

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

KUNNAN TALOUDEN TASAPAINO MONITULKINTAISENA ONGELMANA

Kunnallistalous
Lisensiaatintutkimus
Joulukuu 2007
Lotta-Maria Kärki

Tiivistelmä

Kunnan talouden tasapaino voidaan ymmärtää monella tavalla. Sitä voidaan myös mitata monella tavalla. Tässä tutkimuksessa kunnan talouden tasapainoa tarkastellaan monitulkintaisena ilmiönä, jota mitataan tuloslaskelmaan (tässä tasapainomittari) jaksotetuilla tuloilla ja menoilla. Tutkimus lähtee väitteestä, että tuloslaskelma mittaa puutteellisesti kunnan talouden tasapainoa ja, että tasapainomittarin tuloksella on eri merkitys tulkitsijasta riippuen. *Tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden ulottuvuuksia mittausteoreettisessa mielessä.* Tutkimus on teoreettinen, jolloin siihen ei sisälly empiriaa. Tutkimusotteeni on käsiteanalyttinen.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys on pääosin mittausteoriassa. Tämä tarkoittaa, että tarkastelen kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta nykyisin käytössä olevan mittarin näkökulmasta; mitä mittari mittaa, ja ennen kaikkea, mitä se ei mittaa. Analysoin monitulkintaisuutta mittaamisteoreettisesti kahdessa osassa; etsinnän ongelmina ja soveltamisen ongelmina. Etsinnän ongelmat liittyvät mittaushohteen, mitattavan ilmiön, etsimiseen sekä mittariin. Soveltamisen ongelmat liittyvät mittaamisen ja mittaustuloksen käyttöön. Mittaustuloksia tulkitaan ja niihin reagoidaan kahden toimijan, kunnan ja valtion, sidosryhmäteoreettisista näkökulmista.

Kunnan talouden tasapainoa mitataan tasapainomittarilla, joka on osa liikekirjanpitoon pohjautuvaa tilinpäätöstä. Liikekirjanpidon periaatteisiin kuuluu, että soveltamisympäristö nähdään entiteettinä (kunta talousentiteettinä). Entiteetti on rajattu rahoituksellinen kokonaisuus (talousyksikkö), jonka tuloista ja menoista pidetään kirjaa ja, joka laatii tilinpäätöksen. Tasapainomittarista on muun muassa lainmuutoksien (esim. alijäämän kattamisvelvollisuus) myötä tullut itsestään selvä kunnan talouden tasapainon indikaattori. Tasapainomittari ikään kuin rakentaa käsityksen mitattavasta ilmiöstä ja sen kontekstista.

Kunta on muutakin kuin entiteetti. Teoreettisessa mielessä kunta on päämies-agenttisuhteen sisältävä, ikuisesti olemassa oleva toimeksiantotalous, jonka tavoitteena on palvelujen järjestäminen kuntalaisille näiden maksamilla veroilla (kunta toimeksiantotaloutena). Tässä mielessä tasapaino on toimeksiantotaloudessa kuntalaisten saamien hyötyjen (palvelut) ja tekemien uhrausten (verot) välinen suhde. Tasapainossa on kyse myös oikeudenmukaisuudesta, sillä eri väestöryhmien tulisi olla oikeudenmukaisessa asemassa hyötyjen ja uhrausten suhteen. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan sukupolvien oikeudenmukaisuutta sekä muuttoliikkeen aiheuttamaa tilannetta kantaväestön ja muuttajien välillä. Kuntalaisilla on myös oikeus siihen, että heidän tekemänsä uhraukset käytetään tuloksellisesti, eli tasapaino tulisi saavuttaa tehokkaasti. Toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluu lisäksi ajallinen ulottuvuus. Nämä ulottuvuudet tekevät kunnan talouden tasapainosta monitulkintaisen.

Kunnan talouden tasapainomittari ei ole täysin validi, reliaabeli, eikä relevantti. Tasapainomittariin liittyy periaatteellisia ongelmia, johtuen siitä, että kunta käyttää markkinasektorille suunniteltua mittaria ja se käyttää sitä alkuperäisestä käyttötarkoituksesta (jakokelpoisen voiton laskeminen) poiketen. Tasapainomittariin sisältyy manipulointiriskiä, erityisesti poistojen osalta. Tasapainomittarin merkitys on kasvanut alijäämän kattamisvelvollisuuden myötä, mutta kunnan talouden tasapainon mittaamisessa mittaria ei voida pitää täysin relevanttina. Tasapainomittari kertoo jotain kunnan talouden tasapainosta, mutta paljon olennaista jää ulkopuolelle.

Mittaamisella on aina vaikutuksensa. Mittaaminen voi kannustaa mitattavaa yksikköä parantamaan toimintaansa, mutta on olemassa myös riskejä ei-toivotuista vaikutuksista. Kunnan talouden tasapainon mittaaminen saattaa johtaa lyhytnäköiseen alijäämän välttämiseen samalla tavalla

jokaisessa kunnassa, jossa tasapainomittari näyttää alijäämää huolimatta siitä, mikä toimeksiantotaloudellinen tasapaino on. Tasapainon mittaaminen saattaa myös johtaa tasapainomittarin tuloksen parantelemiseen luovalla tavalla (esim. poistojen muuttaminen). Itse tasapainomittariin sisältyy määrittelyongelmia (tulon ja menon käsitteet, poistot ja tuloslaskelman kattavuus).

Kunta ja valtio sen sidosryhmänä tulkitsevat tasapainomittarin tuloksen eri tavoin ja siten ne myös reagoivat siihen eri tavoin. Tasapainomittarin osoittama nollatulos merkitsee kunnalle tasapainoista tuloslaskelmaa, kun taas valtiolle tasapainoista kuntataloutta. Vastaavasti valtio on tyytyväinen ylijäämään (kunnalla menee liiankin hyvin), joka kunnan näkökulmasta on vain yksi tunnusluku talouden tasapainosta, eikä kerro mitään toimeksiantotaloudellisesta tasapainosta. Samoin alijäämä on valtion mielestä hälyttävä indikaattori kunnan vaikeasta taloudellisesta tilanteesta. Mielenkiintoista on kuitenkin se, miten ristiriitaista tasapainomittarin tulkinta ja siihen reagointi on kunnalle. Kunnan on otettava huomioon toimeksiantotaloudellinen tasapaino, mutta toisaalta sen on toimittava tasapainomittarin tuloksen perusteella, sillä valtio edellyttää kunnalta tasapainoista tuloslaskelmaa (alijäämän kattamisvelvollisuus). Valtio ei taas näe ristiriitaa tasapainomittarin tuloksen ja toimeksiantotaloudellisen tasapainon välillä. Edelleen mielenkiintoista on se, että valtio on osaltaan luonut epätasapainon ja ristiriidan kuntaan. Samaan aikaan, kun valtio edellyttää tuloslaskelman tasapainoa, se antaa kunnalle uusia tehtäviä ja leikkaa kunnalle kuuluvaa rahoitusta.

Kunnan talouden tasapaino on monitulkintainen ilmiö, jota tuloslaskelma mittaa puutteellisesti. Kunnan talouden tasapainon mittaamistuloksella on eri merkitys riippuen siitä, kuka tulosta tulkitsee ja siihen reagoi. Jotta tasapainomittarin perusteella voitaisiin tehdä oikeita päätelmiä kunnan talouden tasapainosta, on mittarin rinnalle otettava täydentävää informaatiota muista tilinpäätöslaskelmista, mutta myös oikeudenmukaisuudesta sekä tasapainon saavuttamisen tehokkuudesta pitkältä aikaväliltä. Tärkeää on myös tiedostaa, mitä ongelmia ja riskejä tasapainon mittaamiseen liittyy.

Avainsanat: monitulkintaisuus, kunnan talouden tasapaino, mittaaminen, entiteetti, toimeksiantotalous, sidosryhmä.

Summary

The balance of a municipal economy can be understood in multiple ways. It can also be measured in multiple ways. In this research the balance of municipal economy is studied as an ambiguous phenomenon which is measured between the incomes and expenses periodised in the income statement (here the balance indicator). The starting points of this research are the claims that the balance indicator measures the balance of a municipal economy inadequately and the result of that measurement can be interpreted in multiple ways, depending on the interpreter. *The research objective is to analyse the ambiguity dimensions of the balance of a municipal economy by the theory of measuring.* This research is theoretical meaning that no empirical analysis is included. The research method is conceptual analysis.

The theoretical frame of this research is mainly based on the theory of measuring. It means that I analyse the ambiguity of the balance of a municipal economy by the balance indicator used; what is measured, what is left beyond. The ambiguity in measuring is structured in two categories: the problems of search and the problems of application. The problems of search are the problems of finding what is measured and connected to the balance indicator. The problems of application mean the problems of applying the measurement and the measuring result. These results are being interpreted and reacted by two actors, municipality and state (stakeholder).

The balance of a municipal economy is measured with the balance indicator which is a part of financial statements based on accrual based bookkeeping. The principles of accrual based bookkeeping include that the accounting environment is seen as an entity (municipality as an entity). An entity is a defined financial unit which keeps books and closes them (financial statements). The balance indicator has become an evident barometer of the balance of a municipal economy due to inter alia the changes in a law (exempli gratia obligation to cover deficit shown by the balance indicator). In that way, the balance indicator creates the conception of the balance of a municipal economy and the measuring context.

Nonetheless municipality is more than an entity. In theoretical, sense municipality is an on going commissioned economy with a principal agent relationship and with an object to organise service to inhabitants with their tax money (municipality as a commissioned economy). In this sense, the balance of a municipal economy is the relationship between the benefits (services) received and the disadvantages (taxes) bared by the inhabitants. Equity is a part of the balance, understand as mentioned. This means that different groups of inhabitants should hold an equal position with relation to the benefits and drawbacks. The perspectives of equity, in this research, are the generational equity and the equity between original population and movers. Inhabitants have a right to expect value for their money, meaning the balance of a municipal economy should be attained efficiently. The balance of a municipal economy also goes through time (time dimension). These different dimensions create the ambiguity of the balance of a municipal economy.

The balance indicator is not completely valid, reliable, nor relevant. There are some principled problems with the balance indicator due to the fact that municipalities use accrual based bookkeeping designed for the market sector and in different purpose of use (to measure balance, not distributable retained profit). The balance indicator also contains the risk of manipulation, especially in depreciation. The significance of the balance indicator has increased along with the municipality's obligation to the cover deficit although the indicator is not completely relevant in measuring the balance of a municipal economy. The balance indicator measures something but many essential issues are excluded.

There will always be effects when measuring is applied. Measuring may motivate to improve action but there are also risks of unwanted effects. Measuring the balance of a municipal economy may encourage municipality to the myopic avoidance of the deficit similarly in every municipality in stead of observing the balance of benefits and drawbacks of inhabitants. The measuring may also lead to upgrading the result with creative accounting. The balance indicator contains definition problems *exempli gratia* in basic concepts.

Municipality and its main stakeholder state interpret and react differently to the result of the balance indicator. The zero result stands for balanced income statement in a municipality, while a state feels it is a barometer for the balance of the whole economy. Respectively surplus is a sign for great balance situation from a states point of view and it also claims that deficit signs for an alarming situation in municipal economy. In municipality, the result of the balance indicator is only one parameter and it will not reveal the whole truth. The most interesting thing is the contradiction of interpreting and reacting to the result in municipality. Municipality must consider the balance of commissioned economy (inhabitants) but it must react to the result of the inadequate balance indicator because of the obligation to cover a deficit. The state thinks that the balance indicator is adequate and truthful, so there is no confliction between the balance in a commissioned economy and the result of the balance indicator. What is even more interesting is that the state has partly created this situation. While stipulating more obligations to municipality, it cuts downs the state subsidies.

The balance of a municipal economy is an ambiguous phenomenon of what the balance indicator measures inadequately. The result of that measurement can be interpreted in different ways. In order to make right and proper decisions, one should use additional information of financial statements and of the equity and effectiveness during long time period. It is as well important to recognise the problems and risks related to the measuring of the balance of a municipal economy.

Key words: ambiguity, balance of a municipal economy, measuring, entity, commissioned economy, stakeholder.

Sisälllys

Tiivistelmä	2
Summary	4
OSA 1	8
1 Johdanto	8
1.1 Johdattelua tutkimukseen ja sen aihepiiriin	8
1.1.1 Monitulkintaisuus kunnan talouden tasapainossa ja sen mittaamisessa	9
1.1.2 Tutkimuksen taustalla alijäämän kattamisvelvollisuus	10
1.2 Tutkimuksen viitekehys	12
1.2.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma.....	12
1.2.2 Tutkimuksen kokonaiskehys.....	15
1.2.2.1 Käsiteanalyysi.....	17
1.2.2.2 Tutkimuksen tieteenfilosofinen näkökulma	18
1.2.3 Tasapainon rajaaminen	19
1.2.4 Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat.....	20
1.3 Tutkimuksen asemointi ja eteneminen	21
1.3.1 Tutkimuksen asemointi aikaisempaan tutkimukseen	21
1.3.2 Tutkimus kunnallistaloudellisen tutkimuksen kentässä	23
1.3.3 Tutkimuksen eteneminen.....	25
OSA 2	28
2 Kunnan talouden tasapainon mittaaminen	28
2.1 Mittaamisen määrittelyä	28
2.1.1 Mittaamisen luokittelua	30
2.1.2 Laskentatoimi mittaamisena	31
2.1.3 Tulostaus.....	33
2.2 Mittaamisen monitulkintaisuus	35
2.2.1 Etsinnän ongelma	36
2.2.2 Soveltamisen ongelma	36
3 Etsinnän ongelma	38
3.1 Kunta talousentiteettinä	41
3.1.1 Tasapainomittarin taustaa	41
3.1.1.1 Kotimainen kuntien kirjanpituudistus.....	41
3.1.1.2 Kansainvälinen kehitys	43
3.1.2 Mittauskontekstin määrittelyä.....	45
3.1.2.1 Entiteetin käsite	45
3.1.2.2 Kunta talousentiteettinä.....	48
3.1.2.3 Muita laskenta-ajattelun keskeisiä oletuksia	50
3.1.3 Tilinpäätös kuntaentiteetin mittausjärjestelmänä	50
3.1.3.1 Kunnan talousprosessi	51
3.1.3.2 Kunnan tilinpäätös	54
3.1.3.3 Tuloslaskelma kuntaentiteetin tasapainomittarina.....	56
3.1.3.4 Rahoituslaskelma kuntaentiteetin mittarina	57
3.1.3.5 Tase kuntaentiteetin mittarina	58
3.1.4 Kuntaentiteetin tasapaino.....	59
3.1.4.1 Mitattu kuntaentiteetin tasapaino.....	60
3.1.4.2 Mitatun kuntaentiteetin tasapainon aikaperspektiivi	60

3.1.4.3 Kuntaentiteetin tasapainon, mitatun kuntaentiteetin tasapainon sekä toimeksiantotalouden tasapainon suhde	61
3.2 Kunta toimeksiantotaloutena.....	62
3.2.1 Päämies-agenttiteoriasta	63
3.2.2 Toimeksiantotalous päämies-agenttiteorian valossa	64
3.3 Toimeksiantotalouden tasapainon määrittelyä.....	66
3.3.1 Toimeksiantotalouden tasapainon monitulkintaisuus.....	68
3.3.1.1 Oikeudenmukaisuuden käsite.....	68
3.3.1.2 Oikeudenmukaisuus toimeksiantotalouden tasapainossa	71
3.3.1.3 Tehokkuuden käsite	74
3.3.1.4 Tehokkuus toimeksiantotalouden tasapainossa.....	76
3.3.1.5 Toimeksiantotalouden tasapainon ajallinen ulottuvuus	78
3.3.2 Tiivistelmä	78
3.4 Etsinnän ongelma kunnan talouden tasapainon mittaamisessa	79
4 Soveltamisen ongelma	90
4.1 Mittaamisen soveltamisen ongelma	90
4.2 Mittaustuloksen soveltamisen ongelma	97
4.2.1 Sidosryhmäteoriasta	98
4.2.1.1 Kunta sidosryhmäteoreettisessa tarkastelussa.....	101
4.2.1.2 Kunta toimeksiantotaloutena vs. kunta talousyksikkönä vs. kunta sidosryhmäteoriassa	103
4.2.2 Tilinpäätöksen tulkinta	104
4.2.2.1 Kunnan tilinpäätöksen tulkinta.....	106
4.2.2.2 Tasapainomittarin tulkinta	107
4.2.3 Mitatun kuntaentiteetin tasapainon tulkinta ja siihen reagointi	108
4.2.3.1 Kunta toimijana	108
4.2.3.2 Valtio toimijana	112
4.2.3.3 Tiivistelmä	114
OSA 3.....	116
5 Tutkimuksen tulokset ja päätelmät.....	116
5.1 Tutkimuksen tulokset.....	116
5.2 Tutkimuksen päätelmät	118
5.3 Jatkotutkimuksen tarve	120
Lähteet.....	122

OSA 1

1 Johdanto

1.1 Johdattelua tutkimukseen ja sen aihepiiriin

Käsillä olevan tutkimuksen otsikko, kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ongelmana, sisältää tutkimuksen kaksi pääteemaa; kunnan talouden tasapainon ja sen monitulkintaisuuden. Tasapaino liittyy talouteen niin yksityisen ihmisen kuin julkisen sektorin kohdalla. Talouden tasapainolla viitataan siihen, ettei eletä ainakaan yli varojen, eli käytettävissä olevat varat riittävät tarvittaviin menoihin. Yli varojen eläminen johtaa pidemmän päällä vaikeuksiin, esimerkiksi velkaantumiseen. Tällöin vaarantuu se, ettei voida ylläpitää haluttua elintasoja. Näin voidaan ajatella myös kunnan kohdalla. Kunnat ovat julkisen sektorin yksiköitä, jotka hoitavat niille annettuja tehtäviä saamallaan rahoituksella. Tärkeintä on tehtävien hoitaminen siten, että kunnan saama rahoitus riittää tehtävien hoitamiseen. Tasapaino on juuri tätä, tasapainoa tehtävien hoitamisen ja niiden rahoittamisen välillä. Taloudellisessa mielessä voidaan vaakakupeissa ajatella olevan tehtävien hoitamisesta syntyneet menot ja kunnan tehtävien hoitamiseen saamat tulot.

Kunnan perusolemus nähdään edellä yksinkertaistaen. Käytännön elävässä elämässä kunnan perusrakenne on monimutkaisempi. Edelleen kunta kuitenkin pyrkii hoitamaan sille annetut tehtävät saamallaan rahoituksella, mutta tehtävien hoitamiseen on olemassa useita eri tapoja. Kunta voi muun muassa tuottaa itse palvelut, se voi ostaa niitä yksityiseltä tai julkiselta sektorilta. Kunnan on huomioitava myös muutokset palvelujen käyttäjissä (väestön ikääntyminen, muuttoliike). Myös kunnan saama rahoitus tulee useammasta lähteestä; verotuloina, valtionosuuksina, myynti- ja maksutuloina. Lisäksi kunta voi valita useammasta palvelujen rahoitusstrategiasta itselleen sopivimman; velalla, etukäteen kerätyllä tulorahoituksella tai sekä että. Kunnille vuosien varrella kertynyt, esimerkiksi lahjoitettu, omaisuus mutkistaa kuntataloutta edelleen. Tämä kaikki tarkoittaa sitä, että kunnan talous on moniulotteinen ilmiö, joten myös sen tasapainoon on liitettävä useampia ulottuvuuksia kuin vain vaakakupin tulot ja menot.

Kunnan talouden tasapainoinen hoitaminen edellyttää, että kunnan tulorahoitus on riittävä tilikaudelle jaksotettujen kulujen kattamiseen, vieraan pääoman hoitamiseen ja tarvittaviin investointeihin. Tasapainossa oleva kuntien talous on kuntien tehtävien hoidon perusedellytys ja varmistaa sen, että kunnallisveroaste pysyy vakaana, eivätkä kunnat velkaannu hallitsemattomasti.

1.1.1 Monitulkintaisuus kunnan talouden tasapainossa ja sen mittaamisessa

Kunnat soveltavat liikekirjanpitoa soveltuvin osin. Liikekirjanpitoon perustuvaan tuloslaskelmaan kirjataan kunnan tehtävien hoitamisesta syntyneet menot ja kunnan saamat tulot. Tuloslaskelmasta on tullut kunnan talouden tasapainon mittari. Kunnan talouden tasapainoksi käsitetäänkin tasapaino tuloslaskelmaan kirjattujen menojen ja tulojen välillä. Tämä nykykäsitys tasapainosta lähtee tasapainomittarista, ei siitä, mitä kyseisellä mittarilla yritetään mitata. Mittari ikään kuin luo kunnan talouden tasapainoilmiön. Tällainen käsitys on kuitenkin siinä mielessä virheellinen, sillä se nostaa esille vain mittarin huomioimat ulottuvuudet tasapainosta. Tasapainomittarin (tuloslaskelma) antama tulos (ylijäämä, tasapaino tai alijäämä) on kuitenkin vain yksi tunnusluku muiden tunnuslukujen joukossa.

Mitä kunnan talouden tasapainoon sitten liittyy, jos kyse ei ole vain tuloista ja menoista. Kunnan talouden tasapainossa on pohjimmiltaan kyse kuntalaisen saamista hyödyistä ja tekemistä uhrauksista. Viime kädessä kuntalaiset antavat kunnille rahoituksen tehtävien hoitoon ja he ovat myös ne, joita varten tehtäviä hoidetaan. Kuntalaisen kannalta voidaan tasapainoon löytää monta näkökulmaa. Voidaan olla kiinnostuneita kuntalaisen elämänkaaren aikana saamien hyötyjen ja uhrauksien tasapainosta. Voidaan myös tarkastella eri väestöryhmien, esimerkiksi lapsien ja vanhuksien, välistä tasapainoa hyötyjen ja uhrauksien suhteen.

Kukin kunta on omanlaisensa yksikkö, kahta samanlaista ei ole. Tärkeimpänä kuntia erilaistavana tekijänä voidaan pitää muuttoliikettä, joka siirtää asukkaita kunnasta toiseen. Muuttoliike saattaa aiheuttaa sen, että ”hyötyjät” ja ”uhraajat” muuttavat kuntaan/kunnasta, jolloin nämä ryhmät eivät kohtaa. Tasapaino toteutuu, kun kaikki hyötyvät kuntalaiset myös osallistuvat uhrauksiin.

Ajallisessa tarkastelussa kuntalaisia syntyy ja kuolee, sukupolvet vaihtuvat. Kunnan perusolemukseen kuuluu tasapaino myös pitkittäistarkastelussa ajan suhteen. Tämä tarkoittaa sitä, että eri sukupolvet ovat oikeutettuja samoihin hyötyihin ja niitä vastaaviin uhrauksiin kuin edelliset ja tulevat sukupolvet. Tasapainoon liittyy siis myös pitkä ajallinen ulottuvuus.

Näillä kahdella näkökulmalla viitataan tasapainoon kiinteästi liittyvään oikeudenmukaisuuteen. Oikeudenmukaisuus onkin tärkein tasapainon ulottuvuus. Kunnan talouden tasapainoon liittyy myös tärkeä ehto, joka koskee sitä, miten tasapaino saavutetaan. Tasapaino voidaan saavuttaa niin tehokkaasti tai tehottomasti. Itse tasapaino ei siis kerro juuri mitään kunnan tehokkuudesta, vaan syytä on selvittää, kuinka se on saavutettu.

Kaikki edellä mainitut näkökulmat tekevät kunnan talouden tasapainosta monitulkintaisen ilmiön. Juuri se, että tasapainoon liittyy erilaisia ulottuvuuksia, kuvaa kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta. Tasapaino ei ole pelkästään yksinkertaisesti rajattavissa oleva tulojen ja menojen välinen suhde, vaan tasapainossa on pohjimmiltaan kyse kuntalaisen saamien hyötyjen ja maksamien uhrausten suhteesta. Tasapainoilmiöön liittyy siis olennaisesti kuntalainen.

Kunnan talouden tasapainon kannalta olennainen kysymys on, miksi kunnan talouden tasapainoa mitataan tuloslaskelmalla. Käytössä voisi yhtä hyvin olla joku toinen sosiaalisiin sopimuksiin perustuva mittausjärjestelmä. Tämä on asia, joka on tärkeää pitää mielessä. Kunnan talouden tasapainon mittausjärjestelmää ei pidä ottaa annettuna siinä mielessä, että se olisi ainut vaihtoehto tasapainon mittaamiseen. Juuri tähän nimittäin liittyy myös kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus. Mittaamisessa monitulkintaisuudella tarkoitetaan sitä, että mitattaessa samaa kohdetta eri tavoin päädytään erilaisiin tuloksiin. Yksitulkintaisuus siis tarkoittaisi, että huolimatta mittausjärjestelmästä, tulokseksi saataisiin aina sama.

Myös mittaustuloksen tulkintaan liittyy monitulkintaisuutta; mittaustulos on tulkittavissa monella tavalla. Tutkimuksessa monitulkintaisuutta ilmeneekin kolmella tavalla: kunnan talouden tasapainossa (käsitteen monitulkintaisuus), sen mittaamisessa (mittaamisen monitulkintaisuus) sekä mittaustuloksen tulkinnassa (tulkinnan monitulkintaisuus).

1.1.2 Tutkimuksen taustalla alijäämän kattamisvelvollisuus

Vuoden 1997 alusta kuntalain (365/1995) muutoksen mukaan kunnat alkoivat noudattaa kirjanpitolakia (1336/1997) soveltuvin osin (KuntaL 67§). Muutos on yhteneväinen kansainvälisen kehityksen kanssa; siirtyminen liikekirjanpidon noudattamiseen julkisella sektorilla (Näsi & Keurulainen 1999, 10).

Kuntien taloudellinen kehitys uuden kirjanpitojärjestelmän myötä näytti huolestuttavasti alijäämäiseltä. Tämän tulkittiin tarkoittavan, että kuntatalous on epätasapainossa. Vuonna 2001 astui voimaan kuntia koskeva alijäämän kattamisvelvollisuus (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

kertyväksi arvioitu alijäämä suunnittelukaudella katetaan (alijäämän kattamisvelvollisuus). (HE 157/1999, KuntaL 65§.)

Lain muutoksen myötä alijäämään ruvettiin kiinnittämään entistä enemmän huomiota (ks. esim. Meklin & Oulasvirta 2001, 73–74; Hynynen 2004, 16–22 ja Koponen 2006, 35–37). Kuitenkin kuntien tuloslaskelmat edelleen näyttivät alijäämäistä kehitystä; indikaattori siitä, etteivät kunnat selviä tehtävistään. Sisäasiainministeriön alaisuuteen perustettiin alijäämätyöryhmä selvittämään kattamisvelvollisuuden tarkoituksenmukaisuutta ja mielekkyyttä (SM 2005b). Myös kunta- ja palvelurakennemuutostusta on perusteltu sillä, etteivät kunnat näytä jatkossa selviävän velvollisuuksistaan (SM 2005a, HE 155/2006).

Niin sanotun alijäämätyöryhmän mietinnön pohjalta vuoden 2006 elokuussa tarkennettiin alijäämän kattamisvelvollisuutta (Laki kuntalain muuttamisesta 578/2006). Nyt velvollisuus edellyttää selviä toimenpideohjelmia alijäämän kattamiseen (HE 8/2006); ”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).” Alijäämän kattamista ei pysty enää siirtämään taloussuunnitelmilla tulevaan, sillä suunnittelukauden pituus on rajattu neljään vuoteen.

Helmikuun lopussa 2007 tuli voimaan laki kunta- ja palvelurakennemuutuksesta (169/2007). Lain yhdeksännessä pykälässä määrätään: ”Jos 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, 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.)

Valtioneuvoston asetus 15.2.2007 kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista koskee kunta- ja palvelurakennemuutustuslain 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 palvelurakennemuutoksesta annetuin lain 9§:ssä tarkoitetut raja-arvot alittuvat.

Edellä kerrotuista lainmuutoksista voidaan päätellä, että tuloslaskelman osoittamalla alijäämällä on merkitystä. Alijäämän perusteella päätetään toimenpiteistä, joilla tuloslaskelma tasapainotetaan, mutta jotka samalla vaikuttavat koko kunnan talouteen. Näin ollen on tärkeää, että alijäämän antama kuva kunnan talouden tasapainosta on oikea ja riittävä.

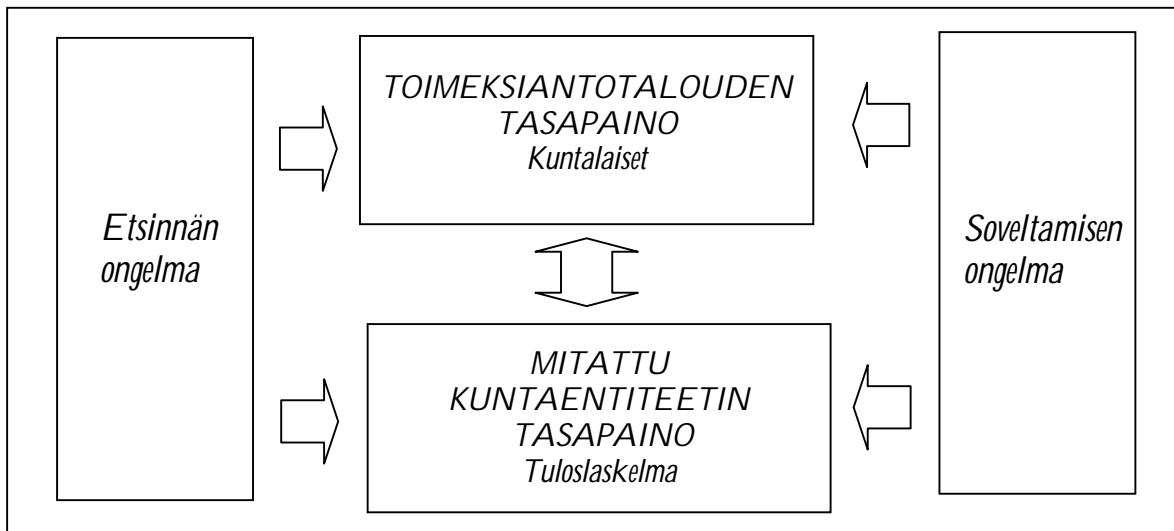
1.2 Tutkimuksen viitekehys

1.2.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimusasetelma

Tutkimuksen lähtökohtana on väite, jonka mukaan kunnan talouden tasapaino on moniulotteinen ilmiö, jota tuloslaskelma mittaa puutteellisesti.

Tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden ulottuvuuksia mittausteoreettisessa mielessä.

Tutkimus on luonteeltaan teoreettinen tarkastelu, jolloin tutkimukseen ei sisälly empiiristä osaa. Tutkimusasetelmaa esittää kuvio yksi. Kunta voidaan nähdä talousyksikkönä (1. kunta entiteettinä), jolla on reaalityöntö (palvelutuotanto) ja rahatalous (tulot ja menot), jota mitataan liikekirjanpidolla. Kunta on peruslähtökohdaltaan kuitenkin toimeksiantotalous, eli kunta ryhtyy hoitamaan reaalityöntön tehtäviä kansalaisten (edustajiensa, eduskunnan, kunnan luottamushenkilöiden) toimeksiantotaloutena, ei rahatalouden puolella syntyvän voiton tavoittelun tarkoituksessa (2. kunta toimeksiantotaloutena). Tutkimuksen keskiössä on tasapainoilmiö, joka näyttäytyy eri tavalla toimeksiantotaloudessa ja kuntaentiteetissä (3. toimeksiantotaloudellisen tasapainon ja kuntaentiteetin talouden tasapainon suhde). Tutkimuksen hypoteesi on, että toimeksiantotalouden näkökulmasta tasapaino merkitsee erilaisia asioita erilaisissa kuntakonteksteissa (kasvava, supistuva), eri aikaväleillä ja eri sidosryhmien näkökulmasta katsottuna. Näin ollen kirjanpitolainsäädännön mukaisesti mitattua tasapainoa kuvaava tulos (yli- tai alijäämä) pitää tulkita eri tavoin erilaisissa kuntakonteksteissa.



Kuvio 1. Tutkimusasetelma.

Mitä tasapaino sitten merkitsee toimeksiantotalouden näkökulmasta? Toimeksiantotalouden tasapaino tarkoittaa verojen/maksujen sekä niillä tuotettujen hyötyjen tasapainoa eri kuntalaisten näkökulmasta – kunnan palvelutuotanto on kuntalaisia varten. Kuntalaisen näkökulmasta tasapainoa on hyvin monenlaista;

1. Uhrauksien ja hyötyjen tasapaino yksittäisen kuntalaisten näkökulmasta (poikittain yksittäisinä vuosina tai koko elämänkaarella). Ovatko kuntalaisen tekemät uhraukset ja saamat hyödyt tasapainossa?
2. Kunnan väestöryhmien välinen tasapaino tiettyinä ajankohtana tai ajanjaksona (esimerkiksi lapset vs. aikuiset vs. vanhukset).
3. Tasapaino eri ikäryhmien välillä. Tekevätkö toiset ikäryhmät uhraukset ja toiset saavat hyödyt? (PITKITTÄISTASAPAINO)
4. Tasapaino muuttajien välillä (muuttoliike, kantaväestö vs. muuttajat). (POIKITTAISTASAPAINO)

Mikä edellä mainituista tasapainoista sitten pitäisi olla kunnossa? Suomalaisen yhteiskuntapolitiikan tavoitteena on itse asiassa luoda epätasapainoa ensimmäisessä ja toisessa kohdassa; varakkaat maksavat vähävaraisempien menoja ja kunakin ajankohtana työikäiset maksavat lasten ja ikääntyneiden menoja.

Tässä tutkimuksessa tasapainoa tarkastellaan kohtien kolme ja neljä näkökulmista. Ensin mainittu viittaa esimerkiksi siihen, syövätkö vanhemmat ikäpolvet uusien eväät vai kattavatko he näille valmiin pöydän. Jälkimmäisessä on kyse muun muassa siitä, rahoittaako kantaväestö tulo- tai

lähtömuuttajien palvelut ja kenelle jää vastuu kustannuksista, kun väki muuttaa kunnasta pois. Konkreettisesti tarkastellaan siis sitä, millä tavalla kunta tekee investointeja (reaalitalous) ja millä tavalla se niitä rahoittaa.

Toimeksiantotalouden näkökulmasta tasapainon tarkasteluun liittyy tärkeä ehto, siitä, miten tasapainoa tavoitellaan; tehokkaasti tai tehottomasti. Kuntalaisilla on oikeus odottaa toiminnalta tuloksellisuutta, mahdollisimman hyvää vastiketta veroille eli palvelujen tuottamista mahdollisimman taloudellisesti (economy) ja vaikuttavasti (effectiveness).

Kunnan tuloslaskelma (tässä tasapainomittari) ei ota huomioon näitä seikkoja; kuntien välistä muuttoliikettä tai ikäluokkien välistä tulonjakoa. Kuntaentiteetin mitattu tasapaino reagoi puutteellisesti näihin kysymyksiin. Sen sijaan muut mittarit, kuten kuntien velkaantuneisuus, kertovat jotakin kuntaentiteetin tasapainon suhteesta toimeksiantotalouden tasapainoon. (Ks. Kärki & al. 2006.)

Talouden tasapaino on jo käsitteenä monitulkintainen, tasapainon voi ymmärtää ja tulkita monella tavalla. Monitulkintaisuus lisääntyy, kun siirrytään tasapainon mittaamiseen ja mittaustulosten soveltamiseen. Tutkimuksen keskiössä olevaa kuntaentiteettiä ja toimeksiantotaloutta tarkastellaan monitulkintaisuuden osalta kahdelta suunnalta. Etsinnän ongelma (problem of search) käsittelee kunnan talouden tasapainon mittarin luomista ja mittaamisen ongelmaa. Laskentatoimi kehittää mittareita, jotka pyrkivät olemaan valideja, relevantteja ja reliaabeleita (esim. investointien poistot).

Soveltamisen ongelman (problem of application) näkökulmassa on kyse mittauksen käytöstä ja mittaustulosten tulkinnasta sekä käytöstä. Tässä tutkimuksessa kuntaentiteetin mitattu tasapaino ovat kahden keskeisen toimijan käyttäytymisen kohteena: valtion ja kunnan. Nämä sidosryhmät tulkitsevat ja reagoivat mittaustulokseen.

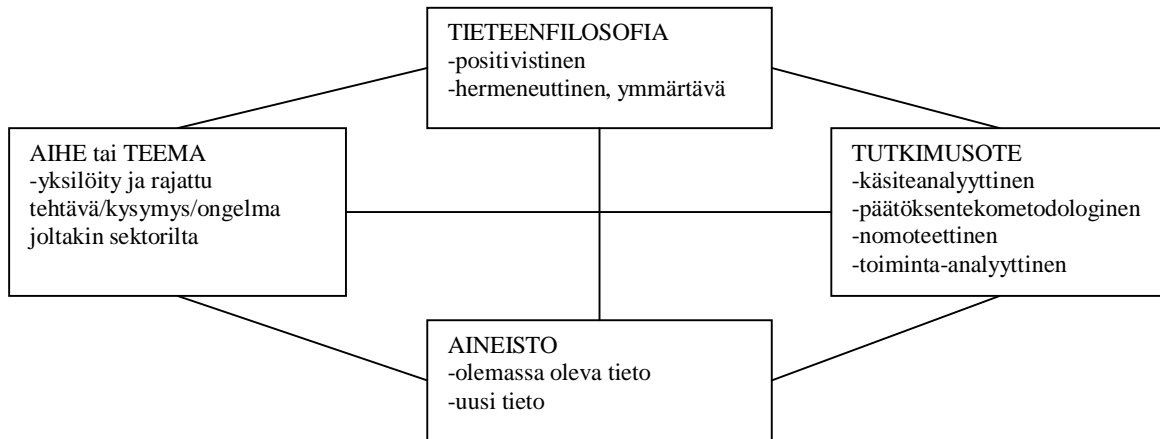
Toimijana kunnan rooli on mielenkiintoinen. Kuntalaiset ovat toimeksiantajia, joita varten kunta on olemassa. Kuntaentiteetin tasapaino ei huomioi kuntalaisia, mutta kunnan tulisi ottaa huomioon toimeksiantotaloudellinen tasapaino. Miten kunnan tulisi reagoida toimeksiannolliseen tasapainoon? Tekeekö kunta päätökset entiteetin tasapainon perusteella? Kumpaa kunta kannattaa, miten se näkee tasapainon?

Myös valtion rooli on kiinnostava. Valtion päätöksentekijät edustavat myös kuntalaisia. (kansalainen = kuntalainen, vrt. Ryynänen 2004). Toimeksiantotalouden tasapainon osalta valtio pyrkii koko ajan lisäämään kuntalaisille tarjottavia palveluja ja kuntalaisten etuja (mm. subjektiiviset oikeudet). Sukupolvitarkastelussa se tarkoittaa sitä, että kussakin ikäluokassa uudempi sukupolvi saa aikaisempaa enemmän oikeuksia (hyötyjä). Uhraus- eli rahoituspuoli on myös kiinnostava. Valtio on jättänyt rahoituksen kunnan ja kuntalaisten harteille, valtionosuusjärjestelmän leikkauksilla ja muutoksilla. Miten valtio ottaa hyöty-uhraustarkastelun huomioon sukupolvien välisessä oikeudenmukaisuusajattelussa ja muuttoliikkeessä?

Valtio asettaa edellytyksiä entiteetin tasapainolle, jolle on lainsäädännössä esitetty vaatimuksia (vrt. KuntaL 365/1995 ja L kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta 169/2007). Se myös jakaa harkinnanvaraisia rahoitusavustuksia.

1.2.2 Tutkimuksen kokonaisuus

Yleensä tutkimuksen voi nähdä muodostuvan neljästä elementistä, jotka ovat aihe, aineisto, tutkimusote ja tieteenfilosofia. Aihe sisältää ilmiökentästä rajatun ja yksilöidyn tehtävän/kysymyksen/ongelman tutkittavalta sektorilta. Aineisto taas muodostaa sen pohjan, jolta tutkimus voi ponnistaa. Aineisto saattaa sisältää niin olemassa olevaa kuin varta vasten erikseen hankittavaa, uutta tietoa. Tutkimusote kuvastaa tutkijan käsityksiä ja sitoumuksia tieteensä tekemisestä ja sisältää varsinaiset säännöt ja menetelmät tätä toimitusta varten. (Näsi 1981, 12.) Tutkimusote siis on se kokonaisuus, joka muodostuu siitä, miten tutkimuksessa asetetaan tutkimustehtävä, millaisella aineistolla ja menetelmällä tutkimus toteutetaan ja minkä luonteisia tutkimustulokset ovat. (Meklin 2005, 294.) Neljäs elementti on tieteenfilosofia, joka koostuu yleistieteellisistä kannanotoista ja säännöistä koskien tieteen tekemisen perustavampia kysymyksiä. (Näsi 1981, 12.) Nämä tutkimuksen neljä elementtiä muodostavat tutkimuksen kokonaisuuden, jota kuvaa alla oleva kuvio (Näsi 1981, 13).

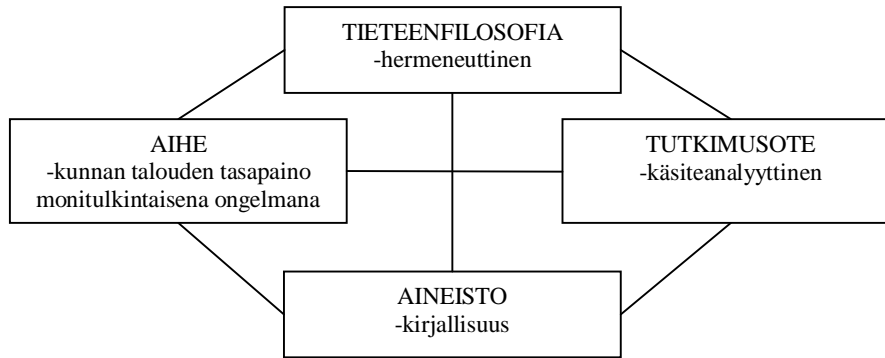


Kuvio 2. Tutkimuksen kokonaiskehys (Näsi 1981).

Käsillä olevan tutkimuksen aihe on kunnan talouden tasapaino. Tutkimuksessa jäsennetään kunnan talouden tasapainoa teoreettisesti, jolloin myös tunnistetaan ja määritellään tasapainon monitulkintaisia ulottuvuuksia. Tätä tutkimusmenetelmää voidaan kutsua käsiteanalyysiksi, sillä tutkimuksessa on kyse merkityksen annosta tasapainokäsitteelle, joka tapahtuu jäsentämällä tasapainokäsitteen monitulkintaisuuden ulottuvuuksia. Käsiteanalyttiseen menetelmään kuuluu tarkasteltavan käsitteen pilkkominen osiin ja osien kokoaminen yhteen. Seuraavassa luvussa paneudun tarkemmin käsiteanalyysiin.

Tutkimuksen tieteenfilosofista näkökulmaa voidaan kutsua hermeneuttiseksi siinä mielessä, että tutkimuksessa pyritään tulkitsemaan tasapainokäsitteen sisältöä. Hermeneuttisen näkökulman tarkoituksena on pyrkiä ymmärtämään tutkimuskohdettaan. Hermeneuttinen tutkimus tavoittelee muodon antamista tutkimuskohteelle (Meklin 2005, 294). Tässä tutkimuksessa pyritään jäsentämään kunnan talouden tasapainoa, jolloin tarkoituksena on nimenomaan tutkimuskohteen muodon etsiminen. Luvussa 1.2.2.2 käsittelen yksityiskohtaisemmin tutkimuksen tieteenfilosofista näkökulmaa.

Koska tutkimus on teoreettinen, en kerää, enkä käytä empiiristä aineistoa. Tällöin tutkimus on luonteeltaan teoreettinen ja aineistona toimii tutkimuksen aiheeseen kuuluva kirjallisuus. Tämän kirjallisuuden avulla pyritään toteuttamaan tutkimuksen tavoite. Nämä neljä elementtiä muodostavat tutkimuksen kokonaiskehysten, joka näyttää seuraavalaiselta:



Kuvio 3. Tutkimuksen kokonaiskehys.

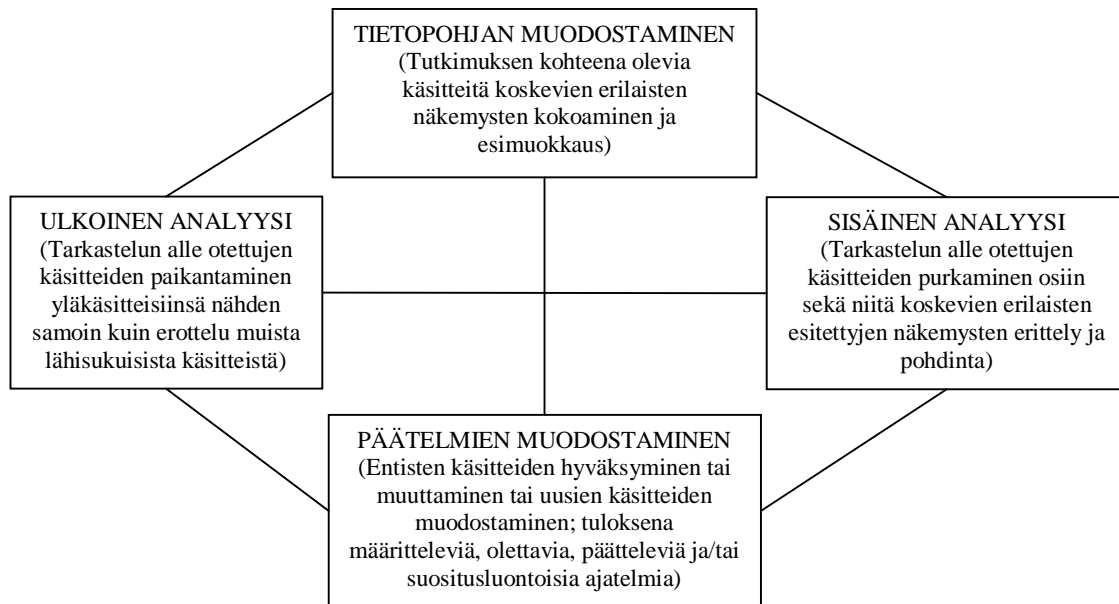
1.2.2.1 Käsiteanalyysi

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

Käsiteanalyysiä määriteltäessä on lähdettävä siitä, mitä itse käsitteellä tarkoitetaan. Käsitteet voidaan määritellä kuvitellun ja objektiivisen maailman termeinä tai muina symboleina lingvistisellä tasolla esitettäviä ajatustason vastineiksi; mielikuvakoostumuksia ja merkityssisältöjä. Käsiteanalyysi on käsitteiden muodostamista analyttisen ja synteettisen pohdinnan kautta käyttäen hyväkseen muita, jo tunnettuja käsitteitä sekä oivallusta. (Näsi 1980, 10.)

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. Käsiteanalyttisessä 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). Näsi (1980, 13–14) hahmottelee käsiteanalyttiselle prosessille eri vaiheita. Alla olevassa kuviossa kuvataan kyseistä prosessia.



Kuvio 4. Käsiteanalyysi prosessina (Näsi 1980).

Käsiteanalyysiä voidaan luonnostella myös kolmivaiheiseksi prosessiksi, jossa ensimmäiseksi otetaan esille jokin käsite ja *problematisoidaan* se. Toiseksi käsiteanalyysissä esiintyy *eksplikointi*, jolloin käsitteet tehdään selkeiksi, eritellään ja muotoillaan ne. Kolmannessa vaiheessa tutkija esittää perustelunsa ja spekuloi niillä mahdollisesti vastaesimerkkejä vasten. Tätä vaihetta sanotaan *argumentoinniksi*. (Näsi 1980, 14.)

1.2.2.2 Tutkimuksen tieteenfilosofinen näkökulma

Tutkimuksen tieteenfilosofinen näkökulma on hermeneuttinen, jolloin pyritään antamaan tutkimuskohteelle muoto. Hermeneuttiseen tieteenfilosofiseen näkökulmaan kuuluu niin kutsuttu hermeneuttisen kehän periaate (ks. Gadamer 1979). Tässä tutkijalla on esiyymmärrys tutkimuskohteestaan. Esiymmärryksensä avulla tutkija tarkastelee kohteen yksityiskohtia, edeten kokonaisuuden tarkasteluun. Tällä tavoin tutkija saavuttaa syvemmän ymmärryksen tutkimuskohteestaan. Hermeneuttinen kehä ei ole niinkään menetelmällinen tapa tehdä tutkimusta, vaan kuvaus tutkijan ymmärtämisen etenemisestä (Gadamer 1979, 261). (Ks. lisää hermeneutiikasta, Gadamer 1979, 2004.)

Tämän tutkimuksen osalta tutkijalla on ollut esiyymmärrys tutkimuskohteesta, lähinnä aikaisempien tutkimusten johdosta (ks. Meklin & al. 2005, Kärki & al. 2006). Tätä esiyymmärrystä on pyritty syventämään yksityiskohtien tarkastelulla, pyrkimyksenä kokonaiskäsitteiden muodostaminen

kunnan talouden tasapainosta sekä syvemmän ymmärryksen saavuttaminen. Toisaalta hermeneuttinen kehä ei täysin toteudu, sillä tässä tutkimuksessa ei ole tavoitteena kunnan talouden tasapainon aukoton määrittely. Tutkimuksessa päättely tapahtuu induktiivisesti, sillä lähtökohtana on yksittäisistä havainnoista yleiseen kokonaisuuteen etenevä päättely. Päättelyä voidaan pitää myös käsiteanalyttisen tutkimuksen menetelmänä (Neilimo & Näsi 1987, 32 ja Tamminen 1993, 149).

1.2.3 Tasapainon rajaaminen

Tasapaino liittyy taloudessa monenlaisiin tilanteisiin. Markkinamekanismi hakee koko ajan tasapainoa (tasapainoteoria on oleellinen osa talousteoriaa, ks. esim. Simpson 1975 tai Petri 2004). Markkinasektorilla yksittäiset yritykset taas tavoittelevat voittoa, eivät talouden tasapainoa.

Talouden tasapaino on tärkeä asia valtiontalouden ja kansantalouden tasolla. Tällöin alijäämällä on viitattu budjetin alijäämään tai eri taseiden (vientitase, kauppataase) alijäämään (esim. Combes & Saadi-Sedik 2006; Mitchell & Mosler 2006; Roubini 2006 ja Salvatore 2006). Tutkimuksissa on selvitetty valtion budjetin yli- tai alijäämän käyttöä kansantalouden kasvun säätelyssä. Suomessa on tutkittu kansantalouden tasapainoproblematiikkaa (ks. esim. Ylä-Anttila & al. 1990; Vartia 2002 ja Liikanen 2005).

Sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta, tasapainoa sukupolvien välillä, on tutkittu esimerkiksi EU:n taholta (esim. EU 1999) johtuen suurten ikäluokkien eläkkeelle jäämisestä (EU 2000, ks. myös Coombs & Dollery 2001). Toteutuuko oikeudenmukainen tasapaino eri sukupolvien välillä? Kuluttavatko aikaisemmat sukupolvet tulevien elämänmahdollisuudet (esim. ilmaston lämpiäminen)? Sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden toteutumisen seurantaan on kehitetty myös erilaisia laskentamalleja (ks. Auerbach & al. 1994; Fehr & Kotlikoff 1995; VATT 1998; Auerbach & Oreopoulos 1999 ja Vanne 2002).

Kunnallistalouden oppikirjoissa kunnan talouden tasapainoa ovat tarkastelleet Toiviainen (1926), Kilpiö (1956), Hosiainluoma (1969) sekä Hallipelto & Kataja (1980). Kansallisella tasolla on jonkun verran tutkittu liikekirjanpidon soveltuvuutta kuntasektorille ja siitä syntyviä ongelmia (ks. esim. Myllyntaus 1993, Näsi & Keurulainen 1999, Kallio 2000 ja 2005).

Tässä tutkimuksessa tasapainolla tarkoitetaan kuntatalouden ilmiötä, joka juontaa juurensa kunnan perusluonteesta, verorahoitteisesta voittoa tavoittelemattomasta julkisen sektorin yksiköstä. Tasapainoa pidetään kunnan taloudellisena tavoitteena. Tutkimuksen tasapainokäsitteen ulkopuolelle rajataan muut, edelläkin mainitut, talouden tasapainot.

1.2.4 Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat

Kunta on siis toimeksiantotalous, jonka tehtävänä on järjestää kuntalaisilleen palveluja kuntalaistensa maksamilla verovaroilla. Toimeksiantotalous voidaan nähdä päämies-agenttiteoreettisena suhteena (Eisenhardt 1989, Mayston 1993; Oulasvirta 1994; Selden & al. 1999; Laffont & Martimort 2002; Meklin 2002 ja Valkama 2004). Toimeksiantotalous on voittoa tavoittelematonta kuntataloutta, joka toimii sen periaatteen mukaan, että kunnan menoista vähennetään tulot ja loput kerätään kunnallisveroina. Talouden tasapaino on toimeksiantotalouden toiminnan peruseriaate pitkällä aikavälillä. Tasapainoa perustellaan oikeudenmukaisuudella, jolloin esimerkiksi sukupolvien välille ei synny kohtuuttomia velkataakkoja tai varallisuuden pienenemistä. Toimeksiantotalouden tasapainoon liittyy pohjimmiltaan kysymys myös kuntalaisten maksamien maksujen ja saamien palvelujen tasapainosta.

Kunta käyttää soveltuvin osin liikekirjanpitoa. Kirjanpidon ympäristö muodostaa oman erillisen kokonaisuuden, entiteetin eli talousyksikön (vrt. SAC ja Fasab). Talousyksikköä tarkastellaan entiteettiteoriassa (ks. esim. Bierman & Drebin 1970; Harvey & Kerr 1978; Walgenbach & al. 1982; Deegan 2001). Talousyksikkö jakautuu reaali- ja rahaprosessiin. Rahaprosessia mitataan kirjanpidolla ja näin ollen pyritään saamaan selville olennaista tietoa reaali-prosessista. Yrityksellä tämä toimii, sillä rahaprosessi on reaali-prosessin peilikuva. Kuntaentiteetin tilanne on haastavampi (ks. Pallot 1992 ja Robinson 1998a, tästä lisää luvussa 3.1.2).

Tutkimuksessa on pohjimmiltaan kyse tasapainon mittaamisen problematiikasta (mm. Ellis 1966, Ijiri 1967, Berka 1983, Mayston 1993 ja Vakkuri 1998). Tilinpäätösanalyysiä voidaan tarkastella mittaamisena (ks. esim. Ijiri 1975, Vehmanen 1979 ja Whittington 1996). Tällöin tasapainomittari on tuloslaskelma. Tasapainon mittaaminen on osa tuloksellisuuden selvittämistä, koska kunnan talouden optimaalisena tilanteena pidetään tasapainoa. Mittari on suunniteltu markkinasektorin tuloksenlaskemista varten, joten sen soveltuvuus kuntasektorille aiheuttaa haasteita (mm. validiteetti- ja reliabiliteettiongelmat). Itse mittaustoiminta sekä mittaustulokset aiheuttavat

vaikutuksia, joka esimerkiksi kunnan kohdalla saattaa johtaa alijäämän välttämiseen poistoperustaa muuttamalla (vrt. ns. luova laskenta, ks. lisää Smith 1995).

Sidosryhmäteoria on yksi tapa määrittellä mikä tahansa organisaatioyksikkö (ks. yrityksen määrittelystä esim. Rehman 1964, Rehman & Stymne 1965, Freeman 1984, Carroll 1988 ja 1993). Tällöin kyse on yksikön toiminnallisesta määrittelystä, jossa yksikköä tarkastellaan organisatorisosiologisesti, erilaisten sidosryhmiensä yhteisenä toiminnan ja päätöksen tuloksena (vrt. Freeman 1984). Sidosryhmäteoreettisessa tarkastelussa organisaatioyksikkö nähdään staattisena, mutta sidosryhmät, niiden painoarvot ja toimintatavat muuttuvat ajan kuluessa.

Sidosryhmäteoreettista tarkastelua voidaan soveltaa myös kuntaan (esim. Ahlstedt & al. 1974). Tässä kunnan tärkein sidosryhmä on valtio, sillä kuntalaiset nähdään kunnan toiminnan kohteena. Muita sidosryhmiä ovat muun muassa poliittiset puolueet ja muut järjestöt, elinkeinoelämä, raha- ja luottolaitokset, kuntayhtymät ja naapurikunnat (Hallipelto & Kataja 1980, 19–20). Sidosryhmäteorian mukaan kaikilla sidosryhmillä on omat intressinsä organisaatioyksikön suhteen (ks. Carroll 1988 ja 1993). Intressejä voidaan tarkastella panosten, odotusten ja vastikevaatimusten suhteen. Valtio panostaa kuntaan valtionosuuksien ja muilla avustuksilla sekä palveluin, säännöksiin ja informaatiolla. Vastikkeeksi valtio odottaa palveluja, suunnitelmia ja informaatiota, esimerkiksi talouden tasapainosta.

Tutkimuksessa sidosryhmäteorian avulla tarkastellaan niitä mekanismeja, jotka synnyttävät tasapainoa tai epätasapainoa kuntataloudessa. Tasapaino on muuttuva ilmiö ja myös sidosryhmien toimintatavat, mekanismit muuttuvat ajassa.

1.3 Tutkimuksen asemointi ja eteneminen

1.3.1 Tutkimuksen asemointi aikaisempaan tutkimukseen

Aikaisemman tutkimuksen osalta on syytä tarkastella kunnan talouden mittaamisen liittyvää tutkimusta. Kunnan taloudellista mittaristoa on tutkittu (lähinnä) uuden mittarin kehittämisen tai tilinpäätöksen soveltamisen näkökulmista. Mittarin kehittämisen näkökulmasta voidaan nähdä kaksi erillistä tutkimuskohdetta, nimittäin tilinpäätösaineistoon perustuva analyysi sekä sen ulkopuolella oleva analyysi (Meklin 1999, 12).

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

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 ole täsmällisesti määritelty. Sitten taloudellinen liikkumavara on usean eri muuttujan yhteisvaikutuksen tulos; muuttujat ovat käyttötalouden ylijäämä, rahoitusasema, palvelutaso, äyri hinta ja äyrimäärä kpl/asukas. (Helin 1986, 7 ja 1990, 8.) Myöhemmin tutkimuksessa Helin (1993, 21) jakaa kunnan talouden tunnusluvut kolmeen ryhmään: 1) menojen ja tulojen rakenne, 2) rahoitusosan laskelma ja sen osatekijät ja 3) rahoitusaseman taseen erillä kuvattuna (ks. myös Meklin 1999, 12).

Neilimo & Kotonen (1997) ovat kehittäneet 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.

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 & al. (1999) kehittivät myös Sisäasiainministeriön toimeksiannosta arviointimallia, jonka avulla voidaan arvioida ja ennakoita 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 (ks. tarkemmin luvussa 3.3).

Tilinpäätösaineistoon perustuvia mittareita on 2000-luvun vaihteessa tutkinut Meklin (1999, 2000 ja 2001). Meklin on keskittynyt tutkimaan kunnan taloudellista tulosta, sen mittareita sekä tulkintaa. Erityisesti liikekirjanpidon mittareiden soveltaminen kuntatalouteen on ollut Meklinin (2000) tutkimuskohteena.

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

Tuloksellisuusajattelun rantautuessa kuntasektorille, kunnallistaloudellisen tutkimuksen kohteena on ollut muun muassa tulospittauksen soveltuvuus julkiselle sektorille (Vakkuri & Meklin 1997 ja 1998). Myös tuloksellisuuden määrittely kuntasektorilla on saanut huomiota tutkimuksissa jo 1980-luvulta lähtien.

Tässä tutkimuksessa mittaamista tarkastellaan laskentatoimen perustana, joka sisältää myös kunnan talouden tasapainon mittaamisen. Tutkimuksessa ei kuitenkaan rakenneta uutta mittaristoa, vaan tavoitteena on jäsentää mittaamisen kohdetta, tasapainoilmiötä, kuntakontekstissa sekä tarkastella sitä, miten olemassa oleva tasapainomittari sitä mittaa.

1.3.2 Tutkimus kunnallistaloudellisen tutkimuksen kentässä

Kunnallistalouden tutkimus pyrkii eri muodoissaan kuvaamaan, selittämään ja ennustamaan talouden perusongelmiin pohjautuvia ilmiöitä (Meklin 2005, 287). Kunnallistalouden tutkimus on osa muuta taloustieteellistä tutkimusta. Kunnallistaloudellisessa tutkimuksessa on yhtymäkohtia kansantaloustieteeseen sekä liiketaloustieteen laskentatoimentutkimukseen. Kunnallistaloudellisessa tutkimuksessa käytetään kansantaloustieteen ja liiketaloustieteen kehittämiä käsitteitä ja tutkimusotteita. (Meklin 2005, 288–289.)

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 konkreettisesti tilanteessa joku 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 yksi.

Taulukko 1. Kunnallistalouden tutkimuksen typologia.

	1. TEOREETTIS-EMPIIRINEN PERUSTUTKIMUS	2. POLITIIKKAPAINOTTEINEN SOVELTAVA TUTKIMUS
A. MIKROTASON TUTKIMUS	A1: Kuntien operatiivisen taloushallinnon ja kunnallisten organisaatioiden taloudellista toimintaa koskeva perustutkimus	A2: Kuntien operatiivisen taloushallinnon ja kunnallisten organisaatioiden taloudellisuuden ja tehokkuuden lisäämiseen pyrkivä soveltava tutkimus
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 huomioonottava kokonaistaloudellinen perustutkimus	C2: Kokonaistaloudellista perustutkimusta hyödyntävä käytännön talouspolitiikan suunnittelua ja päätöksentekoa palveleva soveltava tutkimus

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 & Valkama (1993). Helin & Valkama (1993, 79) ryhmittelevät kunnallistaloudellisen tutkimukset kuntien taloushallintoa, kuntien toimintojen organisointia ja toimintaedellytyksiä sekä kunta-valtiosuhdetta koskeviin tutkimuksiin. Helin & Valkama (1993, 79) pyrkivät esittämään ryhmittelyn siten, että siihen voidaan sijoittaa

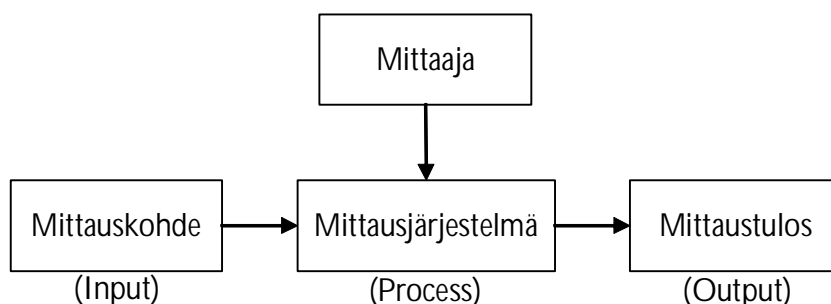
kaikki kunnallistalouden tutkimukset. Toki jaotteluun sisältyy ongelmia, mistä johtuen muutamat tutkimukset on mahdollista sijoittaa useampaan luokkaan. (Ks. lisää jaottelusta ja niiden alakohdista Helin & Valkama 1993, 79–80.)

Helinin & 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 tuottajana ja järjestäjänä.

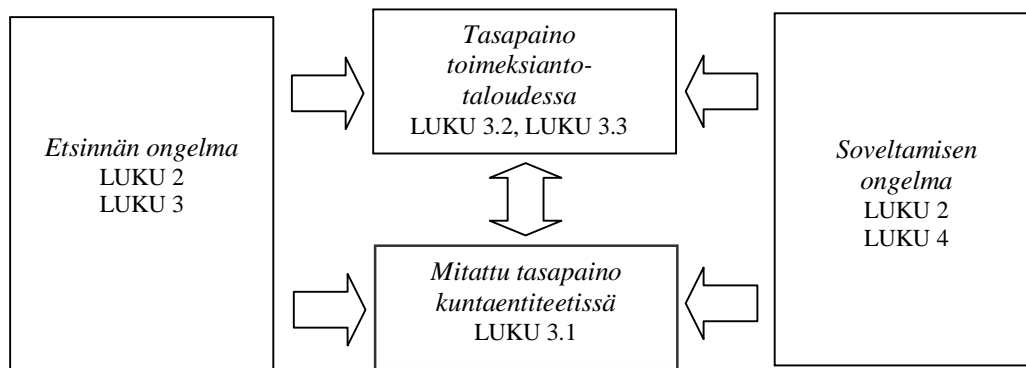
1.3.3 Tutkimuksen eteneminen

Tutkimuksessa on pohjimmiltaan kyse kunnan talouden tasapainon mittaamisesta ja siihen liittyvistä monitulkintaisuuden ongelmista (etsinnän ongelma ja soveltamisen ongelma). Myös tutkimuksen luvut voidaan jäsentää mittaamisen suhteen. Tasapainon mittaaminen voidaan esittää prosessina, jossa itse mittausjärjestelmä (tässä liikekirjanpidon muodostama kokonaisuus, erityisesti tuloslaskelma) on keskiössä. Alla olevassa kuviossa on esitetty mittausprosessi Ijirin (1967, 135) mukaan (ks. myös Vakkuri 1998, 23).



Kuvio 5. Mittausprosessi (Ijiri 1967).

Tutkimuksen kulkua voidaan tarkastella mittausprosessina, joka muodostaa mittauskohteen määrittelyn (luku kolme), mittausjärjestelmän määrittelyn (luvut kaksi ja kolme) sekä mittaustuloksen soveltamisen (luku neljä). Tutkimuksen rakennetta on kuitenkin syytä tarkastella tutkimusasetelman valossa, jotta voidaan riittävässä määrin huomioida tutkimukseen olennaisesti kuuluva monitulkintaisuus. Alla olevaan tutkimusasetelmaan (kuvio kuusi) on koottu kutakin kohtaa vastaavat luvut.



Kuvio 6. Tutkimusasetelma ja tutkimuksen luvut.

Tasapainoilmio muodostaa tutkimuksen ytimen, jota tarkastellaan eri näkökulmista. Tutkimuksessa lähdetään kunnan talouden tasapainon mittaamisesta. Ensimmäisessä varsinaisessa luvussa, luku kaksi, avataan mittausteoreettinen tarkastelu kunnan talouden tasapainoon, analysoimalla itse mittaamista. Luvussa kaksi määritellään mittaamista ja jäsennetään mittaamisen monitulkintaisuutta kahden alaongelman, etsinnän ja soveltamisen ongelman suhteen. Näitä monitulkintaisuuden ongelmia tarkastellaan laajemmin luvuissa kolme ja neljä.

Etsinnän ongelmaan liittyy mitattavan kohteen identifiointi ja määrittäminen, eli tässä kyse on kunnan talouden tasapainon ”etsimisestä”. Luvussa kolme syvennyn etsinnän ongelmaan ensin selvittäen, miten kunnan talouden tasapainoa mitataan. Kunnan talouden tasapainon mittari on tuloslaskelma. Tuloslaskelma pohjautuu liikekirjanpitoon, jolloin sitä käyttävä organisaatio nähdään liikekirjanpidon soveltamisympäristönä. Tällöin kunta määritellään talousentiteetiksi. Tasapainomittari ikään kuin rakentaa ymmärryksen mittauskontekstista, eli kunnasta sekä mittauskohteesta, eli kunnan talouden tasapainosta. Tässä tutkimuksessa hypoteesi on, että kunnan talouden tasapaino on monitulkintainen ilmiö, jota tuloslaskelma mittaa puutteellisesti. Luvussa kolme on myös tarkoituksena hahmotella kunnan talouden tasapainoa; mitä jää tasapainomittarin ulkopuolelle. Tällöin analysoin kuntaa tasapainon kontekstina lähtien kunnan perusluonteesta. Etsinnän ongelmaan kuuluvat myös mittarin ongelmat. Näitä tarkastelen luvun kolme lopussa.

Luku neljä sisältää soveltamisen ongelman tarkastelun. Tarkastelen soveltamisen ongelmaa kahdessa osassa; mittaamisen soveltamisen ongelmat sekä mittaamisen tuloksen soveltamisen ongelmat. Mittaamisen soveltamisella tarkoitetaan mittaamisen käyttöönottoa kunnassa, jolloin ongelmat koskevat niitä riskejä, joita käyttöönotto saa aikaan. Mittaamisen tuloksen soveltamisessa kuntaa voidaan tarkastella avoimena organisaationa sidosryhmäajattelun avulla. Tällöin kunnan toimintaan vaikuttaa tärkeimpänä sidosryhmänä valtio. Nämä kaksi tahoa, kunta ja valtio, ovat ne tahot, joiden näkökulmasta mittaustulosta tulkitaan ja siihen reagoidaan luvussa neljä.

Tässä mittaajan rooli jää tavallaan näkymättömiin, sillä erikseen ei tarkastella kunnan talouden tasapainon mittaajaa. Mittaaja on kuitenkin kunta, joka on tutkimusasetelmassa toimijan roolissa. Mittaajana kunta on tässä myös se, joka tulkitsee ja reagoi mittaustulokseen.

Tutkimuksen painopiste on kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden teoreettisessa tarkastelussa. Nämä kolme edellä mainittua lukua, kaksi, kolme, ja neljä, muodostavatkin tämän tutkimuksen teoreettisen osan. Tutkimuksen viimeisessä luvussa, luku viisi, kokoan yhteen tutkimuksen teemoja. Luku viisi sisältää myös tutkimuksen tulokset ja päätelmät.

OSA 2

Tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta mittauteoreettisessa mielessä. Tässä toisessa osassa onkin tarkoitus selvittää, mitä mittaamisen käsitteellä tarkoitetaan ja, miten monitulkintaisuus näkyy mittaamisessa (luku 2.2).

Kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus lisääntyy, kun tasapainoa ruvetaan mittaamaan ja mittaustuloksia soveltamaan. Mittaamisen monitulkintaisuutta jäsennetään kahden ongelman avulla; etsinnän ongelma (luku kolme) ja soveltamisen ongelma (luku neljä). Etsinnän ongelmaan kuuluvat mittarin suunnitteluun liittyvät vaikeudet. Tässä tasapainomittari on liikekirjanpitoon perustuva tuloslaskelma. Tällöin etsinnän ongelman kohdalla on syytä analysoida, minkälainen on mittaamisen konteksti, eli kunta entiteettinä ja mitä mittari pitää sisällään.

Soveltamisen ongelmia tarkastellaan kahdessa osassa; mittaamisen soveltamisen ongelmat ja mittaustuloksen soveltamisen ongelmat. Kun ryhdytään mittaamaan kunnan talouden tasapainoa, syntyy vaikutuksia, jotka saattavat olla tavoiteltuja tai tavoittelemattomia. Kun kunnan talouden tasapaino on mitattu, sitä tulkintaan ja siihen reagoidaan, esimerkiksi tekemällä päätöksiä.

2 Kunnan talouden tasapainon mittaaminen

2.1 Mittaamisen määrittelyä

Mittaamisen käsite on yksi tutkimuksessa esiintyvistä peruskäsitteistä, jolloin on tärkeää määritellä, mitä mittaamisella tarkoitetaan. Mittaaminen on näennäisesti selkeä käsite, jolle kukin tutkija on antanut oman määritelmänsä. Berka (1983) toteaa käsitteestä: "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" (1983, 14). Vehmanen (1979) määrittelee mittaamisen seuraavasti: "Mittaaminen on mittalukujen tehokasta liittämistä relevantteina pidettyihin kvantiteetteihin empiiristen operaatioiden avulla" (Vehmanen 1979, 34). Vehmanen (1979, 35) tarkentaa mittaamisen määritelmänsä edelleen: "Mittalukujen liittäminen on tehokasta silloin ja vain silloin, kun objektien välisiä empiirisiä relaatioita vastaavat isomorfisesti matemaattiset relaatiot mittalukujen välillä." Mittaluvulla eli kvantiteetilla Vehmanen tarkoittaa sellaista tarkasteltavan ominaisuuden käsitteellistä ilmaisutapaa, joka tekee ominaisuuden eri asteita kuvaavien mittalukujen liittämisen siihen mahdolliseksi. Relevanttina tekijänä 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.)

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 luonne. Ellis (1966, 24) 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.” Ijiri (1967, 21-22) 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.” Michell (2005, 677) nostaa esille ajatuksen, että mittauksen erityinen piirre, joka erottaa sen muista havainnointimenetelmistä, on numeeristen arvojen käyttö.

Mittaaminen voidaan siis nähdä myös 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 määrittelemisen tapahtuu kvalitatiivisesti, esimerkiksi 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 mittaviin käsitteisiin empiirisen havainnoinnin ja sopivien mittausvälineiden avulla. (Ks. lisää Vehmanen 2006a, 6-12.)

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) on päätenyt käyttämään Vehmanen “laajaa ja vähemmän tiukkaan metodologiseen otteeseen sitoutunutta määritelmää”. Tässä tutkimuksessa mittaaminen ymmärretään Ijirin (1967, 135) tapaan prosessina, johon kuuluu mittauskohteen määrittely, mittausjärjestelmän määrittely sekä mittaustuloksen soveltaminen (ks. luku 1.3.3).

2.1.1 Mittaamisen luokittelua

Mittaamisen teoriaa on luokiteltu useammalla tavalla. Luokittelun tarkoituksena on esittää ilmiöitä tai objekteja systemaattisina kokonaisuuksina (Vehmanen 1979, 80).

Ellis (1966, 74) 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) erottelee mittaamisesta kaksi erilaista mittaamista: fundamentaalinen mittaaminen (pituus) ja assosiatiivinen (yhdistävä) mittaaminen (lämpötila).¹

Ellis (1966) erottaa myös välillisen ja välittömän mittaamisen. Tätä on tarkastellut myös Vakkuri (1998, 85). Vakkuri jakaa välillisen mittaamisen johdettuun ja assosiatiiviseen mittaamiseen. Elementaalinen ja fundamentaalinen mittaaminen kuuluu välittömään mittaamiseen. Myös Vehmanen (1979, 82) on käyttänyt samaa jaottelua, Vehmanen (1979, 80; viittauksella 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 oli Vehmanen (1979, 110) mukaan se, että mittaustulosten perusteella tehtävissä olevat johtopäätökset riippuvat merkittävällä tavalla käytetystä mitta-asteikosta. (Ks. lisää Stevensin luokittelusta Vehmanen 1979, 110, viittauksella Stevens 1946.)

Vehmanen (1982, 2) 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.” Ensimmäiseen mittausteoriaan Vehmanen (1982, 3) liittyy vertailun (comparison) ja additiivisuuden (additivity); ”concrete operations on object must obey the mathematic laws of additivity in order to qualify as measurement.”

¹ Ellisin mittaamislukittelut ovat saaneet osakseen myös kritiikkiä, ks. lisää Forge 1987.

Standarditeoriaa voitaisiin myös kutsua formaaliksi tai matemaattiseksi mittausteoriaksi, koska tämän teorian juuret nähdään olevan matematiikassa, jolloin skaalojen (scale) merkitys mittaamisessa on suuri ja päätutkimustavoitteen pitäisi olla erilaisten mahdollisten skaalojen ymmärtämisessä (Vehmanen 1982, 4): ”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).”

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 ”kvantifikoinnin” tai ”numeraalisen kvantifikoinnin” operaatioita. Tämä kvantifikointi on käsitteellistä mittaamista, kun tosiasiallinen mittaaminen on empiiristä. (Vehmanen 1982, 7.)

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

2.1.2 Laskentatoimi mittaamisena

Tämän tutkimuksen kannalta olennaisinta on nähdä laskentatoimen perusta mittausteoriassa. Tätä on tarkasteltu tieteellisessä kontekstissa 1960-luvulta lähtien (Vehmanen 1982, 1, viittauksella useampiin tutkimuksiin)².

Bunge (1967, 194) määrittelee mittaamisen kvantitatiivisena havainnointina; ”whenever numbers are assigned to certain traits on the basis of observation, measurements are being taken.” Myös Ijiri (1975, 29) tarkastelee laskentatoimintaa mittaamisen näkökulmasta. Ijiri (1975, 29) vertailee kahta laskentatoimen määritelmää ja toteaa nykyisen (1970-luvun) määritelmän painottavan sitä, ettei

² Vehmanen (1982, 106) tosin toteaa, että laskentatoimi voidaan nähdä mittaamisena siihen asti, että laskentatoimessa voidaan tunnistaa suureita, mutta siitä eteenpäin kyse ei enää ole puhtaasti mittaamisesta. Ks. lisää Vehmanen 1982.

laskentatoimi ole itsessään päämäärä. Määritelmä kuuluu: ”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).”

Laskentatointa on harjoitettu jo vuosisatojen ajan tilivelvollisuuden nimissä (Ijiri 1975, 32). Ijiri näkeekin tilivelvollisuuden laskentatoimen mittaamisen perustana. Tilivelvollisuus sisältää tavoitteita, jotka toiminnassa tulisivat 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, 34) määrittelee seuraavasti: ”Performance measurement is an evaluation of the performance of an organizational or corporate unit.”

Vehmanen (1979) on tarkastellut taseanalyysiä (tilinpäätösanalyysiä) mittausteoreettisesta näkökulmasta. Taseanalyysissä voidaan hyödyntää niin virallista taseinformaatiota sekä 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) toteaa, että laskentatoimessa tulisi soveltaa mahdollisimman yleisesti hyväksyttyä käsitystä mittaamisesta, ja sikäli kuin laskentatoimi ei kaikkia sen vaatimuksia täytä, sitä itseään on kehitettävä tai sitten on luovuttava laskentatoimen tulkitsemisesta mittausjärjestelmäksi (1979, 29).

Vehmanen (2006b, 2) 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 ‘homemade’ contents for them and invents new concepts.” Vehmanen kritiikki koskee erityisesti kansainvälisten standardien luomaa teoreettista viitekehystä, jossa mittaaminen nähdään laskenta-ajattelun perustana. IASB:n teoreettisessa viitekehyksessä (Vehmanen 2006a, 4-5, viittauksella IASB framework, kohta 99) 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.”

2.1.3 Tulostmittaus

Tulostmittaus voidaan myös määritellä usealla eri tavalla (ks. myös Lebas 1995, Bourne 2004, Laitinen 2005, Armstrong 2006 ja Bennett & al. 2006). Neely & al. (1995, 80-81) määrittävät tulostmittauksen 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 & al. (1995) näkevät siis tulostmittauksen prosessina, jossa ilmaistaan määrällisesti merkityksellistä toimintaa. Tällöin määrällinen ilmaiseminen on mittaamista ja merkityksellinen toiminta viittaa tulokseen (performance). (Ks. myös Neely 1998.) Tulostmittaaminen voidaan myös nähdä tulostjohtamisen 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) myös huomauttaa: "If you can't measure it you can't manage it."

Tulostmittaus on mittaamista, joka voidaan ymmärtää myös sosiaalisena toimintana, jolla on omat transaktiokustannuksensa aiheuttava organisaatio- ja kontrollitekniikka (Vakkuri & Meklin 1997, 2, viittauksella Mayston 1993). Tulostmittausjärjestelmän tarkoituksena on kehittää ja julkaista dataa, jonka perusteella voidaan tehdä päätelmiä organisaation tuloksellisuuden eri näkökulmista (Ryan & al. 2000, 20). Tulostmittaamisen datalla on erilaisia käyttäjiä. Ryan & al. (2000, 9, viittauksella Greenall & al. 1988) toteaa tulostmittauksen 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."

Tulostmittauksella voidaan käsittää myös ei-rahamääräistä, ei-taloudellista, mittaamista, kuten sosiaalista tai tuloksellisuutta ympäristön suhteen (ks. esim. Ijiri 1975, 34). Pääasiassa tulostmittauksesta puhuttaessa kuitenkin viitataan rahamääräiseen, taloudelliseen tulostmittaamiseen. Tulostmittaamiskeskusteluun on kuitenkin nostettu esille näkökulmia, ettei pelkästään rahamääräinen tieto riitä tuloksellisuuden kuvaamiseen (Brignall & Stigell 2000, 282 ; Meklin & al. 2005, 183–185 ja Kärki & al. 2006, 388–390).

Myös tilinpäätös voidaan nähdä tulostittauksena. Whittington (1996, 10) toteaa, että erityisesti tuloksen laskemista voidaan pitää tulostittamisena: ”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”. Tosin on syytä varoa harjoittamasta ”alimman rivin diktaturia” (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.³

Kunnan talouden tasapainon mittaaminen tulostittamisena

Tulostittamisen soveltaminen julkiselle sektorille, vaatii julkisen sektorin ominaispiirteiden huomioonottamista, esimerkiksi tulostittamisen käsitteiden tarkennusta. Tuloksen (performance) käsite ei ole samalla tavalla ymmärrettävissä julkisella kuin markkinasektorilla (ks. esim. Bovaird 2005 ja Lähdesmäki 2003), jossa käsite ymmärretään taloudellisessa mielessä tulevan kassavirran suuruudeksi (Meyer 2002, 19). Julkisella sektorilla toiminnan tulos jo itsessään tarkoittaa jotain muuta kuin pelkästään tulevaa kassavirtaa. (Ks. lisää tulostittamisesta julkisella sektorilla esim. Pollitt 1986, Hernandez 2002 ja Moriarty & Kennedy 2002)

Kunnan taloudellinen tavoite on saavuttaa tasapaino sen toimeksiantotaloudellisen luonteen vuoksi. Tällöin tasapainon mittaaminen voidaan nähdä kunnan tulostittamisena. Tasapainomittaria voidaan siis pitää tulostittarina. Itse mittarihan on tilinpäätöslaskelmiin kuuluva tuloslaskelma. Tasapainon mittaamisessa yhdistyy kaksi mittausteoreettista lähestymistapaa; tilinpäätösanalyysi mittaamisena ja tulostittaminen.

Kunnan talouden tasapainoa mitataan tuloslaskelmalla, jonka liikekirjanpidollinen tehtävä on nimenomaan tuloksen laskeminen. Voidaanko siis tasapainomittarin tulosta pitää kunnan tuloksena? Kunta ei ole mittaustapana yhtä selkeä kuin yritys (vrt. kunnan ja yrityksen talousprosesseja, luku 3.1.3.1). Kunta ei myöskään ole tuloksen tekijä, joten mittaustulosta ei voida yksiselitteisesti pitää kunnan taloudellisena tuloksena.

³ Ks. lisää tulostittamisesta esim. Eccles 1991, Lynch & Cross 1991, Eccles & Pyburn 1992, Kennerley & Neely 2000, Laitinen 2005 ja Bennet & al. 2006, ks. myös Johnsen & Vakkuri 2006 ja Johnsen & al. 2006.

2.2 Mittaamisen monitulkintaisuus

Kunnan talouden tasapainokäsite on itsessään monitulkintainen. Tällä monitulkintaisuudella tarkoitetaan sitä, että tasapainoon liittyy monia ulottuvuuksia ja se voidaan ymmärtää monella tavalla. Monitulkintaisuus lisääntyy, kun kunnan talouden tasapainoa ryhdytään mittaamaan (vrt. esim. lukemattomat tavat mitata tasapainoa). Mittaamisessa monitulkintaisuutta jäsennetään etsinnän ja soveltamisen ongelmien avulla. Englanninkielessä näihin ongelmiin viitataan käsitteillä ”problem of search” ja ”problem of application”, myös ”design-use” -tarkastelu viittaa samoihin ongelmiin (näihin palataan luvuissa 2.2.1 ja 2.2.2 sekä seikkaperäisemmin luvuissa kolme ja neljä).

Monitulkintaisuudella tai -käsitteellisyydellä tarkoitetaan asiaa, jota ei voida määritellä eksaktisti, se voi täyttää useamman luokittelun tunnusmerkit. Monitulkintaisuus liitetään usein päätöksentekotilanteisiin; ”ambiguity is something that decision-making and decision-makers have to cope with. The ambiguity aspect of decision-making refers to a situation with a lack of clarity and consistency in reality, causality and intentionality in organizational decision-making.” (Vakkuri & Meklin 2006, 237).

Monitulkintaisuutta on määritellyt Davie (2000, 315): “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 fails into several classes.” Davie (2000, 315) jatkaa: “Ambiguity is an inherent and unavoidable aspect of choice-decisions in the interpretative activity of the everyday.” March & Olsen (1976, 8) liittävät monitulkintaisuuteen epäselvät tavoitteet, epätäydellisesti ymmärretyt teknologiat, vaikeasti tulkittavat historiat/kertomukset ja osallistujat, jotka vaeltelevat sinne tänne.

Päätöksentekotilanteissa, jossa monitulkintaisuutta ilmenee, päätöksentekijä ei voi olla varma, onko mikään asia totta (todellisuus) tai, josko ulkopuolinen maailma voidaan hajottaa vastavuoroisesti perusteelliseen ja rajattuun valtioon (kausaliteetti) tai, josko tieto ei ratkaisekaan ymmärrettävyysongelmaa (tarkoituksellinen) (Vakkuri & Meklin 2006, 237, ks. myös March 1978 ja 1987). Vakkuri (2006, 33, viittauksella March 1978 ja 1987) tiivistää näitä Marchin esittämiä ajatuksia seuraavasti: ”James G. March on jakanut monitulkintaisuuden käsitteellisesti kolmeen osaan: epävarmuuteen ’todellisuuden’ ongelmasta (mitkä päätöksentekotilanteeseen liittyvät asiat ovat todellisia), epävarmuuteen ’kausaalisuuden’ ongelmasta (mitkä ovat päätökseen vaikuttavat

tekijät ja niiden keskinäiset suhteet), epävarmuuteen 'intentionaalisuuden' ongelmasta (millainen informaatio edistää päätöksen tekemistä). (Ks. lisää monitulkintaisuudesta March 1978 ja 1987.)

Mittaamisessa monitulkintaisuus tarkoittaa yksinkertaistaen sitä, että mitattaessa vaikkapa tasapainoa, päädytään joka kerta eri tulokseen, riippuen siitä, mitä tasapainomittaria käytetään. Monitulkintaisuutta liittyy myös mittaustuloksen tulkintaan; mittarin tulos voidaan tulkita monella tavalla, vaikkapa riippuen siitä, kuka tulkinnan tekee. Monitulkintaisuuden ongelma näkyy myös mittaustuloksen perusteella tehtävissä päätöksissä; miten tehdä järkeviä, parhaita mahdollisia päätöksiä, kun mittaustulos on tulkittavissa usealla eri tavalla.

2.2.1 Etsinnän ongelma

Etsinnän ongelmilla tarkoitetaan monitulkintaisuusongelman ratkaisua tutkien mittausjärjestelmän relevanssia, validiteettia (se, miten hyvin mittari mittaa sitä asiaa, mitä sen pitäisi mitata) ja reliabiliteettia (tiedon luotettavuus). Etsinnän ongelmalla siis viitataan yritykseen suunnitella ja rakentaa mittareita, joka kokoaa olennaisen informaation mitattavasta ilmiöstä. Tavoite on monitulkintaisuuden vähentäminen mittausinstrumentteja kehittämällä. (Vakkuri & Meklin 2002, 555.)

Etsinnän ongelmaan liittyy myös 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, on yksi niistä. Tässä tutkimuksessa ei pyritä kehittämään uutta mittaria, vaan etsinnän ongelmia tarkastellaan nykyisin käytössä olevan mittarin suhteen. Etsinnän ongelmaan paneudun tarkemmin luvussa kolme.

2.2.2 Soveltamisen ongelma

Soveltamisen ongelmat liittyvät tuloksellisuusjärjestelmien ja organisaation johtamisprosessien väliseen suhteeseen. Tällä tarkoitetaan sitä, kuinka muuntaa mittaamisella saatu informaatio järkeviksi päätöksiksi ja johtamisen ratkaisuiksi. Soveltamisen ongelma sisältää useita monitulkintaisuuden ulottuvuuksia, muun muassa mittausinformaation käytön, ei-käytön ja väärinkäytön perusteluja. (Vakkuri & Meklin 2002, 555.)

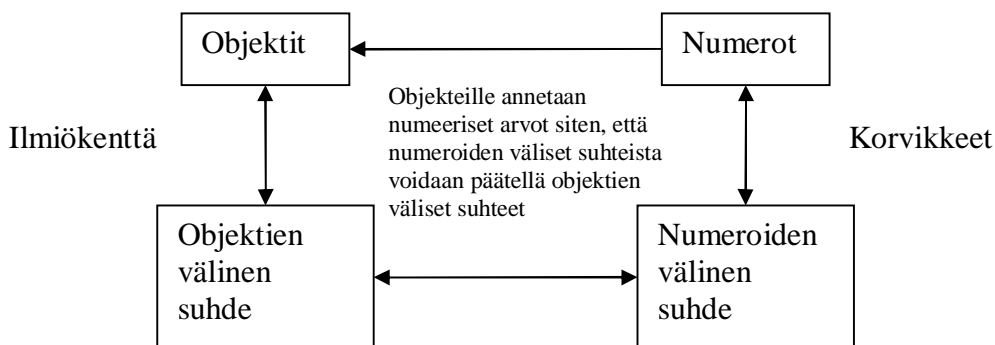
Tässä soveltamisen ongelmia tarkastellaan luokittelemalla ne kahteen luokkaan; mittaamisen soveltamisen ongelmat ja mittaustuloksen soveltamisen ongelmat. Tähän paneudun tarkemmin luvussa neljä.

3 Etsinnän ongelma

Etsinnän ongelmaan voitaisiin viitata myös sanoilla suunnittelun ongelma. Kyse on nimittäin sellaisen mittarin löytämisestä, suunnittelemisesta ja rakentamisesta, joka on validi, reliaabeli ja relevantti. Validiteetilla tarkoitetaan sitä, että mittari mittaa sitä ominaisuutta, jota sillä halutaan mitata. 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 tuottamalla relevantilla informaatiolla on merkitystä päätöksentekotilanteessa, kun taas ei-relevantilla informaatiolla ei ole merkitystä. (Kotonen 2000, 89, viittauksella Kujansuu & al. 1974.)

Validiteetin ongelma jakautuu sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiongelmaan. Sisäinen validiteetti tarkoittaa vastaavuutta mallin jonkin käsitteen ja sitä varten rakennetun mittarin välillä. Ulkoinen validiteetti taas tarkoittaa sitä vastaavuutta, joka vallitsee mainitun mittarin saamien arvojen ja empiirisen havainnon välillä. (Vehmanen 1979, 99, ks. myös Vakkuri 1998, 88.)

Validiteetin ongelma siis perustuu kahteen tekijään; ilmiöön ja korvikkeeseen (Vakkuri 1998, 88–92 kirjoittaa mittaamisen perusongelmasta). Mittauksessa voidaan erottaa teoreettisessa merkityksessä ”ilmiö” ja sitä kuvaava ”korvike”. Ijiri (1967, 4) 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*.” Ilmiö viittaa siis mittaajan teoreettisiin käsityksiin mitattavasta ilmiöstä, kun taas korvikkeella tarkoitetaan näitä varten rakennettuja mittareita, joilla teoreettiset käsitykset tuodaan käytäntöön, saadaan ”eläväksi” (Vakkuri & Meklin 1997, 5). Ilmiön ja korvikkeen lisäksi kolmantena elementtinä on se konteksti, jossa ilmiötä tarkastellaan. Tässä tutkimuksessa konteksti on kunta.



Kuvio 7. Mittausprosessi (Ijiri 1967; Vakkuri 1998).

Kuvio seitsemän 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).

Olellaisia 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).

Tieteenfilosofisen suuntauksen, tieteellisen realismin, mukainen ajattelutapa ilmiön ja korvikkeen ongelmassa lähtee oletuksesta, että korvikkeilla voidaan systemaattisesti rekisteröiden ilmiön olennaiset piirteet. Keskeinen ongelma on mittareiden rakentaminen ilmiöitä vastaaviksi. Toisaalta on myös huomioitava, ettei mittareilla voida kuvata ilmiötä, jota ei tunneta. Ensin itse ilmiö pitää ymmärtää ja käsitteellistää. (Vakkuri & Meklin 1997, 6, viittauksella Ijiri 1975.)

Vakkurin (1998, 82) mukaan realistisen koulukunnan näkemyksen mukaan tutkittavien mittauskohteiden osalta on olemassa objektiivisia faktoja. Näillä faktoilla Vakkuri tarkoittaa, että ilmiöille on olemassa tiettyjä stabiileja olotiloja, jotka ovat riippumattomia linkvistisistä 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.

Tieteellisen realismin mukaisessa ajattelutavassa pyritään löytämään ilmiön mitattavat ominaisuudet, jotka itse mittaamalla todennetaan. Tämän ajattelutavan mukaan mittaamisen perustelemisen ei ole ongelmallista, ongelma koskee ”oikeita” mittareita. (Vakkuri 1998, 82.)

Antirealistisen eli konstruktivisen koulukunnan mukaan mittarit, 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) mukailleen pitää paikkansa se, että tasapainoilmiö saa sisältönsä vasta mittausprosessin kautta, eikä tasapainoilmiötä voi realismiin esittämässä mielessä löytää.

Etsinnän ongelman ratkaisemiseksi Vehmanen (1979) esittää kahdeksan eri perustetta, joiden avulla voidaan arvioida mittarien ominaisuuksia. Jos mittarit täyttävät kaikki kahdeksan kriteeriä, voidaan niitä pitää todenmukaisina ja hyödyllisinä. Vehmasen esittämät kriteerit perustuvat kolmeen eri lähestymistapaan; filosofiseen, faktuaaliseen ja funktionaaliseen (1979, 40-139). Laitinen (1989, 162-165) tiivistää Vehmasen esittämät kriteerit; ”filosofiset kriteerit liittyvät mittauksen kohteen ominaisuuksiin, faktuaaliset kriteerit mittausjärjestelmän ominaisuuksiin ja funktionaaliset kriteerit mittaustulosten käyttökelpoisuuteen.” Filosofinen lähestymistapa sisältää mittaamisen kohteen eksistenssi- ja identifiointikriteerit. Identifiointikriteerin mukaan ennen mittauksen aloittamista mittaajalla pitää olla jonkinlainen käsitys mittaamisen kohteesta, se on määriteltävä ja kvantifioida. 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 tehtävä on varmistaa, kuten edellä on todettu, 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. (Laitinen 1989, 164.) (Ks. lisää kahdeksasta kriteeristä Vehmanen 1979, 40-139.) Tässä etsinnän ongelmaa tarkastellaan validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin avulla, sillä näitä voidaan pitää olennaisimpina etsinnän ongelmina kunnan talouden tasapainon mittaamisessa.

3.1 Kunta talousteettinä

3.1.1 Tasapainomittarin taustaa

Etsinnän ongelmina tarkastellaan mittariin liittyviä ongelmia. Ennen kuin voidaan analysoida tasapainomittariin liittyviä ongelmia, on syytä selvittää, mikä tasapainomittari on, minkälaiseen laskentajärjestelmään se kuuluu ja minkälaisen mittausympäristön kunta muodostaa. Tällöin kuntaa tarkastellaan laskentateoreettisesti, jolloin kunta nähdään talousteettinä.

Kunnan talouden tasapainoa pyritään mittaamaan liikekirjanpitoon perustuvalla tuloslaskelmalla. Tämän tasapainomittarin taustalla on kuntien kirjanpituudistus, johon paneudun seuraavassa.

3.1.1.1 Kotimainen kuntien kirjanpituudistus

Kunnat siirtyivät noudattamaan liikekirjanpidon periaatteita soveltuvin osin vuoden 1997 alusta (KuntaL 365/1995, § 67). Tämä tarkoitti sitä, että kunnan talouden tasapainoa ruvettiin mittaamaan tuloslaskelmalla. Koska kirjanpituudistus tarkoitti mittarin valintaa, on tarpeen tarkastella kuntien kirjanpituudistuksen syitä ja perusteluita.

Kallio (2000) ja Näsi & Keurulainen (1999) ovat tutkineet kuntien kirjanpituudistusta ja sen syitä. Myös Myllyntaus (1995) perustelee, miksi kunta tarvitsee tuloslaskelman. Kallio (2000, 41) esittää niitä perusteluita, joita esitettiin liikekirjanpidon siirtymisestä; ”liikekirjanpito antaa oikeamman kuvan taloudesta, se osoittaa taloudellisen tuloksen ja rahoitustarpeen ja parantaa vertailtavuutta suhteessa muihin yksiköihin (toisin sanoen muihin kuntiin ja yrityksiin).” Lisäksi liikekirjanpidon käyttöönotto yhtenäistää ja selkeyttää kirjanpidon käytäntöjä eri kunnissa. Myllyntaus (1995, 233) mukaan varsinaisia tulorahoituksen riittävyyttä kuvaavia laskelmia ei yleisesti tehty, eikä

kunnan tulorahoituksen riittävyyttä ole koettu aikaisemmin erityisen relevantiksi kysymykseksi. Nämä samat perustelut tulevat esiin myös Myllyntauksen (2002, 121-125) tarkastelussa kunnan kirjanpidon tehtävistä, kun sovelletaan kirjanpitolakia. Myllyntauksen (2002, 121-122) mukaan kirjanpidon tehtävät voidaan jakaa yleiseen erilläänpitotehtävään 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).

Näsi & Keurulainen (1999, 31–40) tarkastelevat kriittisesti kuntien kirjanpituudistusta. Kirjanpituudistukselle ei heidän mukaansa nähty muuta vaihtoehtoa, sillä hallinnollista kirjanpitoa pidettiin aikansa eläneenä. Liikekirjanpidon kuviteltu paremmuus riitti uudistuksen perusteluksi. Uudistuksen jälkeensä jättämistä dokumenteista Näsi & Keurulainen (1999) päättelevät, että päätös kirjanpitolain piiriin ja liikelaskentaan siirtymisestä tehtiin kuntasektorilla ilmeisen vaivattomasti, nopeasti ja harvojen kunnallisen laskentatoimen eliittiä edustavien henkilöiden laatimien selvityksiin ja käsityskantoihin perustuen. (Näsi & Keurulainen 1999, 33–35).

Näsin & Keurulaisten (1999, 36) mukaan hallinnollinen kirjanpito koettiin kyvyttömäksi vastaamaan tämän päivän informaatiotarpeisiin. Myös lisääntyvä suuntaus organisoida kunnallisia toimintoja yhtiöiden kautta sekä kuntayhtymien määrän kasvu, joiden mukana konsernitaseen laatiminen tulee tarpeelliseksi, olivat syitä uudistukseen. Tuloslaskelman ja taseen tarvetta perusteltiin tilikauden tuloksen ja oman pääoman muutosten laskemisen sekä omavaraisuuden ja velkaantuneisuuden arvioinnin avulla. Lisäksi myös kuntien ja muiden talousyksiköiden välisen vertailun mahdollistuminen oli yksi peruste. (Näsi & Keurulainen 1999, 36.)

Taustalla voidaan nähdä myös 1990-luvun alun lama, jolloin Näsin & Keurulaisten (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 talousarvionkirjanpidon ja uuden liikekirjanpidon päätehtävät eroavat toisistaan. Kunnassa valvotaan talousarvion toteutumista, kun yrityksessä lasketaan jakokelpoista tulosta. Julkisen sektorin rahoituksen laskentatoimen tehtäväksi voidaan määrittää sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden turvaaminen (Näsi & Keurulainen 1999, 23). Alla olevassa kuviossa

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

	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
Tilinpäätöslaskelmat	Talousarvion toteutusvertailu	Tuloslaskelma Tase

Kuvio 8. Talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito (Näsi & Keurulainen 1999).

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).

3.1.1.2 Kansainvälinen kehitys

Suomessa 1990-luvulla tapahtunut kehitys, jossa julkinen sektori siirtyy liikekirjanpitoon, on yhtenevä kansainvälisen kehityksen kanssa (ks. esim. Tammi 2006, 59–60). Kansainvälisesti tarkasteltuna siirtymistä suoriteperusteiseen tilinpäätösraportointiin on perusteltu muun muassa tilivelvollisuuden nimissä.

Liikekirjanpidon soveltuvuudesta julkisen sektorin liiketoiminnallisille yksiköille on olemassa laaja hyväksyntä (Wall 1993, 8). 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.)

Robison (1998a, 21) toteaa: ”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.”

Suoriteperusteisen liikelaskennan hyötyjä julkisella sektorilla on listattu seuraavasti (Wall 1993):

- Antaa pohjan tilivelvollisuuden todentamiselle
- Antaa mahdollisuuden markkinamekanismien suuremmalle hyödyntämiselle
- Antaa mahdollisuuden resurssien tehokkaammalle ja vaikuttavammalle käytölle
- Parantaa tilivelvollisuutta
- Antaa pidemmän tähtäimen fokuksen hallinnollisten ja johdon päätösten vaikutusten seuraamiseen.

(Ks. lisää Wall 1993, 11–12.)

Robinson (2000, 8) näkee muutoksen positiivisena kehityksenä, jolla on sekä finanssipoliittisia että johtamisen hyötyjä. Robinson (1998a, 21) huomauttaa, että julkisen sektorin suoriteperusteiseen liikekirjanpitoon siirtyminen voi tarjota välineen taloudellisen kestävyuden (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 liikelaskenta 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.)

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

Julkisen sektorin siirtyminen liikelaskennan soveltamiseen voidaan nähdä myös julkisella sektorilla syntyneenä laskentainnovaationa. 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 the implementation barriers module” (Lüder 1992, 109). (Ks. Lisää Lüderin kontingenssimallista Lüder 1992, ks. myös Lüder 1994.)

3.1.2 Mittauskontekstin määrittelyä

Liikekirjanpito määritellään usein sen keskeisten olettamusten, käsitteiden, periaatteiden ja menettelytapojen avulla (Näsi & Keurulainen 1999, 24). Nämä keskeiset teoreettiset oletukset määrittelevät muun muassa talousyksikön, eli entiteetin, jossa liikekirjanpitoa sovelletaan. Seuraavassa tarkastellaan liikekirjanpidon keskeisiä teoreettisia oletuksia, joista ensin käsitellään entiteettiä, koska se on tutkimuksen kannalta olennaisin. Muita teoreettisia oletuksia tarkastellaan sen jälkeen lyhyesti.

3.1.2.1 Entiteetin käsite

Entiteetin käsitettä on tarkasteltu usein laskentatoimen teoreettisen viitekehyksen ja siihen liittyvien peruseriaatteiden yhteydessä. Termi entiteetti voidaan kääntää laskenta- tai talousyksiköksi. Entiteetti-terminiin kuitenkin liittyy kiinteästi ymmärrys, että kyseessä on yksi rajattu kokonaisuus, jota yksikkö-suomennus ei välttämättä välitä eteenpäin. Näin ollen tässä tutkimuksessa käytetään termiä entiteetti. Entiteettiin voidaan viitata englanninkielisillä termeillä ”reporting entity”, ”economic entity” ja ”accounting entity”.

Järvinen & al. (2000, 56) toteavat, että kirjanpitoa pitävä talousyksikkö muodostaa erillisen kokonaisuuden (entity), jonka liiketapahtumia tarkastellaan erillään sen rahoittajien ja muiden sidosryhmien toiminnasta. Tästä ilmenee entiteetin keskeinen ominaisuus; erillisuus.

Laskenta-ajattelun, erityisesti rahoituksen laskentatoimen, peruseriaatteita määriteltäessä, määritellään käsitteenä myös entiteetti (ks. Bierman & Drebin 1970, 10; Harvey & Kerr 1978, 16 tai Walgenbach 1982, 11; Deegan 2001, 139–141). Laskentatoimen oppikirjoissa entiteetti määritellään seuraavanlaisesti:

“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 & al. 1982, 11.)

Bierman & Drebin (1970, 10) 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.”

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

Amerikkalaisen Federal Accounting Standards Advisory Boardin, eli Fasab:n (1995, kohdat 9-10) mukaan perussy entiteetin määrittelemiselle on se, että voidaan taata, että tiedon käyttäjät saavat käytettäväkseen kaiken sen informaation, joka on relevanttia laskentatoimen yksikölle käytettävien kustannusten ja ajan puitteissa. Selkeästi määritellyt laskentatoimen yksiköt tarjoavat käyttäjille selkeän käsityksen siitä, mitä yksikkö kattaa. Se auttaa jäsentämään, mikä on laskentatoimen raporteille relevanttia ja mikä epärelevanttia informaatiota. (Ks. lisää Fasab 1995 kohdat 9-10.)

Jotta talousyksikköä voidaan pitää ”reporting entitynä”, sen pitää täyttää seuraavat ehdot (Fasab 1995, kohta 29): ”

- 1) On olemassa johto, joka on vastuussa resurssien kontrolloimisesta ja levittämisestä, tuotosten ja tulosten tuottamisesta, budjetin tai sen osan toimeenpanosta ja on tilivelvollinen entityn tuloksellisuudesta (performance).

- 2) Entityn laajuus on sellainen, että laskentatoimen raportit antavat merkittävän kuvauksen toiminnasta ja taloudellisesta/rahoituksellisesta tilanteesta.
- 3) Laskentatoimen raporteille löytyy todennäköisiä käyttäjiä, jotka ovat kiinnostuneita ja voisivat käyttää raporttien tietoa resurssien allokointi- ja muussa päätöksenteossa sekä entityn resurssien käytön arvioinnissa.”

Australian Statement of Accounting Concepts (SAC 1) määrittelee entiteetin seuraavasti (kohta 6):
” ’Economic entity’ tarkoittaa entiteettien ryhmää, jotka muodostavat kontrolloivan entiteetin ja yksi tai useampi kontrolloitu entiteetti toimii yhteistyössä saavuttaakseen tavoitteet, jotka ovat yhtenevät kontrolloivan entiteetin tavoitteiden kanssa. ’Entity’ tarkoittaa mitä tahansa oikeudellista, hallinnollista tai luottamuksenvaraista järjestelyä, organisatorista rakennetta tai muuta tahoja (sis. yksittäisen henkilön), joka vastaa niukkojen resurssien järjestämisestä/allokoinnista tavoitteiden saavuttamiseksi.”

SAC 1 (kohta 10) tarkastelee raportoivan entiteetin käsitettä kahdelta kannalta: 1) oikeudellinen aspekti ja 2) tilivelvollisuuden aspekti. Oikeudellisella näkökulmalla viitataan lähinnä laissa määrättyyn kirjanpitoyksiköiden raportointivelvollisuuteen. Tilivelvollisuusnäkökulma on ollut enemmän julkisella sektorilla tarkastelun kohteena, vaaleilla valittujen luottamushenkilöiden ja nimitettyjen virkamiesten tilivelvollisuuden nimissä.

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).

Huomattavaa 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 joku muu) (SAC 1, kohta 12). Se on organisaatioyksikkö, jonka liiketapahtumista pidetään kirjaa ja jonka tilinpäätös raportoidaan (ks. myös Näsi & Keurulainen 1999, 25).

SAC1 määrittelee ”reporting entityn” seuraavasti (kohta 40): ”Raportoivia yksiköitä ovat kaikki ne yksiköt, joiden osalta on kohtuullista olettaa olemassa olevan laskentatoimen raporteista riippuvaisia käyttäjiä sen informaation saamiseksi, että niukkojen resurssien allokointipäätöksiä voidaan tehdä ja arvioida.”

Entiteettiteoreettisen näkemyksen (entity view) vastakkaisena näkemyksenä voidaan pitää yrityksen määrittelemistä omistajan näkökulmasta (proprietary view). (Revsine & al. 2004, 822.) Entiteettinäkökulmasta yritys määritellään kuviossa yhdeksän.

$$\underbrace{\text{Varat}}_{\text{Rahan käyttö}} = \underbrace{\text{Vastuut} + \text{Omistajan sijoittama pääoma}}_{\text{Rahan lähteet}}$$

Kuvio 9. Entiteettinäkemys (Revsine & al. 2004).

Tämä 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/pääoma on lähtöisin, on toissijaista. Omistajanäkemyksessä yritys määritellään kuviossa 10 kuvatulla tavalla.

$$\underbrace{\text{Varat} - \text{Vastuut}}_{\text{Pääoman nettokäyttö}} = \underbrace{\text{Omistajan sijoittama pääoma}}_{\text{Omistajan pääoma}}$$

Kuvio 10. Omistajanäkemys (Revsine & al. 2004).

Omistajanäkemyksessä erotetaan omistajan sijoittama pääoma; yritys ja omistaja nähdään erottamattomina – yritys on omistajan pääomasijoitus tai nettovarallisuutta.

3.1.2.2 Kunta talouSENTITEETTINÄ

Entiteetin määrittelemine ei ole täysin selvää markkinasektorilla. Vaikeuksia saattaa syntyä erityisesti silloin, kun kokonaisuuden juridiset ja määräysvaltaan perustuvat rajat eivät ole yhteneväiset, esimerkiksi konserni (Järvinen & al. 2000, 56). Näsi & Keurulainen (1999, 24) huomauttavat, että laskentatoimen yksiköiden (entiteettien) määrittäminen julkisessa hallinnossa ei ole myöskään yksiselitteinen asia.

Näsi & Keurulainen (1999, 26) myös toteavat, 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 sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden tai tilikausien välisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta, raportointi juuri kuntakokonaisuuden tasolla lienee tarkoituksenmukaista.” Suomen kuntasektorin kirjanpidossa on tehty se ratkaisu, että peruskunta on raportoiva entiteetti, samoin kuntakonserni ainakin konsernitaseen muodossa (Näsi & Keurulainen 1999, 25).

Kun kuntaa tarkastellaan talousyksikkönä, voidaan tätä pitää kunnan eräänlaisena määritelmänä (mittausympäristö). Tällöin on tarpeen tarkentaa, mitä kunnalla tässä yhteydessä tarkoitetaan ja mitä siihen kuuluu. Kunta talousyksikkönä muodostaa rahoituksellisen kokonaisuuden, jonka liiketapahtumista pidetään kirjaa ja jonka tilinpäätös raportoidaan. Tällöin kunta on laskentatoimen yksikkö. Tähän määritelmään eivät silloin sisälly kunnan asukkaat tai sen fyysinen sijainti ja rajat.

Kuntataloudessa kunta täyttää ”reporting entity” -käsitteen tunnusmerkit: on olemassa kunnanvaltuusto, joka on vastuussa resurssien allokoinnista, tulosten saavuttamisesta, budjetista ja sen toimeenpanosta sekä on tilivelvollinen kuntalaisille kunnan verovarojen tuloksellisesta käytöstä. Lisäksi laskentatoimen raporteille löytyy todennäköisiä käyttäjiä (kuntalaiset ja muut kunnan sidosryhmät), joiden tulisi saada raporteista riittävän kuvauksen toiminnasta ja kunnan taloudellisesta tilanteesta.

Hallipelto & Kataja (1980, 21) kirjoittavat, että yleensä talousyksiköllä tarkoitetaan tavoitteellista organisaatiota, joka harjoittaa tuotantotoimintaa ja muodostaa rahoituksellisen kokonaisuuden. Kunnan Hallipelto & Kataja (1980, 23) määrittävät entiteettinä seuraavasti: ”Kunta on tavoitteellinen julkisoikeudellinen organisaatio, joka harjoittaa tuotantotoimintaa (laajasti ymmärrettynä) ja muodostaa rahoituksellisen kokonaisuuden.”

Näsi & Keurulainen (1999, 26) kritisoivat entiteetin määrittelyn vähäisyyttä kunnan kirjanpitouudistuksen yhteydessä, heidän mielestään koko entiteetikysymykseen ei ole kiinnitetty ollenkaan huomiota, vaan sitä on pidetty ongelmattomana, vaikka kunta muodostaa monitasoisen ja -kerroksisen kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteetin.

3.1.2.3 Muita laskenta-ajattelun keskeisiä oletuksia

Muita laskenta-ajattelun keskeisiä oletuksia ovat 1) oletus liiketoiminnan jatkuvuudesta, 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, 6) oletus tilinpäätösraportoinnin säännöllisyydestä ja 7) oletus realisointi- ja tulomenon kohdalle -periaatteiden noudattamisesta. (Deegan 2001, 139–158, ks. lisää myös Järvinen & al. 2000, 56–62.)

Liikelaskennan soveltamisessa julkiselle sektorille, huomiota on saanut meno tulon kohdalle -periaate (matching principle). Tuloksen laskemiseksi asetetaan vastakkain tilikauden tuotot ja kulut. Julkiselle sektorille ei sovi kyseinen periaate, johtuen menojen ja tulojen vastikkeettomuudesta. Periaatetta on vielä täsmennetty siten, että tilikauden tuottoja vasten kirjataan myös 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 hyödyn kohdalle -periaatteesta (Näsi & Keurulainen 1999, 37)⁴. Myös oletus rahassa mitattavuudesta on julkisen sektorin kannalta mielenkiintoinen.

3.1.3 Tilinpäätös kuntaentiteetin mittausjärjestelmänä

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

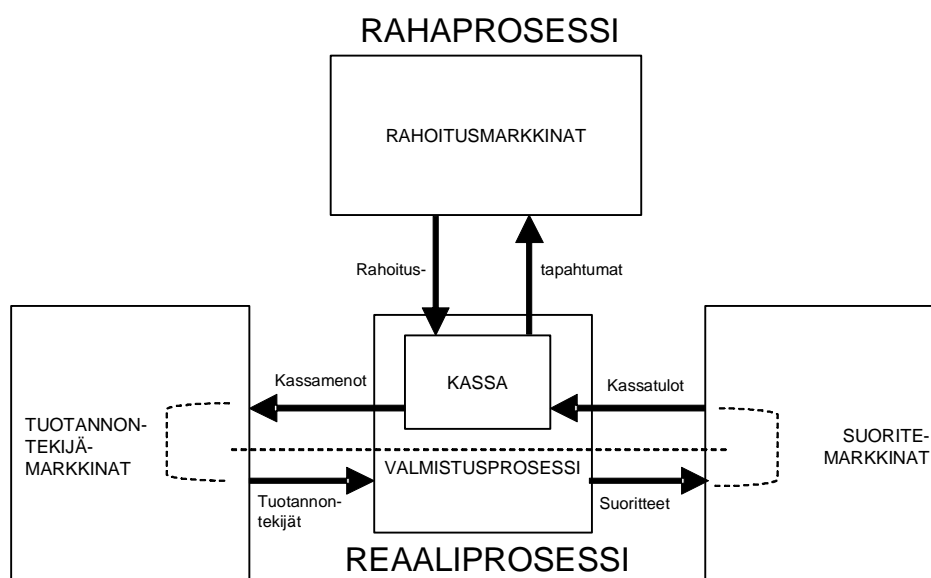
Tuloslaskelman tehtävänä on kuvata, miten tilikauden tulos on muodostunut. Tase taas kuvaa tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa. Liitetiedot täydentävät tuloslaskelman ja taseen antamaa kuvaa tilikauden tuloksen muodostumisesta ja tilinpäätöspäivän taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksessa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006.)

⁴ Kuntasektorilla puhutaan myös meno tuotannontekijän käytön kohdalle -periaatteesta, ks. Näsi & Keurulainen 1999, 37.

Kunta käyttää soveltuvin osin kirjanpitoa, joka on suunniteltu markkinasektorille. Koska liikekirjanpito on markkinasektorilla omassa ympäristössään, tutustutaan ensin yrityksen talousprosessiin. Näin voidaan tarkastella liikekirjanpidon soveltamista kuntasektorille.

3.1.3.1 Kunnan talousprosessi

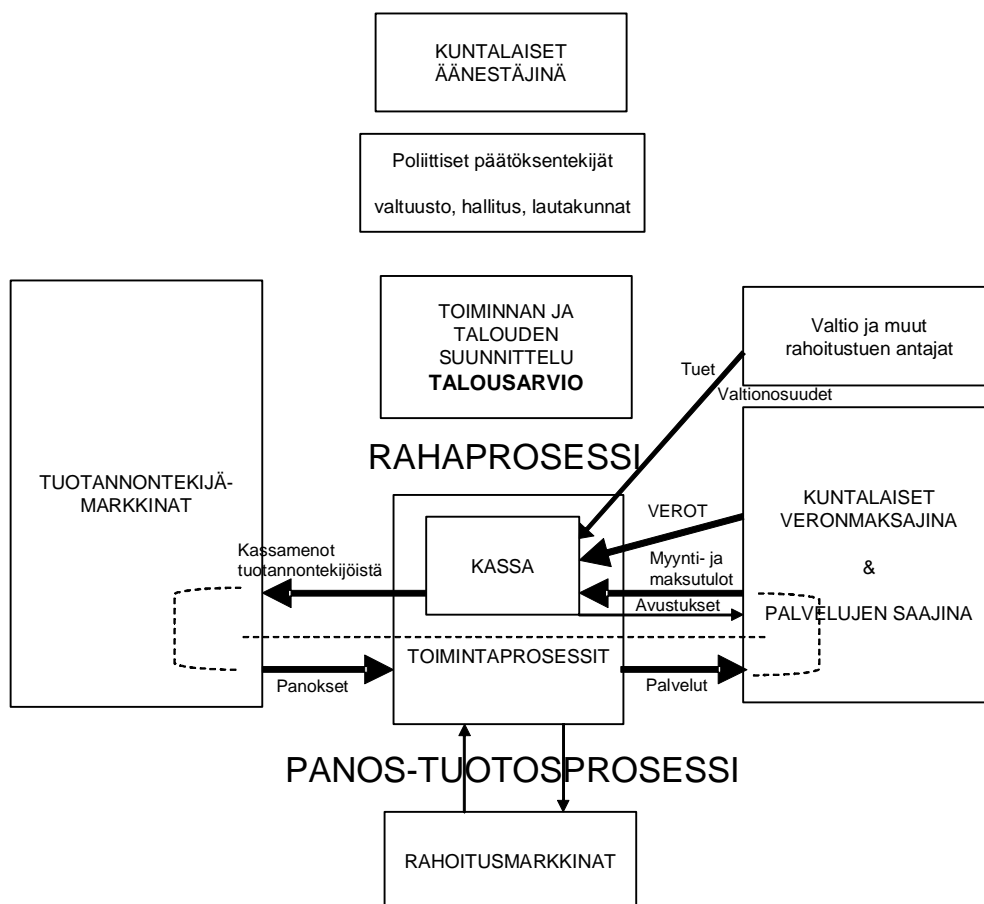
Yrityksen talousprosessia voidaan kutsua myös pääoman kiertokulkaavioksi (ks. esim. Arto 1968, 23 tai Honko 1969, 31–33) tai yrityksen synteettiseksi määritelmäksi (Lehtovuori 1972, 19–22). Yritys toimii kolmilla markkinoilla; tuotannontekijä-, rahoitus- ja suoritemarkkinoilla. Yrityksen talousprosessi jakautuu reaali- ja rahaprosesseihin, jotka ovat toistensa peilikuvia. Pääomankiertokulkaavio ei korosta ihmisiä kuin tuotannontekijöinä.



Kuvio 11. Yrityksen talousprosessi (ks. esim. Leppiniemi 2007).

Reaaliprosessissa liiketapahtuma syntyy yrityksen vastaanottaessa tuotannontekijöitä, kuten rakennuksia, koneita, raaka-aineita, työpanoksia ja vuokrauspalveluja, tai luovuttaessa suoritteita, tavaroita ja palveluja (Leppiniemi 2007).

Yrityksellä rahaprosessi on menojen ja tulojen osalta reaali-prosessin peilikuva. Siinä tuotannontekijämarkkinoilta tullutta reaalivirtaa vastaa yrityksen kassasta maksettu rahavirta ja vastaavasti suoritemarkkinoille suuntautuvaa reaalivirtaa yrityksen kassaan tullut rahavirta. (Leppiniemi 2007.)



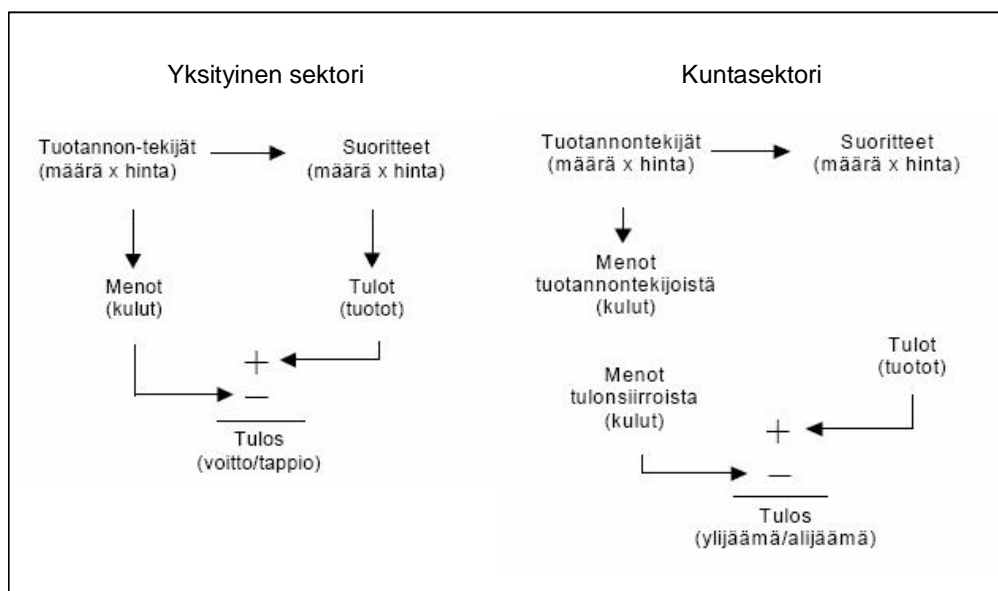
Kuvio 12. Kunnan talousprosessi (ks. Näsi & Keurulainen 1999 ja myös Meklin & Näsi 1994).

Kunnan ja yrityksen talousprosessin välillä on olemassa eroja ja yhtymäkohtia. Hallipelto & Kataja (1980, 29) tarkastelevat näitä yhtymäkohtia ja eroja kolmessa ryhmässä: ”1) Toiminnan tavoitteisiin liittyvät, 2) itse toimintaan liittyvät sekä 3) toimintaympäristöön liittyvät.”

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 liiketaloudellista kannattavuuden käsitettä ei kuntaan voida liittää. Hallipellon & Katajan (1980, 30) mukaan sen sijaan voidaan tarkastella sosiaalisen kannattavuuden käsitettä, jossa 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 liity reaali prosessiin suoranaisesti. Tilinpäätöksen kannalta on suuri merkitys tällä tulojen, menojen ja reaali prosessin yhteydellä. Yrityksellä tulojen ja menojen yhteys reaali prosessiin, suoritteeseen ja resursseihin on olemassa. Kunnassa menot johtuvat pääasiassa resurssien hankkimisesta ja suoritteiden valmistamisesta, mutta tulot kerätään veroina, jolloin niitä ei voi kytkeä suoritekohtaisesti (kuvi 13).



Kuvio 13. Reaali prosessin ja tulojen ja menojen yhteydestä (Meklin 2000).

Entiteettitarkastelussa huomio kiinnitetään rahaprosessiin, jota mittaamalla saadaan tietoa reaali prosessista. Koska kunnan reaali prosessin ja rahaprosessin väliltä puuttuu yhteys suurimmalta osalta, ei välttämättä saadakaan olennaista tietoa reaali prosessista. Rahaprosessiin eivät heijastu myöskään kunnan menestyminen, reaaliisten tavoitteiden saavuttaminen tai reaali prosessin kannattavuus (Näsi & Keurulainen 1999, 47). Näin ollen entiteettitarkastelussa jää kunnan osalta reaali prosessi kokonaan huomioimatta.

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. Kunnanvaltuusto päättävänä elimenä voidaan nähdä olevan 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 kvasimarkkinoina (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 siirtää toimintaansa paikasta toiseen yrityksen tavoin. Lisäksi kunnan talousarvio on keskeisellä sijalla toiminnan ja talouden johtamisessa. (Ks. myös Hallipelto & Kataja 1980, 30–31.)

3.1.3.2 Kunnan tilinpäätös

Tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Jotta tällainen kuva todella syntyisi, kirjausten on oltava oikeita ja riittäviä niin tilikauden aikaisessa juoksevassa kirjanpidossa kuin tilinpäätöstä laadittaessakin. (Leppiniemi & Leppiniemi 2007.)

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 2006) Tilinpäätökset kehitettiin aikoinaan helpottamaan yritysten rahatilanteen seuranta (Sjöstedt & Leskinen 2001, 9).

Kirjanpidon keskeinen tehtävä on tuloksenlaskentatehtävä, joka toteutetaan laatimalla tilikausittain tilinpäätös. Muita kirjanpidon tehtäviä ovat erilläänpito- ja hyväksikäyttötehtävä. Erilläänpito- ja hyväksikäyttötehtävää kirjanpito toteuttaa pitäessään talousyksikön tulot, menot, omaisuuden ja velat erillään muiden talousyksikköjen 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).⁵

⁵ Myllyntaus (2002, 121-125) jakaa kunnan kirjanpidon tehtävät erilläänpito- ja informaatiotehtäviin, näitä on käsitelty luvussa 4.1.1.1.

Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot (oikea ja riittävä kuva⁶) kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tietojen oikeellisuus ja riittävyys koskee tilikauden tuloksen muodostumista ja tilinpäätöspäivän rahoitusasemaa (kirjanpitolaki 1997/1336 3§). 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 2006).

Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kuntalain (1999/365) taloutta koskevissa säännöksissä. Kuntalain 67 §:n mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä säädetään myös, soveltuvin osin, kirjanpitolaissa. Tämä muutos tuli voimaan vuoden 1997 alussa.

Hallituksen esityksen (157/1999) kuntalain 65 §:n muuttamiseksi mukaan kunnan kirjanpidon yleisenä tehtävänä on tuottaa tieto siitä, ovatko kunnan tulot ja menot pitkällä aikavälillä ja toisaalta tilikaudelle kohdistetut kulut ja tuotot tasapainossa. Tasapainon keskeiset välineet ovat tilinpäätöksen tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma (HE 157/1999).

Kunnat eivät tavoittele, eivätkä jaa voittoa samalla tavalla kuin markkinarahoitteen sektorin 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. Se, mitä se tarkoittaa kunnan talouden kannalta on hyvin toisenlainen kuin yrityksen voitto tai tappio. Kilpiö (1956, 442) toteaaakin, että kunnan kirjanpidon tehtävä ja tarkoitus kunnan taloudessa eli kunnan oma kirjapitotarve, on tehdä mahdolliseksi taloudenhoidon valvonta ja helpottaa sitä ja siinä tarkoituksessa 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, 443).

⁶ ”True and fair view” -käsitteen suomentamisesta käytiin aikanaan kiivasta keskustelua, ks. esim. Riistama 1996 ja Ekholm & Troberg 1995.

3.1.3.3 Tuloslaskelma kuntaentiteetin tasapainomittarina

Liikekirjanpidon ensisijainen tehtävä on tuloksen laskeminen. 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 kunnan säännöllisestä juoksevasta toiminnasta aiheutuneita menoja ja tuloja kuvaavat erät. 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. Alla kuviossa 14 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 14. Kunnan tasapainomittari.

Tuloslaskelman viimeisellä rivillä kuvataan tilikauden tuloista ja menoista laskettua tilikauden yli- tai alijäämää. Koska kunnan, entiteettinäkään, tavoitteena ei ole voiton (ylijäämän) tavoittelu, tuloslaskelma osoittaa tasapainoa, kun vuosikate vastaa poistoja (Suomen kuntaliitto 2001, 18). Tällöin kuntaentiteetin tulorahoitusta pidetään riittävänä. Myös Myllyntaus (1995, 235) pitää tulorahoituksen riittävyyden selviämistä tuloslaskelmasta yksiselitteisenä.

Myllyntaus (1995, 234) toteaa, että alijäämäinen tilikauden tulos osoittaa, ettei tulonmuodostus ole riittävä tuotantovälineistön kunnossa pitämiseen. Ylijäämäinen tulos taas antaa aiheen kysyä, ovatko veroperusteet ja maksut tuotantokustannuksiin nähden ylimitoitettut. Kuitenkin Myllyntaus (1995, 234) myöntää, että käyttöomaisuuden poistot ovat tuloslaskelman joustokohta; ”tilikauden tulosta voidaan järjestellä tekemällä suurempia tai pienempiä poistoja kuin käyttöomaisuusesineen taloudellinen pitoaika edellyttää.” Näitä tuloslaskelman ja tilinpäätöksen tulkintaan liittyviä asioita tarkastellaan seikkaperäisemmin luvussa neljä.

3.1.3.4 Rahoituslaskelma kuntaentiteetin mittarina

Rahoituslaskelman tarkoituksena on antaa tilinpäätöksen käyttäjille informaatiota sen arvioimiseksi, miten yritys on aikaansaanut rahavirtaa ja miten se on käyttänyt kerryttämänsä rahavirran. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006)

Kunnan toiminnan rahoitusta kuvataan rahoituslaskelmassa. 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 rahoituksellisesti katettu 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 (koskevat lähinnä kuntayhtymiä). Rahoituslaskelmassa esitetään eriteltyinä kokonaistalouden kannalta olennaiset erät. (Suomen kuntaliitto 2006a, 5.)

Rahoituslaskelmassa osoitetaan, miten investoinnit, sijoitukset ja lainanlyhennykset, tulorahoituksen lisäksi, rahoitetaan. 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.)

3.1.3.5 Tase kuntaentiteetin mittarina

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 1997/1336 3 §). Taseen roolia vahvistaa Kirjanpitolain 3 §:n vaatimus siitä, että tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot sekä yrityksen tuloksesta että sen taloudellisesta asemasta (Leppiniemi & Leppiniemi 2007). Oikeiden ja riittävien tietojen antamista varten ovat tarpeelliset lisätiedot ilmoitettava liitetiedoissa (Suomen kuntaliitto 2006b, 5).

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, rahoitusarvopaperit ja rahat. 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 2006.) Kunnan tasekaava on vastaava kuin yrityksen.

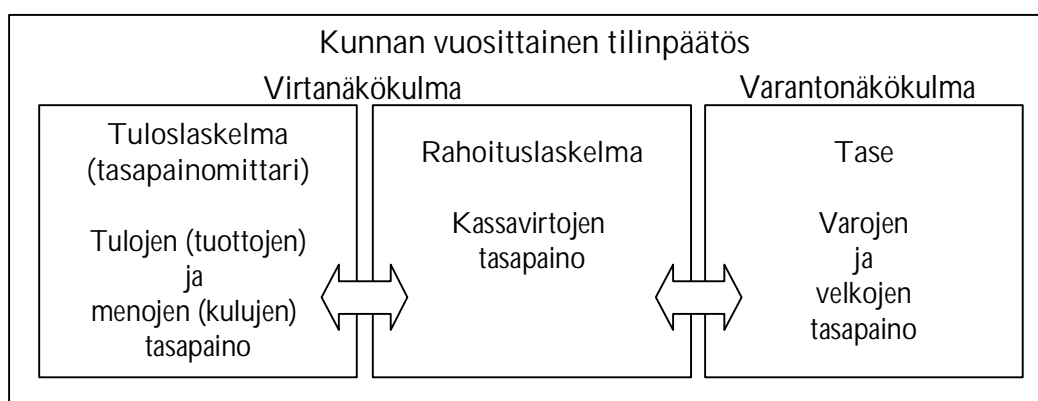
3.1.4 Kuntaentiteetin tasapaino

Kunnan talouden tasapainolla voidaan tarkoittaa rahatalouden (menot ja tulot) tai reaalitalouden (toiminta) tasapainoa. Rahataloudessa voidaan tasapainolla viitata kaikkien tulojen ja menojen tasapainoon tai jaksotettujen tulojen ja menojen tasapainoon, joka selviää tuloslaskelmasta. Tasapainolla voidaan tarkoittaa myös rahoitusvarallisuuden tasapainoa tai sillä voidaan viitata myös kassavirtojen tasapainoon.

Tässä tutkimuksessa kuntaentiteetin tasapainolla tarkoitetaan kunnan kirjanpidon pohjalta laadittavan tilinpäätöksen laskelmien osoittamaa tasapainoa. Kuntaentiteetin tasapainolla tarkoitetaan siis rahaprosessin tasapainoja, sillä kirjanpidolla kuvataan juuri rahaprosessia. Mitatulla kuntaentiteetin taas tarkoitetaan tasapainomittarin osoittamaa tasapainoa, eli tuloslaskelman osoittamaa tasapainoa.

Rahaprosessin puolella talouden tasapainoa voidaan tarkastella joko varanto- tai virtanäkökulmasta. Varantonäkökulmasta tasapainolla tarkoitetaan rahavarantojen, eli varojen ja velkojen tasapainoa (välistä suhdetta). (Ks. myös Meklin & al. 2005, 175.)

Virtanäkökulmasta tasapainolla tarkoitetaan joko tulojen (tuottojen) ja menojen (kulujen) tasapainoa tai kassavirtojen tasapainoa. Koska tulojen ja menojen tasapaino on tässä tutkimuksessa mitattua kuntaentiteetin tasapainoa, jota tarkastellaan seuraavassa luvussa, voidaan se tässä jättää vähemmälle huomiolle. Kassavirtojen tasapainolla tarkoitetaan tasapainoa kassaan maksujen ja kassasta maksujen välillä.



Kuvio 15. Kuntaentiteetin tasapaino.

Kuntaentiteetin tasapaino muodostuu siis kolmen tilinpäätöslaskelman osoittamista tasapainoista. Voidaan sanoa, että se sisältää kolme tasapainoa, jotka voivat myös erota toisistaan. Saattaa olla,

että esimerkiksi tuloslaskelma (mitattu kuntaentiteetin tasapaino) näyttää epätasapainoa, kun varojen ja velkojen suhteen kuntaentiteetin tasapaino on kunnossa.

3.1.4.1 Mitattu kuntaentiteetin tasapaino

Mitatulla kuntaentiteetin tasapainolla tarkoitetaan tasapainoa, jota tasapainomittari (tuloslaskelma) osoittaa. Mitatussa kuntaentiteetin tasapainossa tuloslaskelman erät kuvaavat niitä tekijöitä, joista tasapaino muodostuu (tuloslaskelman erät, ks. kuvio 14).

Tasapainomittarin tulokseksi voidaan saada ylijäämää, nolla tai alijäämää. Kuntaentiteetin tavoitteena ei ole tuottaa voittoa, eikä myöskään tappiota. Tässä mielessä kuntaentiteetin tasapainomittarin tulisi näyttää nollaa. Alijäämä on viite mitatun kuntaentiteetin tasapainon puuttumisesta, samoin kuin ylijäämäkin.

3.1.4.2 Mitatun kuntaentiteetin tasapainon aikaperspektiivi

Kunnan tuloksenlaskenta tapahtuu tilikausittain (kalenterivuosi). Tällöin tuloslaskelman perusteella tehtävät päätelmät koskevat edellistä tilikautta. Aikaperspektiivi on siis yhden vuoden mittainen.

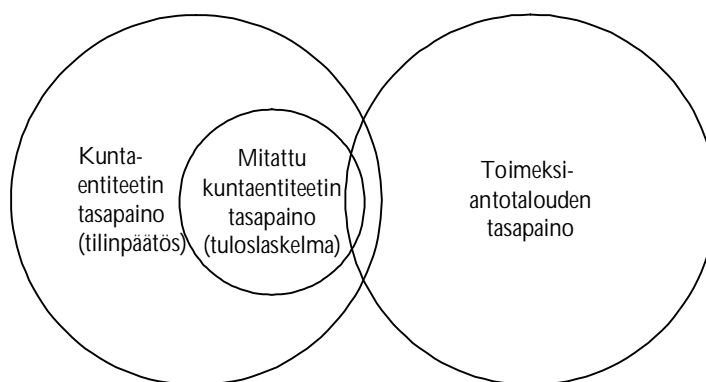
Tilinpäätöslaskelmat suuntautuvat menneisyyden selvittämiseen, miten rahoja on käytetty, miten niitä on hankittu. Tässä mielessä myös mitattua kuntaentiteetin tasapainoa osoittava tuloslaskelma on selvitys menneestä vuodesta. Toimeksiantotaloudellisesta näkökulmasta tasapainon määrittelemisen kohdistuu menneisyyden lisäksi myös tulevaan. Kuntia velvoittava alijäämän kattamismääräys toki edellyttää huomion kiinnittämistä tuleviin vuosiin, jolloin alijäämä tulisi kattaa.

Tilinpäätöstä laadittaessa kunnan on noudatettava yleisiä tilinpäätösperiaatteita (ks. luku 4.1.2), joista yksi on oletus toiminnan jatkuvuudesta (erityisesti käyttöomaisuuden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten arvostuksessa – poistot). Tuloslaskelmaa laadittaessa, siis kuntaentiteetin tasapainoa mitattaessa, toki pitää paikkansa oletus toiminnan jatkuvuudesta, mutta tämä ei varsinaisesti laajenna tasapainomittarin aikaperspektiiviä.

3.1.4.3 Kuntaentiteetin tasapainon, mitatun kuntaentiteetin tasapainon sekä toimeksiantotalouden tasapainon suhde

Tutkimuksen kohde on tasapainoilmiö kuntataloudessa. Tutkimuksessa kunnan talouden tasapainoa tarkastellaan kahdesta näkökulmasta; toimeksiantotalouden sekä kuntaentiteetin. Tasapainokäsitteiden selventämiseksi on syytä vertailla tutkimuksen eri tasapainokäsitteitä.

Tasapainoilmiön monitulkintaisuus ilmenee toimeksiantotaloudessa. Näin ollen tasapainokäsitteitä verrattaessa toimeksiantotalouden tasapainokäsite on laajin. Toimeksiantotalouden tasapainoon voidaan nähdä sisältyvän niin kuntaentiteetin tasapainon kuin myös mitatun kuntaentiteetin tasapainon tekijöitä. Mitattu kuntaentiteetin tasapaino on sisällöltään suppein. Alla oleva kuvio 16 kuvaa eri tasapainokäsitteiden suhteita toisiinsa.



Kuvio 16. Eri tasapainojen suhde toisiinsa.

Mielenkiintoista on, että eri tasapainojen välillä voi olla ristiriitaa. Ristiriita on mahdollinen, sillä mitatussa kuntaentiteetin tasapainossa tasapaino nähdään hyvin kapea-alaisesti, jolloin verrattaessa sitä toimeksiantotalouden tasapainoon, voidaan tulokseksi saada toisistaan eroavat tasapainot. Tässäkin on kyse tasapainon monitulkintaisuudesta.

3.2 Kunta toimeksiantotaloutena

Kunnan perusolemusta ja olemassaolon syytä analysoitaessa, todetaan usein, että kunta on toimeksiantotaloutta (ks. esim. Kilpiö 1956, 5-6 ja Hosiaisluoma 1969, 15–20). Tämä tarkoittaa sitä, että kunta on olemassa hoitaakseen saamaansa toimeksiantoa. Toimeksiantajat ovat veronmaksajat, joille kunta järjestää palveluja vero(nmaksajien)varoilla. Toimeksianto (se, mikä on annettu toimeksi, tehtävä, mandaatti) koskee siis palvelujen järjestämisestä. Se, mitkä palvelut tulevat kyseeseen, määräytyvät kahdella tavalla: laissa säädetyt sekä kunnan itse itselleen ottamat tehtävät (kunnan tehtävien kahdenlainen luonne, ks. lisää Sallinen 2005, 45–55⁷).

Kuntien tehtäviä voidaan tarkastella kolmesta näkökulmasta. Ensiksi kunnilla on *palvelutehtävä*, joka tarkoittaa julkisten palvelujen tuottamista ja järjestämistä. Toiseksi kunnilla on *viranomaistehtävä*. Kunnat ovat julkisia viranomaisia, jotka voivat käyttää julkista valtaa. Kunta esimerkiksi määrää tuloveroprosentin. Viranomaistehtävä tarkoittaa myös oikeusturvaa. Kolmanneksi kunnilla on *poliittinen tehtävä*, joka liittyy läheisesti palvelutehtävään. Poliittinen tehtävä tarkoittaa niiden eturistiriitojen sovittamista, jotka syntyvät, kun päätetään palvelun järjestämisestä (palvelun sijainti, kohderyhmä, rahoitusmuoto). (Oulasvirta & Brännkärr 2001, 9.) Valkama (2004, 81) tiivistää kunnan tehtävät seuraavasti: ”Kunnan on tarkoituksena toimia poliittisena foorumina, suorittaa viranomaistehtäviä ja järjestää kuntapalveluja.”

Toimeksiantotalouden yksikkö, tässä kunta, on se taho, joka suorittaa sille annetun tehtävän. Kun tarkastellaan kuntaa toimeksiantotaloutena, voidaan kunta nähdä kokonaisuutena, joka tarkoittaa kunnan asukkaita, sen fyysistä sijaintia ja rajoja, elinkeinorakennetta, työllisyyttä, demografista aluetta, kulttuuria, historiaa ja niin edelleen. 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.

Toimeksiantotalousyksikkö on voittoa tavoittelematon organisaatio (non-profit organisation). Voittoa tavoittelemattomalla organisaatiolla tarkoitetaan yksikköä, joka tavoitteena on tehtävien hoitaminen ilman kaupallista voiton tavoittelua (ks. lisää Tuomala 1997 ja Rosen 2001). Nonprofit-

⁷ Sallinen esittää myös uuden tehtävänjaon, kahtiajaon sijasta kunnan tehtävät jaetaan 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.

sektoriksi voidaan ymmärtää myös niin sanottu kolmas sektori, joka viittaa vapaaehtoistyötä tekeviin järjestöihin (ks. esim. Weisbrod 1988).

Kunnan määrittelyminen talousentiteetiksi, niin kuin tasapainon mittaamisessa tehdään, antaa kunnasta suppean kuvan. Kuten edellä mainitusta voidaan todeta, liittyy kuntaan paljon muuta kuin vain reaali- ja rahaprosessit.⁸

Toimeksi antamista voidaan analysoida teoreettisessa mielessä päämies-agenttisuhteena. Tällöin myös kuntalaiset-kuntasuhdetta voidaan analysoida päämies-agenttisuhteena. Seuraavassa esittelen lyhyesti päämies-agenttiteoriaa sekä sen soveltamista kuntasektorille.

3.2.1 Päämies-agenttiteoriasta

Päämies-agenttiteorialla tarkoitetaan kahden eri tahon välistä sopimusta, jossa toinen taho antaa toiselle taholle hoidettavaksi sovittavan tehtävän. Tehtävänantajaa nimitetään päämieheksi ja tehtävänsaajaa agentiksi. Eisenhardtin (1989) mukaan päämies-agenttiteoria on tärkeä, mutta kiistanalainen teoria; ”grand theory or great sham?” (Eisenhardt 1989, 57). Eisenhardt (1989, 58) määrittelee päämies-agenttiteorian seuraavasti: ”One party (the principal) delegates work to another (the agent), who performs that work.” Ross (1973, 134) on määritellyt päämies-agenttiteorian hieman eri sanoin: ”An agency relationship has arisen between two (or more) parties when one, designated as the agent, acts for, on behalf of, or as representative for the other, designated the principal, in a particular domain of decision problems.”

Päämies-agenttiteoriaa määriteltäessä olennaista on kahden tai useamman eri tahon välille syntynyt sopimus, toimeksianto, jolloin toinen osapuoli toimii toisen osapuolen puolesta. Analysoinnin kohde on juuri sopimus, joka määrittelee päämiehen ja agentin suhteen: ”The focus of the theory is on determining the most efficient contract governing the principal-agent relationship given” (Eisenhardt 1989, 58).

Valkama (2004, 40) toteaa, että sopimus on agenttisuhteen perusta, sillä sopimuksessa päämies ja agentti sopivat tavoitteista, joita päämies odottaa agentin saavan aikaan. Tarkemmista keinoista sopimukseen kirjattujen tavoitteiden saavuttamiseksi ei voida määritellä, koska se olisi liian

⁸ Tässä tutkimuksessa kunta määritellään teoreettisessa mielessä kolmella tavalla; talousentiteetiksi, toimeksiantotaloudeksi sekä organisaatioksi, jota tarkastellaan sidosryhmäajattelun avulla. Näistä määritelmistä esitetään tiivistelmä luvussa 4.2.1.2.

vaikeaa. Tätä voidaankin pitää päämies-agenttisuhteeseen liittyvien ongelmien keskeisenä lähtökohtana. (Valkama 2004, 40.)

Päämies-agenttiteoriaan liittyy kaksi ongelmaa, jotka liittyvät päämies-agenttisuhteisiin (Eisenhardt 1989, 58): ”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”. Eisenhardtin kuvaamat ongelmat ovat juuri niitä, jotka vaikuttivat 1960- ja 1970-luvuilla päämies-agenttiteorian kehittymiseen. Toki päämies-agenttiteorian juuret juontavat aiempaan, kannustimia (theory of incentives) on tutkittu taloustieteessä jo 1700-luvun lopulla (Laffont & Martimort 2002, 8, viittauksella Smith 1776).

Päämies-agenttiteoriaa voidaan soveltaa useisiin kaksi- tai useampitahoisiin toimeksiantosuhteisiin, joita on kaikkialla (Eisenhardt 1989, 58). ”The agency structure is applicable in a variety of settings, ranging from macrolevel issues, such as regulatory policy to microlevel dyad phenomena such as blame, impression management, lying, and other expressions of self-interest.” Myös Ross (1973, 134) toteaa, että päämies-agenttisuhteet ovat universaaleja; ”essentially all contractual arrangements, as between employer and employee or the state and the governed, for example, contain important elements of agency.” (Päämies-agenttiteoriasta lisää, ks. Laffont & Martimort 2002 ja Laffont 2003)

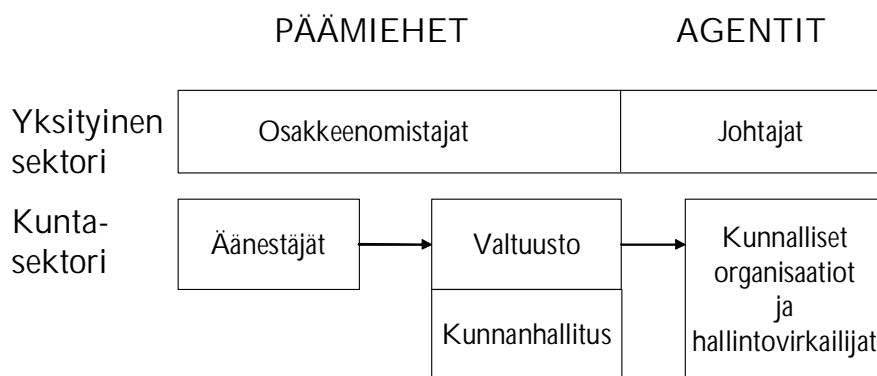
3.2.2 Toimeksiantotalous päämies-agenttiteorian valossa

Koska päämies-agenttisuhteet ovat universaaleja, myös kuntaa voidaan tarkastella kyseisen teorian valossa. Kyseessä on päämiehen antama toimeksianto, josta kunta agenttina huolehtii. Päämies-agenttiteoriaa julkiselle sektorille tilivelvollisuuden nimissä on soveltanut muiden muassa Mayston (1993), Oulasvirta (1994), Bowlin (1997), Seldenin & al. (1999), Meklin (2002), Valkama (2004) ja Kivistö (2006).

Päämies-agenttimallissa päämies on varojen omistaja, joiden päivittäisestä hallinnasta agentti vastaa (Mayston 1993, 68). Sovellettaessa päämies-agenttimallia julkiselle sektorille, on ensin määriteltävä, mikä, kuka tai ketkä ovat päämiehiä. Agentin määrittelemine on helpompaa: julkisella sektorilla agentti on kunta. Maystonin (1993, 76) mukaan päämies voidaan määritellä kolmella tavalla: 1) äänestäjät, 2) julkisten palvelujen käyttäjät tai 3) vapailla demokraattisilla vaaleilla valitut kansanedustajat. Mayston tarkastelee koko julkista sektoria päämies-agenttimallin avulla, eikä erityisesti kiinnitä huomiota kuntasektoriin. Tällöin päämiehinä nähdään kansanedustajat tai julkisten palvelujen käyttäjät. Mayston (1993, 77–79) analysoi kansanedustajien tilivelvollisuutta äänestäjilleen, tarkastellen äänestäjien äänestyspäätöksen syntymistä: äänestääkö puoluetta, puolueohjelmaa, yksittäistä poliitikkoa, ja niin edelleen. Koska koko julkinen sektori kuitenkin toimii samojen periaatteiden mukaisesti, voidaan Maystonin ajatuksia tarkastella myös kuntanäkökulmasta.

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, liikelaitostamisesta ja yksityistämistä. (Mayston 1993, 81.)

Selkeyttääkseen päämies-agenttiteorian soveltamista kunnallishallintoon Valkama (2004, 47) vertailee yksityisen sektorin ja kuntasektorin päämies-agenttisuhteita. Yksityisellä sektorilla päämiehet ovat osakkeenomistajia ja agentit johtajia. Monitasoinen kuntaorganisaatio taas itse asiassa koostuu kokonaisesta ketjusta päämies-agenttisuhteita (Valkama 2004, 47 viittauksella Dunleavy 1991). Tällöin ei tarvitse tehdä valintaa eri päämiesvaihtoehtojen suhteen.



Kuvio 17. Tulkinta päämies-agenttiasetelman eroista yksityisellä ja julkisella sektorilla (Valkama 2004, viittauksella OECD 1998 ja Estrin 1998).

3.3 Toimeksiantotalouden tasapainon määrittelyä

Kunta on olemassa kuntalaisten vuoksi. Kunnan itsehallinto perustuu kuntalaisten itsehallintoon (Suomen perustuslaki 731/1999 121§). Toimeksiantotalouden tasapainokin liittyy kuntalaisiin, sillä kuntalaiset ovat se syy, miksi toimeksiantotaloudessa tulisi olla tasapaino. Kuntalaiset ovat toiminnan kohde, joita varten palvelut tehdään. Kuntalaiset ovat myös viime kädessä toiminnan maksajia, kuntalaisten verovarot tulisivat riittää palveluihin. Jo vuoden 1934 kunnallislain 110 §:ssä määrätään, että niitä kunnan menoja varten, mihin varsinaiset tulot ja käytettävissä olevat pääomat eivät riitä, on lain määräämällä tavalla maksuunpantava veroja kuntalaisten maksettavaksi (Kilpiö 1956, 100). Kunta siis toimii verovaroin, joten sillä ei ole tarvetta ylijäämään. Ei ole mitään tarvetta kerätä enemmän veroja kuin palvelujen järjestäminen vaatii. Samassa mielessä ei ole myöskään syytä toimia alijäämäisesti.

Toimeksiantotalouden peruseriaate on, ettei se toimi omilla varoillaan. Kunnan tapauksessa kyseeseen tulevat verovarot. Toimeksiantotalousyksikkö ei kerää itselleen ominaisuutta kuin sen verran, jonka toimeksiannon hoitaminen vaatii. Täten toimeksiantotaloudessa taloudenhoitoon kuuluu tulojen ja menojen tasapaino. Se on toimeksiantotalouden peruseriaate johtuen toiminnan luonteesta (Myllyntaus 2002, 10). Toimeksiantotalouden tasapainoon liittyy aina kuntalaisten maksamien verojen ja maksujen sekä saamien palvelujen suhde.

Toimeksiantotalouden tasapaino tarkoittaa verojen/maksujen sekä niillä tuotettujen hyötyjen tasapainoa eri kuntalaisten näkökulmasta. Tässä tasapainoa tarkastellaan pitkittäis- ja poikittaisnäkökulmasta, tasapaino ikäryhmien sekä muuttajien välillä. Tasapainossa on siis kyse myös oikeudenmukaisuudesta. Esimerkiksi pitkittäistasapainossa kyse on sukupolvien välisestä oikeudenmukaisuudesta, joka yleisesti määritellään siten, ettei mikään sukupolvi saisi jättää tuleville sukupolville kohtuuttomia maksutaakkoja tai syödä edellisten sukupolvien kerryttämää varallisuutta ("the golden rule", Robinson 1998a, 31, ks. myös Robinson 1998b).

Oikeudenmukaisuutta voidaan siis tarkastella siitä näkökulmasta, kenen oikeudenmukaisuudesta on kyse. Näkökulmat voidaan esimerkiksi koota kolmeksi ryhmäksi, jotka ovat: 1) kunnan kantaväestön ja muuttajien välinen oikeudenmukaisuus ja 2) valtuustojen välinen oikeudenmukaisuus ja 3) sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus (ks. Meklin & al. 2005 ja Kärki & al. 2006). Tässä tutkimuksessa tarkastellaan oikeudenmukaisuutta sukupolvien välillä

(pitkittäinen näkökulma) ja muuttoliikkeessä, eli kantaväestön ja muuttajien välillä (poikittainen näkökulma), sillä nämä ovat kunnan talouden tasapainon kannalta olennaisimmat näkökulmat.

Kuntalaisten näkökulmasta toimeksiantotalouden tasapainoon liittyy myös kuntalaisten oikeus odottaa kunnan toiminnalta mahdollisimman hyvää vastiketta verovaraille (value for money). Tällöin toimeksiantotalouteen liittyy oleellisesti tärkeä ehto tasapainon saavuttamisesta: tehokkaasti. Kuntalaisilla on oikeus odottaa toiminnalta tuloksellisuutta eli palvelujen tuottamista mahdollisimman taloudellisesti (economy) ja vaikuttavasti (effectiveness).

Kunnan saamalla toimeksiannolla ei ole aikarajaa, sillä ei ole varsinaista alkua, eikä loppua. Myös kuntaa voidaan pitää kuolemattomana. Tämän vuoksi myös toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluu ajallinen ulottuvuus, joka viittaa edellä mainittuun ”jatkuvuuteen” tai ”ikuisuuteen”. Tähän paneudutaan tarkemmin luvussa 3.3.1.5.

Toimeksiantotalouden tasapainoa voidaan miettiä myös suhdannepolitiikan kannalta, jossa kansantalouden suhdanteita tasataan ylijäämäisin tai alijäämäisin budjetein. Tässä mielessä kunnat ovat liian pieniä yksiköitä harjoittamaan suhdannepolitiikkaa. Tällöin ei ylijäämään tai alijäämään ole suhdannepoliittista syytä. Suhdannepolitiikka onkin kansallisen tason työkalu. (Oulasvirta & Meklin 2002, 8.)

Kuntatalouden tasapainotilannetta on pohdittu aikaisemminkin. Meklin & al. (2005, 184) ovat määritelleet tasapainoisen talouden tunnusmerkkejä; ”1) kunta kykenee käyttötuloillaan kattamaan sellaisen käyttömenojen määrän, jolla voidaan tarjota riittävät palvelut kuntalaisille, 2) kunta kykenee lisäksi huolehtimaan palvelustrukturistaan korvaus- ja uusinvestoinnein ja 3) kunnalla on riittävä palvelujen tuotantokyvyn mahdollistava käyttöomaisuus, joka on rahoitettu suurimmaksi osaksi omalla pääomalla.” Myös von Martens (1999, 6) on kirjannut tasapainoisen kuntatalouden kriteerejä. Hänen mukaansa tasapainossa oleva kunta pystyy vastaamaan taloudellisista sitoumuksistaan (vakavaraisuus ja velkaantuneisuus). Näillä sitoumuksilla tarkoitetaan kunnan ottamia lainoja sekä vastuusitoumuksia. Tasapainoisen kunnan kapasiteetti säilyy pitkällä aikavälillä (vuosikatteen riittävyys). Tämä tarkoittaa, että kunnan talousarvio ja -suunnitelmat ovat tasapainossa. Kunnan maksuvalmius on tasapainossa riittävä, jolloin kunnalla on joka hetki käytettävissä riittävästi kassavaroja. Tällöin kassakriisiä ei synny. (von Martens 1999, 6.)

3.3.1 Toimeksiantotalouden tasapainon monitulkintaisuus

Toimeksiantotalouden tasapainon monitulkintaisuus ilmenee erilaisina ulottuvuuksina, jotka tasapainoon liittyvät. Toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluu olennaisesti oikeudenmukaisuus ja tasapainon saavuttaminen tehokkaasti. Lisäksi tasapainoilmiö sisältää ajallisen ulottuvuuden. Monitulkintaisuuden ulottuvuuksina nähdäänkin oikeudenmukaisuus, tehokkuus ja aika. Seuraavassa tarkastellaan ensin oikeudenmukaisuutta ja tehokkuutta, esitellään yleisesti käsitteet ja ulottuvuuksien kytkeytyminen toimeksiantotalouden tasapainoon. Tämän jälkeen tarkastellaan ajallista ulottuvuutta.

3.3.1.1 Oikeudenmukaisuuden käsite

Toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluvaa oikeudenmukaisuutta tarkastellaan pitkittäin (sukupolvet) ja poikittain (muuttajat ja kantaväestö). Ensin on kuitenkin syytä tarkentaa, mitä oikeudenmukaisuuden käsitteellä tarkoitetaan. Oikeudenmukaisuutta voidaan pitää tasapuolisuutena, yhdenvertaisuutena, tasa-arvona, tasavertaisuutena, samanarvoisuutena, reiluutena tai kaikkina näinä. Englanninkielessä oikeudenmukaisuuteen viitataan sanoilla ”equity”, ”equality”, ”justice”, ”fairness”, ”rightness” ja ”objectivity”. Oikeudenmukaisuutta tutkitaan niin sanotuissa oikeudenmukaisuusteorioissa, joista kussakin on omanlainen määritelmä siitä, mitä oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan (ks. esim. Nozick 1974, Rawls 1988, Tuomala 1997, Mill 2000, Sihvola 2003 ja Mäkinen 2004).⁹

⁹ *Rawlsin oikeudenmukaisuusteoria*

Oikeudenmukaisuusteorian (suom. 1988) kehittänyt yhteiskuntafilosofi John Rawls määrittelee oikeudenmukaisuuden reiluutena (*fairness, fair-play*). Rawlsin mukaan oikeudenmukaisia ovat sellaiset säännöt ja yhteiskunnalliset instituutiot, jotka rationaalinen yksilö valitsisi, tietämättään 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 se 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 asemassa olevien etua (niin sanottu differenssiperiaate). (Häyry & Häyry 1996, 203.)

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 ja huonoimmassa asemassa olevien pysyminen hengissä). Nozickin mukaan nämä mallit loukkaavat perustavia ihmisoikeuksia, koska ne mahdollistavat puuttumisen yksilöiden vapauteen ja omaisuuteen

Oikeudenmukaisuudessa on pohjimmiltaan kysymys hyötyjen ja haittojen tasapuolisesta jakamisesta. Oikeudenmukaisuusteema on laaja ilmiö, jonka käsittely kokonaisuudessaan ei ole tässä mahdollista, eikä edes tarpeellista. Oikeudenmukaisuus kuuluu tässä toimeksiantotalouden tasapainoon, joten on perusteltua tarkastella sitä talouden näkökulmasta. Myös itse tutkimus on taloustieteen alaan kuuluva, joten valintaa voidaan pitää luonnollisena.

Taloustieteessä oikeudenmukaisuutta tarkastellaan niukkojen hyödykkeiden jakokysymyksissä; mikä on niukkojen hyödykkeiden oikeudenmukainen jako. Oikeudenmukaisuusnäkökulmaa tarkastellaan hyvinvoinnin taloustieteessä, joka on utilitaristista poliittista filosofiaa ja taloustiedettä yhdistävä ja ainakin virallisesti taloudellisen oikeudenmukaisuuden ongelman selvittämiseen tähtäävä tutkimusohjelma. (Mäkinen 2004, 1.)

Perinteisesti julkistaloustieteessä oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella 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 saadaan aikaiseksi (taloudellisen kasvun pyrkimys, economic efficiency). Oikeudenmukaisuustavoite taas voidaan väljästi ymmärtää pyrkimykseksi tulojen ja varallisuuden tasaiseen jakautumiseen (distributive equity). Tässä tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmassa

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.)

Egalitaristinen oikeudenmukaisuus

Egalitaristinen oikeudenmukaisuus edellyttää yksilöiden yhdenmukaista kohtelua. Egalitarismi eli tasa-arvo-oppi näkee kaikki ihmisyyksilöt yhdenvertaisina ja ovat tämän perusteella oikeutettuja tarpeiden yhtäläiseen tyydytykseen. Egalitarismin mukaan ihmisyyksilöiden 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 liitetäänkin tulojen ja varallisuuden tasajakoon (Tuomala 1997, 56). Egalitarismissa kysytään, *mitkä tarpeet*, ei *kenen tarpeet*. Tavoitetilana on mahdollisimman monen suurin mahdollinen onnellisuus. (Häyry & Häyry 1996, 207.)

onkin kyse taloudellisen kasvun ja tulojen uudelleen jaon välisestä yhteydestä. Tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmassa on kuitenkin verrattava tulonjaontasauksesta aiheutuvia tehokkuustappioita saavutettaviin oikeudenmukaisuusvoittoihin. (Ilmakunnas 1999,10.)

Oikeudenmukaisuuteen liittyy aina henkilökohtaisia arvoasetelmia siitä, miten tulojen uudelleen jako tulisi tapahtua. Tämä tekee tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmasta haasteellisen. (Le Grand & al. 1976, 16.)

Tehokkuus-oikeudenmukaisuusasetelmassa 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 laajemmassa mittakaavassa voidaan puhua sosiaalisesta oikeudenmukaisuudesta (social justice) (Bailey 1995, 273¹⁰). Horisontaalisella oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että samassa asemassa olevia ihmisiä tulisi kohdella samalla tavalla, esimerkiksi verottamalla sama osuus samansuuruisista tuloista. Vertikaalisen oikeudenmukaisuuden mukaan verotaakan pitäisi jakautua oikeudenmukaisesti 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.)

Oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella myös alueellisesti, alueiden välisenä tasa-arvon toteutumisenä rikkaampien ja köyhempien alueiden välillä. Tätä oikeudenmukaisuutta on Suomessa hoidettu lähinnä kuntien valtionavuilla. (Laurila 1998, 42–43.)

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 on lyhyesti esitelty kyseisen teorian periaatteet. *Alueellisen erilaisuuden hyväksymisen periaate*, jonka mukaan julkisen sektorin päätöksenteko tulee hajauttaa, jos väestön preferenssit, tuotanto- ja muut olosuhteet poikkeavat toisistaan. *Hyötyjä- ja maksajajoukon vastaavuuden periaate*, joka tarkoittaa, että tietyllä alueella hyötyjät ovat myös ne, jotka maksavat hyötyjen kustannukset. *Keskitetyn tulonjaon periaate*, jonka mukaan tulojen uudelleenjaosta tulisi päättää korkealla hierarkiatasolla. *Alueellisen neutraalisuuden*

¹⁰ Bailey (2004, 20) määrittelee oikeudenmukaisuuden myös osana 4E:tä, joita tarkastellaan luvussa 3.3.1.3.

periaate, joka 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 tulotaserojen tasaus* taas edellyttää kuntien välisten tulotaserojen 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.)

3.3.1.2 Oikeudenmukaisuus toimeksiantotalouden tasapainossa

Toimeksiantotaloudessa tasapainoon liittyvää oikeudenmukaisuutta väestöryhmien välillä tarkastellaan tässä tutkimuksessa kahdesta näkökulmasta; sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus ja muuttajien ja kantaväestön välinen oikeudenmukaisuus. Nämä näkökulmat ovat olennaisimmat, sillä toimeksiantotalouden tasapaino ymmärretään hyötyjen ja uhrauksien suhteena nimenomaan kuntalaisen näkökulmasta. Näistä oikeudenmukaisuusnäkökulmista liittyy myös ajallinen ulottuvuus sukupolvien väliseen tarkasteluun.

Pitkittäistarkastelu; sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus

Sukupolvien välisellä oikeudenmukaisuudella tarkoitetaan sitä, että mikään sukupolvi ei saa kuluttaa tulevien sukupolvien varallisuutta. Kunta toimeksiantotaloutena toimii sen peruseriaatteen mukaan, että tuloilla voidaan kattaa menot. Tällöin voidaan ajatella myös sukupolvien oikeudenmukaisuuden toteutuvan, koska kunnan tulot ja menot ovat tasapainossa. Tässä tulot ja menot ymmärretään laajasti, sisältäen 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, ettei julkinen yhdyskunta koskaan kuole, eikä lakkaa olemasta, on sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta mielenkiintoinen. Tämän vuoksi kunnan taloudenhoidossa tulee pitää erityisesti huolta siitä, että toimeksiantotalouden

peruseriaate, tulojen ja menojen tasapaino toteutuu (ks. lisää esimerkiksi Toiviainen 1926,13 ja Hosiaisuus 1969, 46). ”Julkisen yhdiskunnan taloustoiminnassa otetaan huomioon toimenpiteiden vaikutus tulevina aikoina ja tulevien sukupolvien taloudenpitoon” (Kilpiö 1956, 17).

Rawls (1988, 166–171) tarkastelee myös sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden ongelmaa. Rawls pukee sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden ongelman kysymysmuotoon seuraavasti: kuinka pitkälle nykysukupolvi on velvollinen ottamaan huomioon jälkeläistensä vaateet sekä, jos antaa enemmän tuleville sukupolville kuin saa edellisiltä, onko se oikeudenmukaista. Rawls liittyy sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden toimeentulon vähimmäistasoon sekä investointien oikeaan tasoon, tällöin oikeudenmukaisuus nähdään säästämisen periaatteena. Rawls (1988, 169) kirjoittaa: ”Oikeudenmukaisuus ei vaadi, että aiemmat sukupolvet säästävät vain, jotta myöhemmillä sukupolvilla olisi enemmän varallisuutta. Säästämistä vaaditaan, jotta oikeudenmukaiset instituutiot voidaan täydellisesti toteuttaa ja varmistaa vapaudelle reilu arvonsa.”

Robinson (1998a, 31–32, viittauksella Musgrave & Musgrave 1973) 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.”

Sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden tarkastelemisessa on syytä huomioida myös sukupolven määrittelyminen. Samaan aikaa elää ihmisiä eri sukupolvista, miten siis sukupolvi määritellään? Robinson (1998a, 33) ehdottaa sukupolveksi samana vuonna syntyneitä. Tämän määritelmän mukaan sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus edellyttää huomattavan pitkää aikajännettä. Lyhyemmällä aikajänteellä voitaisiin tarkastella ikäryhmien välistä oikeudenmukaisuutta, tällöin voidaan yhteen ikäryhmään sisällyttää useampia sukupolvia. Sukupolven määrittelyminen eksaktisti ei ole tämän tutkimuksen kannalta erityisen tarpeellista, joten sukupolvi-käsitettä käytetään laajasti viittaamaan eri aikoina syntyneisiin ihmisiin.

Kuntataloudessa sukupolvien välistä oikeudenmukaisuutta voidaan tarkastella kahdesta näkökulmasta. Ensiksi oikeudenmukaisuutta voidaan tutkia kunnan varallisuuden kannalta. Voidaan selvittää, miten kunnan varallisuus on kertynyt ja, miten se on vuosien saatossa kasvanut tai vähentynyt ja näin ollen analysoida, toteutuuko oikeudenmukaisuus sukupolvien tai 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. (Kärki 2006, 199.)

Oikeudenmukaisuuden toteutumista voidaan tarkastella myös palvelunäkökulmasta; millainen on ollut kunnan palvelutarjonta läpi ajan. Voidaan pohtia, edellyttääkö oikeudenmukaisuus palvelutarjonnan pysymistä samanlaisena kaikille ikäluokille tai palvelutarjonnan lisääntyessä, lisääntykö myös oikeudenmukaisuus. (Kärki 2006, 199.)

Poikittaistarkastelu; kantaväestön ja muuttajien välinen oikeudenmukaisuus

Muuttoliike on merkittävä tekijä kuntien erilaistumisessa, sen suhteen kunnat ovat joko voittajia tai häviäjiä. Kansallisesti muuttoliike liikuttaa ihmisiä kasvukeskuksiin ja pohjoisesta etelään (ks. esim. Kallio & al. 2001). Muuttoliike luo mielenkiintoisen tarkastelumahdollisuuden oikeudenmukaisuuden suhteen. Tällöin on kyse poikittaisesta näkökulmasta. Oikeudenmukaisuuteen ja kuntatalouteen kuuluu periaate, että palvelujen käyttäjä myös osallistuu palvelujen rahoittamiseen (käyttäjä maksaa). Oikeastaan tästä on juuri kysymys, kun analysoidaan oikeudenmukaisuutta kantaväestön ja muuttajien välillä. Oikeudenmukaista on, että sekä kantaväestö että muuttajat osallistuvat palvelujen ja investointien rahoittamiseen. (Ks. myös fiskaalisen federalismin periaatteet, luku 2.2.1.1.) Oikeudenmukaisuus toteutuu, kun hyödyt ja haitat jakautuvat tasaisesti. Muuttoliike saattaa aiheuttaa tilanteen, jossa hyötyjä- ja uhrautujajoukko ei ole sama. Esimerkiksi muuttovoittokuntaan saattaa muuttaa uusia asukkaita, jotka pääsevät hyötymään kunnan palveluista, jotka kunnassa jo asuva kantaväestö on rahoittanut. Vastaavasti poismuuttajat saattavat jättää uhraukset kuntaan jäävän väestön huoleksi.

Muuttoliikkeen pysäyttämisen voisi ajatella olevan ratkaisu poikittaisen oikeudenmukaisuuden toteuttamiseen. Käytännössä tämä ei kuitenkaan ole mahdollista. Oikeudenmukaisuutta voidaan yrittää toteuttaa valitsemalla sellainen palvelujen rahoittamisstrategia, joka jakaa hyödyt ja uhraukset tasaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että muuttovoittokunnassa palvelujen rahoittamisen tulisi tapahtua jälkikäteen. Tällöin myös uudet asukkaat osallistuisivat verotuloillaan palvelujen rahoittamiseen, toisin sanoen velkojen takaisinmaksamiseen. Tämä ei valitettavasti toimi muuttotappiokunnassa. Jos muuttotappiokunnassa rahoitetaan palvelut jälkikäteen, ei velalle jää maksajia. Muuttotappiokunnassa pitäisikin rahoittaa palvelut sillä hetkellä, kun palvelut käytetään, ei jälkikäteen, eikä etukäteen.

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 & al. (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, joka 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.)

3.3.1.3 Tehokkuuden käsite

Tehokkuus tuntuu olevan (itsestään)selvä käsite, mutta on kuitenkin tärkeää määritellä, mitä tässä tutkimuksessa tehokkuudella tarkoitetaan. Vakkuri (1998, 53) lähtee väitöskirjassaan määrittelemään tehokkuutta taloustieteellisestä pareto-tehokkuudesta, tilasta, jossa kenenkään hyvinvointia ei voida parantaa, huonontamatta jonkun toisen hyvinvointia. Jos näin on, ollaan tällöin niin sanotussa pareto-optimaalisessa tilassa. Vakkuri (1998) tarkastelee tehokkuutta talousteorian ja organisaatioteorian näkökulmista. Tehokkuudella viitataan myös tuotannon järjestämiseen mahdollisimman hyvällä kustannus/suorite-suhteella.

Tehokkuus voidaan nähdä myös osana hyvää vastiketta verorahoille, eli VFM:ia (value for money, ks. lisää Butt & Palmer 1985), jota on jäsenetty kolmen E:n avulla (economy, efficiency ja effectiveness). Lapsley (1996, 112) tulkitsee kolme E:n tarkoittavan seuraavaa (viittauksella National Audit Office 1988): "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)?" Neelyn & al. (1995, 80) 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." 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 4 E:tä; efficiency, equity, economy ja effectiveness. Bailey (2004, 20) esittää neljälle E:lle määritelmiä erilaisista filosofisista näkökulmista lähtien. Nämä näkökulmat ovat libertariaaninen, neo-liberaalinen ja kollektivistinen. Alla oleva taulukko kaksi on Baileyn (2004, 20) esittämä tiivistelmä.

Taulukko 2. Neljän E:n määritelmät eri filosofisista näkökulmista (Bailey 2004).

	Libertariaaninen	Uuslibertariaaninen	Kollektivistinen
Tehokkuus	Hyvin kapea käsitys: markkinatehokkuus	Modifioitu markkinatehokkuus: julkisen intressin hyväksymä	Hyvin laaja käsitys: Sosiaalinen tehokkuus
Oikeudenmukaisuus	Arvioidaan vapaan markkinatalouden hyvinvoinnin tuotoksina: palkkio aikaansaannoksesta ja lahjakkuudesta	Arvioidaan työhön perustuvasta hyvinvointina: oikeudet ja vastuut	Arvioidaan sosiaalisena hyvinvointina: vertikaalinen oikeudenmukaisuus ja sosiaaliset tarpeet
Taloudellisuus	Turvataan rajoittamalla valtion väliintuloa vain negatiivisten oikeuksien suojaamiseen	Turvataan pyrkimällä opportunistimin oikeudenmukaisuutta määrätyillä markkinoilla	Ei ole relevantti käsite, kun tavoitellaan kollektiivisia tarpeita tuotosten oikeudenmukaisuudella
Vaikuttavuus	Saavutetaan parhaiten puuttumatta asioihin (laissez-faire), vapauttamalla markkinat maksimoimaan tuottavuutta ja voittoa sekä taloudellisen kasvun hyötyjen kulkeutumista köyhille ryhmille	Rajoitetaan markkinoiden maksimointikäyttäytymistä, jossa on tärkeää välttää markkinoiden epäonnistumista, tunnustetaan valtion väliintulon epäonnistumisen mahdollisuus	Saavutetaan parhaiten rajoittamalla markkinoiden maksimointikäyttäytymistä, suositetaan valtion väliintuloa varmistamaan sosiaalisesti hyväksyttävät tuotokset

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 tuotannon tekijöiden suhteeksi (outputs/inputs = efficiency, Bailey 1995, 380). 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 saavuttamisasteeseen tai aikaansaatuihin vaikutuksiin kansalaisten tarpeiden tyydytyksessä.

Tehokkuutta voidaan tarkastella 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. (Ks. esim. Rosen 1995)

Allokatiivista tehokkuutta voidaan vielä tarkastella eri osatekijöiden avulla. Allokatiivinen tehokkuus sisältää taloudellisen tehokkuuden, kuluttajan tehokkuuden sekä yhtälön yhteiskunnallinen rajahyöty = yhteiskunnallinen rajakustannus (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, tällöin kysyntäkäyrä ilmoittaa kysytyn määrän annetulla hinnalla, kun kuluttaja on optimissaan. (Rosen 1995, 93–94.)

Tehokkuus liittyy tässä erityisesti kunnan talouden tasapainon saavuttamiseen, se on saavuttamisen ehto, se, *millaisella* taloushoidolla tasapaino tulisi saavuttaa. Tässä tehokkuudella viitataan pareto-tehokkuuden optimaaliseen tilaan, jolloin kenenkään hyvinvointia ei voida parantaa huonontamatta jonkun toisen hyvinvointia sekä tuotannon järjestämiseen hyvällä kustannus/suoritus-suhteella, ottaen huomioon tuloksellisuuden näkökulmat.

3.3.1.4 Tehokkuus toimeksiantotalouden tasapainossa

Tehokkuuden osalta ei suoraan voida sanoa, milloin toimeksiantotalous toimii tehokkaasti. Kuten edellä on todettu, tehokkuus on toimeksiantotalouden tasapainon saavuttamisen ehto. Tehokkuus on tarkoittaa siis sitä, että toimeksiantotalouden tasapainon kaikki ulottuvuudet ja näkökulmat saavutetaan tehokkaasti. Kuten kunnallistalouden vanhoissa oppikirjoissa (ks. esim. Kilpiö 1956 ja Hosiaisuusluoma 1969) todetaan, kunnan taloushoidon tulee olla tehokasta myös siinä mielessä, ettei siihen sisälly tuhlaamista. Kyse, kun ei viime kädessä ole kunnan, vaan kuntalaisten rahoista.

Tehokkuudella viitataan tuotannon järjestämiseen mahdollisimman hyvällä kustannus/suorite-suhteella myös kuntakontekstissa, sillä sekä kunnalla että yrityksellä on tavoitteena järjestää tuotanto siten, että se on taloudellista ja tehokasta. Hallipellon & Katajan (1980, 30) mukaan taloudellisuudella tarkoitetaan taloudellisten uhrausten (kustannusten) ja aikaansaannosten (suoritusten) välistä suhdetta, joka pyritään samaan mahdollisimman edulliseksi.

Hallipelto & Kataja (1980, 30) esittelevät myös sosiaalisen kannattavuuden käsitteen, sillä kunnan toimintaa ei voida arvioida liiketaloudellisen kannattavuuden kannalta. Sosiaalisella kannattavuudella tarkoitetaan eräänlaista kunnan jäsenten kokonaisyvinvoinnin edistämisyrittämystä. Hallipelto & Kataja toteavat, että tällaisen 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. (Hallipelto & Kataja 1980, 30.)

Kunnan talouden tasapainossa voidaan ajatella olevan kyse riittävästä tulorahoituksesta. Riittävä siinä mielessä, että sillä voidaan rahoittaa juoksevat menot sekä tarvittavat korjaus- ja uusinvestoinnit. Miten tehokkuus sitten liittyy talouden tasapainoon? Kun yritykset tuottavat voittoa, voidaan niiden ajatella olevan tehokkaita. Tuotanto on järjestetty sillä tavalla, että siitä kertyy vähemmän menoja kuin liikevaihto, näin syntyy haluttuja voittoja. Kunnan osalla tehokkuus ei ole nähtävissä aivan näin yksinkertaisesti. Kunta on toimeksiantotalous, jonka peruseriaate on tulojen ja menojen tasapaino. Tasapaino voi kuitenkin syntyä, vaikka menot olisivat ylisuuret, kunhan tulot ovat vastaavalla tavalla suuret. Ylisuuret menot voivat olla merkki tehottomasti järjestetyistä palveluista. Tilanne voi vastaavasti 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.

Toimeksiantotalouden tasapainon tehokkuudessa on juuri kyse kuntalaisen näkökulmasta. Kuntalaisen kannalta kunta toimii tehokkaasti, kun kunnan palvelujärjestelmään ei sisälly tehottomuutta. Kunnan toiminnan tavoitteena on palvelujen järjestäminen kuntalaisille tehokkaasti ja vaikuttavasti. Vaikuttavuudella viitataan palveluista syntyvien positiivisten vaikutusten kestävyteen (sustainability). Kuntalaisen kannalta tehokkuus tarkoittaa myös, että palvelujen kysyntä kohtaa tarjonnan. Palvelujen ylitarjonta tai alitarjonta ei ole tehokasta. Tehokkuus myös edellyttää, että kunnan palvelujen tarjonta on kohdennettu oikein.

Mitä tasapaino siis kertoo kunnan taloudesta tehokkuudesta? Tasapainoisen kuntatalouden määrittäminen ei ole aivan yksiselkoista. Vaikka kunnan peruseriaate on tulojen ja menojen tasapaino, ei tasapaino välttämättä tarkoita tehokkuutta. Lisäksi tehokkuutta selvittäessä on otettava huomioon kunnan ominaispiirteet.

3.3.1.5 Toimeksiantotalouden tasapainon ajallinen ulottuvuus

Toimeksiantotalouden tasapainon ajallisella ulottuvuudella viitataan siihen tosiasiaan, ettei julkinen yhdyskunta käytännössä koskaan kuole (Kilpiö 1956, 17). Koska toimeksiantotalouden yksiköillä ei ole alkua, eikä loppua, on tasapainolla ulottuvuus, joka kulkee läpi ajan. Näin ollen ulottuvuus suuntautuu sekä menneeseen että tulevaan. Tämä ajallinen ulottuvuus tulee esille esimerkiksi sukupolvien välisen oikeudenmukaisuudessa, joka koskee sekä edeltäviä että tulevia sukupolvia.

Ajallista ulottuvuuden määrittely vuosissa on vaikeaa, eikä edes tarpeen. Sen sijaan voidaan sanoa, mitä aikaperspektiivi ei ole. Se ei ole yhden vuoden, tilikauden mittainen, eikä se myöskään ole valtuustokauden mittainen. Ajallinen ulottuvuus on toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluva ulottuvuus, joka osaltaan vaikuttaa tasapainon monitulkintaisuuteen.

3.3.2 Tiivistelmä

Toimeksiantotalous on tasapainossa, kun kunnan palvelut on järjestetty tehokkaasti, ne ovat riittävän laadukkaita ja niiden tarjonta vastaa kysyntää. Kun sukupolvet ja kunnan asukkaat ovat suhteessa toisiinsa samanarvoisessa asemassa, niiden välillä ei ole palvelujen tarjonnassa, eikä vero- tai velkarasitteessa epätasapainoa. Myös palvelujen rahoittamisvastuu jakautuu niin sukupolvien kuin muuttajien ja kantaväestön keskuuteen tasaisesti ja kukin palvelujen käyttäjä osallistuu myös niiden rahoittamiseen.

Toimeksiantotalouden tasapainossa näkökulma on aina pitkällä aikavälillä. Lyhyellä aikavälillä, kunta voi velkaantua tai kuluttaa kassavarojaan, mutta pitkällä aikavälillä talouden tasapaino tarkoittaa sitä, että kunta pystyy ylläpitämään tarvittavaa palvelujärjestelmää sekä rahoittamaan tarvittavat investoinnit. Tarvittava, riittävä palvelujärjestelmä edellyttää, että kuntalaisen palvelujen tarve tulee tyydytetyksi (kysyntä vastaa tarjontaa) sekä palvelujen laatu on kunnossa. Pitkä aikaväli tarkoittaa niin vuotta pidempää kuin valtuustokauttaakin pidempää ajanjaksoa. Kuten

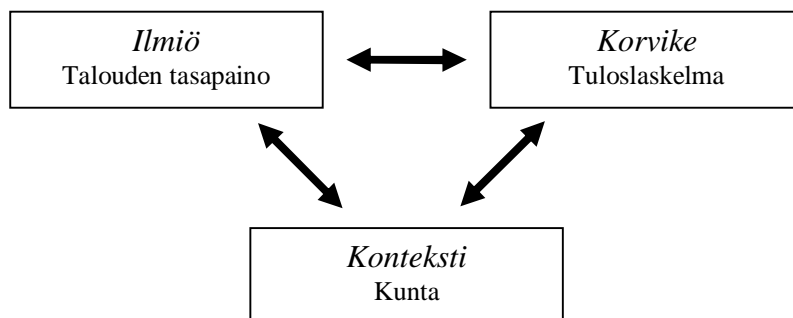
edellä olevasta voidaan todeta, kunnan talouden tasapaino toimeksiantotalouden näkökulmasta on moniulotteinen ilmiö.

Tässä tutkimuksessa toimeksiantotaloudellisessa tasapainossa ei ole otettu yksityiskohtaisemmin huomioon laatu näkökulmaa. Laatu, laadukkuus on aihe, joka laajuudeltaan riittää itsessään jo kokonaisen tutkimuksen aiheeksi. Tässä laatu nähdään lähinnä oikeudenmukaisuuden komponenttina, jolloin esimerkiksi sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus edellyttää, että palvelut ovat laadultaan tasa-arvoisia niin menneillä kuin tulevilla sukupolvilla.

3.4 Etsinnän ongelma kunnan talouden tasapainon mittaamisessa

Kunnan talouden tasapainoa mitataan tuloslaskelmalla. Mittari siinä mielessä otetaan annettuna, sillä kunnat ovat velvoitettuja käyttämään liikekirjanpitoa ja siihen pohjautuvaa tuloslaskelmaa käytetään tasapainon indikaattorina. On kuitenkin hyvä pitää mielessä, että käytössä oleva tasapainomittari ei ole ainut vaihtoehto. Tutkimuksessa ei ole tarkoitus löytää tai rakentaa uutta validia, relevanttia ja reliaabelia mittaria. Tällöin on mahdollista pohtia niitä ongelmia, joita mittariin liittyy.

Tässä tutkimuksessa mitattava ilmiö on kunnan talouden tasapaino. Kunnan talouden tasapainoa pyritään mittaamaan tuloslaskelman avulla. Tällöin korvike on tuloslaskelma. Alla olevassa kuviossa on esitetty tutkimuksen mittaamisen ilmiö, korvike ja konteksti Ijiriä (1967, ks. myös Vakkuri & Meklin 1998, 82) mukailten.



Kuvio 18. Ilmiö, korvike ja konteksti tutkimuksessa (Ijiri 1967).

Kunnan talouden tasapainon mittaamisessa etsinnän ongelmia tarkastellaan erityisesti validiteetin, reliabiliteetin ja relevanssin suhteen. Lisäksi voidaan todeta, että tasapainoilmiö on empiirisesti havaittavissa, ”olemassa”, joskaan sitä ei ole tarkemmin täsmennetty kuntatalouskontekstissa. Näin

ollen kunnan talouden tasapainon mittaaminen jää puutteelliseksi jo lähtökohtaisesti johtuen siitä, ettei ilmiötä ole yksityiskohtaisesti käsitteellistetty, identifioitu. Myöskään ei ole identifioitu sitä ominaisuutta, jota erityisesti tasapainomittarilla halutaan mitata, esimerkiksi tulojen ja menojen tasapaino tai varojen ja velkojen tasapaino.

Etsinnän ongelmaa tarkastellessa on syytä miettiä myös tasapainomittariin käsitteisiin ja niiden määrittelemiseen liittyviä ongelmia. Tuloslaskelman erät (ks. kuvio 14) sisältävät määrittelyongelmia, joita on syytä tarkastella lähemmin. Erityisesti poistoihin liittyy ongelmia, jotka vaikuttavat tasapainomittariin. Ongelmallista on myös se, mitä tuloslaskelman kattaa. Seuraavassa käsitellään ensin validiteettia, reliabiliteettia sekä relevanssia, jonka jälkeen tarkastellaan tilinpäätöseriä yleisesti ja kuntasektorin osalta, sitten poistoproblematiikkaa sekä tuloslaskelman kattavuutta.

Validiteetti

Validiteetilla siis tarkoitetaan sitä, mitaako tasapainomittari sitä, mitä sillä halutaan mitata. Kunnan talouden tasapainon mittaamisen osalta ei ole täysin selvää edes se, mitä halutaan mitata. Kunnan talouden tasapainon käsite on ollut tähän mennessä vielä määrittelemättä ja käsitteenä monitulkintainen. Se, mitä kunnan talouden tasapainolla ymmärretään, ei ole yksiselitteistä. Mittausteoreettisesta näkökulmasta ei voida mitata sellaista, mitä ei ole identifioitu, määritelty ja käsitteellistetty. Tässä suhteessa tasapainomittariin sisältyy lähtökohtaisia ongelmia; miten voidaan verrata korviketta ilmiöön, kun ei ymmärretä ilmiötä.

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, on poikkeava siitä, mihin sitä sovelletaan; talouden tasapainon selvittäminen.

Liikekirjanpito ei välttämättä mittaa kunnan osalta reaali prosessia, sillä reaali- ja rahaprosessin välinen yhteys puuttuu. Rahaprosessia mittaamalla ei siis ehdottomasti saada oikeaa ja riittävää tietoa reaali prosessista. Meklin (1999, 16) toteaa, että toiminta- ja rahaprosessin puuttuvan yhteyden vuoksi kunnan tuloslaskelma ei suoraan kerro, kuinka tehokkaasti kunta käyttää kuntalaisten veromarkkoja. Tällöin mittarin tulos voi olla tästä syystä virheellinen, koska mittari ei siis mittaa sitä, mitä sen olisi tarkoitus mitata. Koska kunnan talouden tasapainoilmiö on

moniulotteinen ja reaali prosessiin kiinteästi liittyvä, tosin myös siitä ”laajentuva”, tasapainomittaria ei voida pitää täysin validina. Kunnan talouden tasapainoon liittyvät esimerkiksi oikeudenmukaisuus ja tehokkuus, jotka eivät näy tasapainomittarissa.

Tasapainomittari ei mittaa tasapainoilmiötä ”kokonaan”. Tasapainomittari kertoo vain jotain jokapäiväisen toiminnan tulojen ja menojen tasapainosta, mutta se ei huomioi kaikkia tasapainon ulottuvuuksia. Tasapainomittaria ei täten voida pitää kaikilta osin validina. Validiteetin osalta voidaan pohtia myös sitä, onko tasapainomittari jossain suhteissa validimpi kuin toisissa.

Reliabiliteetti

Mittaustulos on reliaabeli eli luotettava, jos sen perusteella tehtävät päätelmät eivät vaihtelee mittarin arvon erilaisilla määrittämistavoilla. Laitinen (1989, 167) tarkastelee yrityksen talouden mittareita ja hänen mukaansa reliabiliteetti perustuu siihen, kuinka voimakkaasti yritysjohto voi tilinpäätöksen joustokohtien kautta vaikuttaa tunnuslukujen perusteella tehtäviin päätelmiin. Vastaavasti voidaan pohtia kunnan johdon mahdollisuuksia vaikuttaa tasapainomittarin (tilinpäätöksen tuloslaskelma) perusteella tehtäviin päätelmiin. Erityisesti tuloslaskelman poistot sisältävät mahdollisuuden joustoihin (poistoproblematiikasta lisää myöhemmin). Kunnan johdolla on todellinen mahdollisuus vaikuttaa tasapainomittarin tulokseen sekä sen myötä tuloksen perusteella tehtäviin päätelmiin. Tässä mielessä tasapainomittari ei ole täysin reliaabeli.

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 (kunnan talousyksikkö vs. yrityksen talousyksikkö). Kaiken kaikkiaan tasapainomittarin aineistoa voidaan pitää luotettavana, mutta manipulointiriskiä on olemassa, eikä validiteettiongelmista johtuen mittaria voida pitää täysin reliaabelina.

Relevanssi

Tasapainomittarin relevanssia pohdittaessa, on syytä kysyä, mitä, jos tasapainoa mitattaisiin jollain muulla mittarilla, tehtäisiinkö sen perusteella erilaisia päätöksiä. 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 tuloksen pohjalta tehtäisiin erilaisia päätöksiä.

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 (esim. alijäämän kattamisvelvollisuus). Siinä mielessä tasapainomittaria voidaan pitää relevanttina. Toisaalta mielenkiintoista on pohtia, olisiko mittari relevantti, jos kunnilla ei ole 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.

Tilinpäätöserien käsitteet

Menot ja tulot ovat laskentatoimen peruskäsitteitä. Näin ollen on tärkeää, että puhuttaessa menoista ja tuloista, tiedetään, mitä ne tarkoittavat. Kirjanpitolain (1336/1997) 2. luvun 1§:ssä 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 & al. 2000, 83–84.)

Laskentatoimen peruskäsitteiden määrittelyssä, ja siten 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. Tämän nykyisen kehityksen takia on tarpeen tässäkin tutkimuksessa esitellä kansainvälisten standardien luomaa teoreettista viitekehystä. Standardit ovat käsittemäärittelyjen osalta yhteneviä.

Kansainvälisissä standardeissa (esim. Deegan 2001, 150–157, viittauksella 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 viiden tai kymmenen peruselementin ohesta, Pallot (1992, 41) huomauttaa, että varat ovat laskentatoimessa

kiistattomasti peruskäsitteistä tärkein ja muut käsitteet, esimerkiksi tulo, voidaan johtaa varojen käsitteestä. Seuraavassa tarkastellaan viittä peruselementtiä sekä erityisesti 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 occurred).

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).

Kansainvälisissä standardeissa veloilla tarkoitetaan Deeganin mukaan (2001, 153, viittauksella SAC 4): "Future sacrifices of economic benefits that entity is presently obligated to make to other entities as a result of past transactions or other past events". Myös velkojen käsitteeseen liittyy kolme ominaispiirrettä. Ensiksi täytyy olla olemassa tulevaisuudessa odotettu taloudellisten hyötyjen luovutus/käyttöoikeus muille entiteeteille (there must be an expected future disposition of economic benefits to other entities). Toiseksi kyse pitää olla nykyisestä velvoitteesta (it must be a present obligation). Kolmanneksi velvoitteen on täytynyt syntyä menneestä transaktiosta tai muusta tapahtumasta (a past transaction or other event must have created the obligation). Velat kirjataan taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että taloudellisten hyötyjen uhraus on vaadittu ja kun velan määrä voidaan kirjata luotettavasti.

Deeganin (2001, 154) mukaan on olemassa kaksi lähestymistapaa tuoton (tulot miinus menot) määrittelyyn; "asset/liability" -lähestymistapa ja "revenue/expense" -lähestymistapa. Ensiksi mainittu viittaa varoissa ja veloissa tapahtuneisiin muutoksiin, jolloin tulojen ja menojen määrittelyminen on niistä riippuvainen. Viimeksi mainittu liittyy tulo menon kohdalle -periaatteeseen, joka tarkoittaa todellisia transaktioita, eikä juurikaan varojen tai velkojen arvojen muutoksia.

SAC 4:ssa käytetään varojen ja velkojen arvomuutoksiin liittyvää määritelmää menojen ja tulojen määritelmässä, jolloin se on riippuvainen varojen ja velkojen määritelmistä. SAC 4:n 117. pykälässä määritellään meno seuraavasti: "Consumptions or losses of future economic benefits in the form of reductions in assets or increases in liabilities of the entity, other than those relating to distributions to owner, that result in a decrease in equity during reporting period."

Meno kirjataan, kun on todennäköistä, että käyttö tai tulevaisuudessa odotettavien taloudellisten hyötyjen arvovähennys johtaa varojen pienentymiseen tai velkojen kasvuun on ilmennyt ja kun tämä käyttö tai arvovähennys voidaan mitata luotettavasti. (Deegan 2001, 154.)

Tuloilla tarkoitetaan (Deegan 2001, 155): "Inflows or other enhancements or savings in outflows of future economic benefits in form of increases in assets or reductions in liabilities of the entity, other than those relating to contributions of owner, that result in an increase in equity during the reporting period." Tulojen ja menojen määrittely ovat toistensa vastakohtia.

Tulo kirjataan, kun on todennäköistä, että rahavirran kasvu tai muu lisäys tai säästö rahavirroista tulevaisuudessa odotettavien hyötyjen osalta on ilmennyt ja kun se voidaan mitata luotettavasti. (Deegan 2001, 155.)

Myös pääoman määrittelemineen on riippuvainen varojen ja velkojen määrittelemisestä. Pääomalla tarkoitetaan (Deegan 2001, 156): "Residual interest in the assets of the entity after deduction of its liabilities." Pääomalla tarkoitetaan yksinkertaistaen siis varojen ja velkojen erotusta.

Varojen käsitettä sovellettaessa julkiselle sektorille Pallot (1992, 41) toteaa, ettei siihen ole ollut julkisella sektorilla tarvetta kiinnittää huomiota, sillä aiemmin kirjanpito on ollut kassaperusteista. Pallotin (1992, 42) mukaan varojen määritelmään liittyy kaksi teemaa: "Firstly assets are economic resources. Secondly, there are property rights and obligations attached to them." 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 yhteisiin/yhteiskunnan omaisuuteen (community

property, governmental agency as an individual), jonka käytöstä ei ketään voida sulkea pois. (Ks. lisää Pallot 1992, 47–48.) Pallot (1992, 44) 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 resources 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.”

Kansainvälisissä standardeissa esitetyt käsitelmääritykset eivät ole täysin kiistattomia. Tämän vuoksi on hyödyllistä nostaa esille myös kriittisiä äänensävyjä. Vehmanen (2006a, 3) toteaa, että suurin ongelma kansainvälisten standardien varojen käsitelmäärityksessä on se, että ne ovat riippuvaisia tulevaista 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, jotta voidaan saada sadalle eurolle arvo. Vehmanen (2006c, 16) huomauttaa, että nykyinen määritelmä varoille on riittämätön mittausteoreettisesta näkökulmasta. Toisin sanoen varoja ei voida mitata eksaktisti. (Ks. lisää Vehmanen 2006a ja 2006c.)

Tasapainomittarin erien ongelmallisuus

Meklin & al. (2005, 176) pohtivat tuloslaskelman (tässä tasapainomittarin) kriittisiä kohtia suhteessa kunnan talouden tosiasialliseen tasapainoon. On syytä tarkastella tuoton ja kulun käsitteitä, jotka eivät julkisella sektorilla ole aivan yksiselitteisiä. Meklin & al. (2005, 177) toteavat, etteivät kunnan tuloslaskelman tuottojen sisältö sekä tuottojen ja kulujen vastakkainasettelun periaatteet ole täysin selkeitä.

Meklin & al. (2005, 177) kirjoittavat: ”Kirjanpitolain mukaan tulot ja menot jaksotetaan laskentakaudelle tuotoiksi ja kuluiksi ja asetetaan vastakkain tuloksen laskemiseksi. Tulojen ja menojen syntymishetki johdetaan reaalityaloudesta: tulot syntyvät silloin, kun suoritteet luovutetaan ja menot silloin, kun tuotannon tekijät vastaanotetaan (realisointiperiaate), eivätkä vasta sitten, kun kassamaksut tapahtuvat.” Verorahoitteisella sektorilla ja kunnissa Meklinin & al. (2005, 177) mukaan tämä ajatuskulku ei toimi näin johdonmukaisesti. Lähtökohtaisesti kunta on voittoa tavoittelematon, jonka tarkoituksena on palvelujen järjestäminen verotuloilla, joilla ei ole kiinteää yhteyttä reaalityalouteen. Tietyn vuoden veroista ei voida sanoa, ovatko ne korvausta sen vuoden palvelujen tuottamisesta. (Meklin & al. 2005, 177.)

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 Hosiaislouma (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, Hosiaislouma (1969, 182) puhuu hallinnollisista 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, 40) 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.” Velat taas ovat tietyllä ehdolla saatua, sopimuksen mukaan takaisin maksettavaa ostovoimaa.

Kilpiö (1956) määrittelee kunnan meno- ja tulokäsitteitä myös sen mukaan, mitä otetaan mukaan talousarvioon. Kilpiö (1956, 43) kirjoittaa: ”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”.

Menokäsitteen osalta epäselvyydet ovat vähäisempiä, sillä kunnan menot käsitteellisesti merkitsevät jokseenkin samaa kuin yksityisellä sektorilla kulut (Kilpiö 1956, 45). Menoihin ja tuloihin liittyy vastikkeettomuus.

Poistoproblematiikka

Kunnan talouden tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla (mitattu kuntaentiteetin tasapaino) vaatii erityistä tarkastelua tuloslaskelman erien suhteen. Näistä eristä kiistanalaisimpia ovat poistot. Tuloslaskelmassa poistot kuvaavat käyttöomaisuuden hankintahinnasta tehtyjä suunnitelman mukaisia poistoja. Laskentakirjallisuudessa on käsitelty ja kiistelty paljon poistoista (Pallot 1992,

41, viittauksella Gustafson 1972, Higgins 1983, Perrin 1979, 1981 ja 1984). Myös Robinson (1998a) on tarkastellut käyttöomaisuuden arvostusta ja poistoja. Myös kansallisella tasolla tähän on kiinnitetty jonkun verran huomiota (ks. esim. Näsi & Keurulainen 1999, SM 2005b ja Meklin & al. 2005).

Poistoihin sisältyy joustovaraa, tämä koskee valintoja poistoajassa, poistojärjestelmän valinnassa (tasapoistot, menojäännöspoistot tai muu poistojärjestelmä) sekä jäännösarvon huomioon ottamisessa (viimeinen erityisesti yrityksissä). (Leppiniemi & Leppiniemi 2006.)

Poistoperusta

Poistosuunnitelman perustana on se, miten pitkävaikutteisen tuotannon tekijän arvioidaan vaikuttavan eri tilikausien tulonmuodostukseen (Leppiniemi & Leppiniemi 2006). 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.

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 (rahoitustaakan jakaminen oikeudenmukaisesti) todentamiseksi, poistojen tulisi pohjautua todellisiin kustannuksiin (actual costs). Robinson (1998a, 32) toteaa myös, että käyttöomaisuuden poistamisen lisäksi rahoituskustannuksetkin tulisi jakaa vastaavasti, sekä kustannusten että hyötyjen jakaantuminen sukupolvien välille (ks. myös Robinson 1998b, 448).

Poisto aika

Poistoajan tulisi kuvata käyttöomaisuuden taloudellista pitoaika. Taloudellisen pitoajan määrittely on kuitenkin subjektiivista ja se saattaa vaihdella kunnittain.

Poistojen suuruus

Poistojen tulisi vastata kunnan vuotuista nettoinvestointitarvetta, jotta tuloslaskelmasta voitaisiin päätellä kunnan tulorahoituksen riittävyyttä ja tasapainoa. Tuloslaskelman tasapainossa voidaan nähdä olevan kyse juuri tulorahoituksesta ja sen riittävyydestä kunnan jokapäiväisiin juokseviin menoihin sekä pidemmän aikavälin investointeihin.

Jos kunta on juuri tehnyt suuria investointeja, ovat poistot suuret. Pienet poistot viittaavat aikaisemmin tehtyihin investointeihin. Tämä aiheuttaa ristiriitaa, 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 1997–2004 poistot ovat olleet vain 63 prosenttia poistonalaisista investoinneista (SM 2005b, 11). Meklin & al. (2005, 179) ovat listanneet alimitoitettujen poistojen syitä: ”

- 1) Poistot lasketaan käyttöomaisuuden hankinta-ajankohdan, esimerkiksi 1970-luvun omahankintamenosta, josta 2000-luvulla toteutettavan korvausinvestoinnin omahankintameno saattaa poiketa merkittävästi.
- 2) 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.
- 3) Usein todellinen korvausinvestointina pidettävä investointi on erilainen kuin alkuperäinen ja usein myös kalliimpi.
- 4) Kaikesta omaisuudesta, joka kaipaa korvausinvestointeja, ei tehdä lainkaan poistoja, koska ne ovat saatu esimerkiksi lahjoituksina.
- 5) Liikekirjanpitoa käyttöönotettaessa kunta on saattanut aloittavassa taseessa aliarvostaa omaisuuden ja tämä pienentää poistoja.
- 6) Liikekirjanpidon käyttöönottohetkellä vanha käyttöomaisuus merkitsee pieniä poistoja ja uudet investoinnit suuria poistoja. Vanha käyttöomaisuus saattaa tarvita suuria korvausinvestointeja ja uusi vähäisiä.
- 7) Poistosuunnitelman mukaisten poistoajkojen ja todellisen pitoajan välillä on aikaeroa.”

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 & al. 2005, 176-177.)

Etsinnän ongelman näkökulmasta tasapainomittariin liittyy vakavia puutteita. Tasapainomittari ei ole validi, reliaabeli, eikä sitä voida pitää täysin relevanttinakaan. Epäselvää on lisäksi se, mistä ja miten tasapainomittarin osat muodostuvat, mitä mittari kattaa ja mitä se ei kata. Mittariin liittyy myös huomattava joustovara poistojen muodossa.

4 Soveltamisen ongelma

Soveltamisen ongelmalla viitataan siihen, kuinka tehdä oikeita, järkeviä, tehokkaita ja niin edelleen onnistuneita päätöksiä mittaustuloksen pohjalta. Soveltamisen ongelma on tärkeä, mutta vähäiselle huomiolle jäänyt tutkimusnäkökulma (Vakkuri 2006, 32). Kun etsinnän ongelma tarkastelee kysymystä, mistä tiedetään, mikä on tehokasta, soveltamisen ongelmassa painottuu ajatus, miten toimia muodostetun käsityksen mukaisesti. Soveltamisen ongelmaa tarkasteltaessa tutkija on kiinnostunut siitä, miten organisaatiot ymmärtävät ja tulkitsevat mittaamisen käytön päätöksenteossa ja millaisia vaikutuksia tai muutoksia mittaaminen saa aikaan organisaatiossa. (Vakkuri 2006, 32.)

Soveltamisen ongelmina tarkastellaan niitä ongelmia, joita itse mittaaminen saa aikaan. 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.

Soveltamisen ongelmina voidaan nähdä myös tasapainomittarin tuloksen soveltamisen ongelmia. Näitä tarkastellaan kahden toimijan, kunnan ja valtion, osalta. Molemmat toimijat tulkitsevat mittaustulosta omasta näkökulmastaan sekä myös reagoivat mittaustulokseen ja tekevät sen perusteella päätöksiä.

4.1 Mittaamisen soveltamisen ongelma

Mittaamisen soveltamisen ongelmia on tarkastellut Smith (1995, ks. myös Vakkuri & Meklin 1997, 7-11 ja 1998, 83–87, de Bruijn 2002 ja Townley 2005, ks. tarkemmin käyttäytymisestä Powers 1973 ja 1998). 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. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan soveltamisen ongelmia Smithin (1995, 200) esittämän luokittelun mukaan: ”

- a) Tunnel vision: Concentration on areas included in performance indicator scheme, to the exclusion of other important areas.
- b) Suboptimization: The pursuit by managers of their own narrow objectives, at the expense of strategic coordination.

- c) Myopia: Concentration on short-term issues, to the exclusion of long-term criteria, which may only show up in performance indicator in many years of time.
- d) Convergence: An emphasis on not being exposed as an outlier on any performance indicator, rather than a desire to be outstanding.
- e) Ossification: A disinclination to experiment with new and innovative methods.
- f) Gaming: Altering behaviour so as to obtain strategic advantage.
- g) Misrepresentation: Including 'creative' accounting and fraud."

Seuraavassa tarkastellaan Smithin (1995, 2000) luokittelun avulla tasapainomittauksen riskejä teoreettisessa mielessä, myös kunnan talouden tasapainon mittaamisessa. Osin tarkastellaan näitä riskejä myös mittaustuloksen tulkitsejien ja reagoijien, eli tutkimuksen kahden toimijan, valtion ja kunnan, suhteen. Tosin mielessä on pidettävä, että nyt on kyse itse mittaamisen vaikutuksiin liittyvistä riskeistä, ei niistä päätöksistä tai toimenpiteistä, joita valtio tai kunta tekee mittaustuloksen pohjalta, esimerkiksi alijäämän kattamistoimenpiteet.

Tunnelinäkemykset

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 mittaustuloksesta. Tämä johtaa siihen, että keskitytään helposti mitattaviin osa-alueisiin.

Kunnan talouden tasapainon mittaamisessa tunnelinäkemys tarkoittaa sitä, että mitataan sitä, mitä on helppo mitata, eli vain kunnan tulojen ja menojen erotusta, eikä kunnan talouden tasapainoa kokonaisuudessaan. Onhan huomattavasti helpompi mitata tuloslaskelmalla tasapainoa kuin rakentaa toimeksiantotaloutta 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/alijäämä, voi olla, että tuloslaskelman rinnalle ei oteta muita kunnan talouden tasapainoa kuvaavia mittareita. Tällöin päätelmien tekeminen olisi vaikeampaa, kun mittaustuloksia olisi useita. Tasapainomittarin perusteella ei voida kertoa kunnan talouden tasapainosta muuta kuin käytössä olevan mittarin, eli tuloslaskelman, osalta.

Toiminnan kannalta kunnan talouden tasapainon mittaaminen saattaa johtaa siihen, että tuloslaskelman rooli korostuu ja huomiota kiinnitetään tuloslaskelman erien sisältöön. Tällöin kattava taloudenhoito, kaikkien osa-alueiden huomioiminen, jää vähemmälle, tunnelinäkemyksen ulkopuolelle.

Tunnelinäkemyksen riskiä sisältyy sekä kunnan että valtion osalle. Kunnan, mittajaan, kohdalla riski on suurempi, sillä mittaja on mukana mittausprosessissa, kun taas valtio on sen ulkopuolella. Valtio saattaa kunnan tavoin keskittyä myös tuloslaskelman osoittamaan tasapainoon, unohtaen muut mittarit. Tällöin valtio saattaa käyttää virheellistä tietoa päätöksenteon pohjana.

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, joka saattaa johtaa osien optimointiin muiden tärkeiden osa-alueiden kustannuksella. Julkisella sektorilla tavoitteet ovat moniulotteisempia, jolloin tuloksellisuuden mittaaminen on hankalampaa kuin yksityisellä sektorilla (Smith 1995, 202). Usein myös toiminta saattaa saavuttaa yleishyödyllisiä tavoitteita, eikä vain niitä, jotka toiminnalle on asetettu.

Ongelmana on, että julkisen sektorin toiminnassa tulosmittareilla on tapana rakentaa insentivejä 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 & Meklin (1997, 8) käyttävät esimerkkinä yliopistoja, jossa tuloksellisuusmittarina käytetään tutkintojen lukumäärää. Tämä voi johtaa määrän maksimointiin, jolloin laadun maksimointi unohtuu.

Osaoptimoinnin ongelma näkyy tasapainon mittaamisessa siten, että kunnassa saatetaan keskittyä vain tasapainomittarin tuloksen parantamiseen, välittämättä toimeksiantotaloudellisesta tasapainotilanteesta. Näin voi syntyä tilanne, jolloin 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.

Osoptimointia voidaan nähdä myös tasapainomittarissa, jolloin toiminnassa keskitytään vain joihinkin tuloslaskelman erien parantamiseen, ei koko tuloslaskelman. Tällöin voidaan esimerkiksi kasvattaa vain tuloja, veroprosenttia nostamalla, eikä katsotaan ollenkaan menopuolta. Vastaavasti voidaan karsia menoja, miettimättä, onko siihen syytä, kun ei syystä tai toisesta haluta nostaa veroprosenttia.

Lyhytnäköisyys

Tulosmittaaminen tapahtuu ex post, eli jälkikäteen. On selvää, ettei mikään mittari kata koko kuntatalouden alaa tai jatkuvaa aikaperspektiiviä. Tulostittaus onkin sekä historiallista että usein lyhyeen aikaväliin kytkeytyvää (Vakkuri & Meklin 1997, 7).

Lyhytnäköisyyden riski on olemassa, jos johdon aikaperspektiivi ei ole yhteneväinen heidän vastuullaan olevan toiminnan/projektin aikaperspektiivin suhteen. (Smith 1995, 204.) Lyhytnäköisyydellä tarkoitetaan 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, jolloin 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, jolloin lyhytnäköisyys saattaa aiheuttaa ongelmia. Tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla edistää lyhytnäköistä ajattelua edelleen. Tällöin tasapainoa ajatellaan vaan lyhyen aikavälin osalta, vaikka kunnan osalta juuri pitkän aikavälin toimeksiantotaloudellinen tasapaino on tavoite. Lyhytnäköisyyden riski liittyy sekä kuntaan että valtioon, sillä valtio kiinnittää erityisesti huomiota lyhyen aikavälin tasapainoon.

Konvergenssi

Konvergenssi-ilmiö, eli lähentyminen, syntyy, kun rinnakkaisen organisaation tuloksellisuusmittaustulosta käytetään ideaalina mittapuuna (benchmark), johon omaa toimintaa verrataan (Smith 1995, 206). Tällöin omassa toiminnassa saatetaan matkia vertailukohdetta, jolloin organisaatioiden toiminta lähentyy toisiaan. Organisaatioiden konteksti ja ympäristö ovat kuitenkin erilaisia. Yritysten välillä konvergenssi saattaa johtaa siihen, että supistetaan toimintaa, kun

benchmark-yritys on lopettanut kannattamatonta toimintaansa. Julkisen sektorin toimijat eivät taas 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 & Meklin (1998, 85) esittävät kaksi tapaa, jolla 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.” Ensimmäisen vaihtoehdon edellytys on, ettei oletuksia aseteta kyseenalaisiksi. Toisessa vaihtoehdossa organisaatioista tehdään mitattavia, joka ei välttämättä edistä organisaation toimivuutta (ks. Vakkuri & Meklin 1997, 9, viittauksella Power 1994).

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 tasapainomittautulosten vertailu johtaa toiminnan lähentymiseen, vaikka väestönkehitys, väestönrakenne, sijainti, demografiset tekijät, infrastruktuurin, toimintojen organisointi, ynnä muut tekijät ovat erilaisia. Jos tasapainon mittaaminen johtaa siihen, että toimitaan kuten naapuri tai vertailukohde, saatetaan tehdä itselle vahinkoa, kun huomion ulkopuolelle jäävät kunnan yksilölliset ominaisuudet. Muuttoliikkeellä on suuri merkitys kuntien välisessä vertailussa. Olisikin tärkeää, että tasapainomittarien tulosten vertailussa otettaisiin huomioon muuttoliikkeen vaikutus. Valtio-toimijan osalta voitaisiin konvergenssin suhteen pohtia, että onko olemassa riskiä, että valtion näkökulmasta kunnat ovat homogeenisiä; ottaako valtio muuttoliikkeen huomioon.

Tylsistyminen

Jotta tulostulomittausjärjestelmä toimisi optimaalisesti ja mittaustulokset olisivat luotettavia, olisi mitattavien organisaatioiden oltava samankaltaisia. Vakkurin & Meklinin (1998, 85–86) mukaan tällöin organisaatioiden toiminnan aikaperspektiivi on suhteellisen samankaltainen, toiminnalliset alueet suhteellisen samankaltaisia ja toiminnalliset päämäärät ja tavoitteet eivät eroa toisistaan. Tylsistymisellä viitataan juuri tähän ilmiöön, mitattavien organisaatioiden samanlaistumiseen.

Organisaation tylsistymisessä innovaatioille ei jää tilaa, jos tulostulomittarit eivät tunnista niitä (Smith 1995, 208). Tylsistymistä voi tapahtua kahdella tavalla (Vakkuri & Meklin 1998, 86): ”Ensiksi,

organisaatiot voivat rajoittaa innovatiivisuuden aluettaan vain niihin alueisiin, joita tulostausjärjestelmällä seurataan. Toinen elementti on, että organisaatioille ei muodostu innovatiivisuuden insenttiä lainkaan. Miksi luoda uutta ja innovatiivista, jos tulostausjärjestelmä ei tunnista tätä?”

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 painopisteesi tulee mahdollisimman hyvä tasapainomittarin tulos, jolloin kunnan toiminta tylsistyy. Tässä mielessä tylsistymiseen liittyy myös tunnelinäkemyksen riskiä (ks. myös Vakkuri & Meklin 1998, 86). Saattaa myös olla, että valtio edesauttaa tylsistymisen syntymistä, esimerkiksi kunnan talouden tasapainottamisvelvollisuudet, joiden myötä tasapainomittariin on kiinnitettävä entistä enemmän huomiota.

Pelaaminen

Pelaamista saattaa ilmentyä, kun organisaation tavoitteet pohjautuvat edellisten vuosien mittaustuloksiin. Tällöin ei voida raportoida minään vuonna erityisen hyvää tuloksellisuutta, sillä se vaikuttaisi tulevien vuosien tavoitteisiin. Esimerkkinä voi olla löyhät budjetit (budgetary slack). 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 (Smith 1995, 207); ”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.”

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 & Meklin (1997, 10) korostavat myös julkisella sektorilla lisääntyneen kilpailun 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 johtuen liikekirjanpidon soveltamisesta. Myös tilintarkastus ehkäisee pelaamisen riskiä. Oikeastaan vain tuloslaskelman poistoihin sisältyy manipuloinnin riskiä. Poistoja muuttamalla voidaan muokata tasapainomittarin tulosta. Tällöin on kuitenkin kyse enemmän luovasta laskennasta kuin pelaamisesta.

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 laskentatoimintaa voi tapahtua kolmessa muodossa: 1) silottelu/parantelu, 2) puolueellinen toiminta ja 3) petos (Smith 1995, 210). Tilinpäätösraporttien paranteluun voidaan esittää kaksi syytä. Ensinnäkin tavoitteena voi olla laskea tulevaisuuden odotuksia tuloksellisuudesta ja toiseksi havaitun riskisyyden madaltaminen. Julkisella sektorilla tämä ilmenee, kun mittaustulokset esitetään useamman vuoden keskiarvoina häivyttäen näin yhden vuoden tulokset.

Puolueellinen toiminta liittyy yleisesti ulkoiseen raportointiin (Smith 1995, 211). Organisaation johdolla on huomattava harkintavaltia 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. Vakkuri & Meklin

(1997, 11) kirjoittavat, että julkisella sektorilla, jossa sovelletaan yhteisiä laskentastandardeja, voidaan luovan laskentatoimen rajoja eliminoida.

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 kuitenkin poistojen osalta on mahdollista harjoittaa luovuutta. Kunnilla kyseeseen tulevat poistojen perustan muuttaminen tai poistoaikojen pidentäminen. Tällä on suora vaikutus mittaustulokseen.

4.2 Mittaustuloksen soveltamisen ongelma

Mittaustuloksen soveltamisen ongelmia ovat ne ongelmat, jotka syntyvät, kun mittaustuloksen perusteella pyritään tekemään mahdollisimman järkeviä päätöksiä. Päätöksiä tekevät ihmiset, jotka ovat epärationaalisia. Tällöin on syytä pitää mielessä se, että päätöksenteko tapahtuu rajoitetun rationaalisuuden vallitessa. Rajoitetulla rationaalisuudella viitataan juuri siihen, etteivät ihmiset kykene käyttäytymään optimaalisesti, vaan olemassa on epävarmuutta, riskejä, epätäydellistä informaatiota, kompleksisuutta ja niin edelleen (Simon 1982b, 163). Täten niin sanottujen täydellisten valintojen tekeminen on mahdotonta, johtuen nimenomaan muun muassa huomion kiinnittämisen, muistin, inhimillisen kognitiivisen kapasiteetin ja kommunikaation rajoitteista (Vakkuri 2006, 33). Mittaustuloksen soveltamisen ongelmaan liittyy siis olennaisesti käyttäytymistieteellinen aspekti. (Ks. lisää rajoitetusta rationaalisuudesta Simon 1982a ja 1982b.)

Tutkimuksen hypoteesi on, että kunnan talouden tasapainolla on eri merkitys riippuen siitä, mistä näkökulmasta tasapainoa tarkastellaan. Tulkintänäkökulmien valinnassa tärkeintä on se, että tulkitsijalla on erityinen intressi kuntaan nähden. Näiden intressien tutkimista ja tulkitsijoiden teoreettista valintaa varten voidaan kuntaorganisaatiota tarkastella sidosryhmäteorian avulla.¹¹

Sidosryhmäteorian soveltaminen toimijoiden teoreettiseksi viitekehikseksi on perusteltua, juuri toimijoiden intressien vuoksi. Sidosryhmäteoreettisessa tarkastelussa sidosryhmien intressi

¹¹ Sidosryhmäteoria on saanut osakseen myös kritiikkiä (Key 1999). Keyn (1999, 326) mukaan sidosryhmäteoria on nähty uutena yrityksen teoriana, mutta nykyisellään siihen ei kuulu teoreettista substanssia. Kyse on enemmän ollut teknisestä määrittelemisestä, kuinka sidosryhmäanalyysi tehdään. Key (1999, 326) ehdottaa sopimusteorian soveltamista sidosryhmäteorian teoreettiseksi perustaksi ja näin ollen sidosryhmäajattelun kehittämistä edelleen teoriaksi. Ks. lisää Key 1999.

määriteltävään organisaatioon on olennainen (Freeman 1984, 25). Tutkimuksen toimijat ovat kunta ja valtio. Kuntalaiset nähdään kunnan toiminnan kohteena, eivät kunnan sidosryhminä.

4.2.1 Sidosryhmäteoriasta

Organisaatio voidaan määritellä monella tavalla. Yksi tapa on määritellä organisaatio ulkoisten sidosryhmiensä avulla. Tätä kutsutaan toiminnalliseksi määrittelyksi, jolloin organisaatiota tarkastellaan organisatoris-sosiologisesti, erilaisten sidosryhmiensä yhteisenä toiminnan ja päätöksenteon tuloksena. Aikaisemmin organisaatio määriteltiin suljettuna yksikkönä, jolloin toimintaympäristö jäi määritelmän ulkopuolelle. Määritelmässä olivat mukana vain virallinen ja epävirallinen rakenne. (Ahlstedt 1974, 17.) Kuitenkaan johtaminen ei ole enää eristynyttä, suljetun organisaation toimintaa; ”we can no more manage in isolation given the turbulence caused by managerial revolution” (Freeman 1984, 26).

Sidosryhmäajattelu hyväksyy sen lähtökohdan, että organisaatio on aina avoin järjestelmä, joka on vaihdantasuhteessa ympäristönsä kanssa. Sidoryhmätarkastelu oli pohjoismaissa yleistä jo 1960-luvulta alkaen (ks. Rehman 1964 ja Rehman & Stymne 1965). Amerikassa sidoryhmäajattelu tuli laajemmin tunnetuksi 1980-luvulla Freemanin (1984) teoksen johdosta. Sidoryhmäajattelu on siis tapa etsiä toimintayksikön kannalta merkittävä toimintaympäristö (Ahlstedt & al. 1974, 18). Sidoryhmäajattelun avulla voidaan määritellä niitä kunnalle tärkeitä tahoja, jotka muodostavat kunnan toimintaympäristön.

Sidosryhmä voidaan määritellä seuraavasti: ”A stakeholder is any group or individual who can affect or is affected by achievement of a corporation’s purpose. Each of these groups plays a vital role in the success of the business enterprise in today’s environment” (Freeman 1984, 25)

Vastaavasti Carroll & Buchholtz (2006, 67) toteavat: “stakeholder is an individual or a group that has one or more of various kinds of stakes in a business. Just a stakeholder may be affected by the actions, decisions, policies, or practices of the business firm, these stakeholders also may affect the organization’s actions, decisions, policies, or practices. With stakeholders, therefore, there is a two-way interaction or exchange of influence.” Vanhemmat skandinaaviset määritelmät (esimerkiksi Rehman 1964 ja Ahlstedt & Jahnukainen 1971) sidoryhmästä ovat harmoniassa Carrollin määritelmän kanssa (Näsi 1995, 22).

Sidosryhmät voidaan jakaa esimerkiksi primäärisiin ja sekundäärisiin (ks. lisää Ansoff 1965 ja Carroll 1989). Jako on kuitenkin organisaatiokohtainen, eikä se ole pysyvä, vaan muuttuu ajan ja kulloinkin tarkasteltavan asian mukaan. Sidosryhmiä voidaan myös luokitella sidosryhmän ympäristön suhteen, esimerkiksi taloudelliset, teknologiset, sosiaaliset tai poliittiset ympäristöt (Näsi 1995, 22).

Organisaation sidosryhmät voidaan koota niin sanotuksi sidosryhmäkarttaksi (vrt. mindmap). Itse sidosryhmäkartta voidaan esittää suppeana tai laajana versiona. Suppea käsittää vain ne sidosryhmät, joiden tuki on organisaation olemassaolon jatkuvuudelle välttämätön. Laaja sidosryhmäkartta käsittää kaikki sellaiset ryhmät, joiden toimintaan organisaation toiminta vaikuttaa tai, jotka toiminnallaan voivat vaikuttaa organisaation toimintaan. (Ks. lisää Freeman 1984.)

Toimintayksikön ja sidosryhmän välillä on vuorovaikutussuhde. Sidosryhmät satsaavat toimintayksikköön panoksia ja korvaukseksi he haluavat vastikkeita. (Ahlstedt & al. 1974, 18.) Tämä vuorovaikutussuhde tarkoittaa juuri sitä, että sidosryhmillä on intressi toimintayksikköä kohtaan. Itse asiassa englanninkielinen termi ”stakeholder” sisältää tämän intressin; ”stake”.

Carroll & Buchholtzin (2006, 67) mukaan ”stake” voidaan määritellä seuraavasti: “a stake is an interest or a share in an undertaking. A stake may also be a claim. ... The idea of stake can range from simply an interest in an undertaking at one extreme to a legal claim of ownership at the other extreme. In between these two extremes is a “right” to do something.” Alla oleva taulukko kolme kuvaa erityyppisiä ”stakeja” Carroll & Buchholtzin (2006, 68) mukaan.

Taulukko 3. Erilaiset sidosryhmien intressit (stakes) (Carroll & Buchholtzin 2006).

	Intressi	Oikeus		Omistajuus
Määritelmät	Kun päätös koskee yksittäistä henkilöä tai ryhmää, tällöin heillä on intressi tätä päätöstä kohtaan.	1) Laillinen oikeus on yksittäisellä henkilöllä tai ryhmällä, kun heillä on lain mukaan oikeus tulla kohdelluksi tietyllä tavalla tai he ovat lain mukaan oikeutettuja tiettyyn oikeuteen.	2) Moraalinen oikeus on yksittäisellä henkilöllä tai ryhmällä, kun he katsovat, että heillä on moraalinen tai eettinen oikeus tulla kohdelluksi tietyllä tavalla tai he moraalisesti tai eettisesti ovat oikeutettuja tiettyyn oikeuteen.	Kun yksittäisellä henkilöllä tai ryhmällä on omistusoikeus johonkin omaisuuteen, omistajuus on olemassa.
Esimerkit	Tehtaan sulkeminen vaikuttaa koko yhteisöön. Tämä TV-mainos halventaa naisia, olen nainen. Olen huolissani ympäristöstä, mitä jää tuleville sukupolville.	Työntekijät ovat lain mukaan oikeutettuja oikeusturvaan ja yksityisyyteen. Asiakkailla ja luotonantajilla on lain takaamia tiettyjä oikeuksia.	Reiluus, kohtuus, oikeudenmukaisuus.	Tämä yritys on minun, perustin ja omistan sen. Omistan 1000 tämän yrityksen osaketta.

Freeman (1984, 59) huomauttaa, että intressin määrittelemineen on haastavaa: “stake is obviously multi-dimensional and not measured solely in dollar terms”. Tosin “staken” monien ulottuvuuksien yksityiskohtainen listaaminen onkin sitten vielä haastavampaa (ks. lisää Freeman 1984, 60–64).

Organisaation sidosryhmiä voidaan tarkastella myös silloin, kun analysoidaan organisaation tilinpäätöstä. Tällöin sidosryhmien intressit voidaan liittää siihen, minkälaista tilinpäätösinformaatiota sidosryhmät kaipaavat organisaation taloudellisesta tilasta. Kallunki & Kytönen (2004, 21) taulukoivat yrityksen sidosryhmiä ja heidän informaatiotarpeitaan seuraavasti: esimerkiksi verottaja kaipaa tietoa kannattavuudesta, osakesijoittajat kannattavuuden lisäksi yrityksen vakavaraisuudesta ja kasvusta (ks. tarkemmin Kallunki & Kytönen 2004, 21 taulukko 1.1.). Leppiniemi & Leppiniemi (2006) toteavat, että yrityksen osalta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen avulla vastauksia hakevat ennen kaikkea yrityksen ulkoiset sidosryhmät, kuten rahoittajat, tavarantoimittajat, asiakkaat, kilpailijat, lehdistö ja suuri yleisö.

Julkisella sektorilla tilinpäätöksen ja tuloksellisuuden informaation käyttäjiä voidaan kategorisoida kolmeen ryhmään (Ryan & al. 2000, 8, viittauksella AARF 1992); resurssien tarjoajat (resources provides, for example taxpayers, ratepayers and lenders), hyödykkeiden ja palvelujen vastaanottajat (recipients of goods and services, for example taxpayers and ratepayers) ja toimintaa arvioivat tahot

(parties performing a review or oversight function, for example governments, regulatory agencies). Kukin näistä käyttäjäryhmistä tarvitsee informaatiota talousyksikön tuloksellisuuden arvioimiseen. Sidosryhmäajattelun soveltamista informaation käyttämisen lisäksi voidaan tarkastella myös sidosryhmäarviointia (stakeholder evaluation), jolloin arviointiprosessissa kerätään sidosryhmiä koskevaa informaatiota (ks. lisää Vartiainen 2003, 4-6).

4.2.1.1 Kunta sidosryhmäteoreettisessa tarkastelussa

Sidosryhmäajattelua on sovellettu myös julkisella sektorilla. Ahlstedt & al. (1974) tarkastelevat sidosryhmäajattelua johtamisen välineenä, ohjausjärjestelmänä. Tästä lähtökohdasta voidaan kunnallishallinnossa nähdä useamman tason toimijoita, joilla kullakin on omat sidosryhmänsä. Nämä tasot ovat normatiivinen, strateginen ja operatiivinen taso. Normatiivisen tason toimintayksiköillä tarkoitetaan kansalaisten yleisillä vaaleilla valittuja poliittisia päätöksentekuelimiä, joka valtionhallinnossa on eduskunta ja kunnallishallinnossa kunnanvaltuusto.¹²

Normatiivisen tason toimintayksikköjen, kunnanvaltuuston sekä osaksi kunnanhallituksen, eräs keskeinen sidosryhmä on valtionhallinto. Valtion merkitystä kunnan erityisenä sidosryhmänä voidaan perustella Ahlstedtin & al. (1974, 38) mukaan sillä, että kunnallishallinnon voidaan katsoa muodostuvan lähinnä sellaisten tehtävien hoitamisesta, jotka valtio on antanut kunnille hoidettaviksi. Lisäksi kunnat saavat myös valtiolta rahoitusta näiden tehtävien hoitamiseen, joten sidosryhmäteoreettinen tarkastelu kunnan ja valtion suhteen on perusteltua.

Myös kunta voidaan määrittää toiminnallisesti sidosryhmiensä avulla (Hallipelto & Kataja 1980, 18–20). Hallipelto & Kataja (1980, 19–20) ovat määritelleet kunnan sidosryhmiä sekä niiden intressejä (panos ja vastikevaatimus). He ovat tarkastelleet kuntaa sosiaalisena järjestelmänä, jolloin tarkastelun kohteena ovat ensisijaisesti kunnan toiminnan inhimilliset puolet eli ihmisiin ja ihmisryhmiin sekä heidän käyttäytymiseensä ja toimintaansa liittyvät suhteet kunnassa. Tällöin kunta nähdään toimintaympäristönä, ei talousyksikkönä, eikä toimeksiantotaloutena.

Kunnan sidosryhmällä Hallipelto & Kataja (1980, 19) tarkoittavat niitä henkilöitä, henkilöryhmiä tai yhteisöjä, jotka lainsäädännöllisesti ja/tai vapaaehtoisesti omien etujensa ja päämääriensä vuoksi ovat yhteydessä kuntaan ja siten siitä riippuvaisia ja joista kunta on puolestaan riippuvainen.

¹² Strategisen ja operatiivisen tason toimintayksiköt ja niiden sidosryhmät, ks. lisää Ahlstedt & al. 1974, 39–42.

Sidosryhmätarkastelussa kunnan osalta keskiössä on talousyksikön johto (kunnanjohtaja, kunnansihteeri, talousjohtaja, yms.). Seuraavassa taulukossa on esitelty Hallipellon & Katajan (1980, 19-20) taulukointi kunnan sidosryhmistä. Vastaavalla tavalla myös Ahlstedt & al. (1974, 20 ja 38) ovat kuvanneet kunnan sidosryhmiä.

Taulukko 4. Kunnan sidosryhmät (Hallipelto & Kataja 1980).

Sidosryhmä	Panos	Vastikevaatimus
Kunnan jäsenet	Verot, maksut, informaatio	Palvelut, elinympäristö, informaatio ja suunnitelmat, vaikuttamismahdollisuus
Järjestöt – poliittiset puolueet – muut järjestöt (myös poliittiset)	Informaatio Kansalaistoiminta, harrastuspalvelut, informaatio	Palvelut, elinympäristö, informaatio ja suunnitelmat Toimintaedellytykset, avustukset, informaatio
Kunnan luottamuselimet	Työpanos, asiantuntemus, informaatio	Toimintaedellytykset, asema ja osallistumisoikeus, korvaukset
Valtio	Valtionosuudet ja -avustukset, palvelut, säännökset, informaatio	Palvelut, suunnitelmat, informaatio
Elinkeinoelämä	Verot, maksut, työpaikat, informaatio	Palvelut, toimintaedellytykset, suunnitelmat ja informaatio
Hankkijat	Raaka- ja tarvikeaineet, koneet ja laitteet ym. sekä palvelut	Maksut, asiakassuhteen varmuus ja luotettavuus
Raha- ja luottolaitokset	Vieras pääoma	Korot, sijoituksen turvallisuus
Kuntainliitot, muut kuntien yhteisöt ja naapurikunnat	Palvelut, informaatio, yhteistyöelimet	Kuntainliitto-osuudet, jäsenmaksut, informaatio, yhteiset palvelut

Kunnan sidosryhmiä voidaan myös jaotella ensisijaisiin ja toissijaisiin sidosryhmiin (tai kunnan toimintaympäristö ja toissijainen ympäristö, ks. Hallipelto & Kataja 1980, 18). Kunnan jäsenet, kuntalaiset ovat tärkein sidosryhmä kunnan toiminnan, talouden ja suunnittelun kannalta. ”Itse asiassa koko kunnan olemassaolo, sen palvelutuotanto ja talouden perusta sekä toimintojen suunnittelu saa viime kädessä oikeutuksensa kunnan jäseniltä, jotka itsehallintoperiaatteen mukaisesti kunnan alueella hoitavat omien elintensä avulla kunnan hallintotehtäviä” (Hallipelto & Kataja 1980, 29). Kuntalaiset ovat siten etuoikeutettua sidosryhmää verrattuna muihin sidosryhmiin.

Kunnan tärkeimmät sidosryhmät ovat kuntalaiset eri rooleissaan ja valtio. Tässä tutkimuksessa kuntalaiset nähdään toiminnan objektina, joten kuntalaisten tarkastelu sidosryhmäteoreettisesti ei ole tarpeen. Kuntalaisen näkökulma on erityisesti mukana mitattavan tasapainon määrittelyssä. Kunnan talouden tasapainon tulkinnassa ja reagoinnissa ei kuntalaisilla ole juurikaan toiminnallista asemaa. Teoreettisessa mielessä kuntalaiset ovat kiinnostuneita kunnan talousinformaatiosta, mutta käytännössä mittaustulokseen ei välttämättä reagoida.

4.2.1.2 Kunta toimeksiantotaloutena vs. kunta talousyksikkönä vs. kunta sidosryhmäteoriassa

Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä on esitelty kolme erilaista teoreettista määritelmää kunnasta; kunta toimeksiantotaloutena (luku 2.1), kunta talousyksikkönä (luku 4.1.2) ja kunta organisaationa (sidosryhmäteoreettisessa tarkastelussa, edellä, luku 5.2.1.1). Kussakin näistä määritelmistä tarkastellaan kuntaa eri näkökulmista. Teoreettisen viitekehyksen jäsentämiseksi on tarpeen koota yhteen tiivistelmä kustakin määritelmästä. Alla olevassa taulukossa viisi on tarkasteltu kunkin määritelmän ominaispiirteitä, ongelmia ja suhdetta tasapainoon.

Taulukko 5. Kunnan teoreettiset määritelmät.

	Toimeksiantotalousyksikkö	Kuntaentiteetti	Kuntaorganisaatio
Määritelmä	Sopimusteoreettinen; päämiehen ja agentin roolit, keskinäinen sopimus	Synteettinen määritelmä, talousprosessi	Sidosryhmäteoreettinen, kunta määritellään toiminnallisesti sidosryhmiensä yhteisenä toiminnan ja päätösten tuloksena.
Teoriaperusta	Päämies-agenttiteoria	Entiteettiteoria	Sidosryhmäteoria
Kuntalaiset	Toimeksiantajia, päämiehiä	Eivät kuulu entiteettiin	Voidaan nähdä toiminnan objektina, kunnan olemassaolon perustana tai tärkeimpänä sidosryhmänä, jolla on monia rooleja.
Ongelmia	Kuntasektorilla päämies-agenttisuhteet ovat moninaisia. Ongelmana mm. miten päämies määritellään.	Kunnilla on nettoyksiköitä, liikelaitoksia ja kunta on myös konserni. Ongelmana mm. mitä sisällytetään kuntaentiteettiin.	Määrittelyongelmia, mm. mitkä ovat (primäärit) sidosryhmät? Mitkä ovat sidosryhmien intressit? Miten paljon sidosryhmät todella vaikuttavat kuntaan?
Suhde tasapainoon	Tasapaino on kunnan toiminnan perusperiaate, joka ilmiönä on kuitenkin moniulotteinen.	Tasapaino on rahaprosessin tasapaino.	Sidosryhmien intressit tasapainoa kohtaan; tulkitseminen ja reagointi.

Jokaisessa määritelmässä lähestytään eri näkökulmasta kuntaa. Kuntaentiteetti on laskentatoimen, ympäristö, se, missä kirjanpitoa sovelletaan. Sidosryhmäteoreettisessa tarkastelussa kuntaa tarkastellaan niin sanotusti ulkoapäin, niistä eri sidosryhmistä, joilla on intressinsä kuntaan nähden. Toimeksiantotaloudessa tarkastellaan kuntaa sisältäpäin, mikä on se pohja, johon kunnan olemassaolo perustuu, mistä kunnan toiminnassa on kyse.

Yksi mielenkiintoinen näkökulma eri määritelmiin on kuntalainen ja se, mikä on hänen asemansa. Toimeksiantotaloudessa kuntalainen on toimeksiantaja, päämies. Kuntalainen on siis toiminnan lähtökohta ja kohde, kun taas entiteettitarkastelussa kuntalaisella ei ole minkäänlaista roolia. Sidosryhmätarkastelussa kuntalainen voidaan nähdä kunnan tärkeimpänä sidosryhmänä, jolla on

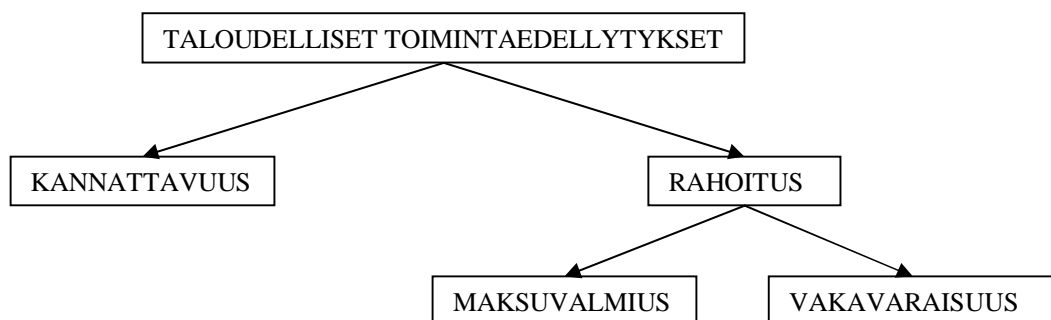
useampia rooleja. Kuntalainen on samalla kunnan toiminnan rahoittaja, palvelujen käyttäjä ja äänestäjä. Toisaalta kuntalainen voidaan nähdä myös kunnan toiminnan kohteena, ei sidosryhmänä.

Kunnan talouden tasapainolla on erilainen merkitys eri teoreettisissa määritelmissä. Toimeksiantotaloudessa tasapaino on taloudellinen tavoite, joka tarkoittaa myös oikeudenmukaista ja tehokasta toimintaa. Entiteetissä kunnan talouden tasapaino mitataan rahaprosessista, jolloin kunnan talouden tasapainolla viitataan rahaprosessin tasapainoon (kuntaentiteetin tasapaino ja mitattu kuntaentiteetin tasapaino). Sidoryhmätarkastelussa kunnan talouden tasapainoa tulkitaan ja siihen reagoidaan eri sidoryhmien näkökulmista. Näillä sidoryhmillä (tässä kunta ja valtio) on oma intressi kunnan talouden tasapainon suhteen.

4.2.2 Tilinpäätöksen tulkinta

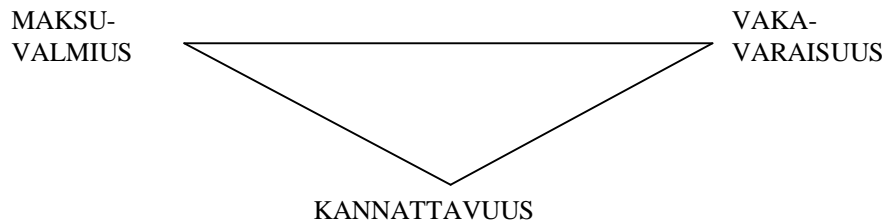
Tilinpäätökset perustuvat kirjanpitoon eli menoihin, tuloihin sekä kassaan- ja kassastamaksuihin, joten tilinpäätöksestä tehtävät johtopäätökset ovat ensisijaisesti taloudellisia. Tilinpäätöksen perusteella yleisesti pääteltävissä olevia ominaisuuksia kutsutaan taloudellisiksi toimintaedellytyksiksi. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006.)

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 soliditeettiä. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006.)



Kuvio 19. Tilinpäätöksen perusteella pääteltävät taloudelliset toimintaedellytykset (Leppiniemi & Leppiniemi 2006).

Tilinpäätöksen ja siitä laskettavien tunnuslukujen perusteella tehtävän analyysin kohteita voidaan luokitella myös kuvion 20 avulla (Laitinen 1988, 190). Tässä Laitisen kuviossa kaikki osatekijät ovat yhtä tärkeitä, jolloin liian yksipuolinen tarkastelu on vaarallista (Laitinen 1988, 189–190).



Kuvio 20. Tilinpäätöksen perusteella tehtävien päätelmien luokittelu (Laitinen 1988).

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 2006.)

Entiteettiä koskevia kannattavuus- ja rahoitusjohtopäätöksiä voidaan tehdä suoraan tilinpäätöksestä tarkastelemalla yksittäisiä tilinpäätöseriä, eri erien välisiä suhteita, muutoksia ja niin edelleen. Usein johtopäätöksiä varmistetaan laskemalla tilinpäätöksestä tunnuslukuja ja vertaamalla tunnuslukujen kehitystä muihin entiteetteihin sekä tavoite- ja vertailuarvoihin. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006.)

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, otettaessa kantaa suunnitellun saneerauksen onnistumismahdollisuuteen tai yrityksen toimintaan liittyviin riskeihin, kuten konkurssin uhkaan. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006.)

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 2006.) Tuloslaskelman perusteella tehdään entiteetin tulorahoitukseen liittyviä päätelmiä.

Tilinpäätöstä tulkittaessa on syytä muistaa, ettei kannata luottaa pelkästään yhteen tunnuslukuun. Talous on kokonaisuus ja sitä tulee mitata niin kattavasti, että kaikki pääkomponentit (kannattavuus, rahavirran riittävyys, rahoitusrakenne ja kasvu) tulevat mukaan. Kovin pitkälle meneviä päätelmiä ei kannata myöskään tehdä pelkästään yhden kauden lukujen perusteella. (Salmi & Rekola-Nieminen 2004, 90)

4.2.2.1 Kunnan tilinpäätöksen tulkinta

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, 14) 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.”

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, kun kunta jakaa tulonsiirtoja kansalaisille. Tällöin rahaprosessin mittaaminen jää aina puutteelliseksi ja tämä pitäisi ottaa huomioon kunnan tilinpäätöksen tulkinnassa (ks. myös Meklin 1999, 14).

Kunnan tilikauden tuloksen muodostumista kuvataan tuloslaskelmassa ja toiminnan rahoitusta rahoituslaskelmassa. Molempien laskelmien perusteella voidaan tehdä päätelmiä kunnan rahoituksen riittävydestä. Rahoituslaskelmasta selviää myös, miten muutoin investoinnit, sijoitukset ja lainanlyhennyksen tulorahoituksen lisäksi rahoitetaan. (Suomen kuntaliitto 2001, 16.)

Kunnan rahoituksen rakennetta kuvataan taseen avulla. Rahoitusasemassa tapahtuneet muutokset, kuten sijoituksen pääoman lisäykset ja palautukset käyvät ilmi rahoituslaskelmasta. (Suomen kuntaliitto 2001, 22.)

4.2.2.2 Tasapainomittarin tulkinta

Kunnan talouden tasapainoa mitataan tuloslaskelmalla, johon tässä tutkimuksessa viitataan sanalla tasapainomittari. Tasapainomittaria tarkastellaan luvussa 3.1 (erityisesti luvussa 3.1.3.3). Tässä taas tarkastellaan sitä, mitä tasapainomittarin erien perusteella voidaan päätellä, mistä erät kertovat.

Tuloslaskelmaan sisältyy toimintakate, joka näyttää toimintatuottojen ja toimintakulujen suhteen. Kunta on osa verorahoitteista sektoria, joten toimintakate on negatiivinen. Toimintakate voidaankin sanoa osoittavan verorahoituksen osuuden (Suomen kuntaliitto 2001,17). Palvelujen järjestämisen periaate ei edes ole, että toimintatuotoilla olisi tarkoitus kattaa toimintakulut. Palvelut järjestetään pääosin ilmaisperiaatteella.

Kun toimintakatteeseen lisätään verotulot ja valtionosuudet, saadaan vuosikate. Vuosikate kertoo kunnan tilikaudelle jaksotettujen tulojen riittävydestä jaksotettuihin menoihin. Itse vuosikate ei kerro tulorahoituksen riittävydestä, 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) riittävyttä. 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 riittävyttä.

Alijäämä kertoo tuloslaskelman epätasapainosta; plusmerkkisiä eriä on vähemmän kuin miinusmerkkisiä. Kilpiö (1956) toteaa: ”Kunnan tilinpäätöksessä ei voida laskea taloudellista tulosta liiketalouden tapaan, sillä siellä 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 vaje. Sitäkään ei lasketa tuloksena ja sen suuruuden osoittamiseksi, sillä kunnahan ei tavoittele säästöä tai vajeusta, vaan laskenta tapahtuu etukäteen suunnitellun tulojen ja menojen tasapainon toteuttamisen osoittamiseksi.” (Kilpiö 1956, 442.) Myös Robinson (1998a, 33 viittauksella Auerbach & al. 1994) kirjoittaa, ettei alijäämä kerro muuta kuin niistä säännöistä, joita laskelmassa käytetään.

Tuloslaskelman tulkinnessa on kuitenkin syytä pitää mielessä, että tulkinta riippuu myös tulkitsijasta.

4.2.3 Mitatun kuntaentiteetin tasapainon tulkinta ja siihen reagointi

Kunnan talouden tasapaino merkitsee eri asioita eri tahoille. Näin voidaan ainakin olettaa, koska kullakin taholla on eroavat intressit kuntaan nähden. Tulkitsijatahot voidaan nähdä myös laskentatoimen informaation käyttäjinä. Tällöin tulkitsijatahon määritelmä on hieman suppeampi, koska intressi koskee vain informaatiotarvetta.

Tasapainon tulkinnessa ensimmäinen kysymys on se, että kenen tasapainoa tulkitaan. Mikä on se näkökulma, josta tulkinta tapahtuu? Tässä tutkimuksessa tasapainomittarin tulkintaa ja siihen reagointia tarkastellaan kunta-valtiosuhteen kannalta. Kunta-valtiosuhdetta tulkitsijatahona voidaan perustella sillä, että valtio on kunnan tärkein, primääri, sidosryhmä, silloin, kun kuntalaiset nähdään kunnan toiminnan kohteena, ei sidosryhmänä.

Kunnan ja valtion välinen suhde on myös usein ollut analysoinnin kohde kunnallistaloustieteellisessä tutkimuksessa, esimerkiksi fiskaalinen federalismi (Karhu 2005, 236–244). Kunta-valtiosuhteeseen liittyy myös historiallisesti mielenkiintoisia näkökulmia, esimerkiksi perustuslain takaama kunnallinen itsehallinto (Ryynänen 2005, 24–44). Valtio toimii myös kunnan toiminnan rahoittajana. Kahtalaisen kunnan tehtävien luonteen mukaan valtio myös säättää lakisäätteisiä tehtäviä kuntien vastuulle (Sallinen 2005, 45–55).

4.2.3.1 Kunta toimijana

Kunnan intressi: järjestää kuntalaisille vastuullaan olevat palvelut saamallaan rahoituksella.

Kunta toimijana tavoittelee talouden tasapainoa toimeksiantotalouden näkökulmasta. Tämä tarkoittaa sitä, että kunnan tulorahoitus on riittävää palveluihin, se on saatu oikeudenmukaisilla veroprosenteilla ja maksuilla, palvelujen tarjonnasta ja sisällöstä tinkimättä. Tällöin kunnan palvelujen rahoittaminen on sekä oikeudenmukaista että tehokasta. Kokonaisuudessaan kunta on saavuttanut toimeksiantotalouden tasapainon tehokkaasti, jolloin kuntalaisten saamat hyödyt ja tekemät uhraukset ovat samalla tasolla.

Tulkinta

Kunnan tasapainomittari voi saada kolmenlaisia tuloksia; alijäämä, nolla tai ylijäämä. Koska kunta tavoittelee tasapainoa toimeksiantotaloudellisessa mielessä, voi pelkän tasapainomittarin tuloksen tulkitseminen ja siihen reagointi olla ristiriitaista. Voidaankin sanoa, että tasapainomittarin tuloksen perusteella voidaan tehdä päätelmiä vain tasapainomittarin mittaamasta tasapainosta, eli tuloslaskelman tasapainosta. Tällöin, kun tasapainomittarin tulos on nolla, tarkoittaa se, että kunnan tuloslaskelma on tasapainossa. Jos kunta tulkitsisi Suomen kuntaliiton suosituksen mukaan, tämä olisi tavoiteltava tulos, jolloin kunnan tulorahoitus olisi riittävää (Suomen kuntaliitto 2001, 18). Vastaavasti kunnan tuloslaskelma on epätasapainossa, jos tasapainomittarin tuloksena on ylijäämä. Koska kunnan taloudellisena tavoitteena ei ole ylijäämän tuottaminen, kunta selvittänee, miksi ylijäämää on muodostunut.

Kun tasapainomittari näyttää alijäämää, tarkoittaa se, ettei kunnan tuloslaskelma ole tasapainossa. Jos kunta luottaa pelkästään alijäämän antamaan kuvaan kunnan talouden tasapainosta, voi se päätyä virheelliseen tulkintaan. Tasapainoilmiö edellyttää toimeksiantotaloudellisen tasapainotilanteen selvittämistä, jotta saadaan oikea ja riittävä kuva kunnan talouden tasapainosta. Tämä edellyttää kaikkien tilinpäätöslaskelmien huomioonottamista, mutta myös täydentävän informaation keräämistä. Kunnan tulisi muun muassa selvittää, ovatko eri väestöryhmät oikeudenmukaisessa asemassa sekä, miten tehokkaasti tasapaino tai epätasapaino on saavutettu.

Alijäämän syiden selvittäminen on olennainen osa alijäämän tulkinnassa. Mitkä ovat ne tekijät, jotka ovat alijäämän aiheuttaneet. Alijäämän syitä voidaan tarkastella kahdessa osassa; vuosikatteen yläpuoliset ja vuosikatteen alapuoliset erät. Vuosikatteen yläpuolella olevat erät kertovat kunnan säännöllisestä juoksevasta toiminnasta. Ne kertovat, missä määrin säännöllisen toiminnan toimintakulut ja -tuotot, säännönmukaiseen toimintaan tarkoitettut verorahoitteiset erät ja rahoitukseen liittyvät kulut ja tuotot ovat keskenään tasapainossa (Meklin & Oulasvirta 2001, 73). Jos alijäämä on syntynyt vuosikatteen yläpuolisista eristä, se johtuu toisiinsa nähden joko liian suurista menoista ja/tai liian pienistä tuloista (Meklin & al. 2005, 178). Meklinin & al. (2005) mukaan liian suuret menot johtuvat muun muassa tehottomasti järjestetystä toiminnasta, kunnan palvelutarve on liian suuri verrattuna tulopohjaan tai tarpeettomien palvelujen tuottamisesta. Kun taas tulojen vähyden taustalla saattaa olla muun muassa heikko veropohja ja/tai alhaiset veroprosentit, maksujen alhaisuus tai valtionosuudet kunnista riippumattomina tekijöinä (Meklin & al. 2005, 178).

Vuosikatteen alapuolella olevien erien vaikutus alijäämään on mutkikkaampaa kuin yläpuolella olevien erien. Näitä vuosikatteen alapuolisia eriä ovat poistot ja arvonalentumiset sekä satunnaiset erät. Poistot vaikuttavat olennaisesti tasapainomittarin tulokseen. Poistoihin liittyvää problematiikkaa on tarkasteltu etsinnän ongelmina (ks. luku 4.2.). Alijäämäistä mittaustulosta tulkittaessa ja syyn löytyessä poistoista, on kunnan selvitettävä käyttöomaisuuden tila; ovatko poistot liian suuret suhteessa kunnan nettoinvestointitarpeeseen.

Arvonlennuksien vaikutukset mittaustulokseen ovat jokseenkin ongelmallisia. Arvonlennukset kirjataan varovaisuusperiaatteella, tämä tarkoittaa sitä, että usein arvonalennus kirjataan todellista suuremmaksi. Varovaisuusperiaate vaikuttaa myös siten, että mahdollisia arvonnousuja tai arvonalentumisen peruutuksia kirjataan hyvin varovaisesti. Tästä voi syntyä ongelma. Esimerkiksi monilla kunnilla on arvopapereita, jotka pörssikurssien romahduksen myötä voivat aiheuttaa kunnalle alijäämäisen tilinpäätöksen ja sen mukana tuleva alijäämän kattamisvelvollisuuden. Tällöin syntynyt alijäämä ei kerro epätasapainoisesta kunnan taloudesta, eikä alijäämän kattamisvelvollisuus kohdistu oikein. (Meklin & Oulasvirta 2001, 73.)

Satunnaisten erien vaikutus alijäämään voidaan nähdä poikkeuksellisena tai tilapäisenä. Toisaalta suuret satunnaiset kulut voivat aiheuttaa alijäämän, jonka kattamiseen tarvitaan ”jämerämpiä” toimia. Satunnaisista kuluista johtuva alijäämä ei kerro kunnan säännöllisen juoksevan toiminnan talouden tasapainosta. Toisaalta satunnaiset tuotot voivat aiheuttaa sen, ettei tilikauden ylijäämäkään kerro talouden tasapainosta.

Tasapainomittarin ja mitattavan ilmiön, toimeksiantotalouden tasapainon, aikaperspektiivit eroavat toisistaan. Toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluu pitkän ajan tarkastelu, kun taas tasapainomittari keskittyy menneeseen vuoteen. Kun kunta tulkitsee tasapainomittarin tulosta, on sen analysoitava myös pitkän aikavälin toimeksiantotaloudellista tasapainoa. Tässä kuntatoimija nähdään yhtenä yksikkönä, mutta voidaan pohtia, sisältyykö yksikköön eri aikavälin toimijoita. Esimerkiksi, onko kunnanvaltuusto kiinnostunut vain valtuustokauden mittaisesta perspektiivistä.

Tasapainomittarin tuloksen tulkintaan ja sen suhteuttamiseen kunnan toimeksiantotaloudelliseen tasapainotilanteeseen sisältyy ristiriitaa. Kunta ei voi pelkästään luottaa kapea-alaiseen tasapainomittariin, vaan sen on otettava huomioon toimeksiantotaloudellinen näkökulma. Tulkinnessaan kunnan tulisi myös huomioida tasapainomittariin sisältyvät validiteetti-,

reliabiliteetti- ja relevanssiongelmat. Tasapainomittarin tulos on yksi tunnusluku kunnan talouden tasapainosta, eikä sen pohjalta voi tehdä tulkintaa kunnan toimeksiantotaloudellisesta tasapainosta.

Reagointi

Kuntia velvoittaa talouden tasapainottamisvaatimus (KuntaL 65 §). Tällöin tasapainomittarin osoittama alijäämä edellyttää toimenpiteitä. Kunta on velvollinen kattamaan tuloslaskelmassa mitatun alijäämän kuntalaissa mainitulla tavalla. Hallituksen esityksen (157/1999) mukaan syntynyt ja kertynyt alijäämä katetaan ensisijaisesti tulevien vuosien ylijäämällä. Toissijaisesti alijäämää voidaan myös kattaa rahastopääomalla tai peruspääomalla. Alijäämän kattamisessa tulee ottaa huomioon se, miten tekijät ovat aiheuttaneet alijäämäisen tuloksen. Syytekijät vaikuttavat olennaisesti siihen, mitkä kattamistoimenpiteet tulevat kysymykseen. Alijäämän kattaminen tulevien vuosien ylijäämällä on perusteltua, kun alijäämän syyt ovat vuosikatteen yläpuolella. Käytännössä tulevien tilikausien ylijäämää kerätään tuloja korottamalla tai menoja karsimalla. Käyttöomaisuuden myynnillä ja pitkäaikaisten sijoitusten realisoinnilla voidaan myös kattaa alijäämää. Rahastopääoman tai peruspääoman käyttö alijäämän kattamisessa voi olla perusteltua, kun alijäämän syy on vuosikatteen alapuolella. Tällöin voidaan myös harkita poistosuunnitelman muuttamista.

Alijäämän kattaminen tarkoittaa joko menojen supistamista tai tulojen korottamista. Se tarkoittaa siis menojen leikkauksia; palveluja ja investointeja supistamalla, sisältöä supistamalla, tarjontaa vähentämällä, investointeja lykkäämällä ja niin edelleen. Tulojen korottamiset tarkoittavat veroprosenttien, maksujen ja taksojen nostamisia. Alijäämää voidaan myös kattaa poistoperustaa tai -aikaa muuttamalla. Alijäämän kattamisvelvollisuus edellyttää talouden tasapainottamisohjelmaa, johon kunnan tulee ryhtyä.

Kun kunta tulkitsee tasapainomittarin osoittamaa alijäämää, oletettavasti se tarkastelee myös muita taloutta kuvaavia tunnuslukuja. Kunta pyrkii siis selvittämään kattavan kuvan kunnan talouden tasapainosta. Tältä pohjalta kunta tekee päätöksiä. Alijäämän kattamisvelvollisuus kuitenkin edellyttää, että tasapainottamistoimenpiteisiin ryhdytään, kun tasapainomittarin tuloksena on alijäämä. Kunta on velvoitettu toimimaan tasapainomittarin perusteella. Mielenkiintoista on kysyä, tekisikö kunta talouden tasapainottamistoimenpiteitä alijäämän perusteella, jos sillä ei olisi alijäämän kattamisvelvollisuutta. Vielä mielenkiintoisempaa on kysyä, olisiko näihin tasapainottamistoimenpiteisiin edes tarvetta.

Osaltaan myös tasapainomittarin osoittama ylijäämä edellyttää, että kunta tarkistaa veroprosenttien, maksujen ja taksojen perusteita. Näin myös nollatuloksen osalta. Toisaalta ylijäämä saattaa olla myös harkittu investointien rahoittamiseen liittyvä strategia. Tällöin olisi syytä miettiä, miten oikeudenmukaisuus toteutuu investointien rahoittamisen osalta, jos nykyiset kuntalaiset maksavat tulevaisuuteen tähtäävät investoinnit.

Kunnan rooli toimijana on mielenkiintoinen. Kunta tulkitsee tasapainomittarin tulosta, mutta sen tulisi ottaa huomioon kunnan talouden toimeksiantotaloudellinen tasapaino. Tähän voi sisältyä ristiriitaa, sillä tasapainomittarin tulos voi antaa virheellisen kuvan kunnan talouden tasapainosta. Kunnan tulisi siis päättäessään toimenpiteistä huomioida toimeksiantotaloudellinen tasapaino. Edelleen ristiriitaa aiheuttaa se, että kunnan on ryhdyttävä toimeen tasapainomittarin tuloksen perusteella, huolimatta siitä, mikä toimeksiantotaloudellinen tasapainotilanne on. Tämä johtuu kuntia koskevasta alijäämän kattamisvelvollisuudesta. Alijäämän kattamisvelvollisuus saattaa aiheuttaa sen, että kunnan on tehtävä tuloslaskelman tasapainottamistoimenpiteinä menojen leikkauksia, joihin ei toimeksiantotaloudellisesta tasapainotilanteesta käsin olisi syytä ja, jotka siten heikentävät sitä.

4.2.3.2 Valtio toimijana

Valtion intressi: kunnat huolehtivat hyvinvointipalveluista, toteuttavat kansalaisten oikeudenmukaisuutta, käyttävät valtionosuudet tuloksellisesti ja niiden tuloslaskelmat ovat tasapainossa.

Valtion näkökulmasta kunnat ovat itsenäisiä entiteettejä, jonka talouden tasapainoa tuloslaskelma mittaa. Valtio ei huomioi kunnan tasapainoilmiön moniulotteisuutta, eikä edes tasapainomittariin sisältyviä validiteetti- ja reliabiliteettiongelmia, vaan luottaa tasapainomittarin antamaan kuvaan kunnan taloudesta.

Tulkinta

Kunnan tuloslaskelmien tavoitteena on näyttää nollaa, kun näin tapahtuu, on valtion näkökulmasta kunnan talous tasapainossa, eli kunnan tulo-rahoitus on riittävää. Ylijäämää pidetään indikaattorina hyvästä taloudellisesta tasapainotilanteesta, voidaan jopa ajatella, että kunnilla menee liian hyvin. Kunnan ylijäämäinen tulos voi tarkoittaa, että valtio maksaa liikaa valtionosuuksia. Alijäämä taas merkitsee, että kunta ei selviä velvoitteistaan.

Valtio tulkitsee alijäämän olevan merkki kunnan talouden epätasapainosta, jonka perusteella kunnan voi katsoa olevan erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa. Taseeseen kertyneen alijäämän johdosta kunnan voidaan katsoa kuuluvan kunta- ja palvelurakennemuutoslain 9 §:n piiriin. Muita tunnuslukuja, jotka täytyessään edellyttäisivät kunnan siirtymistä 9 §:n piiriin alijäämäkriteerin johdolla ovat vuosikate, tuloveroprosentti, lainamäärä, taseen kertynyt alijäämä, omavaraisuusaste sekä suhteellinen velkaantuneisuus. Valtioneuvoston asetuksessa 15.2.2007 kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista tarkennetaan, että raja-arvot on pyritty määrittelemään siten, että ne erottelevat riittävällä varmuudella erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevat kunnat muista kunnista. (Raja-arvoista tarkemmin ks. Valtioneuvoston asetus 15.2.2007.)

Tasapainomittari kertoo yhden vuoden tilanteesta. Valtion tulkitsessa tasapainomittaria huomio saattaa keskittyä vain yhden vuoden tilanteeseen. Analyysiin saatetaan ottaa mukaan myös aikaisempien vuosien tietoa, mutta aikaperspektiiviä voidaan kuitenkin pitää lyhyenä.

Valtion näkökulmasta tasapainomittariin ei liity ongelmia, eikä toimeksiantotaloudellisen tasapainon ja tasapainomittarin osoittaman tasapainon välillä ole ristiriitaa. Toisin kuin kunta, valtio teoreettisessa mielessä luottaa tasapainomittarin tuloksen kuvaavan kunnan talouden tasapainoa.

Reagointi

Tasapainomittarin nollatulokset ei valtion taholta edellytä reagointia. Kunnan talous on tasapainossa, kunta pystyy huolehtimaan velvoitteistaan ja sen tulo- ja menojen jakoa on riittävää. Valtion reagoinnille ei ole tarvetta.

Tasapainomittarin ylijäämäinen tulos voi saada valtion leikkaamaan valtionosuuksia, kunnillahan menee hyvin. Valtion taholta voidaan myös pohtia tehtävänjakoa, kunnille voidaan antaa tai siirtää myös uusia tehtäviä, jos niille näyttäisi olevan tarvetta.

Kuntien tasapainomittarin alijäämäiset tulokset ovat saaneet valtion säätämään kuntia velvoittavan alijäämän kattamisvelvollisuuden. Tämä tarkoittaa, että valtio edellyttää kuntien tuloslaskelman olevan tasapainossa. Alijäämäiset tulokset ovat saaneet valtion myös muuttamaan alijäämän kattamisvelvollisuutta, ns. alijäämätyöryhmän ehdotuksesta (SM 2005b). Valtion reagointina alijäämään voidaan nähdä myös alijäämällä perusteltu kunta- ja palvelurakennemuutoshanke (SM

2005 a). Alijäämästä voi seurata kuntien pakkoliitoksia, vähintään neuvottelut valtion kanssa siitä, miten kunta voi selviytyä velvollisuuksistaan.

Valtio on säätänyt kunnille uusia velvollisuuksia, tarkoituksena muun muassa oikeudenmukaisuuden parantaminen, esimerkkinä hoitotakuu (lait kansanterveyslain muuttamisesta 855/2004 ja erikoissairaanhoidon lain muuttamisesta 856/2004, ks. myös HE 77/2004). Valtio näkee oikeudenmukaisuuden kunnan talouden tasapainosta erillisenä teemana.

Mielenkiintoista valtion tulkinnasta ja reagoinnista tekee sen, että voidaan ajatella, että valtio on osaltaan luonut epätasapainon kuntien talouteen. Samaan aikaan, kun tulkitaan, ettei alijäämäinen kunta selviä tehtävistään, tehdään valtionosuuksien leikkauksia ja säädetään kunnille uusia velvollisuuksia. Tällöin kuntien toimeksiantotaloudellinen tasapainotilanne heikkenee, sillä kuntalaisten tekemiä uhrauksia tilitetään kunnille vähemmän, mutta hyötyjä edellytetään enemmän. Koska valtion näkökulmasta tasapainomittarin antama kuva on riittävä kunnan talouden tasapainosta, voi tämä tulkinta olla monitulkintaisen tasapainoilmiön kannalta virheellinen. Kyseisen tulkinnan pohjalta tehdyt toimenpiteet saattavat myös olla virheellisen perusteiden tehtyjä ja siten vääriä.

4.2.3.3 Tiivistelmä

Alla olevaan taulukkoon kuusi on koottu kunta- ja valtio -toimijoiden tulkinnat ja reagoinnit tasapainomittarin tuloksiin; alijäämä, nolla ja ylijäämä.

Taulukko 6. Tasapainomittarin tulosten tulkinta ja niihin reagointi.

Tasapaino- mittarin tulos	Kunta		Valtio	
	Tulkinta	Reagointi	Tulkinta	Reagointi
Alijäämä	Kunnan <i>tuloslaskelma</i> ei ole tasapainossa	Verrataan kuntalaisten maksamia veroja heidän saamiin palveluihin, miten siinä toteutuvat oikeudenmukaisuus ja tehokkuus pitkällä aikavälillä? Mitä muut mittarit näyttävät kunnan talouden tasapainosta? Mistä syistä alijäämää syntyi? Katetaan alijäämä; tulojen korottamiset, menojen supistamiset,	Kunnan talous ei ole tasapainossa, kunta ei selviä velvoitteistaan.	Alijäämän kattamisvelvollisuus velvoittaa kunnat talouden tasapainottamiseen menoja supistamalla tai tuloja korottamalla. Mahdollisesti myös neuvottelut kunnan kanssa, miten kunta selviää velvoitteistaan. Mahdolliset pakkoliitokset.

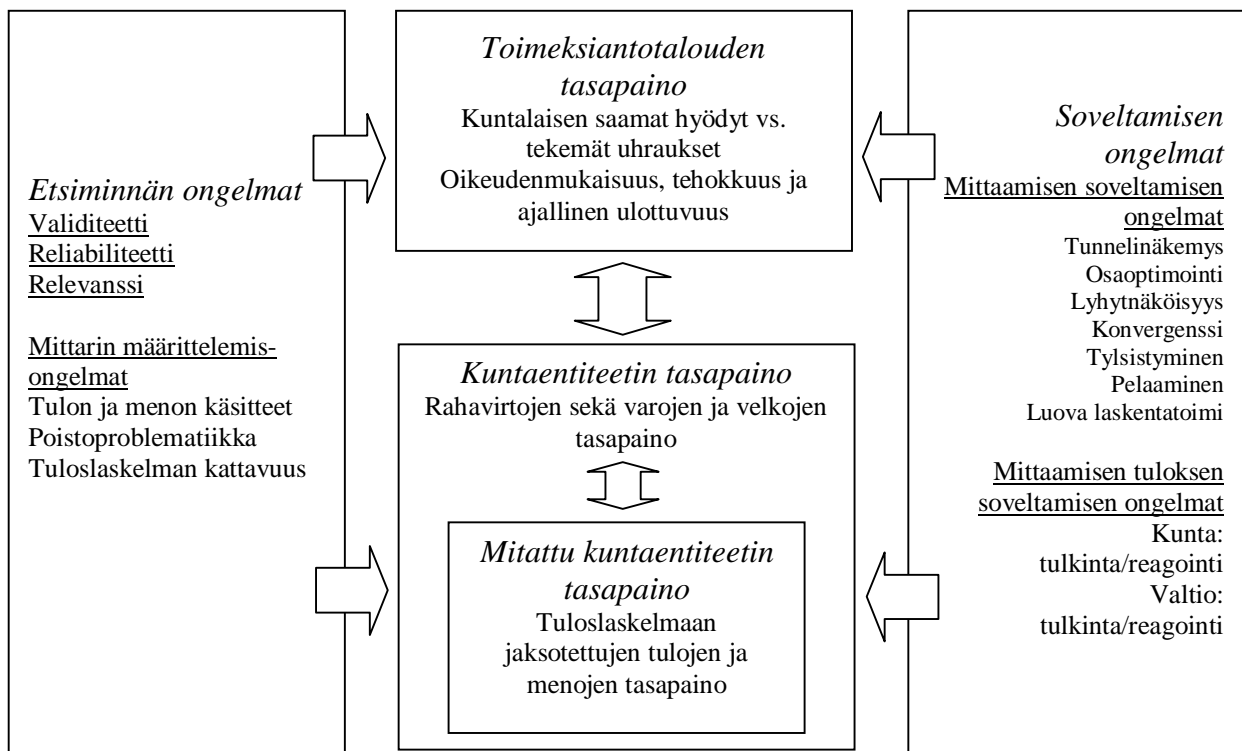
		poistoperusteiden muuttaminen, kattaminen omasta pääomasta. Kiinnitetään huomiota myös siihen, ovatko valtion antamat tehtävät ja rahoitus tasapainossa.		
Nolla	Kunnan <i>tuloslaskelma</i> on tasapainossa	Verrataan kuntalaisten maksamia veroja heidän saamiin palveluihin, miten siinä toteutuvat oikeudenmukaisuus ja tehokkuus pitkällä aikavälillä? Mitä muut mittarit näyttävät talouden tasapainosta? Onko tulo-rahoitus riittävä palvelukapasiteetin ylläpitoon, tarvittaviin investointeihin? Verrataan tulo-rahoitusta nettoinvestointeihin.	Kunnan talous on tasapainossa	Ei toimenpiteitä
Ylijäämä	Kunnan <i>tuloslaskelma</i> ei ole tasapainossa	Verrataan kuntalaisten maksamia veroja heidän saamiin palveluihin, miten siinä toteutuvat oikeudenmukaisuus ja tehokkuus pitkällä aikavälillä? Miksi ylijäämää syntyi? Mikä on kunnan tulo-rahoitustarve? Ovatko veroprosentit, maksut ja taksat oikeudenmukaisella tasolla?	Kunnan talous on erittäin hyvin tasapainossa	Voidaan antaa lisää tehtäviä. Voidaan vähentää kunnille annettavaa rahoitusta.

OSA 3

5 Tutkimuksen tulokset ja päätelmät

5.1 Tutkimuksen tulokset

Tutkimuksen tavoitteena on jäsentää kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuutta. Tutkimuksessa tarkastellaan kunnan talouden tasapainoa tasapainomittarin suhteen. Tasapainon monitulkintaisuutta analysoidaan ensisijaisesti mittarin ulkopuolelle jäävien ulottuvuuksien suhteen, jolloin toimeksiantotalouden tasapainoa ei määritellä aukottomasti tai tyhjentävästi. Alla olevaan kuvioon 21 on koottu tutkimuksessa esiteltyjä toimeksiantotalouden tasapainon ulottuvuuksia, kuten myös kuntaentiteetin tasapaino ja mitattu kuntaentiteetin tasapaino. Etsinnän ongelmat on lueteltu vasemmassa laidassa olevassa laatikossa, soveltamisen ongelmat oikealla. Mitatun tasapainon tulkitsevat kunta ja valtio, jotka myös reagoivat tahoillaan mittaustulokseen.



Kuvio 21. Tutkimusasetelma.

Kunnan toimeksiantotaloudellinen tasapaino muodostuu oikeudenmukaisuuden, tehokkuuden ja ajan ulottuvuuksista. Oikeudenmukaisuusulottuvuuden näkökulmat ovat pitkittäinen ja poikittainen. Pitkittäisellä tarkoitetaan oikeudenmukaisuutta sukupolvien välillä, kun taas poikittaisella viitataan muuttoliikkeen aiheuttamaan tilanteeseen kantaväestön ja muuttajien välillä.

Kunta ei kuole koskaan, sillä ei ole alkua, eikä loppua. Myöskään kunnan toimeksianto ei pääty koskaan. Tästä johtuu toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluva aikaperspektiivi. Kunnan talouden tasapaino tulee saavuttaa tehokkaasti. Tehokkuusulottuvuudessa on siis kyse siitä, millaisella taloushoidolla tasapaino saavutetaan. Tehokkuutta voidaan tarkastella optimaalisesta tilasta, jolloin kenenkään hyvinvointia ei voida parantaa huonontamatta jonkun toisen hyvinvointia. Tehokkuudella viitataan myös tuotannon järjestämiseen mahdollisimman hyvällä kustannus/suorite-suhteella.

Toimeksiantotaloudellisessa mielessä voidaan listata niitä kriteereitä, joiden tulisi toteutua, jotta kunta olisi toimeksiantotaloudellisessa tasapainossa:

- 1) Eri sukupolvet sekä kantaväestö että muuttajat ovat oikeutettuja samoihin palveluihin pitkällä aikavälillä,
- 2) Palvelujen sisältö on oikeudenmukainen sukupolvien sekä kantaväestön että muuttajien kesken,
- 3) Palvelujen tarjonta vastaa kysyntää ja se on oikein kohdistunutta,
- 4) Palvelujen rahoitustaakka jakaantuu tasaisesti eri sukupolvien sekä kantaväestön että muuttajien välille,
- 5) Palvelut rahoitetaan tehokkaasti, keräämättä liikaa tai liian vähän tulorahoitusta,
- 6) Palvelut tuotetaan tehokkaasti, vaikuttavasti ja riittävän laadukkaasti,
- 7) Kunnan veroprosentit, maksut ja taksat ovat riittävällä ja oikeudenmukaisella tasolla suhteessa palvelujen rahoittamiseen.

Kunnan talouden tasapaino toimeksiantotaloudellisessa mielessä edellyttää oikeudenmukaisuuden ja tehokkuuden toteutumista pitkällä aikavälillä. On tarpeellista myös kiinnittää huomiota siihen, voiko kunta käytännössä saavuttaa toimeksiantotaloudellista tasapainoa; onko toimeksiantotalouden tasapaino illuusio. Kun tarkastellaan vaikkapa edellä esitettyä listaa tasapainon saavuttamisen kriteereistä, huomataan, että kyse on kuntalaisten oikeudenmukaisuudesta ja oikeudesta edellyttää tehokkuutta pitkällä aikavälillä. Kuntalainen on se syy, miksi toimeksiantotaloudellinen tasapaino pitäisi saavuttaa, eikä silloin ole kysymys illuusiosta. Kunnan on mahdollista täyttää kriteerit ja toimia toimeksiantotaloudellisessa mielessä tasapainossa.

Kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuus lisääntyy, kun tasapainoa ryhdytään mittaamaan. Kunnan talouden tasapainoa mitataan nykyään tuloslaskelmalla. Tähän tasapainomittariin liittyy

validiteetti- ja reliabiliteettiongelmia. Tasapainomittaria ei voida myöskään pitää täysin relevanttina tasapainoilmiön mittarina. Tasapainomittari keskittyy mittaamaan niitä kunnan tuloja ja menoja, jotka jaksetaan mitattavalle tilikaudelle. Tällöin mittarin ulkopuolelle jäävät toimeksiantotalouden tasapainoon kuuluvat ulottuvuudet. Myös mittarin aikaperspektiivi on lyhyt, vain tilikauden mittainen. Tasapainomittari sovellettaessa on erityisen tärkeää muistaa se, miten kunnan talousprosessi eroaa yrityksen talousprosessista. Kunta on erilainen tasapainomittarin soveltamiskonteksti, jonka reaali- ja rahaprosessin väliltä puuttuu yhteys. Mittaamalla rahaprosessia ei välttämättä saada tietoa reaali-prosessista, joka on mittaamisen tavoitteena. On olemassa riski, että mittarin tulos ei kerro mitään olennaista.

Mittaamisen käyttönotolla on aina vaikutuksensa. Se saattaa saada mitattavan organisaation parantamaan toimintaansa halutulla tavalla, mutta on olemassa riski ei-toivottuihin vaikutuksiin. Tässä artikkelissa on paneuduttu analysoimaan näitä negatiivisia vaikutuksia. Kuntatalouden tasapainon mittaaminen saattaa johtaa lyhytnäköiseen toimintaan tai toimintaan, jossa keskitytään vain mitattavien kohteiden parantamiseen. Se saattaa myös johtaa luovaan laskentaan, esimerkiksi poistojen kanssa kikkailuun. Olemassa on myös riski, että kuntien toiminta samankaltaistuu, jolloin huomiota ei kiinnitetä kuntien yksilöllisiin ominaisuuksiin. Mittaaminen synnyttää myös riskin parantaa vain mittausraportteja, eikä itse toimintaa, kuten tavoitteena olisi.

Kunta ja valtio tulkitsevat eri tavalla tasapainomittarin tuloksen. Ne myös reagoivat siihen toisistaan poikkeavasti. Kunta pitää tasapainomittarin tulosta merkkinä tuloslaskelman epätasapainosta, kun taas valtio näkee tasapainomittarin kertovan totuuden kunnan taloudesta. Kunta ja valtio ovat tässä toimijoita teoreettisessa mielessä, jolloin tarkastelulta puuttuu empiirinen vahvistus. Kunnan osalta tarkastelu sisältää ehdotelmia, miten kunnan tulisi tasapainomittarin tulosta tulkita ja siihen reagoida. Kunnan tulisi muistaa aina tarkastella kuntaa kokonaisuutena, eikä luottaa yhteen mittariin, kunta myös muistaa reaali- ja rahaprosessin yhteyden puuttumisen.

5.2 Tutkimuksen päätelmät

Kun tuloslaskelma on tasapainomittari, ei saada kattavaa käsitystä kunnan talouden tasapainosta. Tasapainomittarin antaman käsityksen pohjalta saatetaan tehdä vääriä päätöksiä ja toimenpiteitä.

Koska tasapainomittari ei ole validi, reliaabeli, eikä relevantti, on syytä pohtia, mitkä voivat olla seuraukset, jos tasapainomittarin tulos ei ole totuudenmukainen. Tasapainomittarin tulosta

käytetään päätöksenteon perustana. Esimerkiksi alijäämän kattaminen voi johtaa palvelujen supistamiseen ja samalla sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden heikkenemiseen.

Paljon on kirjoitettu siitä, miten pelkästään taloudellinen informaatio ei riitä kuvaamaan talousyksikön todellista tehokkuutta (ks. esim. Whittington 1996, Meklin & al. 2005, Kärki & al. 2006) Kunnan talouden tasapainon tapauksessa näin on kuitenkin toimittu, on tyydytty vain tuloslaskelman, yhden tunnusluvun, antamaan kuvaan talouden tasapainosta. Tämän teoreettisen tarkastelun pohjalta voidaan kuitenkin todeta, että kuntatalouden tasapaino on paljon muuta kuin vain tuloslaskelman viimeinen rivi.

Tasapainomittarin lisäksi tarvitaan tietoa muista tilinpäätöslaskelmista sekä reaali-prosessista. Tasapainosta saadaan kattava kuva, kun tarkastellaan sekä oikeudenmukaisuutta että prosessien tehokkuutta. Tasapainomittari ei kuvaa kuin tuloslaskelmaan sisältyvien erien välistä tasapainoa.

Kunnan talouden tasapainon mittaamiseen ja erityisesti sen tulkintaan on ”harhaiduttu” käyttämään yrityksen ”työkaluja”. Mielessä on pidettävä, että kunta ei ole tuloksentekijä, vaikka ylijäämä onkin saanut positiivisen kaiun. Tämä on myös kansainvälinen ongelma, esimerkiksi Ryan & al. (2000, 3) toteavat, että yksityisellä ja julkisella sektorilla käytetään samoja mittareita, indikaattoreita, vaikka ne on pitkän ajan kuluessa kehitetty nimenomaan yksityiselle sektorille. Myös sovellettava konteksti tulisi ottaa huomioon.

Laskentatoimen juuret voidaan nähdä olevan mittausteoriassa. Tällöin liikekirjanpidon soveltaminen on mittaamista. Jotta mittaaminen olisi mahdollisimman onnistunutta, tulisi paneutua seuraaviin seikkoihin:

- 1) Mittauskohteen määrittelemine ja käsitteellistäminen; mitä pyritään mittaamaan?
- 2) Mittarin määrittelemine; mitä halutaan mitata?
- 3) Mittari on aina epätäydellinen
- 4) Mittaamisella on aina vaikutuksensa
- 5) Mittaustulos ei ole yksiselitteinen.

Tasapainomittarin tuloksen tulkinta riippuu tulkitsijasta. Erilaiset tulkinnat tuloksesta johtavat erilaisiin toimenpiteisiin.

Tasapainomittarin tulkinta ja siihen reagointi riippuu siitä kuka tulosta tulkitsee. Monitulkintaisuutta ilmenee myös tuloksen tulkinnassa, mikä tarkoittaa, ettei tulos ole yksiselitteinen.

Olisiko ratkaisu se, että kehitetään sellainen mittari, joka huomioi kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuuden? On kuitenkin todennäköistä, ettei sellaista mittaria pystytä rakentamaan, sillä mittarit ovat aina epätäydellisiä. Kunnat noudattavat liikekirjanpitoa, eikä tähän ole luultavimmin tulossa muutosta. Ongelmaa on siis pyrittävä ratkaisemaan muilla keinoin.

Yksi vaihtoehto on se, että otetaan tasapainomittarin rinnalle muita mittareita. Liikelaskennassa on yleisesti tunnustettu tosiasia, että tilinpäätöksen tulkinnassa, tilinpäätösanalyysissä, on tarpeellista käyttää myös täydentävää informaatiota (ks. esim. Kallunki & Kytönen ja Revsine, Collins & Johnson, Whittington 1996). Tasapainomittarin tuloksen lisäksi tarvitaan tietoa varallisuuden kehitymisestä, lainakannasta, nettoinvestointitarpeesta, palvelutasosta, palvelutarpeesta, väestönkehityksestä (ks. Meklin & al. 2005, 183–185). Kunnan talouden tasapainon arvioiminen pelkästään alijäämän avulla antaa liian kapean kuvan tasapainosta. Tasapainon ulottuvuuksien johdosta täydentävälle informaatiolle on selkeä tarve.

Koska tasapainomittari, kuten mikä tahansa muu mittari, on epätäydellinen, on sitä käytettäessä ja tulkittaessa syytä muistaa, että kunnan toimeksiantotaloudellinen tasapaino on monitulkintainen ilmiö, eikä tasapainomittari huomioi kaikkia sen ulottuvuuksia. Lisäksi on syytä kiinnittää huomiota siihen, että tasapainomittari on vain yksi tunnusluku muiden tunnuslukujen joukossa, eikä se suinkaan ole ainut vaihtoehto tasapainon mittaamiseen. Tasapainomittarin tuloksena ei saada yksiselitteistä tulosta, vaan mittaustuloksen tulkinta riippuu tulkitsijasta. Mittaustuloksen tulkitsijat reagoivat oman tulkintansa mukaisesti.

5.3 Jatkotutkimuksen tarve

Tämä tutkimus on teoreettinen tarkastelu kunnan talouden tasapainon monitulkintaisuudesta. Tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu empiirinen tarkastelu. Jatkotutkimuksen osalta olisikin mielenkiintoista saada empiiristä vahvistusta teoretisoidulle tasapainoilmiölle. Jatkotutkimukseen olisi mahdollista ottaa mukaan väestönkehitykseltään erilaisia kuntia, jotka muodostaisivat mielenkiintoisen aineiston muun muassa tasapainoilmiöön kuuluvan poikittaisen oikeudenmukaisuuden kannalta. Empirian avulla voitaisiin myös selvittää, minkälaisiin

toimenpiteisiin tasapainon mittaaminen tuloslaskelmalla on kunnissa johtanut. Alijäämän kattamisvelvollisuus edellyttää toimenpiteitä, jolla tuloslaskelmalla saadaan tasapainoon. Näiden suunniteltujen ja toteutettujen toimenpiteiden tarkasteleminen tuottaisi varmasti mielenkiintoisia tuloksia. Osaltaan haastatteluilla voitaisiin kerätä aineistoa kunnan viranhaltijoiden tai luottamushenkilöiden näkemyksistä siitä, mitä tasapainon mittaaminen on saanut aikaan. Myös kunta ja valtio -tulkitsijoiden empiirinen havainnointi tuottaisi mielenkiintoista tietoa.

Tässä tutkimuksessa paneudutaan toimeksiantotalouden tasapainon monitulkintaisuuteen ja sen mittaamiseen, nostamalla esiin ulottuvuuksia, jotka kuuluvat toimeksiantotalouden tasapainoon, mutta joita nykyisin käytössä oleva tasapainomittari ei huomioi. Jatkotutkimus on tarpeen, erityisesti toimeksiantotalouden tasapainon jäsentämisessä edelleen. Kunnan talouden tasapaino on ajankohtainen ilmiö, jota käsitellään yleensä puutteellisesti. Tästäkin näkökulmasta katsoen, on jatkotutkimukselle tarvetta. Tässä tutkimuksessa on lähdetty tarkastelemaan tilannetta mittarin näkökulmasta; mitä tasapainomittari mittaa, mitä se ei mittaa. Jatkotutkimuksessa voisi lähestyä tutkimuskohdetta toimeksiantotalouden tasapainosta; mitä toimeksiantotalouden tasapaino on, mitä se ei ole.

Lähteet

- Ahlstedt, Leo & Jahnukainen, Iiro (1971): Yritysorganisaatio yhteistoiminnan ohjausjärjestelmänä. *Ekonomia*-sarja 10, Weilin+Göös. Helsinki.
- Ahlstedt, Leo; Jahnukainen, Iiro & Vartola, Juha (1974): Organisaatio ohjausjärjestelmänä julkisessa hallinnossa. *Ekonomia*-sarja 33, Weilin+Göös. Espoo.
- Ansoff, H. Igor (1965): *Corporate Strategy: An Analytic Approach to Business Policy for Growth and Expansion*. McGraw-Hill. New York.
- Artto, Eero (1968): Yrityksen rahoitus, systematiikka ja mukauttamistavat. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja A1. Helsinki.
- Auerbach, Alan, Gokhale, Jagadees & Kotlikoff, Lauren (1994). *Generational Accounting: A Meaningful Way to Evaluate Fiscal Policy*. *Journal of Economic perspectives* 8(1), 73794.
- Auerbach, Alan & Oreopoulos, Philip. (1999). *Generational Accounting and the Immigration in the United States*. NBER Working Paper no. 7041.
- Bailey, Stephen J. (1995): *Public Sector Economics. Theory, Policy and Practice*. MacMillan Press Ltd. Houdmills.
- Bailey, Stephen J. (2004): *Strategic Public Finance*. Palgrave Macmillan. Basingstoke.
- Bennett, Winston Jr.; Lance, Charles E. & Woehr, David J. (2006): *Performance Measurement: Current Perspectives and Future Challenges*. Lawrence Erlbaum Associates. Mahwah.
- Berka, Karel (1983): *Measurement. Its Concepts, Theories and Problems*. Boston Studies in the Philosophy of Science 72, D. Reidel Publishing.
- Bierman, Harold Jr. & Drebin, Allan R. (1970): *Financial Accounting: An Introduction*. Fourth printing. The MacMillan Company, USA.
- Bourne, Mike (eds.) (2004): *Handbook of Performance Measurement*. 3rd edition. GEE Publishing Ltd. Lontoo.
- Bovaird, Tony (2005): *Public Sector Performance*. *Encyclopedia of Social Measurement*, Volume 3. Elsevier.
- Bowlin, William F. (1997): *A Proposal for Designing Employment Contracts for Government Managers*. *Socio-Economic Planning Science*, Vol 31, nro 3. Sivut 205–216.
- Brignall, Stan & Modell, Sven (2000): *An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the 'New Public Sector'*. *Management Accounting Research*, 2000, 11, Academic Press. Sivut 281–306.
- Brignall, Stan (2002): *The Unbalanced Scorecard: A Social and Environmental Critique*. Paperi on esitetty 3rd International Conference on Performance Measurement, Boston, MA. Sivut 1–8.

- Bruijn, Hans de (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, nro 7. Sivut 578-594.
- Bunge, Mario (1967): *Scientific Research II – The Search for Truth*. Springer-Verlang. New York.
- Butt, Henry A. & Palmer, D. Robert (1985): *Value for Money in Public Sector*. Basil Blackwell. Lontoo.
- Carroll, Archie B. & Buchholtz, Ann K. (2006): *Business & Society. Ethics and Stakeholder Management*. Sixth Edition. Thomson South-Western. Mason.
- Carroll, Archie B. (1989): *Business & Society*. Shouth-Western. Cincinnati.
- Carroll, Archie B. (1993): *Business & Society*. 2nd edition. Shouth-Western. Cincinnati.
- Combes, Jean-Louis & Saadi-Sedik, Tahsin (2006): How Does Trade Openness Influence Budget Deficits in Developing Countries? *Journal of Development Studies*, Nov2006, Vol. 42 Issue 8. Sivut 1401–1416.
- Coombs, G. & Dollery, B. (2001). *Intergenerational Equity and Fiscal Sustainability*. Australian Prudential Regulation Authority, Annual Report. Sydney.
- Davie, Shanta S. K. (2000): The Significance of Ambiguity in Accounting and Everyday Life: The Self-perpetuation of Accounting. *Critical Perspectives on Accounting* (2000) 11. Sivut 311–334.
- Deegan, Graig (2001): *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill Australia. Roseville.
- Eccles, Robert G. & Pyburn, Philip J. (1992): Creating a Comprehensive System to Measure Performance. *Management Accounting*, Vol. 74. Sivut 41-44.
- Eccles, Robert G. (1991): The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, Vol. 69. Sivut 131-136.
- Eisenhardt, Kathleen (1989): Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 1989, vol. 14, no. 1. Sivut 57–74.
- Ekholm, Bo-Göran & Troberg, Pontus (1995): Oikeat ja riittävät tiedot -käsite määriteltynä. *Tilintarkastus: laskentatoimi 5/1995*. Sivut 343–346.
- Ellis, Brian (1966): *Basic Concepts of Measurement*. Cambridge University Press.
- EU (1999): *Generational Accounting in Europe*. European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs. European Economy. Office for Official Publications of the European Communities. Luxemburg.
- EU (2000): *Progress to the Ecofin Council on the Impact of Ageing Population on Public Pension Systems*. EPC/EFIN/581/00-EN. Bryssel.

Fasab (1995): Entity and Display, Statement of Federal Financial Accounting Concepts. Nro 2, kesäkuu 6, 1995.

Fehr, Hans & Kotlikoff, Lauren (1995): Generational Accounting in General Equilibrium. NBER Working Paper no. 5090.

Freeman, R. Edward (1984): Strategic Management. A Stakeholder Approach. Pitman. Boston.

Forge, John (1987): On Ellis' Theory of Quantities. Artikkeliteoksessa Forge, John (1987) (toim.): Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences. D. Reidel Publishing. Sivut 291–310.

Gadamer, Hans-Georg (1979): Truth & Method. Sheed & Ward. London.

Gadamer, Hans-Georg (2004): Hermeneutiikka: ymmärtäminen tieteissä ja filosofiassa. Vastapaino. Tampere.

Hallipelto, Aatos & Kataja, Martti (1980): Kunnan laskentatoimi. Amer-yhtymä Oy Weilin+Göös kirjapaino. Espoo.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kuntalain 65 §:n ja 86 §:n muuttamisesta 157/1999 (HE 157/1999).

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kansanterveyslain ja erikoissairaanhoidon lain 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 laiksi kunta- ja palvelurakennemuutoksesta sekä laeiksi kuntajakolain muuttamisesta ja varainsiirtoverolain muuttamisesta 155/2006 (HE 155/2006).

Harvey, Mike & Keer, Fred (1978): Financial Accounting Theory. Prentice-Hall International, Inc. Lontoo.

Helden, G. Jan van (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 & Management, 16(1), Helmikuu 2000, 0267-4424, Blackwell Publishers Ltd. Sivut 83–100.

Helin, Heikki & Valkama, Pekka (1993): Kunnallistaloudellinen tutkimus 1980-1990-luvuilla. Artikkeliteoksessa Anttiroiko, Ari-Veikko (toim.) (1993): Kunnallistaloudellinen tutkimus. Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet. Juhlakirja Pertti Ruuskalle 31.12.1992. Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden laitos, julkaisusarja 1/1993. Tampere. Sivut 73–128.

Helin, Heikki (1986): Kaupunkien taloudellinen liikkumavara. Suomen kunnallislehti 8(86). Sivut 6-8.

Helin, Heikki (1990): Kunnallistalouden analysoinnin peruskäsitteet. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 1(90). Sivut 7–23.

- Helin, Heikki (1993): Kunnallistalouden karikot. Talouden ymmärtäminen selviämisen ehto. Liikkumavararaportti no 24, Suomen kuntaliitto. Helsinki.
- Helin, Heikki (1994): Talousasiantuntija: Sisäasianministeriön laskelmat ovat oikean suuntaiset, mutta... Talouselämä liioittelee selvästi kriisikuntien määrää. Kuntalehti 2/94. Sivut 50–52.
- Hernandez, Daniel (2002): Local Government Performance Measurement. Public Management, Vol. 84. Sivut 10-11.
- Hoikka, Paavo; Kallio, Olavi; Laesterä, Eero & Meklin, Pentti (1999): Kunnan rahoitusvara ja järjestelyvara – kunnan talouden kehityksen ennakointimalli. Kunnallistieteiden laitos, suunnittelusarja 50/1999. Tampereen yliopisto.
- Honko, Jaakko (1969): Liiketaloustiede. Ekonomia-sarja, Weilin & Göös. Helsinki.
- Hosiaislouma, Aatto (1969): Kunnallistalous I. Taloussuunnittelu ja -hallinto. Suomen kunnallisliitto. Helsinki.
- Hynynen, Eeva-Liisa (2004): Alijäämän anatomia. Kuntalehti 17/2004. Sivut 16–22.
- Häyry, Heta & Häyry, Matti (1996): Oikeudenmukaisuus oikeudenmukaisuutena. Artikkeliteoksessa Kiesepä, I.A.; Pihlström, Sami & Raatikainen, Panu (toim.): Tieto, totuus ja todellisuus, kirjoituksia Ilkka Niiniluodon 50-vuotispäivän kunniaksi. Gaudeamus, Helsinki. Sivut 202–210.
- Ijiri, Yuji (1967): The Foundations of Accounting Measurement. A Mathematical, Economic and Behavioural Inquiry. Prentice Hall, International Series of Management. New Jersey.
- Ijiri, Yuji (1975): Theory of Accounting Measurement. America Accounting Association. Sarasota.
- Ilmakunnas, Seija (1999): Tehokkuus vastaan oikeudenmukaisuus? Taloustieteen näkökulmia. Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimus- ja kehittämiskeskus, Helsinki.
- Johansen, Åge; Nørreklit, Hanne & Vakkuri, Jarmo (2006): Introducing a Nordic Perspective on Performance Measurement. Financial Accountability and Management, 22(3). Sivut 207–212.
- Johansen, Åge & Vakkuri, Jarmo (2006): Is there a Nordic Perspective on Performance Measurement? Financial Accountability and Management, 22(3). Sivut 291–308.
- Järvinen, Risto; Prepula, Eero; Riistama, Veijo & Tuokko, Yrjö (2000): Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan. Werner Söderström Osakeyhtiö. Porvoo.
- Kallio, Olavi; Meklin, Pentti; Siitonen, Pentti & Martikainen, Juha-Pekka (2001): Muuttoliike ja kuntatalous. Suomen kuntaliitto. Helsinki.
- Kallio, Olavi (2000): Kirjanpito ja muu laskentatoimi. Artikkeliteoksessa Kallio, Olavi; Manninen, Juhani; Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse (2000): Kuntalaki muuttui, entä käytännön talousjohtaminen. Suomen Kuntaliitto. Helsinki. Sivut 39–73.

Kallio, Olavi (2005): Kirjanpito informaation lähteenä. Artikkeliteoksessa Kallio, Olavi; Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti ja Oulasvirta, Lasse (2005): Talousjohtamisen kehityspolkuja. Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996-2003. Suomen Kuntaliitto. Helsinki. Sivut 42–75.

Kallio, Olavi (2006): Kuntien välinen maassamuutto sekä sen kunnallistaloudelliset vaikutukset. Artikkeliteoksessa Kuntarakenteita etsimässä, puheenvuoroja kunta- ja palvelurakenteiden uudistustarpeista ja -mahdollisuuksista. Juhlakirja kunnallistalouden professori Veli Karhun siirtyessä eläkkeelle vuonna 2006. Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere. Sivut 233–258.

Kallunki, Juha-Pekka & Kytönen, Erkki (2004): Uusi tilinpäätösanalyysi. Talentum Media Oy. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.

Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (1996): The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press. Boston.

Karhu, Veli (1993): Kansantaloustieteellinen näkökulma kunnallistaloudellisessa tutkimuksessa. Artikkeliteoksessa Anttiroiko, Ari-Veikko (toim.) (1993): Kunnallistaloudellinen tutkimus. Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet. Juhlakirja Pertti Ruuskalle 31.12.1992. Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden laitos, julkaisusarja 1/1993. Tampere. Sivut 153–164.

Karhu, Veli (2001): Paikallinen julkistalous ja sen teoriaperusta. Artikkeliteoksessa Hoikka, Paavo (toim.) (2001): Kunnat 2000-luvun kynnyksellä. Tampereen Yliopisto, Tampere University Press. Tampere. Sivut. 143–160.

Kennerley, Mike & Neely, Andy (2000): Performance Measurement Frameworks – A Review. Proceedings of 2. Performance Measurement Conference, Cambridge.

Key, Susan (1999): Toward a New Theory of the Firm: a Critique of the Stakeholder "Theory". Management Decision 37/4. MCB University Press. Sivut 317–328.

Kilpiö, Antti (1956): Kunnan rahatoimitehtävät. Maalaiskuntien liiton kirjapaino. Helsinki.

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kivistö, Jussi (2007): Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship. Higher Education Finance and Management, Tampere University Press. Tampere.

Koponen, Juha (2006): Tuloslaskelma nolla – kunnan talous tasapainossa? Kuntalehti 6/2006. Sivut 35–37.

Kotonen, Ulla (2000): Rahavirta-analyysit, erityisesti kassavirtalaskelma, kunnan talouden ohjauksen apuvälineenä. Acta Universitatis Lappeenrantaensis. Lappeenranta.

Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoiminta (1988): Kunnallisten toimintojen mittarit ja tunnusluvut. Suositus no 28. Helsinki. Kulaus 1988.

Kuntalaki (365/1995).

Kärki, Lotta-Maria; Oulasvirta, Lasse & Meklin, Pentti (2006): Income Statement Information and Real Economic Balance of Municipalities – Evidence from Municipalities of Finland. Finnish Local Government Studies. The Finnish Association of Local Government Studies. Sivut 377–392.

Kärki, Lotta-Maria (2006): Oikeudenmukaisuus ja kuntien palvelutoiminta. Artikkeliteoksessa Kuntarakenteita etsimässä, puheenvuoroja kunta- ja palvelurakenteiden uudistustarpeista ja mahdollisuuksista. Juhlakirja kunnallistalouden professori Veli Karhun siirtyessä eläkkeelle vuonna 2006. Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere. Sivut 191–213.

Laesterä, Eero & Virkkunen, Paavo (1998): Kuntien talous 1989-1997. Kuntien talouslukuihin perustuva vuosiraportti. Kuntaosaston julkaisu 4/1998. Sisäasianministeriö.

Laffont, Jean-Jacques & Martimort, David (2002): Theory of Incentives. The Principal Agent Model. Princeton University Press. New Jersey.

Laffont, Jean-Jacques (ed.) (2003): The Principal Agent Model: The Economic Theory of Incentives. Edward Elgar Publishing Limited. Cornwall.

Laitinen, Erkki K. (1989): Yrityksen talouden mittarit. Ekonomia-sarja. Amer-yhtymä Oy Weilin-Göös kirjapaino. Espoo.

Laitinen, Erkki K. (2005): Performance Measurement & Management: A Strategic View. University of Vaasa, Lévon-institute. Vaasa.

Laki erikoissairaanhoidon lain muuttamisesta (856/2004).

Laki kansanterveyslain muuttamisesta (855/2004).

Laki kunta- ja palvelurakennemuutoksesta (169/2007).

Laki kuntalain muuttamisesta (578/2006).

Laki kuntalain 65 §:n ja 86 §:n muuttamisesta (353/2000).

Lapsley, Irvine (1996): Reflections on Performance Measurement in the Public Sector. Artikkeliteoksessa Lapsley, Irvine & Mitchell, Falconer (toim.) (1996): Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sector. Paul Chapman Publishing Ltd. Lontoo. Sivut 109–128.

Laurila, Hannu (1998): Suomalaisen kaupunkipolitiikan taloudelliset lähtökohdat. Valtiontaloudellinen tutkimuskeskus. Helsinki.

Lebas, M. J. (1995): Performance measurement and performance management. International Journal of Production Economics, Vol. 41 Nro. 1. Sivut 23-35.

Le Grand, Julian; Propper, Carol & Robinson, Ray (1976): The Economics of Social Problems. MacMillan. Basingstoke.

Lehtovuori, Jouko (1972): Kirjanpidon perusteet. Acta Academiae Oeconomicae Helsingiensis, Sarja A9. Helsinki.

Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili (2006): Tilinpäätöksen tulkinta. WSOYpro. Saatavilla <http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?ts=yo&page=selain&pos=tt> (luettu 26.2.2007).

Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili (2007): Oikeat ja riittävät kirjaukset. WSOYpro. Saatavilla <http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?navi=Onlinepalvelut.Yritysonline&prevpos=OR&pos=OR&page=selain&ts=yo&openhaku=&gethere=> (luettu 24.7.2007).

Leppiniemi, Jarmo (2007): Liikekirjanpito. WSOYpro. Saatavilla <http://www.wsoypro.fi/wsoypro.aspx?prevpos=KP111.715&page=selain&ts=yo&pos=KP111.0&ofset=0.3> (luettu 24.7.2007).

Leppänen, Pasi (2001): Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito ja tilinpäätös. Oy Auditor Ab. Helsinki.

Liikanen, Erkki (2005): Kilpailu ja tuottavuus. Kansantaloudellinen aikakauskirja (2005: 2). Sivut 175–186.

Lüder, Klaus (1992): A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 7. Sivut 99–127.

Lüder, Klaus (1994): The Contingency Model Reconsidered: Experience from Italy, Japan and Spain. Artikkeliteoksessa Buschor, Ernst & Schedler, Kuno (toim.) (1994): *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Berne. Sivut 1–15.

Lähdesmäki, Kirsi (2003): New public management ja julkisen sektorin uudistaminen: tutkimus tehokkuusperiaatteista, julkisesta yrittäjyydestä ja tulostavasta sekä niiden määrittämisestä valtion keskushallinnon reformeista Suomessa 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun. Universitas Wasaensis. Vaasa.

Lynch, Richard L. & Cross, Kevin F. (1991): *Measure Up! The Essential Guide to Measuring Business Performance*. Mandarin, Lontoo.

March, James G. & Olsen, Johan P. (1976): *Ambiguity and Choice in Organizations*. Universitetsforlaget. Bergen.

March, James G. (1978): Bounded Rationality, Ambiguity and the Engineering of Choice. *Bell Journal of Economics* 9(1978); 2. Sivut 587–608.

March, James G. (1987): Ambiguity and Accounting: The Elusive Link between Information and Decision-Making. *Accounting, Organization and Society* 12(1987). Sivut 153–168.

Martens, Christel von (1999): Kunnan taloudellisen tilan arviointi ja tunnusluvut. Kuntaosaston julkaisu 4/1999. Sisäasiainministeriö.

Mayston, David J. (1993): Principals, Agents and Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 6. No 3, 1993, sivut 68–96.

- Meklin, Pentti & Näsi, Salme (1994): Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus 4/1994. Hallinnon tutkimuksen seura. Sivut 231–243.
- Meklin, Pentti & Oulasvirta, Lasse (2001): Kuntatalous tasapainoon – pakolla? Kuntalehti 15/2001. Sivut 73–74.
- Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Kärki, Lotta-Maria (2005): Laskentainformaatio ja kuntien talouden tasapainon tulkinta. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3/2005. Kunnallistieteen yhdistys. Sivut 172–187.
- Meklin, Pentti (1999): Kunnan taloudellinen tulos ja sen mittarit. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 1/1999. Kunnallistieteen yhdistys. Sivut 9–21.
- Meklin, Pentti (2000): True and fair view -vaatimus ja liikekirjanpito kunnan taloudellisen tuloksen kuvaajana. Artikkeliteoksessa Hoikka (toim.) (2000): Kunnat 2000-luvun kynnyksellä. Tampereen yliopisto. Tampere. Sivut 129–144.
- Meklin, Pentti (2001): Milloin kunnilla menee hyvin? Tunnusluvut kunnan talouden kuvaajana. Virkaanastujaisesitys 8.2.2001 Tampereen yliopistossa. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 2/01. Sivut 142–146.
- Meklin, Pentti (2002): Kunnan talousohjauksen muutos: vallan ja vastuun uudelleenjakoa päämies-agenttiteorialla kuvattuna. Artikkeliteoksessa Ryytänen, Aimo (toim.): Kuntien oikeus itsehallintoon. Juhlakirja Raimo Lehkosen jäädessä eläkkeelle 2002. Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos. Finn publishers. Tampere. Sivut 188–203.
- Meklin, Pentti (2005): Kunnallistalouden tutkimus. Artikkeliteoksessa Anttiroiko, Ari-Veikko; Haveri, Arto; Karhu, Veli; Ryytänen, Aimo & Siitonen, Pentti (toim.) (2005): Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet. Kunnallistutkimuksia. Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus. Tampere University Press. Tampere. Sivut 287–296.
- Meyer, Marshall W. (2002): Rethinking Performance Measurement. Beyond the Balance Scorecard. Cambridge University Press. Cambridge.
- Michell, Joel (2005): Measurement Theory. Encyclopedia of Social Measurement, Volume 2. Elsevier. Sivut 677–682.
- Mill, John Stuart (2000): Utilitarismi. Gaudeamus. Helsinki.
- Mitchell, William & Mosler, Warren (2006): Understanding the Economic Fallacies of the Intergenerational Debates. Australian Journal of Social Issues, Vol 41, No 2 WINTER2006. Sivut 159–170.
- Moriarty, Patrick & Kennedy, Damian (2002): Performance Measurement in Public Sector Services: Problems and Potential. Paperi esitetty Performance Management Association – konferenssissa 2002, Centre of Business Performance, Boston, MA.
- Musgrave, Richard A. & Musgrave, Peggy B. (1973): Public Finance, In Theory and Practice. McGraw-Hill. Kogakusha.

- Myllyntaus, Oiva (1995): Miksi kunta tarvitsee tuloslaskelman? Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3/1995. Kunnallistieteen yhdistys. Helsinki. Sivut 233–238.
- Myllyntaus, Oiva (2002): Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia. Suomen kuntaliitto. Helsinki.
- Mäkinen, Jukka (2004): John Rawlsin oikeudenmukaisuuskäsityksen merkitys normatiiviselle taloustieteelle. Helsinki School of Economics. Helsinki.
- Neely, Andy; Gregory, Mike & Platts, Ken (1995): Performance Measurement System Design – A Literature Review and Research Agenda. International Journal of Operations and Production Management Volume 15 (4). Sivut 80–116.
- Neely, Andy D., Kennerley, Mike & Martinez, Veronica (2004): Does the Balanced Scorecard Work: An Empirical Investigation. Paperi esitetty 4th International Conference on Performance Measurement. Edinburgh.
- Neely, Andy. D. (1998), Measuring Business Performance. Economist Books. London.
- Neilimo, Kari & Kotonen, Ulla (1997): Kuntatalouden kassavirta-analyysi. Tutkimusraportti 10. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu. Lappeenranta.
- Neilimo, Kari & Näsi, Juha (1987): Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: tutkimus positivismiin soveltamisesta. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12, Tampereen yliopisto. Tampere.
- Nørreklit, Hanne (2000): The Balance on the Balanced Scorecard: A Critical Analysis of Some of Its Assumptions. Management Accounting Research, Vol. 11. Sivut 65–88.
- Nozick, Robert (1974): Anarchy, State and Utopia. Basil Blackwell. Oxford.
- Näsi, Juha (1980): Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A: Tutkielmia ja raportteja 11, Tampereen yliopisto. Tampere.
- Näsi, Juha (1981): Tutkimusten kokonaiskehysten logiikasta. Tutkimuskokonaisuuksien analyysiperusteet esimerkitapauksina eräät liiketaloustiede, hallinnon tutkimukset. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 22, Tampereen yliopisto. Tampere.
- Näsi, Juha (1995): What Is Stakeholder Thinking? A Snapshot of a Social Theory of the Firm. Teoksessa Näsi (toim.): Understanding Stakeholder Thinking. LSR-Julkaiset Oy. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä. Sivut 19–32.
- Näsi, Salme & Keurulainen, Juha (1999): Kunnan kirjanpituudistus. Kunnallisan alan kehittämissäätiö. Vammalan kirjapaino. Vammala.
- Oulasvirta, Lasse & Brännkärr, Christer (2001): Toimiva kunta. Kuntakoulutus Oy. TummaVuoren Kirjapaino Oy. Vantaa.

- Oulasvirta, Lasse & Meklin, Pentti (2002): Finska kommuners skyldighet att täcka underskott. Kommunal ekonomi och politik nro 4. Sivut 7–23.
- Oulasvirta, Lasse (1994): Uusi organisaatioiden taloustiede ja kunnallishallinnon tutkimus. Artikkelele teoksessa Kunnallishallinto & politiikan taloustiede. Uusi poliittinen taloustiede kuntien hallinnon, talouden ja ympäristösuhteiden analyysikehyksenä. Kunnallistieteiden laitos, julkaisusarja 1/1994. Tampereen yliopisto. Tampere.
- Pallot, June (1992): Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol. 5, 1(1992). University Press. Sivut 38–59.
- Petri, Fabio (2004): General Equilibrium, Capital & Macroeconomics: A Key to Resent Controversies in Equilibrium. Cheltenham, UK. E. Elgar Northampton, MA, USA.
- Pollitt, Christopher (1986): Beyond the Managerial Model: The Case for Broadening Performance Assessment in Government and the Public Services. Financial Accountability and Management, Vol. 2 Nro. 3. Sivut 155-170.
- Powers, William T. (1973): Behaviour: The Control of Perception, Aldine, Chicago, IL.
- Powers, William T. (1998): Making Sense of Behavior: The Meaning of Control, Benchmark, CT.
- Rawls, John (1988): Oikeudenmukaisuusteoria, WSOY, Juva.
- Rhenman, Eric & Stymne, Bengt. (1965): Företagsledning in en föränderlig värld. Aldus/Bonnier. Tukholma.
- Rhenman, Eric (1964): Företagsdemokrati och företagsorganisation. Thule. Tukholma.
- Revsine, Lawrence; Collins, Daniel W. & Johnson, W. Bruce (2005): Financial Reporting and Analysis. Third edition. Pearson Education, Inc., Upper Saddle River. New Jersey.
- Riistama, Veijo (1996): Oikeat ja riittävät tiedot meno-tulo -teorian näkökulmasta. Tilintarkastus: laskentatoimi 1/1996. Sivut 7–10.
- Robinson, Marc (1998): Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. Financial Accountability & Management, 14(1), Helmikuu 1998, Blackwell Publishers Ltd. Oxford. Sivut 21–37. Robinson 1998a.
- Robinson, Marc (1998): Measuring Compliance with the Golden Rule. Fiscal Studies 19/4. Institute for Fiscal Studies. Lontoo. Sivut 447–462. Robinson 1998b.
- Robinson, Marc (2000): Accrual Accounting and the Public Sector, Discussion Paper No. 86. Technical Report, School of Economics and Finance, Queensland University of Technology.
- Rosen, Harvey S. (2002): Public Finance. McGraw-Hill Higher Education. Boston.
- Ross, Stephen. A. (1973): The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. Artikkelele teoksessa Laffont, Jean-Jacques (toim.) (2003): The Principal Agent Model: The Economic Theory of Incentives. Edward Elgar Publishing Limited. Cornwall. Sivut 134–139.

Roubini, Nouriel (2006): The Unsustainability of U.S. Twin Deficits. *CATO Journal*, Spring/Summer2006, Vol. 26 Issue 2. Sivut 343–356.

Ryan, Christine; Robinson, Marc & Grigg, Trevor (2000): Financial Performance Indicators for Australian Local Governments. *Accounting, Accountability and Performance* 6(2). Sivut 89–106.

Ryynänen, Aimo (2004): Kunnat valtion valvonnassa. Kunnallisan alan kehittämissäätiö. Helsinki.

Ryynänen, Aimo (2005): Kunnallinen itsehallinto. Artikkeliteoksessa Anttiroiko, Ari-Veikko; Haveri, Arto; Karhu, Veli; Ryynänen, Aimo & Siitonen, Pentti (toim.) (2005): Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet. Kunnallistutkimuksia. Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus. Tampere University Press. Sivut 24–44.

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, Sini (2005): Kunnan tehtävät. Artikkeliteoksessa Anttiroiko, Ari-Veikko; Haveri, Arto; Karhu, Veli; Ryynänen, Aimo & Siitonen, Pentti (toim.) (2005): Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet. Kunnallistutkimuksia. Tampereen yliopisto, Kunnallistieteiden keskus. Tampere University Press. Tampere. Sivut 45–55.

Sallinen, Sini (2007): Kunnan itselleen ottamat tehtävät ja niiden oikeudelliset reunaehdot. *Acta Universitatis Tamperensis* 1212. Tampereen yliopisto. Tampere.

Salmi, Ilari & Rekola-Nieminen, Leena (2004): Tilinpäätöksen rakentaminen ja tulkinta. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Salvatore, Dominick (2006): Twin Deficits in G-7 Countries and Global Structural Imbalances. *Journal of Policy Modeling*, Sep2006, Vol. 28 Issue 6. Sivut 701–712.

Selden, Sally Coleman; Brewer, Gene A. & Brudney, Jeffrey L. (1999): The Role of City Managers. Are They Principals, Agents or Both? *American Review of Public Administration*. June 1999, vol. 2. Sivut 124–148.

Sihvola, Juha (2003): John Rawlsin oikeudenmukaisuusteoria. Artikkeliteoksessa Kanninen, Vesa & Siitonen, Matti (toim.): *Etiikka & talous*. WSOY, Helsinki. Sivut 199–217.

Simon, Herbert A. (1982): *Models of Bounded Rationality: Economic Analysis and Public Policy*. Volume 1. The MIT Press. Cambridge. Simon 1982a.

Simon, Herbert A. (1982): *Models of Bounded Rationality: Behavioral Economics and Business Organization*. Volume 2. The MIT Press. Cambridge. Simon 1982b.

Simpson, David (1975): *General Equilibrium Analysis: An Introduction*. Blackwell. Oxford.

Sisäasiainministeriö (2005): Kunta- ja palvelurakennemuutos, asettamismuistio 9.5.2005. [http://www.intermin.fi/intermin/hankkeet/paras/home.nsf/files/palvelurakennemuutos_muistio090505/\\$file/palvelurakennemuutos_muistio090505.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/hankkeet/paras/home.nsf/files/palvelurakennemuutos_muistio090505/$file/palvelurakennemuutos_muistio090505.pdf). Luettu 24.10.2007. SM 2005a.

Sisäasiainministeriö (2005): Kuntien alijäämän kattamisvelvoitteen arviointi ja kehittämisehdotukset. Sisäasiainministeriön julkaisuja 13/2005. SM 2005b.

Sjöstedt, Jukka & Leskinen, Kia (2001): Tuloslaskelma ja tase tutuiksi. WSOY, Helsinki.

Smith, Peter (1996): Outcome-related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector. Artikkeliteoksessa Holloway, Jacky; Lewis, Jenny & Mallory, Geoff (toim.): Performance Measurement and Evaluation. The Open University Business School. Sivut 192–216.

Suomen kuntaliitto (2001): Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli. Suomen kuntaliitto, Helsinki.

Suomen kuntaliitto (2006): Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki. Suomen kuntaliitto 2006a.

Suomen kuntaliitto (2006): Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki. Suomen kuntaliitto 2006b.

Suomen kuntaliitto (2006): Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki. Suomen kuntaliitto 2006c.

Suomen perustuslaki (731/1999).

Swoyer, Chris (1987): The Metaphysics of Measurement. Artikkeliteoksessa Forge, J. (toim.): Measurement, Realism and Objectivity. Essays on Measurement in Social and Physical Sciences. D. Reidel Publishing. Sivut 235–290.

Tammi, Jari (2006): Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Acta Universitatis Tamperensis 1152. Tampereen yliopisto. Tampere

Tamminen, Rauno (1993): Tiedettä tekemään! Atena Kustannus Oy, Gummerus kirjapaino Oy, Jyväskylä.

Toiviainen, Juhana (1926): Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli I. Maalaiskuntien liitto. Helsinki.

Townley, Barbara (2005): Critical Views of Performance Measurement. Encyclopedia of Social Measurement, Volume 1. Elsevier. Sivut 565–571.

Tuomala, Matti (1997): Julkistalous. Gaudeamus, Tampere.

Törnqvist, Sigfrid (1951): Kommunens finansförvaltning med hänsyn till kommunallagens § 106 mom. 2. Helsingfors stad. Loviisa.

Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (1997): Tulostilaus ja veromarkkojen tehokas käyttö – näkökulmia mittausteoreettisiin ongelmiin ja riskeihin. Paperi on esitetty hallinnon tutkimuksen päivillä 11.–12.12.1997, Turun kauppakorkeakoulu.

Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (1998): Tulostmittaus ja ”vastiketta rahalle” -ajattelutapa – näkökulmia mittausteoreettisiin ongelmiin ja riskeihin. *Hallinnon tutkimus* 1/1999. Hallinnon tutkimuksen seura. Sivut 80–89.

Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (2002): Design and Use of Performance Measurement Systems in Knowledge Organizations – The Impact of Culture on Performance Measurement Outcomes in the University Setting. Artikkeliteoksessa Neely, Andy & Austin, Rob (toim.): *Performance Measurement and Management 2002 Research and Action. Papers from the Third International Conference on Performance Measurement and Management – PMA 2002*. Centre for Business Performance, Cranfield School of Management, Cranfield University. Cranfield, Bedfordshire. Sivut 555–562.

Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti (2006): Ambiguity in Performance Measurement: A Theoretical Approach to Organisational Uses of Performance Measurement. *Financial Accountability & Management*, 22(3), Elokuu 2006. Sivut 235–250.

Vakkuri, Jarmo (1998): Tehokkuuden rajoilla. *Acta Universitatis Tamperensis* 635. Tampereen Yliopisto. Tampere.

Vakkuri, Jarmo (2006): Miksi älykkäät organisaatiot tekevät vain rajoittuneesti rationaalisia ratkaisuja? Monitulkintaisuuden ongelma tehokkuusoppien soveltamisessa. *Hallinnon tutkimus* 3/2006. Sivut 30–46.

Valkama, Pekka (2004): Kilpailuneutraliteetin toteutuminen kuntapalvelujen näennäismarkkinoilla. *Acta Universitatis Tamperensis* 1039. Tampereen Yliopisto. Tampere.

Valtioneuvoston asetus 15.2.2007 kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista.

Vanne, Reijo (2002): The Finnish Generational Accounting Revisited. Central Pension Security Institute Working Papers 1. Central Pension Security. Helsinki.

Vartia, Pentti (2002): Lama ja jälkiviisuus. *Kansantaloudellinen aikakauskirja* (2002):1. Sivut 31–39.

Vartiainen, Pirkko (2003): The Substance of Stakeholder Evaluation: Methodological Discussion. *International Journal of Public Administration* 26 (1). Sivut 1–18.

VATT (1998): Julkinen talous ja sukupolvet – Suomen sukupolvitilinpito. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, keskustelualoitteita. Helsinki.

Vehmanen, Petri (1979): Mittaamisen teorian soveltuvuudesta taseanalyysin teoriaksi. Tampereen yliopisto. Tampere.

Vehmanen, Petri (1982): Is Accounting a Measurement Discipline? Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisu. Tampereen Yliopisto. Tampere.

Vehmanen, Petri (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, Petri (2006): Measurement in Accounting and Fair Value. Artikkele teoksessa Walton, Peter (toim.): The Routledge Companion to Fair Value Accounting and Finance. 30 August 2006. Vehmanen 2006b.

Vehmanen, Petri (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 and the IASB.. 8 October 2006. Vehmanen 2006c.

Walgenbach, Paul H.; Dittrich, Norman E. & Hanson, Ernest I. (1982): Financial Accounting, An Introduction. Third edition. Harcourt Brace, Inc. New York.

Wall, Terry (1993): Accounting for What? The Value of Accrual Accounting to the Public Sector. Occasional Papers of Public Management. Organisation for Economic Co-Operation and Development. Pariisi.

Weisbrod, Burton (1988): The Nonprofit Economy. Harvard University Press. Cambridge.

Whittington, Geoffrey (1996): Financial Statements and Performance Measurement. Artikkele teoksessa Lapsley, Irvine & Mitchell, Falconer (toim.) (1996): Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sector. Paul Chapman Publishing Ltd. Lontoo. Sivut 7–17.

Ylä-Anttila, Pekka; Leppä, August & Simelius, Janne (1990): Investoinnit, kasvu ja talouden tasapaino: pohjoismainen näkökulma. Kansantaloudellinen aikakauskirja, 86(1990): 2. Sivut 148–160.