöjen laskentatoimi.* Ekonomia-sarja 61. Espoo: Weilin+Göös.

Pollitt, C. (1986). Beyond the Managerial Model: The Case for Broadening Performance Assessment in Government and the Public Services. *Financial Accountability and Management*, vol. 2, no. 3, 155–170.

Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis.* Oxford: Oxford University Press.

Popper, K.R. (1972). *Objective Knowledge: An Evolutionary Approach.* Oxford: Oxford University Press.

Porter, T.M. (1995). *Trust in Numbers. The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life.* New Jersey: Princeton University Press.

Power, M. (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification.* Oxford: Oxford University Press.

Powers, W.T. (1973). *Behaviour: The Control of Perception*. Chicago, IL: Aldine.

Powers, W.T. (1998). *Making Sense of Behavior: The Meaning of Control.* CT: Benchmark.

Puolimatka, T. (2002). *Opetuksen teoria. Konstruktivismista realismiin.* Vammala: Tammi, Vammalan kirjapaino Oy.

Puusa, A. (2008). Käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä. *Premissi,* no. 4, 36–42.

Rajala, T., Tammi, J. & Meklin, P. (2008). *Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset.* Kunnat ja kilpailu -sarja 11. Vammala: Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Rauhala, P.-L. (1996). *Miten sosiaalipalvelut ovat tulleet osaksi suomalaista sosiaaliturvaa?* Acta Universitatis Tamperensis 477. Tampere: Tampereen yliopisto.

Rawls, J. (1988). *Oikeudenmukaisuusteoria.* Juva: WSOY.

Revsine, L., Collins, D.W. & Johnson, W.B. (2005). *Financial Reporting and Analysis.* 3rd edition. New Jersey: Pearson Education, Inc., Upper Saddle River.

Riistama, V. (1996). Oikeat ja riittävät tiedot meno-tulo -teorian näkökulmasta. *Tilintarkastus: laskentatoimi*, no. 1, 7–10.

Robbins, L. (1945). *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*. 2nd edition, revised and extended. London: Macmillan and co. limited.

Robinson, M. (1998). Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability and Management*, vol. 14, no. 1, 21–37. Robinson 1998a.

Robinson, M. (1998). Measuring Compliance with the Golden Rule. *Fiscal Studies*, vol. 19, no. 4, 447–462. Robinson 1998b.

Robinson, M. (2000). *Accrual Accounting and the Public Sector.* Discussion Paper no. 86. Technical Report, School of Economics and Finance, Queensland University of Technology.

Rodgers, B. & Knafl, K. (1993). *Concepts development in Nursing. Foundations, Techniques and Applications.* Philadelphia: W.B. Saunders Company.

Rosen, H.S. (2002). *Public Finance.* Boston: McGraw-Hill Higher Education.

Ross, S.A. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. In Laffont, J.-J. (ed.) (2003). *The Principal Agent Model: The Economic Theory of Incentives.* Cornwall: Edward Elgar Publishing Limited, 134–139.

Rothshild, M. & Stiglitz, J. (1976). Equilibrium in Competitive Insurance Markets. *Quarterly Journal of Economics*, vol. 90, no. 4, 629–649.

Roubini, N. (2006). The Unsustainability of U.S. Twin Deficits. *CATO Journal*, vol. 26, no. 2, 343–356.

Roubini, N. & Sachs, J. (1989). Political and Economic Determinants of Budget Deficits in the Industrial Democracies. *European Economic Review*, vol. 33, no. 5, 1–16.

Rubinstein, A. (1998). *Modelling Bounded Rationality.* Cambridge: MIT Press.

Ryan, C., Robinson, M. & Grigg, T. (2000). Financial Performance Indicators for Australian Local Governments. *Accounting, Accountability and Performance*, vol. 6, no. 2, 89–106.

Ryynänen, A. (2004). *Kunnat valtion valvonnassa.* Helsinki: Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Ryynänen, A. (2005). Kunnallinen itsehallinto. Teoksessa Anttiroiko, A.-V., Haveri, A., Karhu, V., Ryynänen, A. & Siitonen, P. (toim.) (2005). *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet.* Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus, Tampere University Press, 24–44.

Ryynänen, A. & Uoti, A. (2009). Kunnallinen itsehallinto ja uusi hallintotapa. Teoksessa Karppi, I. & Sinervo, L.-M. (toim.) (2009). *Governance – uuden hallintatavan jäsentyminen*. Tampere: Hallintotieteiden keskus, Tampereen yliopisto, Juvenes Print – Tampereen yliopistopaino Oy, 212–236.

Räty, T., Luoma, K. & Aronen, P. (2004). *Palvelusetelit kuntien sosiaalipalveluissa.* VATT-keskustelualoitteita 325. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

Saari, J. & Yeung, A.B. (toim.) (2007). *Oikeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa.* Helsinki: Gaudeamus.

Saario, M. (1965). *Kirjanpidon meno-tulo-teoria.* 2. tarkastettu painos. Helsinki: Otava.

SAC 1. *Statement of Accounting Concepts (8/90): Definition of the Reporting Entity.* Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation & Accounting Standards Review Board.

Sallinen, S. (2005). Kunnan tehtävät. Teoksessa Anttiroiko, A.-V., Haveri, A., Karhu, V., Ryynänen, A. & Siitonen, P. (toim.) (2005). *Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet.* Kunnallistutkimuksia. Tampere: Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus, Tampere University Press, 45–55.

Sallinen, S. (2007). *Kunnan itselleen ottamat tehtävät ja niiden oikeudelliset reunaehdot*. Acta Universitatis Tamperensis 1212. Tampere: Tampereen yliopisto.

Salmi, I. & Rekola-Nieminen, L. (2004). *Tilinpäätöksen rakentaminen ja tulkinta.* Helsinki: Edita Publishing Oy.

Salminen, H. & Salminen, J. (1986). *Lastentarhatoiminta – osa lapsuuden historiaa. Friedrich Fröbelin lastentarha-aate ja sen leviäminen Suomeen.* Helsinki: Mannerheimin lastensuojeluliitto.

Salo, A. (1936). *Pikkulasten kasvatus Uno Cygnaeuksen kansansivistysjärjestelmässä. 1, Cygnaeuksen pikkulapsipedagogisten aatteiden ja pyrkimysten perustavat kehitysvaiheet.* Helsinki: Otava.

Salvatore, D. (2006). Twin Deficits in G-7 Countries and Global Structural Imbalances. *Journal of Policy Modeling*, vol. 28, no. 6, 701–712.

Sanastokeskus TSK. (2006). *Terminologian sanasto.* Helsinki: Sanastokeskus TSK. Saatavilla: http://www.tsk.fi/tiedostot/pdf/TerminologianSanasto.pdf (luettu 22.3.2010).

Sargent, T.J. (1993). *Bounded Rationality in Macro-Economics.* Oxford: Oxford University Press.

Selden, S.C.; Brewer, G.A. & Brudney, J.L. (1999). The Role of City Managers. Are They Principals, Agents or Both? *American Review of Public Administration*, vol. 2, 124–148.

Selten, R. (2002). What is Bounded Rationality? In Gigerenzer, G. & Selten, R. (eds.). (2002). *Bounded Rationality. The Adaptive Toolbox*. Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press, 13–36.

Sihvola, J. (2003). John Rawlsin oikeudenmukaisuusteoria. Teoksessa Kanninen, V. & Sintonen, M. (toim.) (2003). *Etiikka & talous.* Helsinki: WSOY, 199–217.

Simon, H.A. (1947). *Administrative Behavior.* New York: MacMillan.

Simon, H.A. (1955). A Behavioral Model of Rational Choice. *Quarterly Journal of Economics*, vol. 69, 99–118.

Simon, H.A. (1956). *Surrogates for uncertain decision problems [Reply].* Unpublished ONR Research Memorandum #38, GSIA, Carnegie Institute of Technology.

Simon, H.A. (1957). Rational choice and the structure of the environment. *Psychological Review*, vol. 63, no. 2, 129–138.

Simon, H.A. (1978). Rationality as Process and as Product of Thought. *American Economic Review*, vol. 68, no. 2, 1–16.

Simon, H.A. (1982). *Models of Bounded Rationality: Economic Analysis and Public Policy.* Volume 1. Cambridge: The MIT Press. Simon 1982a.

Simon, H.A. (1982). *Models of Bounded Rationality: Behavioral Economics and Business Organization.* Volume 2. Cambridge: The MIT Press. Simon 1982b.

Simon, H.A. (1990). Invariants of human behavior. *Annual Review of Psychology,* vol. 41, 1–19.

Simon, H.A. (1997). *Administrative Behavior.* 4th edition. New York: Free Press.

Simpson, D. (1975). *General Equilibrium Analysis: An Introduction.* Oxford: Blakcwell.

Sinervo, L.-M. (2009). Monitulkintaisuus ja liikekirjanpito kuntataloudessa. Teoksessa Rajala, T., Sinervo, L.-M. & Vakkuri, J. (toim.): *Talouden perusteista johtamisen käytäntöihin. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhlakirja*. Tampere: Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos. Kopio Niini, 193–213. Sinervo 2009a.

Sinervo, L.-M. (2009). Monitulkintaisuus ja kuntatalouden tasapaino. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.): *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 152–171. Sinervo 2009b.

Sipilä, J. (1996). Rahaa vai palveluja: järjestäisimme lapsille päivähoitoa vai vanhemmille avustusta? Teoksessa Sipilä, J., Ketola, O., Kröger, T. & Rauhala, P.-L. (toim.) (1996). *Sosiaalipalvelujen Suomi.* Porvoo: WSOY.

Siren, K. & Tuominen-Thuesen, M. (2009). *Palveluseteli päivähoidossa*. Sitran selvityksiä 17. Helsinki: Suomen itsenäisyyden juhlarahasto.

Sjöstedt, J. & Leskinen, K. (2001). *Tuloslaskelma ja tase tutuiksi*. Helsinki: WSOY.

SM. (1990). *Vapaakuntakokeilu.* Helsinki: Sisäasianministeriö.

SM. (2005). *Kunta- ja palvelurakenneuudistus, asettamismuistio 9.5.2005.* http://www.intermin.fi/intermin/hankkeet/paras/home.nsf/files/palvelurakennehanke_muistio090505/$file/palvelurakennehanke_muistio090505.pdf. (Luettu 24.10.2007.) SM 2005a.

Sm. (2005). *Kuntien alijäämän kattamisvelvoitteen arviointi ja kehittämisehdotukset.* Sisäasiainministeriön julkaisuja 13/2005. Helsinki: Sisäasianministeriö. SM 2005b.

Smith, P. (1995). Outcome-related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector. In Holloway, J., Lewis, J. & Mallory, G. (eds.) (1995). *Performance Measurement and Evaluation.* The Open University Business School, London: Sage, 192–216.

Smith, P. (1996). A Framework for Analysing the Measurement of Outcome. In Smith, P. (ed.) (1996). *Measuring Outcome in the Public Sector.* London: Taylor & Francis, 1–19. Smith 1996a.

Smith, P. (1996). Conclusions and Prospects. In Smith, P. (ed.) (1996). *Measuring Outcome in the Public Sector.* London: Taylor & Francis, 195–205. Smith 1996b.

Smith, T. (1996). *Accounting for Growth – Stripping the Camouflage from Company Accounts.* 2nd edition. London: Ransom House.

Soikkanen, H. (1966). *Kunnallinen itsehallinto kansanvallan perusta. Maalaiskuntien itsehallinnon historia.* Helsinki: Maalaiskuntien liitto.

Stiglitz, J.E. (1988). *Economics of Public Sector.* 2nd edition. New York: W.W. Norton & Co.

STM. (2001). *Oikeudenmukaisuus ja ihmisarvo suomalaisessa terveydenhuollossa.* Helsinki: Sosiaali- ja terveysministeriö, Valtakunnallinen terveydenhuollon eettinen neuvottelukunta.

Suomen Kuntaliitto (2000). *Kuntataloustiedote 6/2000.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto. (2001). *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto. (2006). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta.* Helsinki: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Suomen Kuntaliitto 2006a.

Suomen Kuntaliitto. (2006). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta.* Helsinki: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Suomen Kuntaliitto 2006b.

Suomen Kuntaliitto. (2006). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta.* Helsinki: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Suomen Kuntaliitto 2006c.

Suomen Kuntaliitto. (2009). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta.* Helsinki: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Suomen Kuntaliitto 2009a.

Suomen Kuntaliitto. (2009). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.* Helsinki: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Suomen Kuntaliitto 2009b.

Suomen Kuntaliitto. (2011). *Julkisen talouden kestävyys ja kuntatalouden rahoitusvaje.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Swoyer, C. (1987). The Metaphysics of Measurement. In Forge, J. (ed.): *Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences*. Dordrecht: Reidel Publishing, 235–290.

Syvänen, S. (2003). *Työn paineet ja puuttumattomuuden kustannukset. Tutkimus sisäisen tehottomuuden lähteistä ja vaikutuksista, esimerkkikohteena kuntien sosiaalitoimen vanhuspalveluja tuottavat työyhteisöt*. Acta Universitatis Tamperensis 942. Tampere: Tampereen yliopisto.

Tabellini, G. & Alesina, A. (1990). Voting on the Budget Deficit. *American Economic Review*, vol. 80, no. 1, 37–49.

Tammi, J. (2006). *Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä*. Acta Universitatis Tamperensis 1152. Tampere: Tampereen yliopisto.

Tamminen, R. (1993). *Tiedettä tekemään!* Jyväskylä: Atena Kustannus Oy, Gummerus kirjapaino Oy.

Thompson, J.D. & Tuden, A. (1959). Strategies, Structures and Processes of Organizational Decision. In Thompson, J.D. (ed.) (1959). *Comparative Studies in Administration*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.

Todd, P.M. (2002). Fast and Frugal Heuristics for Environmentally Bounded Minds. In Gigerenzer, G. & Selten, R. (eds.). (2002). *Bounded Rationality. The Adaptive Toolbox*. Cambridge, Massachusetts, London: The MIT Press, 51–70.

Todd, P. M., & Gigerenzer, G. (2007). Environments that make us smart: Ecological rationality. *Current Directions in Psychological Science*, vol. 16, no. 3, 167–171.

Toiviainen, J. (1926). *Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli I.* Helsinki: Maalaiskuntien Liitto.

Tomlinson, J. (1994). The Politics of Economic Measurement: The Rise of the Productivity Problem in the 1940s. In Hopwood, A.G. & Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge Studies in Management. Cambridge: Cambridge University Press, 168–189.

Townley, B. (2005). Critical Views of Performance Measurement. In *Encyclopedia of Social Measurement*, Volume 1. Elsevier, 565–571.

Tuomala, M. (1997). *Julkistalous*. Tampere: Gaudeamus.

Tuomala, M. (2007). Markkinat ja hyvinvointivaltio. Teoksessa Saari, J. & Yeung, A.B. (toim.) (2007). *Oikeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa.* Helsinki: Gaudeamus, 181–197.

Tuomala, M. (2009). *Julkistalous*. 2. painos. Tampere: Gaudeamus.

Törnqvist, S. (1951). *Kommunens finansförvaltning med hänsyn till kommunallagens § 106 mom. 2.* Loviisa: Helsingfors stad.

Uoti, A. (2006). Kunnallinen itsehallinto, subjektiiviset oikeudet ja lapsiperheiden palvelujen järjestäminen. Teoksessa Kultalahti, J. & Penttilä, S. (toim.) (2006). *Oikeus- ja vakuutustiedettä.* Oikeustieteiden laitos, Tampereen yliopisto. Vaajakoski: Gummerus kirjapaino Oy.

Uusitalo, H. (2007). Sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus ja eläkepolitiikka. Teoksessa Saari, J. & Yeung, A.B. (toim.) (2007). *Oikeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa.* Helsinki: Gaudeamus, 309–326.

Uusitalo, H., Parpo, A. & Hakkarainen, A. (toim.) (2000). *Sosiaali- ja terveydenhuollon palvelukatsaus 2000.* Helsinki: Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus.

Vaarama, M. (2008). Tuottavuus – hyvä renki, mutta huono isäntä? *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* no. 4, 457–468.

Vakkuri, J. (1998). *Tehokkuuden rajoilla*. Acta Universitatis Tamperensis 635. Tampere: Tampereen yliopisto.

Vakkuri, J. (2003). Research Techniques and Their Use in Managing Nonprofit Organizations. An illustration of DEA Analysis in NPO environments. *Financial Accountability and Management*, vol. 19, no. 3, 243–263.

Vakkuri, J. (2006). Miksi älykkäät organisaatiot tekevät vain rajoittuneesti rationaalisia ratkaisuja? Monitulkintaisuuden ongelma tehokkuusoppien soveltamisessa. *Hallinnon tutkimus,* no. 3, 30–46.

Vakkuri, J. (2008). *Searching for Order in Public Financial Management - Interpretive Schemes in Modeling Public Sector Performance*. Paper prepared for IRSPM Conference, Queensland University of Technology, Brisbane, Australia, 26–28 March, 2008.

Vakkuri, J. (2009). Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.). *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 11–30. Vakkuri 2009a.

Vakkuri, J. (2009). Monitulkintaisen maailman hallinnasta – tehokkuusartefaktien käyttö julkisissa organisaatioissa. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.). *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 126–151. Vakkuri 2009b.

Vakkuri, J. (2009). Talousinformaatio kuntien ja kuntakonsernien päätöksenteossa – mitä tiedetään, mitä ei tiedetä ja miten tutkimus voisi olla hyödyksi? Teoksessa Rajala, T., Sinervo, L.-M. & Vakkuri, J. (toim.): *Talouden perusteista johtamisen käytäntöihin. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhlakirja*. Tampere: Tampereen yliopisto, Taloustieteiden laitos. Kopio Niini, 165–192. Vakkuri 2009c.

Vakkuri, J. (2010). Miten PARAS-reformi vaikuttaa suomalaiseen kuntatalouteen? Talousmodulin tutkimusasetelma. Teoksessa Vakkuri, J., Kallio, O., Tammi, J., Meklin, P. & Helin, H. (toim.) (2010). *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa?* Helsinki: Tampereen yliopisto ja Suomen Kuntaliitto, 26–34. Vakkuri 2010a.

Vakkuri, J. (2010). Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat. Teoksessa Vakkuri, J., Kallio, O., Tammi, J., Meklin, P. & Helin, H. (toim.) (2010). *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa?* Helsinki: Tampereen yliopisto ja Suomen Kuntaliitto, 35–45. Vakkuri 2010b.

Vakkuri, J. & Meklin, P. (1997). *Tulosmittaus ja veromarkkojen tehokas käyttö – näkökulmia mittausteoreettisiin ongelmiin ja riskeihin*. Paperi on esitetty hallinnon tutkimuksen päivillä 11.–12.12.1997, Turun kauppakorkeakoulu.

Vakkuri, J. & Meklin, P. (1998). Tulosmittaus ja ”vastiketta rahalle” -ajattelutapa – näkökulmia mittausteoreettisiin ongelmiin ja riskeihin. *Hallinnon tutkimus,* no. 2, 80–89.

Vakkuri, J. & Meklin, P. (2002). Design and Use of Performance Measurement Systems in Knowledge Organizations – The Impact of Culture on Performance Measurement Outcomes in the University Setting. In Neely, A. & Austin, R. (eds.). *Performance Measurement and Management 2002 Research and Action. Papers from the Third International Conference on Performance Measurement and Management – PMA 2002.* Cranfield, Bedfordshire: Centre for Business Performance, Cranfield School of Management, Cranfield University, 555–562.

Vakkuri, J. & Meklin, P. (2003). The impact of culture on the use of performance measurement information in the university setting. *Management Decision*, vol. 41, no. 8, 751–759

Vakkuri, J. & Meklin, P. (2006). Ambiguity in Performance Measurement: A Theoretical Approach to Organisational Uses of Performance Measurement. *Financial Accountability and Management*, vol. 22, no. 3, 235–250.

Valkama, P. (2004). *Kilpailuneutraliteetin toteutuminen kuntapalvelujen näennäismarkkinoilla*. Acta Universitatis Tamperensis 1039. Tampere: Tampereen yliopisto.

Vanne, R. (2002). *The Finnish Generational Accounting Revisited*. Central Pension Security Institute Working Papers 1. Helsinki: Central Pension Security.

Vartia, P. (2002). Lama ja jälkiviisaus. *Kansantaloudellinen aikakauskirja,* no. 1, 31–39.

Vartiainen, P. (2009). Kansalaiset terveydenhuollon uudistajina. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.). *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus, 172–185.

VATT. (1998). *Julkinen talous ja sukupolvet – Suomen sukupolvitilinpito.* Keskustelualoitteita. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

Vehmanen, P. (1979). *Mittaamisen teorian soveltuvuudesta taseanalyysin teoriaksi*. Tampere: Tampereen yliopisto.

Vehmanen, P. (1982). *Is Accounting a Measurement Discipline?* Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Tampere: Tampereen yliopisto.

Vehmanen, P. (2006). *Comments on the Discussion Paper: Measurement Bases for Financial Accounting on Initial Recognition prepared by the staff of the Canadian Standards Board*. 3 May 2006. Vehmanen 2006a.

Vehmanen, P. (2006). *Comments on the Discussion Paper: Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting – The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting prepared as a part of a joint project by US Financial Accounting Standards Board ant the IASB*. 8 October 2006. Vehmanen 2006b.

Vehmanen, P. (2007). Measurement in Accounting and Fair Value. In Walton, P. (ed.) (2007). *The Routledge Companion to Fair Value Accounting and Finance*. Peter Walton.

Velasco, A. (2000). Debts and Deficits with Fragmented Fiscal Policymaking. *Journal of Public Economics*, vol. 76, no. 1, 105–125.

Vinnari, E. & Näsi, S. (2008). Creative Accounting in the Public Sector. "Milking" Water Utilities to Balance Municipal Budgets and Accounts. *Financial Accountability and Management,* vol. 24, no. 2, 97–116.

VM. (2010). *Julkisen talouden valinnat 2010-luvulla.* Taloudelliset ja talouspoliittiset katsaukset 49/2010. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

Välimäki, A.-L. (1999). *Lasten hoitopuu. Lasten päivähoitojärjestelmä Suomessa 1800- ja 1900-luvuilla.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Välimäki, A.-L. & Rauhala, P.-L. (2000). Lasten päivähoidon taipuminen yhteiskunnallisiin murroksiin Suomessa. *Yhteiskuntapolitiikka*, vol. 65, no. 5, 387–405.

Walgenbach, P.H., Dittrich, N.E. & Hanson, E.I. (1982). *Financial Accounting, An Introduction.* 3rd edition. New York: Harcourt Brace, Inc.

Walker, L.O. & Avant, K.C. (1988). *Strategies for Theory Construction in Nursing.* 2nd edition. Connecticut, Norwalk: Appleton & Lange.

Walker, L.O. & Avant, K.C. (1992). *Teoria – avain hoitotyöhön.* Vammala: Sairaanhoitajien koulutussäätiön julkaisu.

Wall, T. (1993). *Accounting for What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector.* Occasional Papers of Public Management. Paris: Organisation for Economic Co-Operation and Development.

Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, vol. 53, no. 1, 112–134.

Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1979). The Demand and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses. *The Accounting Review*, vol. 54, no. 2, 273–305.

Weber, M. (1992). *Kaupunki.* Tampere: Vastapaino.

Weick, K. (1995). *Sensemaking in Organizations*. Thousand Oaks, California: Sage Publications.

Weick, K. (2001). *Making Sense of the Organization*. Oxford: Blackwell.

Whittington, G. (1996). Financial Statements and Performance Measurement. In Lapsley, I. & Mitchell, F. (eds.) (1996). *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sector.* London: Paul Chapman Publishing Ltd, 7–17.

Williamson, O. (1981). The Economics of Organization: The Transaction/Transactions Cost Approach. *American Journal of Sociology*, vol. 87, no. 3, 548–577.

Williamson, O. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets and Relational Contracting.* New York: The Free Press.

Wilson, J. (1970). *Thinking with Concepts*. Cambridge: Cambridge University Press.

Worthington, A.C. (2000). Cost Efficiency in Australian Local Government: A Comparative Mathematival Programmin and Econometrical Approaches. *Financial Accountability and Management*, vol. 16, no. 3, 201–223.

Yetano, A. (2009). Managing Performance at Local Government Level: The Cases of the City of Brisbane and the City of Melbourne. *Australian Journal of Public Administration*, vol. 68, no. 2, 167–181.

Yeung, A.B., Saari, J. & Lagerspetz, E. (2007). OIkeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa. Teoksessa Saari, J. & Yeung, A.B. (toim.) (2007). *Oikeudenmukaisuus hyvinvointivaltiossa.* Helsinki: Gaudeamus, 9–30.

Yin, R.K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. 2nd edition. Newbury Park, California: Sage.

Ylä-Anttila, P., Leppä, A. & Simelius, J. (1990). Investoinnit, kasvu ja talouden tasapaino: pohjoismainen näkökulma. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, vol. 86, no. 2, 148–160.

Ylä-Liedenpohja, J. (1995). *Taloustiede tänään*. 3. painos. Helsinki: Lillett Oy.

Yritystutkimusneuvottelukunta. (2009). *Yritystutkimuksen tilinpäätösanalyysi.* Helsinki: Gaudeamus.

Zimmerman, J.L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, vol. 15, 107–177.

Lait, asetukset ja hallituksenesitykset

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kansanterveyslain ja erikoissairaanhoitolain sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta 77/2004 (HE 77/2004).
Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuntalain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta 8/2006 (HE 8/2006).
Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuntalain 65 §:n ja 86 §:n muuttamisesta 157/1999 (HE 157/1999).
Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain sekä sosiaalihuoltolain 29 b ja 29 d §:n muuttamisesta 37/2008 (HE 37/2008).
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta, laiksi opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta ja laeiksi eräiden niihin liittyvien lakien muuttamisesta 174/2009 (HE 174/2009).
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta sekä laeiksi kuntajakolain muuttamisesta ja varainsiirtoverolain muuttamisesta 155/2006 (HE 155/2006).
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain 65 §:n muuttamisesta 157/1999 (HE 157/1999).
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta 216/1991 (HE 216/1991).
Kirjanpitoasetus (1337/1997).
Kirjanpitolaki (1336/1997).
Kuntajakolaki (1698/2009).
Kuntalaki (365/1995).
Köyhäinhoitolaki (145/1922).
Laki erikoissairaanhoitolain muuttamisesta (856/2004).
Laki kansanterveyslain muuttamisesta (855/2004).
Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta (1704/2009).
Laki kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta (169/2007).
Laki kuntalain muuttamisesta (578/2006).
Laki kuntalain muuttamisesta (519/2007).
Laki kuntalain 65 §:n ja 86 §:n muuttamisesta (353/2000).
Laki kuntien kantokykyluokituksesta (665/1967).
Laki lasten kotihoidon tuesta (24/1985).
Laki lasten kotihoidon tuesta (797/1992).
Laki lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta (1128/1996).
Laki lastentarhain valtionavusta (296/1927).
Laki lasten päivähoidosta (36/1973) ja siihen tehdyt muutokset (588/1975), (726/1976), (398/1979), (1013/1979), (450/1980), (956/1980), (875/1981), (698/1982), (304/1983), (28/1985), (1119/1985), (451/1990), (681/1990), (95/1991), (630/1991), (738/1992), (798/1992), (1288/1992), (1496/1994), (1497/1994), (1527/1995), (1129/1996), (1130/1996), (1290/1999),

(881/2002), (1077/2002), (156/2003), (1255/2006), (1330/2006), (1344/2006), (1711/2009), (323/2011) ja (486/2011).
Laki sosiaali- ja terveydenhuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusvaatimuksista (272/2005).
Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista (734/1992) ja siihen tehdyt muutokset (1134/1996), (1292/1999), (1231/2001) ja (378/2008).
Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta (677/1982).
Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta (733/1992).
Lapsilisälaki (541/1948).
Lastensuojelulaki (52/1936).
Peruskoululaki (476/1983).
Perusopetuslaki (628/1998).
Sairasvakuutuslaki (364/1963).
Sairasvakuutuslaki (1224/2004).
Sosiaalihuoltolaki (710/1982).
Suomen perustuslaki (731/1999).
Valtioneuvoston asetus kirjanpitolautakunnasta (784/1973).
Valtioneuvoston asetus kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista (172/2007).
Valtioneuvoston asetus lasten päivähoidosta (239/1973) ja siihen tehdyt muutokset (550/1983), (29/1985), (431/1986), (486/1988), (490/1990), (331/1991), (1018/1991), (806/1992), (1336/1994), (1497/1994), (882/1995), (305/1996), (329/2000), (1345/2006) ja (442/2008).
Valtioneuvoston asetus sosiaalihuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusehdoista (804/1992).
Valtioneuvoston asetus sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista (912/1992).
Valtioneuvoston asetus sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun asetuksen väliaikaisesta muuttamisesta (200/1995).

Aikakauslehtiartikkelit

Helin, H. (1986). Kaupunkien taloudellinen liikkumavara. *Suomen kunnallislehti*, no. 8, 6–8.
Helin, H. (1994). Talousasiantuntija: Sisäasianministeriön laskelmat ovat oikean suuntaiset, mutta… Talousluku liioittelee selvästi kriisikuntien määrää. *Kuntalehti*, no. 2, 50–52.
Helin, H. (2005). Tilinpäätöksiin saatava lisää tietoa. *Kuntalehti*, no. 5, 37–38.
Hynynen, E.-L. (2004). Alijäämän anatomia. *Kuntalehti*, no. 17, 16–22.
Hynynen, E.-L. (2005). Kuntajohtajat odottavat työryhmältä tukea alijäämän kattamissuunnitelmille. *Kuntalehti*, no. 4, 10–11. Hynynen 2005a.
Hynynen, E.-L. (2005). Oulaisten marssijärjestys: ensin kaupunkilaiset, sitten alijäämän kattaminen. *Kuntalehti*, no. 6, 16–19. Hynynen 2005b.

Hynynen, E.-L. (2005). Alijäämäinen tulos 315 kunnalla. *Kuntalehti*, no. 8, 6. Hynynen 2005c.

Hynynen, E.-L. (2005). Ylijäämän anatomia. *Kuntalehti*, no. 14, 16–24. Hynynen 2005d.

Hynynen, E.-L. (2008). Toista kymmentä kuntaa lähellä 9§-asetuksen raja-arvoja. *Kuntalehti*, no. 12, 14.

Hynynen, E.-L. (2009). Suuri sotku. Kuntien talous on kriisin partaalla, samaan aikaan valtio kuitenkin kaavailee niille yhä uusia velvoitteita. *Suomen kuvalehti*, no. 93, 24–28, 30. Hynynen 2009a.

Hynynen, E.-L. (2009). Tilinpäätöksissä 2008 näkyy jo talouskasvun hyytyminen. *Kuntalehti*, no. 8, 8–9. Hynynen 2009b.

Hynynen, E.-L. (2010). ”Kuntien tuloslaskelmat romukoppaan”. Kirjanpitokäytäntö johtaa harhaan: kuntatalous näyttää ylijäämäiseltä, vaikka todellisuudessa alijäämää on yli miljardi. *Suomen kuvalehti*, no. 48, 16–17. Hynynen 2010a.

Hynynen, E.-L. (2010). Pettävällä pohjalla. *Suomen kuvalehti,* no. 37, 38–40. Hynynen 2010b.

Hynynen, E.-L. (2011). Meiltä ette ota. *Suomen kuvalehti,* no. 5, 36–39. Hynynen 2011a.

Hynynen, E.-L. (2011). ”Lukujen kaunistelussa ei ole mieltä”. *Suomen kuvalehti,* no. 5, 40. Hynynen 2011b.

Hynynen, E.-L. (2011). ”On väärä signaali vaieta kuntien synkästä tilasta vaalien alla”. *Suomen kuvalehti*. Saatavilla http://suomenkuvalehti.fi/jutut/talous/on-vaara-signaali-vaieta-kuntien-synkasta-tilasta-vaalien-alla (luettu 6.4.2011). Hynynen 2011c.

Koponen, J. (2006). Tuloslaskelma nolla – kunnan talous tasapainossa? *Kuntalehti,* no. 6, 35–37.

Meklin, P. & Oulasvirta, L. (2001). Kuntatalous tasapainoon – pakolla? *Kuntalehti,* no. 15, 73–74.

Meklin, P. (1998). Tilinpäätöksen tunnuslukuja pitäisi tulkita huolellisesti. *Kuntalehti*, no. 13, 62–63.

Turkkila, J. (2005). Vuosikatteet romahtavat 2007 – kuntatalous saatava kuriin. *Kuntalehti*, no. 6, 38–39.

Tuusa, P. (2009). 114 kuntaa haki harkinnanvaraista avustusta. *Kuntalehti*, no. 12, 13.

Tuusa, P. (2010). Kaikkien kuntien on täytettävä puitelain velvoitteet. *Kuntalehti*, no. 1, 22–24.

Tilinpäätös- ja tilastoaineisto

Pirkkalan kunta
Taloussuunnitelma 1997–1999
Taloussuunnitelma 1998–2000
Talousarvio 1999 ja taloussuunnitelma 1999–2001
Talousarvio 2000 ja taloussuunnitelma 2000–2002
Talousarvio 2002 ja taloussuunnitelma 2002–2004
Talousarvio 2003 ja taloussuunnitelma 2003–2005
Talousarvio 2004 ja taloussuunnitelma 2004–2006
Talousarvio 2005 ja taloussuunnitelma 2005–2007
Talousarvio 2006 ja taloussuunnitelma 2006–2008
Talousarvio 2008 ja taloussuunnitelma 2008–2010
Talousarvio 2009 ja taloussuunnitelma 2009–2011
Talousarvio 2010 ja taloussuunnitelma 2010–2012
Tasekirja 1997
Toimintakertomus ja tilinpäätös 1998
Toimintakertomus ja tilinpäätös 1999
Toimintakertomus ja tilinpäätös 2000
Tilinpäätös 2002
Tilinpäätös 2003
Tilinpäätös 2004
Tilinpäätös 2005
Tilinpäätös 2006
Tilinpäätös 2007
Tilinpäätös 2008
Tilinpäätös 2009
Tilinpäätös 2010

Kemijärven kaupunki
Taloussuunnitelma 1997–1999 ja talousarvio 1997
Taloussuunnitelma 1999–2000 ja talousarvio 1998
Taloussuunnitelma 2000–2001 ja talousarvio 1999
Taloussuunnitelma 2001–2002 ja talousarvio 2000
Taloussuunnitelma 2002–2003 ja talousarvio 2001
Taloussuunnitelma 2003–2004 ja talousarvio 2002
Taloussuunnitelma 2004–2005 ja talousarvio 2003
Taloussuunnitelma 2005–2006 ja talousarvio 2004
Taloussuunnitelma 2006–2007 ja talousarvio 2005
Taloussuunnitelma 2007–2008 ja talousarvio 2006
Taloussuunnitelma 2007–2010 ja talousarvio 2007
Taloussuunnitelma 2009–2011 ja talousarvio 2008
Taloussuunnitelma 2010–2012 ja talousarvio 2009

Taloussuunnitelma 2011–2013 ja talousarvio 2010
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 1997
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 1998
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 1999
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2000
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2001
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2002
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2003
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2004
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2005
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2006
Toiminta- ja tilinpäätöskertomus vuodelta 2007
Tilinpäätös ja toimintakertomus vuodelta 2008
Tilinpäätös- ja toimintakertomus vuodelta 2009
Tilinpäätös ja toimintakertomus vuodelta 2010

Tilastokeskus
Kuntien ja kuntayhtymien talous ja toiminta -tilasto
Työvoimatutkimus -tilasto
Muuttoliike -tilasto

LIITE 1

Lasten päivähoitoa koskeva asiakirja-aineisto.

Taulukko 1.
Laki lasten päivähoidosta (36/1973), siihen tehtyjen ja liittyvien lakien muutosten pääsisältö

Laki	Pykälät	Pääsisältö
19.1.1973 Laki lasten päivähoidosta (36/1973)	Luku 1. Yleisiä säännöksiä 1§	Lasten päivähoitoa on 1) Lasten hoito sitä varten perustetussa laitoksessa (päiväkoti) 2) Perhepäivähoito, perhepäiväkoti 3) Lasten leikin ja toiminnan ohjaus ulkona tai sisällä.
	2§	Lasten päivähoitoa saavat alle oppivelvollisuusikäiset sekä vanhemmat lapset tarpeen mukaan. Lasten päivähoito edistää lapsen kehitystä ja oppimahdollisuuksia.
	3§	Päiväkodissa saa olla enintään 100 paikkaa. Erityispäiväkoti.
	4§	Päiväkodissa tulee olla lapsen hoidolle ja kasvatukselle riittävä ja soveltuva henkilökunta, toimitilat ja toimintavälineet.
	5§	Perhepäiväkoti on päiväkoti, jossa hoidetaan useampaa kuin neljää lasta.
	6§	Perhepäiväkodin tulee olla terveydellinen ja olosuhteiltaan lapsen hoidolle ja kasvatukselle sopiva.
	7§	Lasten leikin ja toiminnan ohjauksesta ja valvonnan järjestämisestä antaa tarkemmat ohjeet sosiaalihallitus.
	Luku 2. Hallinto 8§	Lasten päivähoidon yleinen johto, ohjaus ja valvonta kuuluvat sosiaalihallitukselle.
	9§	Valtakunnallinen suunnitelma lasten päivähoidon järjestämisestä sosiaalihallituksen vastuulla.
	10§	Lääninhallitus vastaa lasten päivähoidon valvonnasta ja ohjauksesta.
	11§	Kunnan on huolehdittava, että kunnassa on saatavilla kunnan järjestämänä tai valvomana lasten päivähoitoa siinä laajuudessa ja sellaisin toimintamuodoin kuin kunnassa esiintyvä tarve edellyttää (sosiaalilautakunta).
	12§, 13§	Kunnan on laadittava lasten päivähoitosuunnitelma viideksi kalenterivuodeksi (suunnitelman hyväksyy kunnanvaltuusto ja vahvistaa sosiaalihallitus).

	14§	Kunnalla tulee olla päivähoito-ohjesääntö, joka määrää lasten päivähoidon hallinnosta (hyväksyy kunnanvaltuusto, vahvistaa lääninhallitus).
	Luku 3. Valtionosuudet ja avustukset 15§–26§	Valtionosuudet maksetaan kantokykyluokituksen mukaan päiväkodin käyttökustannuksiin (luokka 1. 80 %, luokka 10. 35 %). Käyttökustannusten muodostuminen. Valtionosuuden saamisen ehdot.
	Luku 4. Erinäisiä säännöksiä 27§	Lääninhallitus hyväksyy päiväkodin tai sen osan ennen käyttöönottoa.
	28§	Yksityinen henkilö, joka harjoittaa päivähoitotoimintaa, on ilmoitusvelvollinen sosiaalilautakunnalle. Sosiaalilautakunta valvoo toimintaa.
	29§	Sosiaalilautakunta voi kieltää lapsen pitämisen puutteellisessa hoitopaikassa tai sopimattomassa hoidossa, jota ei huomautuksista huolimatta ole korjattu.
	30§	Jos laiminlyö 28. §:n ilmoitusvelvollisuuden tai 29. §:n nojalla annetun kiellon, on tuomittava sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi, jollei muussa laissa ole säädetty ankarampaa rangaistusta.
	31§	Valtionosuutta koskevaan päätökseen ei saa muutosta valittamalla.
	32§	Lasten päivähoitoon osallistuva on salassapito-velvollinen. Laiminlyönnistä on tuomittava sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi, jollei muussa laissa ole säädetty ankarampaa rangaistusta.
	33§	Tarkemmat säädökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan asetuksella.
18.7.1975 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (588/1975), liittyy laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (726/1976)	15§ 2. mom., 24§, 31§	Käyttökustannusten määrittelyssä huomioidaan kunnan tai kuntainliittojen kustannukset.
30.3.1979 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 23. §:n 3. momentin ja 27. §:n kumoamisesta (389/1979)	23§ 3. mom.	Päiväkodin hoitohenkilökunnalla sekä perhepäivähoidon ohjaajalla ja lasten päivähoidon erityistyöntekijöillä on oltava asetuksella säädetty kelpoisuus, jotta valtionosuutta voidaan maksaa (enää ei poikkeuksia).
Myös lait lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (1013/1979) ja (450/1980) liittyvät muutokseen.	27§	Lääninhallituksen ei tarvitse hyväksyä päiväkotia tai sen osaa ennen niiden käyttöönottoa.

19.12.1980 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (956/1980)	9§	Valtakunnallisen lasten päivähoidon suunnitelman viideksi kalenterivuodeksi hyväksyy valtioneuvosto sosiaalihallituksen esityksestä.
	20§	Valtionavustusta voidaan myöntää myös lasten leikin- ja toiminnanohjauksesta aiheutuviin kustannuksiin.
	31§	Muutosta voi hakea sosiaalihallituksen ja lääninhallituksen päätökseen (tästä säädetty erikseen).
11.12.1981 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (875/1981)	5§, uusi 3. mom.	Perhepäiväkoti ei ole päiväkoti, jos kunta järjestää perhepäivähoitoa saman perheen lapsille heidän omassa kodissaan (pitää olla myös ulkopuolisia lapsia).
	11§, uusi 2. mom. (entinen 2. mom. muuttuu 3. momentiksi)	Lasten päivähoitoa voidaan antaa lapsen äidinkielenä olevalla suomen, ruotsin tai saamen kielellä.
17.9.1982 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (698/1982)	Kumotaan 2§ 3. mom.	Kumotaan muu toiminta lasten päivähoidon yleisestä kehittämisestä (vain 1. §:n toiminta).
	Kumotaan 8§–10§	Ohjaus ja valvonta eivät kuulu enää sosiaalihallitukselle, sosiaalihallitus ei laadi valtakunnallista suunnitelmaa, eikä lääninhallitus valvo sosiaalihallituksen alaisena lasten päivähoitoa.
	Kumotaan 13§	Päivähoitosuunnitelmaa ei vahvista sosiaalihallitus.
	Kumotaan 15§–24§, 26§, muutos 12§	Sovelletaan **sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta annettua lakia (677/1982).**
	Muutos 3§	Erityispäiväkoti ei vaadi sosiaali- ja terveysministeriön suostumusta. Sosiaalihallitus ei enää myönnä erityissyistä poikkeuslupaa hoitopaikkojen enimmäislukumäärään.
25.3.1983 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (304/1983)	Muutos 2§	Lasten päivähoito pyritään järjestämään siten, että se tarjoaa lapsen hoidolle ja kasvulle sopivan hoitopaikan ja jatkuvan hoidon sinä vuorokauden aikana, jona sitä tarvitaan.
	Uusi 2.a§	Päivähoidon tehtävänä on tukea lasten koteja kasvatustehtävässä ja edistää yhteistyössä kodin kanssa lapsen persoonallisuuden tasapainoista kehitystä. Päivähoidon tarjottava lapselle jatkuvat, turvalliset ja lämpimät ihmissuhteet. Huomioidaan lapsen ikä, yksilölliset tarpeet sekä yleinen kulttuuriperinne ja edistetään lapsen fyysistä, sosiaalista ja tunne-elämän kehitystä sekä tuetaan lapsen esteettistä, älyllistä, eettistä ja uskonnollista kasvatusta (vanhempien tai holhoojan vakaumusta kunnioittaen). Lasten päivähoidon tulee tukea lapsen kasvua yhteisvastuuseen ja rauhaan sekä elinympäristön vaalimiseen.

11.1.1985 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (28/1985)	Uusi 11.a§	Kunnan on huolehdittava siitä, että sen ajan päätyttyä, jona **sairausvakuutuslaissa (364/1963)** tarkoitettua äitiys-, isyys- tai vanhempainrahaa voidaan suorittaa, lapsen vanhemmat tai muut huoltajat voivat saada lapselle valintansa mukaan kunnan järjestämän päivähoitopaikan tai **lasten kotihoidon tuesta annetun lain (24/1985)** mukaista tukea siihen saakka, kunnes lapsi täyttää kolme vuotta (**subjektiivinen oikeus alle kolmivuotiaille**). Päivähoitoa on mahdollisuuksien mukaan järjestettävä vanhempien tai huoltajien toivomassa muodossa. Laki astuu voimaan 1.1.1990.
31.12.1985 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (1119/1985)	Muutos 1§ 3. kohta	Lasten päivähoidolla päiväkodin ja perhepäivähoidon lisäksi tarkoitetaan leikkitoimintaa tätä tarkoitusta varten varatussa paikassa.
	Uusi 2.b§	Kunnan on järjestettävä lapselle hoitopaikassa tarpeellinen ravinto, jollei leikkitoiminnassa sen luonteesta muuta johdu.
	5§ 3. mom.	Perhepäiväkodissa voidaan hoitaa viidentenä lapsena oppivelvollisuusikäistä lasta, joka on ennen koulunkäynnin aloittamista ollut samassa perhepäiväkodissa.
	Muutos 6§	Perhepäivähoitajalla tulee olla riittävä koulutus tai kokemus lasten hoito- ja kasvatustehtävän hoitamiseen.
	Muutos 7§	Leikkitoiminnan järjestämisestä antaa ohjeet sosiaalihallitus.
	Uusi 7.a§	Erityistä hoitoa ja kasvatusta tarvitsevan lapsen kuntoutuksen yhteensovittamiseksi laaditaan lapselle kuntoutussuunnitelma yhteistyössä vanhempien ja tarpeen mukaan kunnan sosiaalihuollon, terveydenhuollon ja koulutoimen kanssa.
18.5.1990 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (451/1990)	Muutos 1§	Lasten päivähoitoa on päiväkotihoito, perhepäivähoito, leikkitoiminta tai muu päivähoitotoiminta. Päivähoidossa olevalle lapselle voidaan järjestää myös tarpeelliset kuljetukset.
	Muutos 5§	Päiväkodissa ja perhepäiväkodissa hoidettavien lasten määrästä ja henkilöstöstä säädetään tarkemmin asetuksella.
	Muutos 6§	Päivähoidon tulee terveydellisiltä ja muilta olosuhteiltaan olla lapselle ja lapsen hoidolle ja kasvatukselle sopiva.
	Muutos 11.a§ 1. mom.	Muutetaan vastaamaan 1. §:n muutosta.
3.8.1990 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 3. §:n 1. ja 3. momentin kumoamisesta (681/1990)	Kumotaan 3§ 1. mom., 3. mom.	Kumotaan määräys, jonka mukaan päivähoitopaikassa saa olla enintään sata hoitopaikkaa. Kumotaan poikkeuksen myöntäminen hoitopaikkojen enimmäismäärään.

17.1.1991 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (95/1991)	Kumotaan 7§ Uusi 33§ 2. mom.	Kumotaan pykälä, jonka mukaan leikkitoiminnan järjestämisestä antaa ohjeet sosiaalihallitus. Tarkempia ohjeita lasten päivähoidon järjestämisestä antaa sosiaali- ja terveysministeriö (asetuksen sijaan).
5.4.1991 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a ja 31. §:n muuttamisesta (630/1991)	Muutos 11.a§ Uusi 31§	Lapsi voi olla päivähoidossa siihen saakka, kunnes hän siirtyy **peruskoululaissa (476/1983)** tarkoitettuna oppivelvollisena peruskouluun tai sitä vastaavaan kouluun. Päivähoitoa on järjestettävä osa-aikaisesti, kun lapsi ennen peruskoululaissa tarkoitettua oppivelvollisuusikää osallistuu esiopetukseen koulussa. Lapsen vanhemmat tai huoltajat voivat valintansa mukaan saada siihen saakka, kunnes lapsi täyttää neljä vuotta, kunnan järjestämän päivähoitopaikan tai lasten kotihoidon tukea (**subjektiivinen oikeus alle nelivuotiaille**). Lasten päivähoitoon ottamista koskevaan sosiaalilautakunnan päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla.
3.8.1992 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (738/1992)	Kumotaan 4§ Uusi 12§	Kumotaan pykälä, jonka mukaan päiväkodissa tulee olla lasten hoidolle ja kasvatukselle sopivat toimitilat, toimintavälineet sekä soveltuva ja riittävä henkilökunta. Kunnan järjestämään toimintaan sovelletaan **sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta annettua lakia (733/1992).**
3.8.1992 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista (734/1992)		
21.8.1992 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n muuttamisesta (798/1992)		Alle nelivuotiaan lapsen vanhemmilla, jotka eivät valitse kunnan päivähoitopaikkaa, on oikeus **saada lasten kotihoidon tuesta annetun lain (797/1992)** mukaista tukea.
11.12.1992 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n väliaikaisesta muuttamisesta (1288/1992)		Alle kolmivuotiaan lapsen vanhemmilla, jotka eivät valitse kunnan päivähoitopaikkaa, on oikeus **saada lasten kotihoidon tuesta annetun lain (797/1992)** mukaista tukea. Laki voimassa 1.1.1993–31.7.1995.
29.12.1994 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n väliaikaisesta muuttamisesta (1496/1994)		Jatketaan lain (1288/1992) voimassaoloa 31.12.1995 saakka. **(Subjektiivinen oikeus päivähoitoon alle kouluikäisille)**
29.12.1994 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 31. §:n muuttamisesta (1497/1994)		Lasten päivähoitoon ottamista koskevaan sosiaalihuoltolain 6. §:n 1. mom:ssa tarkoitetun toimielimen päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla (ent. sosiaalilautakunnan).

18.12.1995 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n väliaikaisesta muuttamisesta (1527/1995)		Jatketaan lain (798/1992) voimassaoloa 1.1.1996–31.12.1997.
20.12.1996 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n muuttamista (1129/1996)		**Lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta annetun lain (1128/1996)** mukaista tukea maksetaan vanhemmille tai huoltajille, jotka eivät ota vastaan kunnan järjestämää päivähoitopaikkaa.
20.12.1996 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta (1130/1996)		Laki (1527/1995) on voimassa 31.7.1997 asti.
20.12.1996 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain muuttamisesta (1134/1996)	Uusi 7.a§	Maksu voi kokopäivähoidossa olla lasta kohti enintään 1 000 markkaa. Lasta koskevaa sataa markkaa pienempää maksua ei peritä.
23.12.1999 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (1290/1999)	Uusi 1.a§ Muutos 11.a§ Uusi 11.b§	**Perusopetuslain (628/1998)** mukaista esiopetusta järjestetään päivähoitopaikassa. Huomioidaan perusopetuslaki (628/1998), poistetaan viittaukset vanhaan peruskoululakiin. Päivähoitoa järjestettäessä on huomioitava, että päivähoidossa olevilla lapsilla on mahdollisuus osallistua esiopetukseen.
23.12.1999 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain muuttamisesta (1292/1999)	Muutos 7.a§	Päivähoidon maksua alentavana tekijänä on otettava huomioon myös perusopetuslain (628/1998) mukainen maksuton esiopetus.
23.12.1999 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain muuttamisesta (1308/1999)	Muutos 7.a§ 1. ja 8. mom.	Maksu voi kokopäivähoidossa olla lasta kohti enintään 1 100 markkaa. Lasta koskevaa sataa markkaa pienempää maksua ei peritä.
13.12.2001 Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain muuttamisesta (1231/2001)	Muutos 7.a§, 3.–5. ja 8. mom.	Maksu voi kokopäivähoidossa olla lasta kohti enintään 200 euroa kuukaudessa. Lasta koskevaa 18 euroa pienempää maksua ei peritä.

1.11.2002 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n muuttamisesta (881/2002)	Muutos 11.a§ 1. mom.	Muutoksessa huomioidaan lapsen osallistuminen perusopetukseen vuotta aikaisemmin.
11.12.2002 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n muuttamisesta (1077/2002)	Muutos 11.a§ 1. mom.	Muutoksessa huomioidaan osittainen vanhempainraha sekä vanhempainrahakauden jälkeen pidetty isyysrahakausi.
21.2.2003 Laki lasten päivähoidosta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta (156/2003)	Uusi 2§ 3. mom. Uusi 27§	Jos päivähoidosta vastaava toimielin määräytyy sosiaalihuoltolain (710/1982) mukaan, sen tulee huolehtia, että tarvittava yhteistyö sosiaali- ja terveydenhuollon kanssa toteutuu. Lasten päivähoidosta tulee muodostua lapsille ja heidän vanhemmilleen tai huoltajille tarkoituksenmukainen kokonaisuus riippumatta siitä, mikä toimielin vastaa lasten päivähoidosta. Lasten päivähoidosta voidaan periä maksuja siten kuin **sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetussa laissa (734/1992)** säädetään. Laki on voimassa 1.8.2003–31.7.2008.
22.12.2006 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (1255/2006)	Uusi 4.a§	Kunnan käytettävissä tulee olla lasten päivähoidossa esiintyvää tarvetta vastaavasti **sosiaalihuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusvaatimuksista annetun lain (272/2005)** 9. §:n mukaisesti määräytyvän kelpoisuuden omaavan erityislastentarhanopettajan palveluja.
22.12.2006 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (1330/2006)	Muutos 11§ 3. mom., 28§, 29§	Sosiaalihuoltolain 6. §:n 1. mom:ssa määrätyn toimielimen toimenkuvan tarkentaminen. Kumotaan laki (156/2003).
22.12.2006 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 11.a §:n muuttamisesta (1344/2006)	Muutos 11.a§	Huomioidaan sairasvakuutuslaki (1224/2004), poistetaan viittaus vanhaan sairasvakuutuslakiin (364/1963).
Laki sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain muuttamisesta (387/2008)	Muutos 7.a§	Maksu voi kokopäivähoidossa olla lasta kohti enintään 233 euroa kuukaudessa. Lasta koskevaa 21 euroa pienempää maksua ei peritä.
29.12.2009 Laki lasten päivähoidosta annetun lain 12. §:n muuttamisesta (1711/2009)	Uusi 12§	Sovelletaan kunnan sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta annettua lakia (733/1992) sekä **kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annettua lakia (1704/2009)**.

8.4.2011 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (323/2011)	Uusi 11.c§	Kunta voi järjestää lasten päivähoitoa toisessa kunnassa asuvalle lapselle muissakin tapauksissa kuin kiireellisissä tai olosuhteiden niin vaatiessa.
13.5.2011 Laki lasten päivähoidosta annetun lain muuttamisesta (486/2011)	Muutos 30.§ 2. mom.	Sosiaalilautakunnan on ilmoitettava laiminlyönti 1. mom. tarkoitetusta rikkomuksesta syytteeseen pantavaksi.

Taulukko 2.
Asetus lasten päivähoidosta (239/1973), siihen tehtyjen ja liittyvien asetusten muutosten pääsisältö.

Asetus	**Pykälät**	**Pääsisältö**
16.3.1973 Asetus lasten päivähoidosta (239/1973)	1§	Päivähoitopalvelut on järjestettävä kunnassa siten, että lasten hoidon ja kasvatuksen tarve eri ikäryhmissä tulee otetuksi huomioon ja turvatuksi paikallisten olojen edellyttämällä tavalla.
	2§	Etusija on annettava sosiaalisista ja kasvatuksellisista syistä päivähoitoa tarvitseville.
	3§	Sosiaalilautakunta päättää lapsen päivähoitopaikasta.
	4§	Hoitoaika saa jatkua enintään kymmenen tuntia. Yhtäjaksoinen hoitoaika on vähintään neljä tuntia.
	5§	Toiminta kalenterivuoden aikana ja aukioloaika vuorokaudessa on järjestettävä paikallisen tarpeen mukaan.
	6§	Päiväkodissa lapset on jaettava ryhmiin iän, hoidollisten ja kasvatuksellisten näkökulmien perusteella: 1) Yli 3-vuotiaita max 20 2) 1–2-vuotiaita max 12 3) Alle 1-vuotiaita max 6
	7§	Kelpoisuusehtona on päivähoidon tehtävissä toimivilla: 1) Johtajalta ja perhepäivähoidon ohjaajalta lastentarhanopettajan, sosiaalikasvattajan tai muu tehtävään soveltuva, sosiaalihallituksen hyväksymä tutkinto sekä käytännön kokemusta. 2) Muissa hoito- ja kasvatustehtävissä lastenhoitajan tutkinto tai muu tehtävään soveltuva, sosiaalihallituksen hyväksymä tutkinto.

		3) Päivähoidon erityistyöntekijällä soveltuva, sosiaalihallituksen hyväksymä tutkinto.
	8§	Valtakunnallisen suunnitelman tulee sisältää päivähoidon järjestämisen yleiset tavoitteet, selvitys tehtävissä toimivasta henkilökunnasta, joka on tarpeen tavoitteiden saavuttamiseksi, arvio toiminnan kustannuksista ja niiden jakautumisesta valtion, kuntien ja lasten huoltajien kesken.
	9§	Päivähoitosuunnitelman sisältövaatimukset.
	10§	Päivähoidon ohjesäännön sisältövaatimukset.
	11§	Sosiaalihallitus tarkastaa ilmoituksen saatuaan välittömästi päivähoitopaikan.
	12§	Käyttökustannusten valtionosuutta on haettava sosiaalihallitukselta tilivuotta seuraavan kalenterivuoden aikana.
	13§	Tarkempia ohjeita antaa sosiaalihallitus.
17.6.1983 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (550/1983)	Kumotaan 7§, 7.a§, 8§–10§, 12§, 12.a§ Uusi 2§	Alan erikoislääkärin tai muun asiantuntijan lausunto on hankittava erityisen hoidon tai kasvatuksen tarpeessa olevan lapsen ottamisesta päiväkotiin.
	Muutos 3§	Sosiaalihallituksen päätöksestä lapsen ottamisesta päivähoitoon ei voi valittaa.
	Muutos 6§ 6. mom.	Jokaisessa lapsiryhmässä tulee olla vähintään yksi sellainen henkilö, jolla on säädetty kelpoisuus lasten hoidosta ja kasvatuksesta.
	Muutos 11§ 2. mom.	Sosiaalilautakunta pitää luetteloa päivähoidon harjoittajista.
11.1.1985 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (29/1985)	Uusi 2§ 2. ja 3. mom.	Alle 3-vuotiaalle lapselle on järjestettävä päivähoitopaikka päivähoitolain 11.a §:ssä tarkoitetun valinta-oikeuden toteuttamiseksi (**subjektiivinen oikeus**). Lasten vanhempien tai huoltajien on tehtävä hakemus päivähoitopaikasta.
	Uusi 3§ 2. mom.	Sosiaalilautakunnan päätökseen voi hakea muutosta valittamalla, kun se koskee alle 3-vuotiaan lapsen ottamista päivähoitoon. Asetus tulee voimaan 1.1.1990.
6.6.1986 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (431/1986)	Kumotaan 14§ 2. mom., muutos 6§ 2., 3., 5., 6. mom., uusi 6. mom.	Yhdessä ryhmässä saa olla hoidettavia lapsia: 1) 3–6-vuotiaita max 20 2) Alle 3-vuotiaita max 12 Alle 3-vuotiaat (ryhmä 1), alle 1-vuotiaat (ryhmä 2) ja erityishoitoa ja -kasvatusta tarvitsevat lapset vähentävät ryhmän enimmäismäärää yhdellä jokaista alle 3- ja 1-vuotiasta tai erityishoitoa ja -kasvatusta tarvitsevaa lasta kohden. Poikkeustapauksissa enimmäismäärä voi ylittyä kahdella lapsella.

3.6.1988 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (486/1988)	Kumotaan 6§ 7. mom., muutos 4§	Päivähoitoa järjestetään osapäivä- ja kokopäivähoitona. Kokopäivähoidossa hoitoaika saa jatkua yhtäjaksoisesti 10 tuntia vuorokaudessa, osapäivähoidossa 5 tuntia.
	Muutos 6§ 3., 4. mom.	Ryhmän enimmäismäärää ei vähennetä, jos erityishoitoa tai -kasvatusta tarvitsevalla lapsella on erityisavustaja. Osapäivähoidossa olevien yli 3-vuotiaiden ryhmän suuruus saa enintään olla 25 lasta.
	Uusi 7§	Päiväkodin jokaisessa lapsiryhmässä tulee olla vähintään 1 henkilö, jolla on lastentarhanopettajan tai sosiaalikasvattajan tutkinto, sekä kaksi muuta henkilöä, joilla on tähän tehtävään säädetty ammatillinen kelpoisuus.
31.5.1990 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen 8. §:n muuttamisesta (490/1990)	Uusi 8§	Perhepäiväkodissa hoitaja voi hoitaa enintään neljää lasta hoitajan omat alle kouluikäiset lapset mukaan luettuna sekä yhtä osapäivähoitoa saavaa esiopetuksessa olevaa tai koulunkäynnin aloittanutta lasta. Perhepäiväkodissa kaksi hoitajaa voi hoitaa enintään kahdeksaa lasta sekä kahta osapäivähoitoa saavaa esiopetuksessa olevaa tai koulunkäynnin aloittanutta lasta. Perhepäiväkodissa kolme hoitajaa voi hoitaa enintään kahtatoista lasta. Vähintään yhdellä hoitajalla on oltava edellytetty ammatillinen kelpoisuus. Erityishoitoa tai -kasvatusta tarvitseva lapsi vähentää enimmäismäärää, ellei hänellä ole erityisavustajaa.
15.2.1991 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen 13. §:n muuttamisesta (331/1991)	Muutos 13§	Tarkempia ohjeita antaa sosiaali- ja terveysministeriö.
28.6.1991 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (1018/1991)	Uusi 7.a§	Huomioidaan **vapaakuntakokeilusta annettu laki (718/1988)**: vapaakunnissa 1 hoito- ja kasvatustehtävissä toimiva henkilö voi hoitaa enintään seitsemää (13) kolme vuotta täyttänyttä lasta kokopäivähoidossa (osapäivähoidossa) tai enintään neljää alle 3-vuotiasta lasta. Erityishoitoa tai -kasvatusta tarvitseva lapsi vähentää enimmäismäärää, ellei hänellä ole erityisavustajaa. Vähintään joka kolmannella hoitajalla on oltava lastentarhanopettajan tai sosiaalikasvattajan tutkinto ja muilla säädetty ammatillinen kelpoisuus.
	Uusi 8.a§	Huomioidaan **vapaakuntakokeilusta annettu laki (718/1988)**: Hollolassa, Mikkelissä, Nastolassa, Padasjoella ja Riihimäellä perhepäiväkodissa hoitaja voi hoitaa enintään viittä lasta hoitajan omat alle kouluikäiset lapset mukaan luettuna.

		Perhepäiväkodissa kaksi hoitajaa voi hoitaa enintään kymmentä lasta. Perhepäiväkodissa kolme hoitajaa voi hoitaa enintään kahtatoista lasta. Vähintään yhdellä hoitajalla on oltava edellytetty ammatillinen kelpoisuus. Erityishoitoa tai -kasvatusta tarvitseva lapsi vähentää enimmäismäärää, ellei hänellä ole erityisavustajaa.
	Uusi 8.b§	Huomioidaan **vapaakuntakokeilusta annettu laki (718/1988)**: Imatralla voi lasten enimmäismäärän ylittää yhdellä lapsella. Laki on voimassa vapaakuntakokeilun ajan.
21.8.1992 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (806/1992)	Kumotaan 7.a§, Muutos 6§	Päiväkodissa vähintään yhdellä hoitajalla tulee olla **sosiaalihuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusehdoista annetun asetuksen (804/1992)** 5. §:ssä säädetty ammatillinen kelpoisuus enintään seitsemää kokopäivähoidossa olevaa, kolme vuotta täyttänyttä lasta kohden tai enintään neljää alle 3-vuotiasta lasta kohden tai 13 osapäivähoidossa olevaa, kolme vuotta täyttänyttä kohden. Erityishoitoa tai -kasvatusta tarvitseva lapsi vähentää enimmäismäärää, ellei hänellä ole erityisavustajaa. Päiväkodissa joka kolmannella hoitajalla tulee olla em. kelpoisuus.
	Muutos 8§	Yhdellä perhepäivähoitajalla tulee olla **sosiaalihuollon ammatillisen henkilöstön kelpoisuusehdoista annetun asetuksen (804/1992)** 5. §:ssä säädetty ammatillinen kelpoisuus, kun perhepäivähoidossa hoidetaan useampaa lasta kuin 2. mom:ssa säädetään.
9.10.1992 Asetus sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista (912/1992)	4§	Lasten päiväkoti- ja perhepäivähoidosta voidaan periä palvelun käyttäjän maksukyvyn ja perheen koon mukaan määräytyvä kuukausimaksu.
22.12.1994 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (1336/1994)	Uusi 1.a§	Kasvatustavoitteisiin kuuluu myös suomen- tai ruotsinkielisten, saamelaisten, romanien ja eri maahanmuuttajaryhmien lasten oman kielen ja kulttuurin tukeminen yhteistyössä kyseisen kulttuurin edustajien kanssa.
29.12.1994 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta (1497/1994)	Muutos 31.§ 2. mom.	Lapsen päivähoitoon ottamista koskevaan toimielimen päätökseen saa hakea muutosta valittamalla niin kuin sosiaalihuoltolain 46. §:ssä säädetään, milloin päätös koskee 11. a §:ssä tarkoitetun lapsen päivähoitoon ottamista.
17.2.1995 Asetus sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun asetuksen väliaikaisesta muuttamisesta (200/1995).	Uusi 4.a§	Sosiaali- ja terveysministeriön järjestämään valtakunnalliseen palvelurahakokeiluun osallistuvat kunnat voivat poiketa 4. §:ssä säädetyistä lasten päivähoidon asiakasmaksuista silloin, kun lapsen vanhempien tai muiden huoltajien osoittaman hoitopaikan

		ylläpitäjälle annetaan palveluraha lapsen päivähoidon järjestämiseksi. Asetus voimassa 1.3.1995–31.7.1997.
16.6.1995 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen 2. §:n muuttamisesta (882/1995)	Muutos 2§	Hakemus päivähoitopaikasta on tehtävä 4 kk ennen, viimeistään 2 vkoa ennen hoidon tarvetta. Erityishoitoa ja -kasvatusta tarvitseva lapsi on etusijalla. Erityishoitoa ja -kasvatusta tarvitsevasta lapsesta on hankittava erikoislääkärin tai muun asiantuntijan lausunto.
26.4.1996 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen muuttamisesta annetun asetuksen voimaantulosäännöksen muuttamisesta (305/1996)		Asetus (806/1992) tulee voimaan 1.1.1993 (ei lopu 31.7.1996).
30.3.2000 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen 8. §:n muuttamisesta (329/2000)	Muutos 8§	Perhepäiväkodissa yksi (kaksi) hoitaja voi hoitaa enintään neljää (kahdeksaa) lasta mukaan luettuna hoitajan omat lapset, jotka eivät ole vielä perusopetuksessa. Lisäksi voidaan hoitaa yhtä (kahta) **perusopetuslain (628/1998)** mukaista esiopetusta saavaa lasta, perusopetuksen aloittanutta lasta tai kunnan osapäivähoidossa olevaa lasta, joka aloittaa perusopetuksen toimintavuotta seuraavana vuonna.
21.12.2006 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen 6. §:n muuttamisesta (1345/2006)	Uusi 6§ 5. mom.	Kunta voi poiketa 1. ja 2. momentissa säädetystä suhdeluvusta, jos lasten keskimääräiset hoitopäivät ovat jatkuvasti huomattavasti vähäisemmät kuin toimintapäivät. Poikkeaminen voi tapahtua siten, ettei lapsia ole muutoin kuin lyhytaikaisesti yhtäaikaisesti hoidossa enempää kuin kokonaissuhdeluku edellyttää.
19.6.2008 Asetus lasten päivähoidosta annetun asetuksen 2. §:n ja 6. §:n muuttamisesta (442/2008)	Uusi 2§ 3. mom.	Mikäli päivähoidossa olevan lapsen hoitotarve muuttuu osapäivähoidosta tai muusta osa-aika-hoidosta kokopäivähoitoon ennakoimattomasta syystä (työllistyminen, opinnot, koulutus), kunnan on järjestettävä laajentuneen tarpeen mukainen hoitopaikka välittömästi.
	Uusi 6§ 6. mom.	Suhdeluvusta voidaan poiketa tilapäisesti ja lyhytaikaisesti laajennettaessa lapsen hoitoaikaa.

LIITE 2

Taulukko 1.
Haastattelut

	Asema	Yksikkö	Haastattelun ajankohta	Haastattelun kesto
Pirkkalan kunta	Johtava viranhaltija	Sosiaali- ja terveysosasto	10.6.2009 kello 9	1 h 27 min 12 s
Pirkkalan kunta	Johtava viranhaltija	Sivistysosasto	23.6.2009 kello 9	1 h 40 min 3 s
Kemijärven kaupunki	Johtava viranhaltija	Sivistysosasto	6.8.2009 kello 10	2 h 2 min 1 s
Kemijärven kaupunki	Johtava viranhaltija	Sosiaali- ja terveysosasto	7.8.2009 kello 8	2 h 24 min 48 s
Kemijärven kaupunki	Johtava viranhaltija	Talous- ja hallinto-osasto	10.8.2009 kello 12	1 h 54 min 48 s
Pirkkalan kunta	Johtava viranhaltija	Talous- ja hallinto-osasto	20.8.2009 kello 9	1 h 29 min 18 s
Valtiovarainministeriö	Johtava viranhaltija	Kuntaosasto	15.9.2009 kello 8	1 h 40 min 43 s
Opetusministeriö	Johtava viranhaltija	Yleissivistävän koulutuksen yksikkö	1.10.2009 kello 13	58 min 16 s
Sosiaali- ja terveysministeriö	Johtava viranhaltija	Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen yksikkö	2.11.2009 kello 9	1 h 31 min 40

LIITE 3

Haastattelupyyntö

Lähettäjä: Lotta-Maria Sinervo
Lähetetty: 22. toukokuuta 2009 13:29
Aihe: Alustava haastattelupyyntö

Hei!
Teen väitöskirjaa kunnallistalous-oppiaineeseen Tampereen yliopiston Taloustieteiden laitoksella. Väitöskirjani teemana on kunnan talouden tasapainon monimuotoisuus erilaisissa kunnissa. Tutkimuksessa pyrin jäsentämään sitä, miten tasapaino ymmärretään, mitä asioita tasapainoon liitetään, miten se näkyy palvelujen järjestämiskysymyksissä ja minkälaisia seurauksia voi syntyä. Tutkimukseni ohjaajina toimivat prof. Pentti Meklin ja prof. Jarmo Vakkuri.

Tutkimukseeni kuuluu useanlaisia empiirisiä aineistoja (asiakirja-aineisto, tilastoaineisto esimerkkikunnista ja haastatteluaineisto). Kemijärven kaupunki on yhtenä esimerkkikuntana mukana tutkimuksessani, sen vuoksi kysynkin alustavasti, että olisitteko halukas haastateltavaksi tutkimukseni teemaan liittyen? Alustava haastatteluajankohta voisi olla elokuun alussa, aikataulustanne riippuen. Haastattelun kesto olisi noin 2 tuntia, haastattelua varten ei tarvitse valmistautua etukäteen. Itse tulisin mielelläni Kemijärvelle paikan päälle haastattelemaan.

Ystävällisin terveisin,
Lotta-Maria Sinervo

Lotta-Maria Sinervo
Tutkija, jatko-opiskelija
Taloustieteiden laitos
33014 Tampereen yliopisto
puh. (03) 35517602

LIITE 4

Haastattelurunko

LÄMMITTELYKYSYMYKSET
Taloustilanne kunnassa
– Yleinen talouden taantuma
– Kunnan taloudellinen tilanne
– Kasvavan talouden kunta, supistuvan talouden kunta
– Niukkuus talouden perusongelmana
    • Tarpeita aina enemmän kuin käytettäviä resursseja
    • Tehokkuusvaatimus
– Mitä talouden tasapaino tarkoittaa?
    • Onko merkitystä, onko kunta kasvavan vai supistuvan talouden kunta?

Teema 1: KUNNAN TALOUDEN TASAPAINO
1. *Lähtökohtana kunnan kirjanpitouudistus*
   – Alijäämän kattamisvelvollisuus tarkemmin
     • Mitä tarkoittaa omassa kunnassa?
     • Jännite keskushallinnon ja substanssisektorien välillä
   – Tuloslaskelman merkitys
   – Tuloslaskelman tulkinta
2. *Tasapainon tulkinta kunnan taloudessa*
   – Tasapainon tulkinta käytännössä (toimeksiantotaloudessa)
     • Tosiasiallinen tasapaino vs. kirjanpito
     • Tasapaino missä? Mitkä tekijät/asiat pitäisivät olla tasapainossa?
     • Kasvavan talouden kunta vai supistuvan talouden kunta, onko merkitystä?
   – Millä aikavälillä tasapainoa katsotaan? (pitkä aikaväli)
     • Valtuustokausi? Pidempi, lyhyempi?
     • Tasapainottamisohjelmat, suunnittelukausi?
3. *Tasapainottamisen keinot*
   – Miten tasapaino saavutetaan?
   – Mitkä ovat tasapainottamisen keinot?
   – Rahoituspuoli
     • Veroprosenttien nostaminen
     • Valtionosuuksien merkitys
   – Palvelutarpeiden syntyminen
     • Menojen karsinta
     • Palvelujen laadusta tinkiminen (esim. isommat ryhmäkoot)
     • Lain edellyttämät palvelut – pystytäänkö hoitamaan?

    - Subjektiiviset oikeudet
    - Vapaaehtoisten palvelujen supistaminen
  - Muita keinoja
    - Tuloksellisuus, tehokkuus
  - Mikä merkitys on kunnan tilanteella
    - Kasvava väestönkehitys, kasvu & tasapaino
    - Supistuva väkimäärä & tasapaino
    - Vaikuttavatko nämä keinovalikoimaan?
  - Voidaanko laittaa järjestykseen mieluisimmat tasapainottamisen keinot?
  - Mitä rajoitteita keinoissa on?

Teema 2: TEHOKKUUS, TULOKSELLISUUS JA VAIKUTTAVUUS

1. *Tarkemmin vielä tehokkuuden teemasta osana tasapainoa*
   - Miten liittyy talouden tasapainoon?
   - Mikä rooli tehokkuudella on talouden tasapainossa?
     - Onko keino pitää talous tasapainossa?
   - Tehokkuus on olennainen osa kunnan taloutta
     - Value for money, vastiketta kuntalaisten verorahoille
   - Kuntalaisten näkökulma
   - Yleinen tuottavuusvaatimus ja mitä se käytännössä tarkoittaa kunnassa?
     - Tuottavuus, tehokkuus
   - Suurten kaupunkien tuottavuusohjelmat

2. *Mitä tehokkuus tarkoittaa kunnan taloudessa?*
   - Tehokkuus suhteessa vaikuttavuuteen
     - Kunta on tehokas, kun kaikki palvelut on karsittu pois, vai?
     - Kunta on tehokas, kun palvelut on tuotettu tehokkaasti, vai?
     - Miten vaikuttavuus sopii kuvaan?
   - Tehokkuus palvelujen järjestämisessä
     - Tehokkuus palvelutuotannossa (ns. tekninen tehokkuus)
     - Henkilöstön tuottavuus
     - Resurssien jaon ja käytön tehokkuus (ns. allokatiivinen tehokkuus)
   - Tehokkuus palvelujen rahoittamisessa
     - Säästäminen, tuhlaaminen
     - Miten käytännössä näkyy?
   - Jännite keskushallinnon ja substanssisektorien välillä
     - Onko näkökulmissa eroja?

3. *Tehokkuus tasapainon keinona, onko olemassa rajoitteita?*
   - Milloin tulee raja vastaan? Kuinka pitkälle voidaan ”tehostaa”?

4. *Tasapainon tulkinta tehokkuuden näkökulmasta*
   - Miten tehokkuus näkyy tuloslaskelmassa?

– Miten tehokkuus muuten näkyy kunnan talouden tasapainossa?
– Miten tehokkuutta tulisi mitata tai tulkita? Miten sen tulisi näkyä kunnan tilinpäätöksessä?
– Millä aikavälillä?

Teema 3: OIKEUDENMUKAISUUS, TASA-ARVO JA YHDENVERTAISUUS

1. *Oikeudenmukaisuus yleensä kunnan taloudessa*
   – Oikeudenmukaisuusvaatimukset
   – Kuntalaisten näkökulma
   – Kenen oikeudenmukaisuus
     • Sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus
     • Muuttoliikkeen merkitys?
       Valmis maailma muuttajille
   – Kumpi tulee ensin, tehokkuus vs. oikeudenmukaisuus?
     • Kumman ehdoilla toimitaan?
   – Jännite keskushallinnon ja substanssisektorien välillä
     • Onko eroja näkökulmissa?
2. *Oikeudenmukaisuus palvelujen järjestämisessä*
   – Mitä tarkoittaa?
   – Kuntalaisten näkökulma; miten kuntalaisten oikeudenmukaisuus toteutuu
   – Subjektiiviset oikeudet
     • Pystytäänkö takaamaan?
   – Jännite keskushallinnon ja substanssisektorien välillä
3. *Oikeudenmukaisuus palvelujen rahoittamisessa*
   – Mitä tarkoittaa? Mitä vaihtoehtoja?
     • Tulorahoituksen kerääminen etukäteen
     • Lainarahoitus, jälkikäteen
   – Mikä olisi oikeudenmukainen tapa rahoittaa palvelut?
   – Muuttoliike?
     • Kuka rahoittaa?
       Velkaantuminen
     • Kenelle palvelut?
4. *Tasapainon tulkinta oikeudenmukaisuuden näkökulmasta*
   – Miten näkyy tuloslaskelmassa?
   – Miten oikeudenmukaisuus näkyy muuten tasapainossa?
   – Pitkä aikaväli
     • Millä aikavälillä tasapainottaminen tapahtuu?
     • Talouden tasapaino kuntalaisen kannalta