

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Susanna Aho

Tarkastuslautakunnan asema kuntayh-
tiöiden arvioinnissa uuden kuntalain
myötä

Pro gradu -tutkielma

Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma

Yritysjuridiikka

Tampere 2015

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma, yritys juridiikka

AHO, SUSANNA: Tarkastuslautakunnan asema kuntayhtiöiden arvioinnissa uuden kuntalain 410/2015 myötä

Pro gradu -tutkielma, XII + 84 sivua + 2 liitesivua

Syksy 2015

Avainsanat: tarkastuslautakunta, kuntayhtiö, tarkoituksenmukaisuusvalvonta, uusi kuntalaki, arviointi, kuntakonserni

Kunta-alalla toimintaympäristö on ollut viime vuosikymmenien aikana voimakkaiden muutosten kohteena. Perinteinen julkinen toiminta ja liiketoiminta ovat alkaneet kietoutua yhtä tiiviimmin toisiinsa moderneissa kuntakonserneissa, ja peruskunnan ulkopuolisten yhteisöjen merkitys on kasvanut jatkuvasti. Konsernit tulevat olemaan laajempia ja monialaisempia kunnissa, mikä luo paineita myös tarkastuslautakunnan arviointityölle. Monimutkaistuneet kuntakonsernit edellyttävät uusia vaatimuksia arviointityölle.

Tutkimuksen aiheena on tarkastella tarkastuslautakunnan roolia kuntayhtiöiden arvioinnissa. Tutkimuksessa lähestytään aihetta uuden kuntalain 410/2015 näkökulmasta. Uusi kuntalaki (410/2015) astui voimaan 1.5.2015, ja siirtymäsäännökseen kokonaan 1.6.2017. Tarkastuslautakunnat ovat hakeneet asemaansa vielä kuntaorganisaatiossa, ja tutkimuksessa tutkitaan vaikuttaako uusi kuntalaki tarkastuslautakunnan asemaan tai rooleihin kuntaorganisaatiossa kuntayhtiöiden arvioinnissa.

Tutkielman teoreettisessa viitekehyksessä tarkastellaan tarkastuslautakunnan asemaa kuntaorganisaatiossa, tarkoituksenmukaisuusvalvontaa sekä kuntayhtiötä käsitteenä. Empiirisessä osiossa tutkitaan tarkastuslautakunnan roolia Vantaan, Tampereen, Turun ja Oulun kaupungeissa kaupunkien kuntastrategian, konserniohjeiden ja kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen perusteella. Tutkimuksena keskeisinä tarkastelun kohteina ovat tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille, tavoitteiden arvioiminen kuntayhtiöissä, tiedonsaanti kuntayhtiöistä, tarkastuslautakunnan toimivalta sekä uusi kuntalaki ja tarkastuslautakunnan asema.

Tutkimuksen perusteella isoimmissa kunnissa tarkastuslautakunnat ovat vakiinnuttamassa asemaansa kunnan toiminnassa. Tarkastuslautakuntien rooli nähdään tärkeänä ja lautakunnalla on vaikutusvaltaa arvioinnista tehtyjen johtopäätösten ja palautteenannon kautta. Tutkimuksen tuloksena ehdotetaan, että tarkastuslautakuntien tulisi kehittää edelleen toimintaansa ja rooliaan kunnan toiminnassa. Jokaisessa kunnassa tulisikin määritellä selkeä kuntastrategia, omistajaohjauksen periaatteet, kuntayhtiöille asetettavat selkeät tavoitteet sekä tarkastuslautakunnan rooli.

Sisältö

Lähteet	v
Kirjallisuuslähteet	v
Virallislähteet.....	vii
Elektroniset lähteet.....	viii
Muut lähteet	xi
Lyhenteet.....	xii
1. Johdanto	1
1.1. Taustaa tutkimukselle.....	1
1.2. Aihepiirin aikaisempi tutkimus	3
1.3. Tutkimustyön tavoite ja keskeiset rajaukset	5
1.4. Tutkimusmenetelmä	9
1.5. Tutkimuksen rakenne.....	12
2. Tutkielman teoreettinen viitekehys.....	14
2.1. Uuden kuntalain valmistelu ja tavoitteet	14
2.2. Kunnallistalouden valvontajärjestelmä	16
2.3. Tarkastuslautakunnan asema kuntaorganisaatiossa	19
2.4. Tarkoituksenmukaisuusvalvonta	23
2.5. Kuntayhtiö käsitteenä.....	27
2.5.1. Kuntayhtiö käsitteenä	27
2.5.2. Kuntayhtiöt Ruotsissa ja Norjassa	31
2.5.3. Uuden kuntalain vaikutus kuntayhtiöiden asemaan	33
3. Tarkastuslautakunnan rooli kuntayhtiöiden arvioinnissa uuden kuntalain mukaan	35
3.1. Tarkastuslautakunnan suorittama arviointi ja haasteet kuntakonsernissa 35	
3.2. Tarkastuslautakunta strategisen tavoiteasetannan palautteenantajana 40	
3.3. Tarkastuslautakunnan tarkastuksen yhteensovittamistehtävä	47
3.4. Vaikuttava arviointikertomus kuntayhtiöiden arvioinnissa.....	49
3.5. Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus kuntayhtiöiltä.....	52

4. Empiirinen osio	57
4.1. Empiirisen osion toteutus	57
4.2. Tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille.....	58
4.3. Valtuuston asettamien tavoitteiden arviointi kuntayhtiöissä.....	66
4.3.1. Tarkastuslautakunnan rooli.....	66
4.3.2. Tavoitteiden arviointi arviointikertomuksessa.....	70
4.4. Raportoinnin ja informaation välittämiset ongelmat.....	75
4.5. Tarkastuslautakunnan toimivalta kuntayhtiöiden arvioinnissa	76
5. Johtopäätökset	79
Liite 1: Teemahaastattelukysymykset.....	85

Lähteet

Kirjallisuuslähteet

Aarnio, Aulis 1989: *Laintulkinnan teoria*. Juva, Werner Söderström Osakeyhtiö.

Aarnio, Aulis 2011: *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. Helsinki, Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut.

Airaksinen, Jenni; Nyholm, Inga, & Jäntti, Anni 2011: *Kuntahallinnon uudelleenorganisoinnin vaikutukset kuntajohtamiseen*. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 39 (2), 136–157. Tampere.

Laihanen, Anna-Leena 2009: *Ajopuusta asiantuntijaksi - luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto, väitöskirja, Digipaino Oy.

Lähdesmäki, Kirsi 2011: *New Public Management julkisjohtamisen uudistajana – yhä kesto-suosikki reformeissa?* Teoksessa Hyyryläinen, Esa & Viinamäki, Olli-Pekka 2011: *Julkinen hallinto ja julkinen johtaminen*. Vaasan yliopisto, Acta Wasaensia no 238, s. 75–87.

Ainasvuori, Minna; Ainasvuori, Olli; Hurmola-Remmi, Hanna; Kenni, Mikko; Kiviaho, Markus; Mäntyharju, Kari; Ollila, Erkki & Oulasvirta, Lasse 2011: *Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää – tehtävät muuttuvassa kuntaympäristössä*. Helsinki, Audiator-yhtiöt.

Hannukainen, Raimo 2013: *Ulkoisen tarkastus ja sen vaikutus kunnan päätöksentekoon*. Pro Gradu -tutkielma, Tampere.

Hautamäki, Minna 2014: *Kunnan ulkoisen valvonnan toimivalta hallinnon tarkastuksessa*. Tampere, Pro Gradu-tutkielma.

Harjula, Heikki & Prättälä, Kari 2012: *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Helsinki, Talentum Media Oy.

Heuru, Kauko; Mennola, Erkki & Rynänen Aimo 2008: *Kunta – kunnallisen itsehallinnon perusteet*. Helsinki, Edita.

Herva, Lauri 2014: *Kuntakonsernin ohjaus ja valvonta*. Tutkielma, Lapin Yliopisto, yhteiskuntatieteiden tiedekunta.

Hiironniemi, Silja 1992: *Tuloksellisuuden arviointi – käsikirja kunnallisille työpaikoille*. Jyväskylä, Gummerus Kirjapaino Oy.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2006: *Tutkimushaastattelu – Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Yliopistopaino, Helsinki.

Husa Jaakko 1995: *Julkisoikeudellinen tutkimus – Tutkimus julkisoikeudessa harjoitettavan oikeusdogmatiikan metodologiasta*. Jyväskylä, Finnpublishers Oy.

Kaksonen, Maija & Kotonen, Ulla 2002: *Tarkastuslautakunnan tehtävät kunnan organisaatiossa*. Kunnallistieteen aikakauskirja 2/2002, s. 107-121.

Kuusela, Pekka 2007: *Julkisen sektorin modernisaatio, tuloksellisuus ja arviointi*. Helsinki, Työturvallisuuskeskus.

Laakso, Seppo 2012: *Lainopin teoreettiset lähtökohdat*. Tampere, Juvenes Print.

Laakso, Seppo 1990: *Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta – erityisesti julkisoikeuden alalla*. Helsinki, Valtion painatuskeskus.

Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2002: *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen – Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere, Tampere University Press.

Meklin, Pentti 1997: *Valtiontalouden perusteet*. Helsinki, Edita Oy Ab.

Meklin, Pentti & Martikainen, Juha-Pekka 2003: *Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä – Käytäntöjä ja kehittämistarpeita*. Acta, Suomen Kuntaliitto.

Myllymäki, Arvo 2007: *Finanssihallinto-oikeus – valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Helsinki, WSOYpro.

Niiranen, Vuokko 2007: *Tarkastuksesta dialogiin: tarkastuslautakunnat kunnallisten palvelujen tuloksellisuutta arvioimassa*. Kuopio, Kuopion yliopisto.

Niskakangas, Heikki; Pönkä, Pasi; Hakulinen, Pentti & Pönkä, Ville 2011: *Kuntayhtiöt – Kunnan omistaman osakeyhtiön hallinta*. Helsinki, KL-Kustannus Oy.

Niskakangas, Heikki; Pönkä, Pasi & Oksanen, Antero 2007: *Kuntakonsernit – Toiminta, päätöksenteko ja hankinnat*. Helsinki, KL-Kustannus Oy.

Näsi, Salme; Hokkanen, Arja & Latvanen Jaana 2001: *Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä*. Jyväskylän yliopisto, taloustieteiden tiedekunta. Julkaisuja n:o 125/2001.

Penttilä, Seppo; Ruohonen, Janne; Uoti, Asko & Vahtera, Veikko 2015: *Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa*. KAKS – kunnallisalan kehittämissäätiö. Sastamala, Vammalan Kirjapaino Oy.

Pesonen, Anniina 2015: *Tarkastuslautakunnan asema ja merkitys kunnan toiminnan valvonta- ja ohjausjärjestelmässä*. Pro gradu -työ, Lapin yliopisto.

Puttonen, Pauli 2002: *Kunnalliset yhtiöt vallan välineenä*. Tampere, Tampere University Press.

Ruostetsaari, Ilkka & Holttinen, Jari 2004: *Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa*. Vammala, kunnallissalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 43.

Sallinen, Sini; Vainionpää, Anni & Suomen Kuntaliitto 2015: *Uuden kuntalain merkitys kunnan johtamisjärjestelmän kehittämiseen*. Helsinki, Suomen Kuntaliitto.

Salminen, Ari 2008: *Julkisen toiminnan johtaminen – Hallintotieteen perusteet*. Helsinki, Edita.

Siltala, Raimo 2003: *Oikeustieteen tieteenteoria*. Helsinki, Vammalan kirjapaino Oy.

Säilä, Esko; Héllen-Toivanen, Paula; Pakkanen, Kaija; Kääriäinen, Antti & Urtila, Antti 2008: *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki, Edita.

Tuohimäki, Juha 2005: *Tarkastuslautakunnan arviointityö ja sen menetelmät*. Teoksessa Hakulinen, Pentti; Tuohimäki, Juha; Roslakka, Kai; Ainasvuori, Olli & Meklin, Pentti 2005: *Tarkastuslautakunnan arviointitoiminta – Arvata, arvioida vai mitata?* s. 17-43. Pori, Oy Auditor Ab.

Valkeinen, Tuija & Vuorento, Reijo 2012: *Kuntatalous – monen muuttujan summa*. Helsinki, Suomen Kuntaliitto.

Virtanen, Petri 2007: *Arviointi: arviointitiedon luonne, tuottaminen ja hyödyntäminen*. Helsinki, Edita.

Vuorinen, Erkki 2000: *Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät*. Pori, Oy Auditor Ab ja Vuoricon Oy.

Virallislähteet

HE 623/2006 vp *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta*

HE 32/2013 vp *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta*

HE 268/2014 vp	<i>Hallituksen esitys Eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi</i>
HaVM 55/2014 vp	<i>Hallintovaliokunnan mietintö: HE 268/2014 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi</i>
KPL 1336/1997	<i>Kirjanpitolaki</i>
VKuntaL 365/1995	<i>Kuntalaki, vanha</i>
KuntaL 410/2015	<i>Kuntalaki</i>
OYL 624/2006	<i>Osakeyhtiölaki</i>

Elektroniset lähteet

Ainasvuori, Minna; Arvola, Anne; Ekuri, Riitta; Kukkonen, Jussi & Sallinen, Sini 2014: *Tarkastuslautakunnat muuttuvassa kuntaympäristössä – Tarkastuslautakuntatyön opas*. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. Saatavissa: http://www.bdo.fi/sites/default/files/tarkastuslautakunnat_ejulkaisu.pdf. (Luettu 5.3.2015).

Ala-Nissilä, Olavi 23.04.2014: *Kuntayhtiöissä ja kuntakonserneissa korostuvat hyvä hallinto ja sisäinen valvonta*. Balanssi 02/2014. Saatavissa: <http://www.bdo.fi/blog/kuntayhtiöissä-ja-kuntakonserneissa-korostuvat-hyva-hallinto-ja-sisainen-valvonta>. (Luettu 25.7.2015).

Engfelt, Leif & Prättälä, Kari 2003: *Kunnan hallintosääntö. Valtuuston työjärjestys*. Suomen Kuntaliitto. Saatavissa: http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=163. (Luettu 24.10.2014).

Harjula, Heikki 21.8.2014: Lausunto. Kuntaliitto Dnro 2130/90/2014. Saatavissa: http://www.kunnat.net/fi/Kuntaliitto/media/tiedotteet/2014/08/20140821kuntalaki/21309014_VM_Kuntalain%20kokonaisuudistus.pdf. (Luettu 18.3.2015).

Suomen Kuntaliitto 2009: *Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa (Gorporate Governance)*. Saatavissa: http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/laki/yksityisoikeus/yhtiot/hyva-hallinto-ja-johtamistapa-kuntakonsernissa/Documents/Hyvaa_hallinto-ja_johtamistapaa_koskeva_suositus_kuntakonsernissa_30.10.2009.pdf. (Luettu 28.01.2015).

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2007: *Lausunto konsernisuhteen muodostumisesta kuntakonsernissa*. Saatavissa: http://www.kunnat.net/k_perus-sivu.asp?path=1;29;347;93749;11434;11315;119742;119743. (Luettu 28.01.2015).

Korento, Sari ja Ylitalo, Marja-Liisa 2013: *Kuntalain sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevien säännösten toimeenpano*. Kuntaliiton suositus. Saatavissa: http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/tarkastus/sisainen-valvonta-ja-riskien-hallinta/Documents/Liite%201a_Sisainen_valvonta_09122013.pdf. (Luettu 15.10.2014).

Linnainmaa, Leena 17.3.2014: *Kuntayhtiöiden hallintoon tarvitaan avoimuutta*. Keskuskauppakamari. Saatavissa: <http://kauppakamari.fi/2014/03/17/kuntayhtioiden-hallintoon-tarvitaan-avoimuutta/>. (Luettu 25.7.2015).

MTV3 29.04.2015: *Piilossa kaupunkilaisten katseilta – Vantaan yhtiöiden oudot puuhut*. Saatavissa: <http://www.mtv.fi/uutiset/kotimaa/artikkeli/piilossa-kaupunkilaisten-katseilta-vantaan-yhtioiden-oudot-puuhut/5038354>. (Luettu 25.7.2015).

Oulun kaupungin konserniohje 2013. Saatavissa: http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=897eeeb7-f137-47d3-a7b2-59700c5a68d1&groupId=52058. (Luettu 14.11.2015).

Oulun kaupungin omistajapoliittinen ohjelma 2013-2016. Saatavissa: http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=f2ed003c-51f2-4832-a9d9-8eaeef1fa074d&groupId=52058. (Luettu 14.11.2015).

Oulun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014. Saatavissa: http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=f7ce16f1-06f9-405a-ad61-0e22599d9864&groupId=52058. (Luettu 14.11.2015).

Pauni, Markus 2012: *Kuntakonsernin strateginen ja poliittinen johtaminen*. Suomen Kuntaliitto. Saatavissa: http://www.kunnat.net/fi/palvelualueet/kuntajohtaminen/strateginen-johtaminen/Documents/Kuntakonsernin%20strateginen%20ja%20poliittinen%20johtaminen_ebook_final.pdf. (Luettu 1.4.2015).

Sundquist, Salme & Lovio, Maisa 2006: *Suositus arvioinnista kuntien valtuustoille. Perustelut ja täsmäytykset*. Helsinki, Suomen Kuntaliitto. Saatavissa: http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=178. (Luettu 14.1.2015).

Suomen Kuntaliitto 2005: *Konserniohje*. Suomen Kuntaliitto, suositus vuodelta 2005. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/konserniohjaus-omistajapolitiikka/konserniohjaus/konserniohje/Sivut/default.aspx>. (Luettu 21.1.2015).

Suomen Kuntaliitto 2006: *Suositus arvioinnista kuntien valtuustoille*. Helsinki. Saatavissa: http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=178. (Luettu 12.3.2015).

Suomen Kuntaliitto 2015: *Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus*. Suositusten luonnos, 10.3.2015. Saatavilla: <http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/uutisia/2015/20150310konsernisuositus/Konsernisuositus%20SUOSITUKSET%2010%203%202015.pdf>. (Luettu 25.5.2015).

Suurten kaupunkien sitovat vuositavoitteet – kysely 2012. Saatavissa: http://www.vantaa.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/vantaa/embeds/vantaastructure/78439_Seitseman_suurimman_tavoitearviointi_16.3.2012.pdf. (Luettu 26.3.2015).

Tampere 5.10.2015, *Kaupunginhallituksen vastaus tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa esitettyihin huomioihin*. Saatavissa: <http://jaakkomustakalio.fi/wp-content/uploads/2015/10/Arviointiraportti2014.pdf>. (Luettu 14.11.2015).

Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2013. Saatavissa: http://www.tampere.fi/liitteet/a/2kBEUz5v2/arviointikertomus_2013.pdf. (Luettu 10.10.2015).

Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014. Saatavissa: http://www.tampere.fi/liitteet/a/baPnJGj5l/Arviointikertomus_2014.pdf. (Luettu 10.12.2015).

Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus 2010. Saatavissa: http://www.tampere.fi/material/attachments/t/5vjFZWwqC/Konserniohjaus_netiversio. (Luettu 26.8.2015).

Tampereen kaupungin talousarvio 2015. Saatavissa: http://www.tampere.fi/liitteet/t/XJRhnLyXM/Talousarviokirja_lopullinen_26_11_2014.pdf. (Luettu 14.11.2015).

Toimintakykyiset kuntakonsernit 2013-2014. Saatavissa: <http://webdynasty.ins.fi/djulkaisu/kokous/2013235-7-1.PDF>. (Luettu 4.3.2015).

Turun kaupungin vuoden 2014 talousarvio ja vuosien 2014-2016 taloussuunnitelma. Saatavissa: https://www.turku.fi/sites/default/files/atoms/files/talousarvio_2014.pdf. (Luettu 14.11.2015).

Turun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014. Saatavissa: http://www.turku.fi/sites/default/files/atoms/files//vuoden_2014_arviointi_tarkastuslautakunta_2.6.2015.pdf. (Luettu 14.11.2015).

Turun kaupungin tilinpäätös 2014. Saatavissa: https://www.turku.fi/sites/default/files/atoms/files/tilinpaatos_2014_netiversio.pdf. (Luettu 9.12.2015).

Turun kaupungin toimintasuunnitelma 2014. Saatavissa: https://www.turku.fi/sites/default/files/atoms/files//talousarvio_2015.pdf.

Valtiovarainministeriö VM 065:00/2012: Yhteenveto kuntalakiluonnosta koskevista lausunnoista. Saatavilla: <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/18618/3199821421044194.PDF>. (Luettu 30.10.2015).

Vantaan kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014. Saatavissa: http://www.vantaa.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/vantaa/embeds/vantaastructure/113308_arviointikertomus2014.pdf. (Luettu 14.11.2015).

Muut lähteet

Kunta-alan uutisia 2013: Kunnan johtaminen on toiminnallisten kuntakonsernien ohjausta. Luettavissa: http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/uutisia/2013/Sivut/kunnan_johtaminen_toiminnallisen_kuntakonsernin_ohjausta.aspx. (Luettu 4.3.2015).

Verkkosivut ulkoisen tarkastuksen yksiköstä:

- Oulun kaupunki: <http://www.ouka.fi/oulu/paatoksenteko-ja-hallinto/ulkoisen-tarkastuksen-yksikko>
- Espoon kaupunki: http://www.espoo.fi/fi-FI/Espoon_kaupunki/Organisaatio/Ulkoinen_tarkastus
- Vantaan kaupunki: http://www.vantaa.fi/hallinto_ja_talous/talous/arviointikertomukset/ulkoinen_tarkastus/tarkastussaanto

Päätös HEL 2014-011632. Saatavissa: <http://dev.hel.fi/paatokset/asia/hel-2014-011632/khs-2015-18/>. (Luettu 8.11.2015.)

Lyhenteet

AvoimL	Laki eräitä yrityksiä koskevasta taloudellisen toiminnan avoimuus- ja tiedonantovelvollisuudesta
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	Kirjanpitolaki
KuntaL	Kuntalaki
OYL	Osakeyhtiölaki
NPM	New Public Management, uusi julkisjohtaminen
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta

1. Johdanto

1.1. Taustaa tutkimukselle

Kunta-alalla toimintaympäristö on ollut viime vuosikymmenien aikana voimakkaiden muutosten kohteena. Kunnat ovat siirtäneet ja ovat siirtämässä palveluntuntoaan yhtä enemmän osakeyhtiöille ja kuntayhtymille. Euroopan Unioni on tiukentanut kuntien ja valtion liiketoimintoja koskevaa regulaatiota ja sen myötä Suomessa muutettiin kuntalaki (365/1995) 1.9.2013. Muutos (626/2013) koskee kunnan toimintaa kilpailutilanteessa markkinoilla:

2 a § 1 k mukaisesti:

"Kunnan hoitaessa 2 §:ssä tarkoitettua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi (yhtiöittämisvelvollisuus)."

Yhtiöittämisvelvoite astui voimaan vuoden 2013 syyskuun alusta ja siirtymäaika kunnan palveluiden uudelleen järjestämiselle päättyi vuoden 2014 lopussa. Perinteinen julkinen toiminta ja liiketoiminta ovat alkaneet kietoutua yhtä tiiviimmin toisiinsa moderneissa kuntakonserneissa, ja peruskunnan ulkopuolisten yhteisöjen merkitys kasvaa jatkuvasti¹. Kuntayhtiöiden määrä on ollut kasvussa ja kehitys jatkuu todennäköisesti jatkossakin yhtiöittämisvelvollisuuden ja toiminnan tehostamisen takia. Laajentuvan kuntakonsernin hallitseminen vaatii kunnilta entistä enemmän asiantuntemusta ja tehokkaampaa johtamista. Kuntayhtiöiden toiminnan tarkoitukset tulee olla osana kunnan toimintaa ja kuntayhtiöt tulee sitouttaa kunnan toimintaan.²

Kuntakonsernin omistajaohjauksella pyritään varmistamaan, että tytäryhtiöt toimivat konsernin kokonaisedun mukaisesti. Kuntayhtiöt sijoittuvat julkisoikeuden ja yksityisoikeuden välimaastoon, sillä kuntaa ohjaa kuntalaki (410/2015) ja tytär-

¹ Airaksinen, Nyholm & Jäntti 2011, s. 136.

² Penttilä, Ruuhonen, Uoti, & Vahtera 2015, s. 15, 76 & 84.

yhtiötä osakeyhtiölaki (624/2006). Keskinäiset ristiriidat tulisi konsernin toiminnassa ja johtamisessa ottaa huomioon sekä sovittaa yhteen. Konsernit tulevat olemaan laajempia ja monialaisempia kunnissa, mikä luo paineita myös tarkastuslautakunnan arviointityölle. Tarkastuslautakuntien arviointityötä on kehitetty jo yli 10 vuotta, mutta monimutkaistuneet kuntakonsernit edellyttävät uusia vaatimuksia arviointityölle. Myös erilaiset tilaaja-tuottaja -mallit ja ulkoistaminen lisääntyvät kuntaorganisaatioissa ja tehtävien organisointi on monimutkaistunut.

Tutkimuksen aiheena on tarkastella tarkastuslautakunnan roolia kuntayhtiöiden arvioinnissa. Tarkastuslautakunnat ovat tärkeä osa kunnan ulkoista valvontaa. Tutkimuksessa on tarkoituksena erityisesti pohtia tarkastuslautakunnan arviointiroolia kunnan valvontajärjestelmässä kuntakonsernin ja kuntayhtiöiden näkökulmasta. Tutkimuksessa lähestytään aihetta uuden kuntalain 410/2015 näkökulmasta. Uusi kuntalaki (410/2015) astui voimaan 1.5.2015, ja siirtymäsäännöksiin kokonaan 1.6.2017. Uudella kuntalailla kumottiin vanha kuntalaki (365/1995). Tutkimuksessa pohditaan, miten uusi kuntalaki määrittelee tarkastuslautakunnan tehtäviä ja miten kokonaisuudessaan tarkastuslautakunnan ja tarkastustoimen tehtäviin se vaikuttaa kuntayhtiöiden kannalta. Tutkimuksen aihe on erittäin ajankohtainen ja mielenkiintoinen uuden kuntalain astuessa voimaan keväällä 2015.

Tutkimuksessa tarkastellaan uuden kuntalain 410/2015 säädöksiä, jotka ottavat uuden näkökulman perinteiseen kunnan toiminnan johtamiseen. Uuden kuntalain lähtökohtana ovat laaja kunnan toiminnan käsite, juridisen kuntakonsernin käsite, yksi ainut kuntastrategia sekä kunnan toiminnan johtaminen yhtenä kokonaisuutena. Nämä osoittavat, että kunnan toimintaympäristö on muuttunut ja johtamista on korostettu uudessa kuntalaissa. Kunnan johtamista on korostettu omistajaohjauksen ja konserniohjeita koskevassa sääntelyssä.³ Tutkimuksessa halutaan kiinnittää huomiota myös siihen, että miten tarkastuslautakunta nähdään kunnan johtamisprosessissa uuden kuntalain myötä.

³ HaVM 55/2014 vp, s. 2-3.

Uuden kuntalain myötä kuntien johtamisen kehittämiseen tulee kiinnittää enemmän huomiota. Kehittämisen lähtökohtana tulee nähdä kuntastrategia ja johtamisjärjestelmän kokonaisuus. Pakollisia toimielimiä johtamisjärjestelmässä kuntalain 30 §:n mukaan ovat valtuusto, kunnanhallitus ja tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunta voidaan siis nähdä tärkeänä osana kunnan johtamisprosessia. Johtamisjärjestelmän kehittämisen lähtökohtana tulee analysoida kunnan toimintaympäristön muutokset ja määritellä kunnan organisaatiot, rakenteet ja osapuolien roolit. Tarkastuslautakunnan rooli voidaan nähdä tässä prosessissa strategisen johtamisen tukena ja tiedontuottajana kunnan toiminnasta ja tavoitteista.⁴

Empiirisessä osiossa tutkitaan tarkastuslautakunnan roolia Vantaan, Tampereen, Turun ja Oulun kaupungeissa kaupunkien kuntastrategian, konserniohjeiden ja kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomuksen perusteella. Empiirisessä osiossa hyödynnetään myös neljän kaupungin ulkoisen tarkastusyksikön virkamiesten haastatteluita. Haastatteluissa käsiteltiin aihepiireinä tavoitteiden asettamista kuntayhtiöille, tavoitteiden arvioimista kuntayhtiöissä, tiedonsaantia yhtiöistä, tarkastuslautakunnan toimivaltaa sekä uutta kuntalakia ja tarkastuslautakunnan asemaa. Empiirinen osio rakentui näiden haastatteluiden teemojen ympärille. Vantaa valikoitui ensin tutkimuksen kohdekaupungiksi toimeksiannon vuoksi ja muut kaupungit valikoituivat samankaltaisuuden vuoksi.

Olen kirjoittanut tutkielman tutkimusharjoittelijana Vantaan kaupungin ulkoisen tarkastuksen yksikössä. Tahdon kiittää esimiestäni kaupunginreviisori Helena Hyvöstä Vantaan kaupungin ulkoisesta tarkastuksesta sekä kaikkia haastattelemani asiantuntijoita saamistani ideoista, näkökulmista ja muusta tuesta.

1.2. Aihepiirin aikaisempi tutkimus

Tämän tutkimuksen kohteena on Suomen lainsäädäntö ja tutkielman aihe on läheisesti sidoksissa suomalaisten kuntien toimintatapoihin, minkä vuoksi aiheen kannalta kiinnostavat aikaisemmat tutkimukset, tutkielmat sekä muu teoreettinen

⁴ Sallinen & Vainionpää 2015, s. 8 & 31–33.

aineisto on pääosin kansallista. Tutkimuksen viitekehysten käsittelyyn on käytetty hyödyksi myös ulkomaista lähdeaineistoa. Tutkielman tekoheikellä on vielä hyvin vähän julkaistu tutkimusta uuden kuntalain vaikutuksista tarkastuslautakunnan asemaan ja erityisesti kuntayhtiöiden arvioinnista. Vanhan kuntalain (365/1995) aikaista tutkimusta tarkastuslautakuntien asemasta ja tehtävistä on kuitenkin julkaistu paljon, ja sitä hyödynnetään paljon tämän tutkielman pohjalla.

Anna-Leena Laihanen on esimerkiksi tutkimuksessaan selvittänyt kunnallisten luottamushenkilöiden suorittaman kunnan talouden ja hallinnon arvioinnin merkitystä kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa. Tutkimus on enemmän organisaatioiden ja johtamisen tutkimus, ja siinä on tutkittu tarkastuslautakuntien arviointityötä sekä sen ongelmia ja tarkastuslautakunnan toimintaa. Tarkastuslautakunnan suorittaman arviointitiedon hyödyntämistä poliittisessa päätöksentekojärjestelmässä on tutkittu erittäin vähän ja kyseinen tutkimus pyrkii paikkaamaan etenkin tätä tutkimusaukkoa. Laihanen on todennut väitöskirjassaan, että näkemykset ja tulkinnat tarkastuslautakunnista, niiden tehtävistä, toimintatavoista ja asemasta vaihtelevat oikeuskirjallisuudessa⁵. Tarkastuslautakunnan rooli ei näin ole vielä vakiintunut kunnan valvontajärjestelmässä. Aikaisemmat tutkimukset osoittavat, että tarkastuslautakunnan rooliin ja sen toimintaan liittyy kehittämistarpeita.

Yksi tuoreimmista tutkimuksista tarkastuslautakuntien tehtävistä ja arviointityöstä on Auditor-yhtiöiden julkaisema tutkimus vuodelta 2011⁶. Tutkimuksessa tarkastellaan kuntien valvontajärjestelmän arvioinnin periaatteita ja tarkastuslautakuntien arviointityötä sen osana. Tutkimuksessa pohditaan erityisesti tarkastuslautakunnan päätehtävän arvioinnin merkitystä sekä arviointitiedon hyödyntämistä. Analysoinnin kohteena on myös tarkastuslautakunnan arviointityö ja sen kehittäminen kuntakonsernissa. Toinen tuore tutkimus on Seppo Penttilän, Janne Ruohosen, Asko Uotin ja Veikko Vahteran Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa -tutkimushanke. Kirjan 6 luvussa käsitellään kuntayhtiöiden tarkastusta ja

⁵ Laihanen 2009, s.19. Ks. mm. Niiranen 2007, Niiranen & Meklin 2005, Ruostetsaari & Holttinen 2004a, Rynnänen 2001b, Vuorinen 2000 ja Vuorinen 1995.

⁶ Ainasvuori, Ainasvuori, Hurmola-Remmi, Kenni, Kiviaho, Mäntyharju, Ollila, & Oulasvirta 2011.

arviointia tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan näkökulmista. Erityisesti mielenkiinnon kohteena on tarkastella heidän tutkimusta kuntayhtiöistä valtuuston asettamien tavoitteiden toteuttajina⁷.

Kolmas tuore tutkimus tarkastuslautakuntien asemasta ja merkityksestä kunnan toiminnan valvonta- ja ohjausjärjestelmässä on Anniina Pesosen pro gradu -tutkielma. Pesonen tutki tarkastuslautakunnan asemaan oleellisesti vaikuttavia tekijöitä, kuten osaaminen, riippumattomuus ja vaikuttavuus, suhteessa kunnan kokoon ja vastaajien asemaan 89 eri kunnassa. Tutkimuksessa päädyttiin tulokseen, ettei tarkastuslautakunnan asema vieläkään ole jäsentynyt jokaisessa kunnassa. Se nähdään joko erittäin merkityksellisenä ja toisessa ääripäässä jopa lakkautettava toimielimenä.⁸ Näiden tutkimusten pohjalta on mielenkiintoista tarkastella uutta kuntalakia 410/2015 sekä sitä, miten se määrittelee tarkastuslautakunnan tehtäviä ja asemaa sekä kuntayhtiöiden asemaa kuntaorganisaatiossa.

1.3. Tutkimustyön tavoite ja keskeiset rajaukset

Tarkastuslautakuntien roolia ja asemaa on aikaisemmin tutkittu paljon ja useissa loppupäätelmissä on arvioitu, etteivät tarkastuslautakunnat ole vielä löytäneet paikkaansa kunnallisessa organisaatiossa. Tästä syystä kuntien organisaatioiden muuttuessa monimutkaisemmiksi on ajankohtaista tutkia tarkastuslautakunnan asemaa kuntayhtiöiden arvioinnissa. Tutkimuksen tavoitteena on laajentaa teoreettista ymmärrystä tarkastuslautakunnan asemasta ja roolista kuntayhtiöiden tarkastuksessa ja arvioinnista uuden kuntalain muutoksen myötä. Tarkastuslautakunnan asemaa pohditaan tässä tutkimuksessa myös empiirisen tutkimuksen myötä, jossa tarkastuslautakuntien rooleja vertaillaan kohdekaupunkien kesken. Tarkastuslautakunnan asema on paljon muotoutunut käytännössä, joten empiirisessä osiossa on käytetty aineistona arviointikertomuksia sekä haastatteluita.

⁷ Penttilä, Ruuhonen, Uoti, & Vahtera 2015, s. 138–147.

⁸ Pesonen 2015, s. tiivistelmä & 73.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää tarkastuslautakunnan roolia kuntayhtiöiden arvioinnissa. Tavoitteena on avata tarkastuslautakunnan tehtäviä suppean ja laajan tulkinnan mukaan sekä tarkastella uutta kuntalakiä ja sen vaikutuksia tarkastuslautakunnan tehtäviin erityisesti kuntayhtiöiden tarkastuksessa. Tavoitteena on myös avata tutkimuksen kannalta tärkeitä termejä sekä viitekehystä.

Tutkimuksessa päätutkimuskysymys on: "miten uusi kuntalaki tulee muuttamaan tarkastuslautakunnan roolia kuntayhtiöiden arvioinnissa?". Tutkimuksessa tullaan tarkastelemaan mitkä ovat tarkastuslautakunnan asema ja tehtävät kunnan valvontajärjestelmässä rajaten tutkimus kuntayhtiöiden tarkastukseen. Tutkimuksessa selvitetään, miten tarkastuslautakunnan tehtävistä on laissa säännelty. Tehtävänä on myös selvittää, mikä on tarkastuslautakunnan toimivalta kuntayhtiöiden arvioinnissa, eli mitä tarkastuslautakunnan tulee, voi tai saa tehdä kuntalain mukaan. Tarkastuslautakunnan roolia tarkastellaan kuntayhtiöiden tarkastuksessa kuntalain ohella myös kohdekaupunkien kuntastrategian, tarkastussäännön, talousarvion ja arviointikertomuksen mukaan. Empiirisessä osiossa tutkitaan erityisesti Vantaan kaupungin tarkastuslautakunnan roolia käytännössä sekä verrataan tulosta Tampereen, Turun ja Oulun kaupunkien tarkastuslautakuntien rooleihin.

Avustavilla tutkimuskysymyksillä hahmotetaan tarkastuslautakunnan roolia kuntayhtiöiden tarkastuksessa:

1. Mikä on tarkastuslautakunnan toimivalta kuntayhtiöiden arvioinnissa?
2. Mikä on Vantaan kaupungin tarkastuslautakunnan rooli kunnan kuntayhtiöiden tarkastuksessa?
3. Eroaako Vantaan kaupungin tarkastuslautakunnan rooli kuntayhtiöiden tarkastuksessa tutkimuksessa vertailtujen kaupunkien kesken?

Päätutkimuskysymys sijoittuu kuntalain taloussäännösten ja talouden valvontasäännösten tulkinnan piiriin, mutta lähestyn tutkimusongelmaa finanssihallinto-oikeudellisten sekä yksityisoikeudellisten periaatteiden näkökulmasta. Finanssi-oikeudella tarkoitetaan oikeusnormien kokonaisuutta, jonka mukaan julkisyhteisöjen varainhankinta, varainkäyttö ja varainkäytön valvonta toteutetaan. Tutkimukseen kytkeytyy myös taloustieteen näkökulma talouden ennustamisesta ja sen mittaamisesta sekä voimavarojen kohdentamisesta julkisoikeudessa. Kansantaloustiede tutkii yhteiskunnallisten ilmiöiden taloudellista aspektia. Tutkimuksessa tärkeässä roolissa on myös tarkastella kuntayhtiöitä yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden kautta liiketaloudellisen kannattavuuden ohella. Päätöksenteko perustuu kuntayhtiöissä edustukselliseen kansanvaltaan ja poliittisiin arvoihin perustuvat ratkaisut ovat tärkeässä roolissa julkisissa yhtiöissä ja organisaatioissa.⁹

Rajanveto yksityisoikeuden ja julkisoikeuden välillä on suhteellista. Tämän tutkimuksen rajauksena käytetyt kunnan tytäryhteisöt voidaan nähdä julkisoikeudellisina subjekteina, jotka kuitenkin noudattavat osakeyhtiölakia eli sijoittuvat yksityisoikeuden alle. Kuntayhtiöt ovat hyvä esimerkki, jossa oikeussuhteet tasapainoilevat julkisten ja yksityisten intressien välillä samanaikaisesti.¹⁰ Kuntayhtiön tarkoituksena on tuottaa voittoa, mutta samaan aikaan toimia kuntakonsernin yhteisen edun mukaisesti ja tuottaa palveluita tuloksellisesti ja taloudellisesti. Kuntayhtiöiden tarkastelu on erittäin ajankohtainen ja mielenkiintoinen aihe. Kuntayhtiötä käsitteenä käsitellään tarkemmin luvussa 2.5. sekä tuloksellisuusarviointia tarkemmin luvussa 2.4.

Tutkimuksen taustalla vaikuttaa New Public Management (NPM) eli uusi julkisjohtaminen -kehysteoria. Uusi julkisjohtaminen on Iso-Britanniasta ja pääministeri Margaret Thatcherin hallinnon ajoilta kotoisin oleva epäyhdenmukainen kokonaisuus julkisen johtamisen periaatteita ja toimintatapoja. Arviointitoiminnassa tärkeinä pidetyt käsitteet kuten esimerkiksi valvonta, toiminnan tehokkuus sekä arvioinnin objektiivisuus ovat muodostuneet itsestään selviksi perusolettamuksiksi

⁹ Myllymäki 2007, s. 5-12.

¹⁰ Laakso 1990, s. 2-3.

uudessa julkisjohtamisessa, ja niiden merkitys tai olemassaolon järkevyyden on lähes kyseenalaistamaton. Uuden julkisjohtamisen opissa korostetaan erityisesti hallinnon johtamisfunktioita ja valvontaa. Klassiset organisaatioteoriat ovat tuoneet uuteen julkisjohtamiseen yhdeksi piirteeksi myös tehokkuusajattelun: on saatava aikaan enemmän pienemmillä panoksilla. Ajattelun taustalla on myös yksityisen sektorin johtamismallin hyödyntäminen sekä toiminnan tavoitteiden määrittely ja saavutusten arviointi ja mittaaminen.¹¹ Vaikka NPM ei ole yhtenäinen ajattelutapa, sille tunnusomaisia periaatteita ja ideologia painotuksia ovat muun muassa tulosjohtaminen ja panos-tuotos-mallin kehittäminen sekä tavoitteilla johtaminen¹².

NPM muutti julkisen hallinnon arvoperustaa tehokkuutta korostavaksi ja julkista hallintoa, taloutta ja palvelutuotantoa tulisikin tarkastella tehokkuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden kriteerein. NPM on tuonut julkisen toiminnan arviointiin kolmen E:n käsitteistön (efficiency, economy ja effectiveness), joita käsitellään tarkemmin tämän tutkielman luvussa 2.3. Merkittävää oli julkisen hallinnon roolin pienentäminen ja tilan antaminen markkinamekanismeille. NPM doktriinia on kuitenkin kritisoitu paljon, etenkin sen yksityisen sektorin johtamismallin ihannointia sekä sen epäyhtenäistä kokoelmaa periaatteita ja toimintatapoja. Sitä on kritisoitu myös siitä, että se pyrkii tarjoamaan yleispäteviä ratkaisuja johtamisongelmiin. NPM ajattelutapa on silti vielä voimissaan, vaikka painopiste onkin ehkä muuttunut tuloksellisuuden parantamisesta ja markkinaehtoisten toimintamallien kehittämisestä kumppanuuden ja palvelutuottajien yhteistyömallien korostamiseen hyvinvointipalveluissa. 2010-luvun NPM korostaa myös tehokkuusperiaatteiden ja eettisyyden yhteensovittamista sekä ihmisten johtamista. NPM ajattelutapa on nykyaikana monitulkintainen viitekehys.¹³

¹¹ Salminen 2008, s. 76–79, ks. myös Näsi et al. 2001, s. 21.

¹² Kuusela 2007, 17–19.

¹³ Lähdesmäki 2011, s. 75–84.

1.4. Tutkimusmenetelmä

Tutkimuksessa käytetään oikeusdogmaattista tutkimusmetodia. Oikeusdogmatii-
kan eli lainopin tehtävä on tulkita ja systematisoida oikeussäännöksiä. Lainopilli-
sessa tutkimusmenetelmässä tutkija tuottaa tulkintaohjeita järjestämällä eli systema-
tisoimalla voimassa olevia normeja sellaisiksi kokonaisuuksiksi, että niiden tulkit-
seminen eli merkityssisällön tuottaminen säännöksille on mahdollista.¹⁴ Pyrki-
myksenä tässä tutkimuksessa on systematisoida tarkastuslautakunnan tehtävien
sääntelyä ja toisaalta selvittää miten tarkastuslautakunnan rooli ilmenee kunta-
konsernin arviointityössä.

Säännösten kielellis-normatiivinen tulkinta ja systematisointi eli oikeusdogma-
tiikka tutkii normeja selvittäen oikeusnormien konkreettista sisältöä. Lainoppi tut-
kii oikeusnormeja eristettyinä, tietyllä alueella ja tietyssä aikana voimassa olevina
normeina auttaen oikeusnormien soveltamista normaaliin elämään sekä oikeus-
järjestyksen toteuttamista.¹⁵ Lainopin metodi voidaan ymmärtää oikeudelliseksi
argumentaatioksi, joka voidaan jakaa tulkintaan ja systematisointiin. Toisaalta
lainopin metodi on siis oikeudellista päättelyä oikeustositseikoista oikeusseuraa-
muksiin (tulkinta) sekä oikeusnormien keskinäisten suhteiden määrittelyä eli sys-
tematisointia ohjaavien sääntöjen ja periaatteiden kokonaisuus¹⁶. Oikeus näh-
dään systemaattisuuden periaatteen mukaisesti järjestyneenä loogisena koko-
naisuutena eikä niinkään erilaisten sääntelyiden ja ratkaisujen epäloogisena ker-
tymänä¹⁷.

Oikeussäännösten systematisoinnilla tarkoitetaan voimassa olevan positiivisen
oikeuden sääntöjen keskinäisten suhteiden määrittämistä. Oikeusperiaatteiden
osalta systematisointi ei ole mahdollista yhtä vahvasti kuin oikeussäännösten pe-
rusteella¹⁸. Systematisointitehtävän lähtökohtana on oikeussääntöjen järjes-

¹⁴ Aarnio 1989, s.288.

¹⁵ Husa 1995, s. 133–134.

¹⁶ Siltala 2003, s. 783.

¹⁷ Husa 1995, s. 135.

¹⁸ Siltala 2003, s. 788–789.

telmä, josta yritetään rakentaa käsitteitä jäsentämällä ymmärrettäviä kokonaisuuksia¹⁹. Tutkimuksessa systematisoidaan voimassa olevaa uutta kuntalakia ja hallituksen esitystä. Tutkimuksen aiheeseen liittyvää sääntelyä löytyy kuntalaista, jota tarkastelemalla luodaan oikeussäännösten kokonaisuus ja käsitejärjestelmä. Systematisoinnin avulla tulkitaan päätutkimuskysymystä, eli mikä on tarkastuslautakunnan asema kuntayhtiöiden tarkastuksessa ja mitkä ovat tarkastuslautakunnan valtuudet kuntayhtiöiden arvioinnissa. Systematiikka antaa puitteet lain-tulkinnalle, jotta oikeusongelma osataan asemoida oikeassa kontekstissa, luokitteellista oikeudelliseen päätöksentekoon sekä jäsentää harkinnan käyttämistä²⁰.

Oikeusdogmaattisen metodin toinen piirre on tulkinta, joka on merkityssisällön antamista oikeuslähteistä johdetuille oikeussäännöille²¹. Se on toimintaa, jossa esitetään perusteltuja kannanottoja ja tulkintasuosituksia, kerätyn argumentaatioaineiston ja hermeneuttisen tulkinnan pohjalta oikeudellisen tulkinnan erikois-sääntöjen sisällä. Tulkintaa säätelee oikeuslähdeoppi, positiivis-oikeudellinen viitekehys, oikeusturvan vaatimus sekä praktisen oikeusdogmatiikan toimintasäännöt. Tieteellinen oikeusdogmatiikka voidaan erottaa praktisestä oikeusdogmatikasta sen sisältämän kriittisyyden ansiosta.²²

Oikeuslähdeoppi on teoriaa siitä, mikä on oikeuslähde ja miten oikeuslähteitä käytetään, luokitellaan ja miten niitä käytetään oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa²³. Aarnio jakaa oikeuslähteet perusteoriaansa perusteella kolmeen eri oikeuslähteeseen: vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin²⁴. Tutkimuksessa käytetään ensisijaisena lähteenä Aarnion oikeuslähdeoppi teorian mukaista vahvasti velvoittavaa oikeuslähdettä eli lakia. Tutkimuksessa keskeisessä roolissa on kuntalaki. Heikosti velvoittavina oikeuslähteinä käytetään lain esitöitä eli hallituksen esityksiä. Tutkimuksessa myös tärkeässä

¹⁹ Husa 1995, s. 200.

²⁰ Laakso 2012, s. 450.

²¹ Siltala 2003, s. 328.

²² Husa 1995, s. 199–202.

²³ Aarnio 2011, s. 65.

²⁴ Aarnio 1989.

roolissa ovat sallitut oikeuslähteet, joita ovat oikeuskirjallisuus sekä erilaiset oikeusperiaatteet.

Tutkimusaineisto perustuu lainsäädäntöön ja lain esitöihin sekä aihepiiriä käsittelevään oikeuskirjallisuuteen. Kuntalain uudistuksesta julkistettiin hallituksen esitys marraskuussa 2014 (HE 268/2014), jota käytetään vahvasti yhtenä oikeuslähteenä. Tutkimuksessa tarkastellaan uutta kuntalakia (410/2015) systematisoimalla säännöksiä ja tulkitsemalla niiden vaikutusta tarkastuslautakunnan asemaan kuntayhtiöiden arvioinnissa. Suomessa eduskuntakäsittelyssä hyväksytään sitovalla tavalla vain itse säädösteksti, mutta ei sen valmisteluaineistoa. Lainvalmisteluaineisto on tästä syystä vain heikosti velvoittava oikeuslähde, mutta sitäkin tärkeämpi oikeudellisen argumentoinnin täydentäjänä, sillä aineistosta selviää informaatiota lainsäätäjän tavoitteista ja tarkoituseristä²⁵. Valtiovarainministeriössä julkaistut selvitykset kuntalain uudistustarpeista ja etenkin valvontajärjestelmän kehittämistä koskevat seikat, ovat myös osa tutkimuksen lähdeaineistoa. Lähdeaineistona käytetään myös Suomen Kuntaliiton antamia suosituksia, jotka ovat soft-law -tyyppisiä oikeuslähteitä. Suurin osa suosituksista perustuu vahvasti lainsäädäntöön, joten niistä ei voi poiketa siitä osin, kuin ne kuvaavat lakiin sisältyvää velvoitetta.

Termien määrittelyssä tutkimuksessa käytetään hyödyksi oikeuskirjallisuutta. Oikeuskirjallisuutta hyödynnetään myös tarkastuslautakunnan roolin arvioimisessa laajemman tulkinnan mukaan. Suppean tulkinnan mukaan tarkastuslautakunnan tehtävät tulevat suoraan kuntalaista, mutta tarkastuslautakunnan mielenkiinto on kohdistunut valtuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arvioinnista yhä laajempaan toiminnan tarkoituksenmukaisuuden ja mielekkyyden suuntaan²⁶. Tarkastuslautakunnan asemasta muodostetaan käsitys edellisten tutkimusten perusteella, jotka ovat julkaistu vanhan kuntalain (365/1995) aikana.

²⁵ Laakso 2012, s. 302.

²⁶ Laihanen 2009, s. 14.

Empiirinen osio toteutettiin perehtymällä tarkastuslautakuntien julkisiin arviointikertomuksiin, kaupunkien talousarvioihin ja johtosäntöihin, erityisesti tarkastussääntöön sekä konserniohjeisiin. Empiirisessä osiossa hyödynnetään myös ulkoisen tarkastuksen yksikköjen kaupunginreviisoreille tehtyjä teemahaastatteluita. Asiantuntijoille suunnattu teemahaastattelu on keino kerätä ihmisten asioille antamia merkityksiä ja tulkintoja. Empiirisen osion tarkoituksena on varmistaa erilaisia tulkintoja, joita on tehty kirjallisuusosion perusteella tarkastuslautakunnan asemasta kuntayhtiöiden tarkastuksessa. Haastatteluissa huomioidaan se, että haastattelut tarjoavat toisinaan epäsuoraa tietoa, jolloin haastatteluiden avulla on mahdollista saada selville haastattelijan itsensä rekonstruoima käsitys, ei välttämättä itse asiaa²⁷. Tässä tutkimuksessa on myös huomioitu seikka, että haastattavat ovat voineet tulkita tutkijan kysymykset eri tavoin kuin niiden alkuperäinen tarkoitus on ollut.²⁸

1.5. Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toisessa pääluvussa johdannon jälkeen käsitellään tutkielman teoreettista viitekehystä. Ensimmäisenä tarkastellaan uuden kuntalain 410/2015 valmistelua sekä lain tavoitteita. Teoreettisessa viitekehyksessä avataan myös kunnallistalouden valvontajärjestelmää sekä tarkastuslautakuntaa kuntaorganisaatiossa. Tarkastuslautakunnan yksi keskeisimmistä tehtävistä on tarkoituksenmukaisuusvalvonta, jota avataan tutkimuksen luvussa 2.4. Luvussa 2.5. käsitellään kuntayhtiö-käsitettä sekä tarkastellaan mielenkiinnosta lyhyesti Ruotsin ja Norjan kuntayhtiöiden asemaa verrattuna Suomen kuntayhtiöihin. Luvussa tullaan avaamaan myös sitä, miten uusi kuntalaki tulee vaikuttamaan kuntayhtiöiden asemaan Suomessa. Teoreettinen viitekehys on tutkimuksen näkökulmaa taustoittavaa tekstiä.

²⁷ Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, s.107–108.

²⁸ Hirsjärvi & Hurme 2006, s.60.

Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan tarkemmin tarkastuslautakunnan asemaa kuntayhtiöiden tarkastuksessa. Ensimmäisessä alaluvussa käsitellään tarkastuslautakunnan suorittamaa arviointia ja haasteita kuntayhtiöissä. Toisessa alaluvussa käsitellään tarkemmin tarkastuslautakunnan tehtäviä kuntayhtiön nähdessä uuden kuntalain 410/2015 mukaan sekä muita tarkastuslautakunnan asemaan vaikuttavia tekijöitä. Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan myös uuden kuntalain tuomia vaikutuksia tarkastuslautakunnan vaikuttavaan arviointikertomukseen sekä tarkastuslautakunnan toimivaltaan kuntayhtiöiden arvioinnissa. Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan lyhyesti myös tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeutta uuden kuntalain myötä. Tietojensaantioikeus on laaja ja monitulkintainen aihe, jota käsitellään tutkielman rajallisen laajuuden vuoksi vain päällisin puolin.

Neljännessä luvussa on tutkimuksen empiirinen osio, jonka tarkoituksena on tukea teoreettisesta tutkimuksesta tehtyjä johtopäätöksiä uuden kuntalain vaikutuksista tarkastuslautakunnan asemaan kuntayhtiöiden arvioinnissa. Tutkimuksessa kohdekaupunkeja ovat Vantaa, Tampere, Turku ja Oulu. Ensimmäisenä avataan empiirisen tutkimuksen toteuttamista, jonka jälkeen tarkastellaan tavoitteiden asetantaa kuntayhtiöille kohdekaupunkien talousarvioiden ja kuntastrategioiden avulla. Seuraavaksi tarkastellaan tarkastuslautakunnan roolia ja tavoitteiden arviointia kuntayhtiöissä arviointikertomusten ja haastatteluiden avulla. Lopuksi tarkastellaan vielä raportoinnin ja informaation välittämisen ongelmia sekä tarkastuslautakunnan toimivaltaa haastatteluiden pohjalta.

Tutkielman päättää luku viisi. Viidennessä pääluvussa esitellään tutkimuksen johtopäätökset sekä tarkastellaan jatkotutkimusmahdollisuuksia. Viidennessä luvussa esitetään myös suosituksia kunnille empiirisen osion tuloksista.

2. Tutkielman teoreettinen viitekehys

2.1. Uuden kuntalain valmistelu ja tavoitteet

Uudella kuntalain kokonaisuudistuksella on ollut suuri rooli Valtiovarainministeriön valmistemassa kuntauudistuksessa. Uusi kuntalaki on edelleen kunnan hallintoa, päätöksentekomenettelyä ja taloutta koskeva yleislaki, mutta kuntien toimintaympäristön muutokset ja uudistuva lainsäädäntö on otettu siinä paremmin huomioon. Hallitus antoi uudesta kuntalaista esityksen 27.11.2014 ja se tuli voimaan hyväksyttyä 1.5.2015.

Uudessa kuntalaissa on vahvistettu etenkin konserninäkökulmaa johtamista ja taloutta koskevassa sääntelyssä. Kuntalakiin ehdotettiin myös uusia säännöksiä tytäryhteisöjen toiminnasta ja konserniohjeesta.²⁹ Uutta lakia sovelletaan peruskuntaa laajemmin kunnan toimintaan kuin aikaisemmin. Tärkeää lainvalmistelussa on ollut, että uusi kuntalaki antaisi nykyisen tavoin kunnille mahdollisuuden organisoida toimintaansa paikallisten olosuhteiden ja tarpeiden mukaisesti.³⁰ Konserninäkökulma tulisi ottaa huomioon kunnan toiminnassa myös talousarvio- ja -suunnitelmassa huomioiden niissä kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet.³¹ Myös kuntalakiluonnoksesta annettujen lausuntojen perusteella erityisen tärkeänä pidettiin kuntien erilaistumisen huomioon ottaminen sekä kuntakohtaisten ratkaisujen mahdollisuus.³²

Hallituksen esityksessä kiinnitettiin huomiota omistajaohjauksen uhkaavan kasvavaan kuiluun kuntakonsernien omistajakuntien ja omistettujen yhteisöjen välillä. Kunnan toiminta on laajentunut laajaksi julkis- ja yksityisoikeudellisesti säädeltyjen ja organisoitujen toimintamuotojen verkostoksi, jossa koordinaointi eri toimijoiden välillä on vaikeutunut kuntatalouden resurssien niukentuessa. Kuntayhtiöitä ei välttämättä ole sidottu kunnan strategiaan tavoitteisiin, tai tavoitteille ei

²⁹ HE 268/2014 vp, s. 1-2.

³⁰ Harjula 2014, s.3.

³¹ HE 268/2014 vp, s. 107.

³² VM 065:00/2012, s. 4.

ole asetettu mittareita niiden arviointia varten.³³ Uusi kuntalaki (410/2015) terävöittääkin kunnan toiminnan strategista johtamista, omistajaohjausta ja arvioinnin merkitystä kuntakonsernissa. Uusilla säännöksillä edistetään verovarojen käytön vaikuttavuutta ja asianmukaisuutta sekä lisätään hallitun kuntakonsernin johtamista.³⁴

Meklinin ja Martikaisen tutkimuksessa (2003) havaittiin, että kuntakonserni ymmärrettiin kuntaorganisaatiossa 2000-luvun alussa vielä usein enemmänkin kirjanpidollisena yksikkönä kuin yhtenäisenä johtamisjärjestelmänä. Konserniajattelu ja -johtaminen koettiin melko uudeksi ja ehkä oudoksikin asiaksi kuntasektorilla.³⁵ Vuonna 2007 lainsäädännön tilaa selkeytettiin lisäämällä kuntalakiin säännös (519/2007) kuntakonsernin oikeudellisesta määrittelystä ja konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Käytännössä kuntakonserni käsitettä käytettiin jo kunnissa, vaikka sitä ei lainsäädännössä tunnettu. Säännöksillä pyrittiin tehostamaan kunnan tytäryritysten konserniohjausta ja -valvontaa sekä kytkemään kuntayhtiöiden toiminta kunnan toimintastrategiaan. Säännöksillä parannettiin kunnan asemaa emona poistaen erilaisuutta verrattuna emo-osakeyhtiön asemaan OYL:n perusteella. Tytäryhteisöllä oli nyt velvollisuus antaa kuntakonsernin taloudelliseen asemaan arvioimiseen ja toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.³⁶ Nyt uusi kuntalaki (410/2015) painottaa kuntakonsernia yhtenäisenä johtamisjärjestelmänä ja uusilla säännöksillä halutaan kiinnittää vielä enemmän huomiota omistajaohjaukseen ja koko kunnan strategiseen johtamiseen demokraattisen legitimitetin säilyttävällä ja taloudellista tehokkuutta tukevalla tavalla.³⁷

Uuden kuntalain tavoitteena on selkeyttää tarkastuslautakunnan asemaa täsmentämällä sen tehtäviä. Monissa kunnissa olleet käytännöt muun muassa arviointisuunnitelman sekä arviointikertomuksen laatimisesta on nyt kirjattu lakiin. Uusi kuntalaki painottaa enemmän toiminnan tuloksellisuutta ja tätä kautta myös tarkastuslautakunnan arviointitehtävää on painotettu laissa tähän suuntaan.³⁸

³³ HE 268/2014 vp, s. 71–72.

³⁴ Suomen Kuntaliitto 2015 (luonnos), s. 2.

³⁵ Meklin & Martikainen 2003.

³⁶ HE 263/2006 vp, s. 13–17.

³⁷ HE 268/2014 vp, s. 96.

³⁸ HE 268/2014 vp, s. 116.

Uuden kuntalain valmisteluissa tarkastuslautakunnan nimeksi on ehdotettu arviointilautakuntaa. Uusi nimi korostaisi lautakunnan arviointitehtävää sekä erottaisi sen selkeästi tilintarkastajasta. Uudeksi nimeksi on ehdotettu myös arviointi- ja tarkastuslautakuntaa. Uudessa kuntalaissa tarkastuslautakunnan nimeä ei kuitenkaan ole muutettu, sillä hallituksen esityksessä (HE 268/2014) katsottiin, että lautakunnan nimi on niin vakiintunut, ettei ole tarkoituksenmukaista sitä muuttaa.³⁹ Uusi nimi kuitenkin selkiyttäisi tarkastuslautakunnan asemaa erottaen sen selkeästi tilintarkastuksesta sekä ”tarkastuksen” maineesta. Nimen muutosta pelkäsi arviointilautakunnaksi voidaan perustella myös sillä, ettei tarkastuslautakunta tee tarkastuksia vaan pikemminkin analysoi saamiaan asiakirjoja ja raportteja.⁴⁰

2.2. Kunnallistalouden valvontajärjestelmä

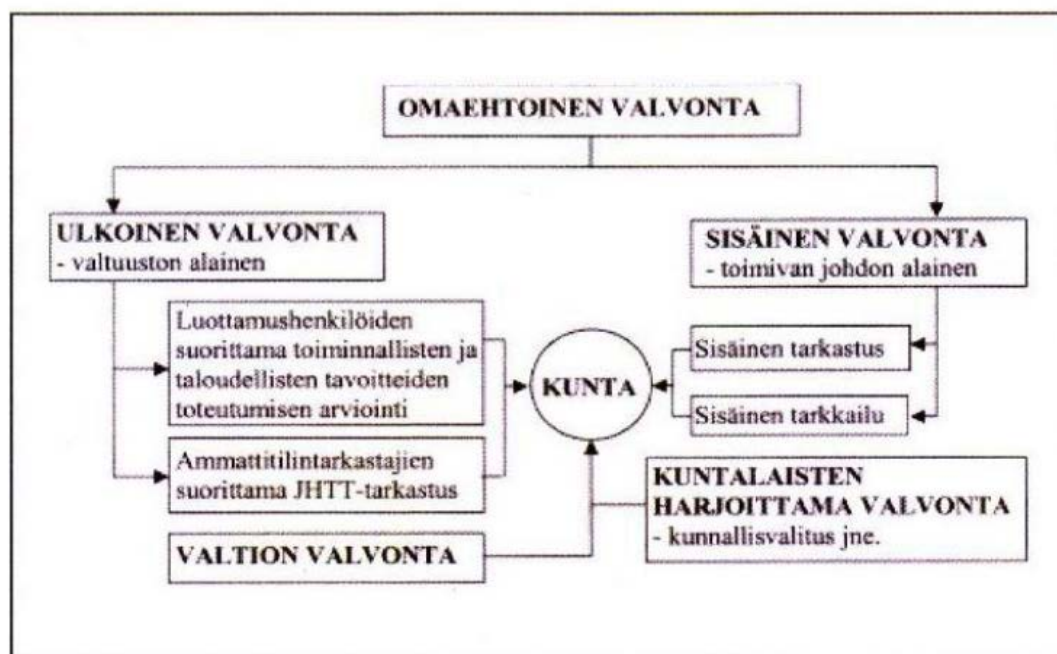
Valvonta on yksi osa kunnan tehokasta toimintaa. Sillä varmistetaan, että toiminta kunnassa on oikeusjärjestyksen ja asetettujen tavoitteiden mukaista, mutta myös parannetaan vastaisuudessa tapahtuvaa toimintaa. Osana itsehallinnollista demokratiaa, kunnan jäsen on oikeutettu tietämään, että kunnallinen varainkäyttö on tapahtunut kuntalain sekä muiden säännösten edellyttämällä tavalla. Kunnallisen valvonnan tarkoituksena onkin varmistaa, että kunnan hallinnon ja talouden hoito tapahtuu laillisesti. Toisaalta kunnallisen valvonnan tarkoituksena on myös tarkoituksenmukaisuusvalvonta eli kysymys taloudenhoidon tuloksellisuudesta ja toiminnan vaikutusten arvioinnista, mikä on kasvattanut merkitystään kunnallistalouden valvonnassa.⁴¹ Valvontajärjestelmältä odotetaan ja edellytetään nykyisin enemmän varmuutta organisaation tuloksellisuuden toteutumisesta.

³⁹ HE 268/2014, s. 84.

⁴⁰ Niiranen & Meklin 2005, s.240. Laihanen 2009, s.110.

⁴¹ Myllymäki 2007, s.302.

Kuntaorganisaation valvontajärjestelmän painopisteet eroavat yksityisen puolen yritysten valvontajärjestelmästä. Yrityksen valvonnassa painopisteenä on omistajan taloudellisen edun varmistaminen, kun taas kunnan päätehtävänä ei ole tuottaa voittoa. Kuntaorganisaation valvontajärjestelmän päätehtävä on julkisten varojen käytön valvonta. Verorahoitteen toiminnan tarkoituksena on tuottaa palveluja kansalaisille asiallisen perustarkoituksen myötä. Yksityisen yrityksen sekä kuntayhtiön palveluiden tarjoamisessa markkinoilla on perustavanlaatuinen erottava tekijä. On tärkeä kyetä tekemään jäsenyys kuntien palveluiden ”järjestämistä vastuun” ja yritysten palveluiden tuottamisen kannalta. Julkisin varoin rahoitettavan toiminnan valvonta on huomattavasti laajempaa kuin yksityisellä rahoituksella rahoitettava palvelutoiminta, joten valvonnan tulee kohdistua myös toiminnan tuloksellisuuden varmistamiseen. Toiminnan laillisuusvalvonnan rinnalla valvontajärjestelmän on siis kyettävä ottamaan kantaa myös toiminnan vaikuttavuuteen ja tuottavuuteen.⁴² Kunnallisen palvelutoiminnan tarkoitus on kansalaisten peruspalveluista huolehtiminen ja hyvinvointiyhteiskunnan rakenteiden tuloksellinen toiminta.⁴³



Kuva 1: Kunnan tarkastus- ja valvontajärjestelmä (Martikainen et al. 2002, s.33).

⁴² Ainasvuori, Ainasvuori, Hurmola-Remmi et al. 2011, s.8-11.

⁴³ Sundquist & Lovio 2006, s. 10.

Kunnan talouden valvonta voidaan jakaa sisäiseen sekä ulkoiseen valvontaan. Ulkoinen valvonta voidaan edelleen nähdä eri sidosryhmien ja intressitahojen suorittamana valvontana. Kunnan asukkaat valvovat osaltaan kuntaa monellakin tavalla kuten hallinnon julkisuusperiaatteen sekä kunnallisvalitusoikeuden avulla, valtio toteuttaa valvontaa muun muassa valtiosuusjärjestelmän avulla sekä EU puolestaan valvoo kuntaa erilaisten tukien myöntämisen ja maksatushakemusten yhteydessä. Tarkastuslautakunta sekä tilintarkastaja ovat myös osa kunnan ulkoista valvontajärjestelmää.⁴⁴ Tilintarkastus on riippumatonta, järjestelmällistä ja ammattimaista hallinnon ja talouden tarkistusta, kun taas tarkastuslautakunta toteuttaa tarkoituksenmukaisuusvalvontaa ja tavoitteiden toteutumisen valvontaa⁴⁵. Tilintarkastajan ja tarkastuslautakunnan tehtävät on määritelty kuntalain (410/2015) 14 luvussa. Tarkastuslautakunnan tehtäviä käsitellään tässä tutkimuksessa tarkemmin luvussa 3.1.

Sisäinen valvonta on kunnan johdon ja hallinnon toteuttamaa valvontaa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta, toimintaprosesseista sekä riskienhallinnasta. Valvonnalla edistetään organisaation tehokasta johtamista ja toiminnan tuloksellisuuden arviointia. Valvonta tapahtuu siis kuntaorganisaation ja johdon näkökulmasta ja on osa johtamisjärjestelmää. Sisäinen valvonta pitää sisällään sisäistä tarkkailua, seurantaa sekä sisäisen tarkastuksen. Sisäinen tarkastus on tarkastustarkoituksessa tehtyä toimintaa ja auttaa organisaatiota riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosessien tuloksellisuuden arvioinnissa ja kehittämisessä.⁴⁶ Kunnan valvontajärjestelmien osien yhteensovittamisesta ei ole määräyksiä lainsäädännössä, mutta tehokkaan valvonnan takaamiseksi valvontajärjestelmien osien tulee toimia yhteistyössä.

Kuntalakiin (365/1995) lisättiin kesällä 2012 vuonna 2014 voimaan tulevat säännökset kunnan ja kuntakonsernin sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Kuntalain säännöksen (325/2012) 13 § 3a:n mukaan valtuusto päättää kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Hallitus ja

⁴⁴ Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, s.52.

⁴⁵ Ruostetsaari & Holttinen 2004, s.11.

⁴⁶ Harjula & Prättälä 2012, s.594.

kunnanjohtaja taas vastaavat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan operatiivisesta toiminnasta. Valtuuston tärkeä ohjausväline on hallintosääntö, jolla annetaan tarpeelliset määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta.⁴⁷ Tutkimuksessa keskitytään tarkastelemaan kunnan ja kuntakonsernin ulkoisen valvonnan yksikköä tarkastuslautakuntaa. Sisäisen valvonnan sekä tilintarkastajan roolien tarkastelun osuus jätetään siitä syystä lyhyeksi tässä tutkimuksessa.

2.3. Tarkastuslautakunnan asema kuntaorganisaatiossa

Tarkastuslautakunnalla on erittäin keskeinen asema kunnan valvontajärjestelmässä yhdessä tilintarkastuksen ja sisäisen valvonnan kanssa. Tarkastuslautakunnan asema ja tehtävät on säädetty uuden kuntalain (410/2015) hallinnon ja talouden tarkastusta koskevassa 14 luvussa (121–125 §). Kunnan ulkoisessa valvonnassa luottamusmiehistä koostuva tarkastuslautakunta toteuttaa kunnan parlamentaarista valvontatehtävää. Tarkastuslautakuntaa perustettaessa luottamushenkilötarkastus muotoiltiin luonteeltaan tarkoituksenmukaisuustarkastukseksi⁴⁸. Kuntalain 121 §:n mukaisesti kunnanvaltuuston tulee asettaa tarkastuslautakunta hallinnon ja talouden tarkastuksen ja arvioinnin järjestämistä varten. Jokaisessa kunnassa tulee olla tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnan toimikausi on valtuuston toimikautta vastaavien vuosien tarkastuksen vaatima aika, joka eroaa muiden lautakuntien toimikauden pituudesta. Käytännössä päällekkäin voi siis työskennellä kaksi tarkastuslautakuntaa.⁴⁹

Tarkastuslautakunnan asemaan, kokoonpanoon ja muihin lautakunnan työskentelyyn liittyvistä asioista on syytä määrätä hallintosäännössä tai siihen otetun määräyksen nojalla erillisessä tarkastussäännössä.⁵⁰ Kuntalain 13 ja 90 §:n mukaan valtuuston tulee hyväksyä hallintosääntö, jossa annetaan tarpeelliset määräykset ainakin hallinnon ja talouden tarkastuksesta sekä sisäisestä valvonnasta

⁴⁷ Korento & Ylitalo 2013, s.3-5.

⁴⁸ HE 192/1994, s. (kohta 3.11. hallinnon ja talouden tarkastus).

⁴⁹ Ainasvuori, Ainasvuori, Hurmola-Remmi et al. 2011, s.21.

⁵⁰ Harjula & Prättälä 2012, s. 596–597

ja riskienhallinnasta. Kunnat voivat itsenäisesti lisäksi määrätä kunnan talouden-
hoidosta sekä hallinnon ja talouden tarkastuksesta omissa johtosäännöksissä,
jolloin hallintosääntöön tulisi ottaa viittaus erillisiin sääntöihin. Tarkoituksenmu-
kaisemmaksi on koettu, että hallinnon ja talouden tarkastuksesta määrätään eril-
lisellä tarkastussäännöksellä.⁵¹ Tarkastussäännössä voidaan esimerkiksi määri-
tellä, että kaikkien tarkastuslautakunnan jäsenten tulee olla valtuutettuja⁵².

Tarkastuslautakunnan asemasta ja sen tehtävistä on valloilla kaksi käsitystä.
Suppean tulkinnan mukaan tarkastuslautakunnan tehtävät ulottuvat vain valtuus-
ton asettamien tavoitteiden toteutumisen tarkastukseen. Suppean tulkinnan mu-
kaan tarkastuslautakunnan ei tule osallistua päivittäiseen politiikkaan ottamalla
kantaa, miten toimintaa tulisi järjestää tavoitteiden saavuttamiseksi.⁵³ Laajan tul-
kinnan mukaan tarkastuslautakunta voi esittää näkemyksensä tavoitteen aset-
taan liittyvästä prosessista kuten tavoitteiden arvioitavuudesta, tavoitteiden toi-
meenpanon laadusta ja tuloksellisuudesta sekä toiminnan vaikuttavuudesta. Sen
ei tule kuitenkaan laajankaan näkemyksen mukaan siis ottaa kantaa valtuuston
asettamien tavoitteiden sisältöön.⁵⁴

Tarkastuslautakunnan asemaa on yritetty kehittää kohti laajan tulkinnan mukaista
käsitystä lautakunnasta. Tarkastuslautakunnan toimenkuvaa on haluttu laajentaa
sekä parantaa sen aloitteellisuutta ja kannanottokykyä.⁵⁵ Tarkoituksenmukaisu-
den arviointi nähdään laajempaan kuin tavoitteiden toteutumisen tarkastus ja
kuuluisi laajaan tulkintaan tarkastuslautakunnan tehtävistä. Taustalla on näkö-
kulma tarkastuslautakunnasta osana ohjauksen ja toiminnan kehittämistä.⁵⁶
Tarkastuslautakunnat ovat saaneet kritiikkiä sekä siitä, että se puuttuu asioihin,
jotka eivät sen tehtäväkenttään kuulu, että sen liiallisesta varovaisuudesta.⁵⁷ Di-
lemma tarkastuslautakunnan tehtävien laajuudesta on yksi syy siihen, ettei tar-
kastuslautakunnan asema ole vakiinnuttanut asemaansa kaikissa kunnissa.

⁵¹ Prättälä & Engfelt 2003, s.4 ja 22.

⁵² Myllymäki 2007, s.322.

⁵³ Ainasvuori et al. 2011, s. 30.

⁵⁴ Ruostetsaari & Holttinen 2004, s. 16–17.

⁵⁵ Ruostetsaari & Holttinen 2004, s. 68.

⁵⁶ Ainasvuori et al. 2011, s. 31–33.

⁵⁷ Ruostetsaari & Holttinen 2004, s. 16–17.

Myös sääntelyn vähäisyys ja käsitteiden määrittelyn vähäisyys kuntalaissa ovat johtaneet epäselvyyksiin lautakunnan asemasta ja kuntakohtaisiin tulkintoihin.⁵⁸ Tarkastuslautakunnan asema määräytymiseen vaikuttaa aina myös kunkin lautakunnan eri valtuustokausina omaksumien työtapojen kautta, joten voidaan todeta, että lautakunnan asema on jatkuvassa muutoksessa.⁵⁹ Tässä tutkielmassa tarkastuslautakunnan arviointitehtävä ymmärretään laajasti tuloksellisuusarviointina.

Kunta voi halutessaan täsmentää tarkastuslautakunnan lakisäätteisiä tehtäviä kunnan hallintosäännössä tai erillisessä tarkastussäännössä. Valtuusto voi esimerkiksi ohjata tarkastuslautakunnan työtä enemmän toiminnan, toimintatapojen sekä palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen. Tarkastussäännössä määrätään myös jokaisessa kunnassa tarkastuslautakunnan kokoonpanosta ja lukumäärästä sekä muista tarkastuslautakunnan tehtävistä.⁶⁰ Kuntalaki ei kuitenkaan edellytä erillistä tarkastussääntöä vaan tarkastuslautakuntaa koskevat määräykset voidaan sisällyttää hallintosääntöön.

Kuntalakia (365/1995) säädettäessä kiinnitettiin erityistä huomiota tilintarkastuksen riippumattomuuden rinnalla myös tarkastuslautakunnan jäsenten riippumattomuuteen⁶¹. Myös uusi kuntalaki sisältää säännökset tarkastuslautakunnan riippumattomuudesta. Valvonnalla haluttiin tehostaa kunnan päätöksentekojärjestelmän uskottavuutta, mutta myös valvonnan uskottavuuden lisääminen kaikilla tasoilla oli tavoitteena. 75 §:n kelpoisuusvaatimuksen mukaisesti kunnanhallituksen jäsen, apulaispormestari sekä heidän tai kunnanjohtajan lähisukulainen ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Tämä on luonnollista, sillä tarkastuslautakunnan valvonnan ensisijaisena kohteena on nimenomaisesti kunnanhallitus ja kunnanjohtaja⁶². Kummankaan toimielimen jäsenet eivät näin voi edustaa

⁵⁸ HE 268/2014 vp, s. 84 ja Laihanen 2009, s. 34.

⁵⁹ Niiranen 2007, s. 62.

⁶⁰ Ainasvuori et al. 2014, s. 5-6.

⁶¹ Vuorinen 2000, s.25.

⁶² Vuorinen 2000, s. 25.

saman aikaan molemmissa toimielinten kokouksissa. Tarkastuslautakunnan riippumattomuusvaatimus on kuntalain (410/2015) 75 §:stä, jonka mukaan vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan ei ole:

- 1) kunnanhallituksen jäsen;
- 2) pormestari tai apulaispormestari;
- 3) henkilö, joka on kunnanhallituksen jäsenen, kunnanjohtajan, pormestarin tai apulaispormestarin hallintolain 28 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu läheinen;
- 4) kuntaan tai kunnan määräämisvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön pysyväisluonteisessa palvelussuhteessa oleva; eikä
- 5) henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen.

Tarkastuslautakuntien kokoonpanot vaihtelevat suuresti eri kunnissa. 121 §:n mukaan tarkastuslautakunnan jäsenistä puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla vähintään valtuutettuja. Tarkastuslautakunnan jäsenten määrää tai valtuutettujen määrää ei ole muutoin laissa säännelty.⁶³ Pienissä kunnissa yleisenä käytäntönä ovat rajallisten resurssien vuoksi ei-valtuutetut lautakunnan jäsenet puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta, sillä jäsenten valitseminen pelkästään valtuutettujen joukosta voi rajata tarkastuslautakunnan asiantuntemusta.⁶⁴ Suuremmissa kaupungeissa tarkastuslautakuntien on mahdollista jakautua jaostoihin arviointitehtävän suorittamiseksi, jolloin pienemmässä ryhmässä pystytään perehtymään asioihin perusteellisemmin. Pienemmissä kunnissa ei myöskään välttämättä lautakuntaa ole avustamassa päätoimisia kunnan viranhaltioita tai työntekijöitä toisin kuin suuremmissa kunnissa.⁶⁵ Tällöin kunnan tilintarkastaja useimmiten osallistuu tarkastuslautakunnan työhön asioiden valmistelijana ja asiantuntijana⁶⁶.

⁶³ Harjula & Prättälä 2012, s. 596–597

⁶⁴ Ainasvuori, Arvola, Ekuri, Kukkonen & Sallinen 2014, s.6.

⁶⁵ Tuohimäki 2005, s.23.

⁶⁶ Harjula & Prättälä 2012, s. 597.

Suuremmissa kaupungeissa tarkastuslautakunnan alaisuudessa työskentelee ulkoisen tarkastuksen yksikkö, joka valmistelee tarkastuslautakunnan käsiteltäväksi tulevat asiat, vastaa niiden toimeenpanosta sekä avustaa kaupungin tilintarkastajaa⁶⁷. Ulkoisen tarkastuksen yksikkö muun muassa arvioi kaupungin toimintaa ja taloutta sekä tekee tarkastuksia kaupungin tilintarkastajan käyttöön. Ulkoisen tarkastuksen yksikkö valmistelee tarkastuslautakunnan laadintatehtäviin kuuluvaa valtuustolle annettavaa arviointikertomusta, tekee selvityksiä ja tarkastuksia, joita tarkastuslautakunnan työ edellyttää. Kaupunginreviisori toimii ulkoisen tarkastuksen esittelijänä ja johtajana.⁶⁸

2.4. Tarkoituksenmukaisuusvalvonta

Kunnan tehtävänä on tuottaa palveluita kuntalaisille. Kuntalaisille kunnallisverojen maksamisesta saatava vastike konkretisoituu kunnan palvelujen tehokkaana aikaansaannoksena eli *taloudellisuutena ja tuottavuutena* sekä palvelujen onnistuneisuutta mittaavana *vaikuttavuutena*. Tuloksellisuuden käsite on monirakenteinen käsite, joka sisältää edelleen joukon sitä määritteleviä käsitteitä. Taloudellisuus ja tuottavuus ovat yleisimpiä tuottavuutta mittaavia mittareita kunnissa, mutta yksistään määriteltynä ne eivät anna täydellistä kuvaa tuloksellisuudesta. Ongelmallista voi olla myös eri tuloksellisuuskäsitteen osatekijöiden yhdistely, sillä niitä ei voi mekaanisesti laskea yhteen.⁶⁹

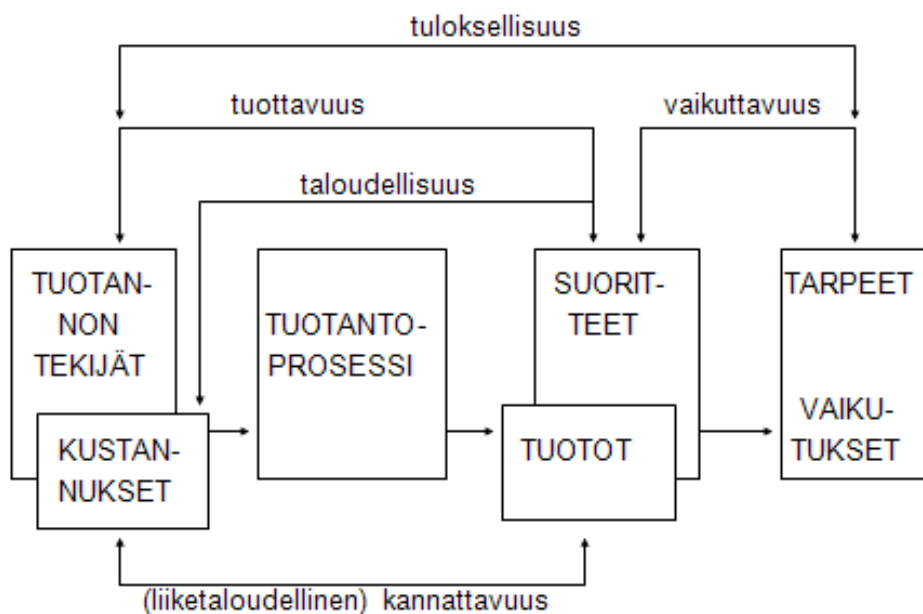
Tuloksellisuus voidaan nähdä erilaisina kriteereinä, joiden avulla arvioidaan, miten hyvää kunnallinen palvelutoiminta on ja miten kunta menestyy palvelujen tuottajana. Kunnallisten palveluiden tuottamisen lähtökohtana ovat kuntalaisten tarpeet kun taas yksityisellä sektorilla asiakkaiden tarpeet välittyvät kysynnän kautta. Tuottavuudella voidaan ilmaista tuotosten tai suoritteiden eli kunnan pal-

⁶⁷ Valkeinen & Vuorento 2012, s. 60.

⁶⁸ Verkkosivut ulkoisen tarkastuksen yksiköstä: Oulun kaupunki, Vantaan kaupunki ja Espoon kaupunki, ks. lähdeluettelo.

⁶⁹ Myllymäki 2007, s. 306–307.

veluiden kokonaisvaikutusten määrän ja niiden tuottamiseksi tarvittun panosmäärän eli voimavarojen välinen suhde. Suoritteet voivat olla esimerkiksi asiakaskäyntejä tai hoitopäiviä ja panokset rahayksiköitä tai henkilötyötunteja. Taloudellisuudella ilmaistaan sitä, miten paljon rahaa on käytetty tuotoksen tai suoritteen aikaansaamiseen eli paljon kustannuksia on toiminnan lopullinen tulos vaatinut. Vaikuttavuudella ilmaistaan kunnan kykyä toteuttaa palveluita kuntalaisille tavoitteiden mukaisesti eli miten hyvin suoritteilla on onnistuttu samaan aikaan vaikutuksia, jotka vastaavat asetettuja tavoitteita ja/tai tyydyttävät kunnan asukkaiden tarpeita.⁷⁰ Vaikuttavuuden mittaaminen nähdään usein vaikeampana kuin taloudellisuuden ja tuottavuuden mittaaminen. Tuloksellisuuden mittaamisen ja kehittämisen päämääränä on siis kunnallisten palveluiden parantaminen niin, että ne vastaavat palveluiden käyttäjien ja kuntalaisten tarpeita. Tuloksellisuuden osatekijöinä voidaan tarkastella myös tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden ohella laatua, joka osaltaan parantaa vaikuttavuutta.⁷¹



Kuva 2: Tuloksellisuuden osatekijät. Ainasvuori et al. 2011, s.38.

⁷⁰ Hiironniemi 1992, s. 23–25.

⁷¹ Ainasvuori et al. 2011, s. 35–37.

Tuloksellisuuskäsitteen osatekijöiden mittaaminen, yhteensovittaminen ja arvos-
telu jäävät kunnan päättäjien varaan. Tällaista kutsutaan juridisesti tarkoituksen-
mukaisuusharkinnan käytöksi.⁷² Tarkoituksenmukaisuudelle ei ole olemassa le-
gaalimääritelmää, mutta se pitää sisällään kuitenkin seuraavanlaisia käsitteitä ku-
ten tarkoituserien toteuttaminen, menettelytapojen tehokkuus, tavoitteissa on-
nistuminen ja yleinen järkevyyt⁷³. Tarkoituksenmukaisuustarkastusta voisi ku-
vailla oikeudellisesti kannanotoksi siitä, että antavatko valitut tuloksellisuuden ar-
viointikriteerit ja tunnusluvut oikean kuvan tuloksellisuudesta⁷⁴.

Tarkastuslautakunnan suorittamaa arviointia eli tarkoituksenmukaisuustarkas-
tusta kutsutaan talouden tarkastuksen yhteydessä usein myös tuloksellisuustar-
kastukseksi, jolla siis tarkoitetaan toiminnan tuloksellisuuden, tuottavuuden ja
vaikuttavuuden arviointia. Termejä voidaan käyttää synonyymeina lautakunnan
suorittamasta arvioinnista. Tarkastuslautakunnan tulisi arvioinnissaan ottaa huo-
mioon kaikki tuloksellisuuskäsitteen osatekijät. Tuloksellisuuden mittaaminen on
tullut julkisella sektorilla tärkeämmäksi koko ajan, kun pyritään tehokkaampaan
palveluntuotantoon. Tarkoituksenmukaisuustarkastuksen tavoitteena on arvioida
esimerkiksi toimintojen toteuttamisen taloudellisuutta ja mielekkyyttä, tavoitteiden
asettamista ja niiden saavuttamista, organisaatioiden yhteistyötä sekä toiminnan
vaikutuksia⁷⁵. Tuloksellisuuden määritelmä viittaa tulosten tai tuotosten arvioimi-
seen. Tuloksellisuuden mittaaminen on vakiintunut osaksi julkisen sektorin toi-
mintaa pitkälti johtamismallien sekä NPM-ajattelun seurauksena, joissa arviointi-
tietoa on pidetty merkittävänä osana johtamista.⁷⁶

Tuottavuus ja taloudellisuus ovat tuloksellisuuden taloudellista ulottuvuutta mit-
taavia mittareita. Niitä arvioimalla voidaan selvittää, tehdäänkö asiat oikein ane-
tuilla rajallisilla voimavaroilla. Vaikuttavuus on kolmas ja vaikein mitattavissa
oleva tuloksellisuuden mittari. Tuloksellisuuden arviointi usein osoittautuu ongel-
malliseksi juuri vaikuttavuuden arvioinnissa eli siinä tuotetaanko oikeita asioita ja
saavutetaanko palveluilla tavoitellut vaikutukset. Tuloksellisuusarvioinnin avulla

⁷² Myllymäki 2007, s. 306–307.

⁷³ Hautamäki 2014, s. 11.

⁷⁴ Myllymäki 2007, s. 163.

⁷⁵ Meklin 1997, s. 147.

⁷⁶ Kuusela 2007, s. 36 & 43.

tulisi pyrkiä kuntalaisten palvelutason parantamiseen.⁷⁷ Vastuu tarkoituksenmuokaisuuden kokonaisarviointista valvonnasta eli tuloksellisuusvalvonnasta on tarkastuslautakunnalla. Tarkastuksen kohteena on toimintojen ja niille asetettujen tavoitteiden tuloksellisuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden selvittäminen.⁷⁸

Tarkastuslautakunnan suorittama tuloksellisuuden arviointi voidaan nähdä jakautuvan kahtia tavoitteiden saavuttamisen arviointiin ja tavoitteiden hyvyden arviointiin. Tavoitteiden saavuttamisen arviointi on valtuuston talousarvioon asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointia. Selkeästi asetetut mittarit ovat helpommin ja luotettavammin arvioitavissa kuin epäselkeät. Toinen puoli tuloksellisuusarvioinnissa nähdään kannanottona siihen, millaisilla toimenpiteillä tavoite on saavutettu ja tavoitteen mitattavuuteen. Kyseessä on tällöin enemmän tarkoituksenmukaisuuden arviointi kuin tavoitteiden saavuttamisen arviointi.⁷⁹

Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on arvioida, onko tavoitteiden asettelussa otettu asukkaiden tarpeet ja odotuksen selkeästi huomioon, ovatko tavoitteet riittävän selkeitä ja mitattavissa sekä ovatko tavoitteet oikeassa suhteessa hyväksytyihin määrärahoihin. Tärkeää on myös tarkastella sitä, että kuvaavatko asetetut mittarit oleellisia asioita eli onko tavoitteiden asetannassa onnistuttu.⁸⁰

Tarkastuslautakuntien tuloksellisuusarviointiin liittyvä yksi haaste liittyykin juuri tavoitteiden asettamiseen. Tavoitteen ominaisuuksia ei ole määritelty kuntalaisissa, joten tavoitteita voikin olla erilaisia. Tavoitteella voidaankin tarkoittaa sekä päämäärää että varsinaista tavoitetta, jolle on asetettu mitattavissa oleva tavoitetaso. Haasteet tavoitteenasettelussa liittyvät tavoitteiden ylimalkaisuuteen ja epämääräisyyteen. Tavoitteita ei ole pystytty muotoilemaan mitattavaan muotoon, jolloin tarkastuslautakunnan on ollut mahdotonta yksiselitteisesti arvioida tavoitteiden saavuttamista. Päämäärät ja tavoitteet on hyvä pitää erillään, sillä päämäärän ollessa vain suunta tai tila, jota kohti toiminnassa pyritään, kun taas tavoite on konkreettisesti saavutettavissa.⁸¹ Osakeyhtiöllä on selkeä tavoite

⁷⁷ Säilä et al. 2008, s. 40–41.

⁷⁸ Myllymäki 2007, s. 315–317.

⁷⁹ Ainasvuori et al. 2011, s.41–42.

⁸⁰ Myllymäki 2007, s. 323–324.

⁸¹ Ainasvuori et al. 2011, s. 46.

OYL:n (624/2006) 5§:n mukaan eli tuottaa voittoa osakkeenomistajilleen. Lähtökohdat kuntayhtiön tavoitteiden arviointiin ovat kuitenkin moninaisemmat, sillä jokaisella kunnalla on erilaisia tavoitteita kuntayhtiön muodostamiselle⁸².

2.5. Kuntayhtiö käsitteenä

2.5.1. Kuntayhtiö käsitteenä

Kuntalain 7 §:n mukaan kunnan tehtävänä on hoitaa itselleen ottamiaan ja sille laissa säädettyjä tehtäviä. Kunta voi järjestää palveluntarjonnan itse, yhteistoinnassa muiden kuntien kanssa tai ostamalla palveluita muilta tuottajilta. Ennen vuotta 2013 kuntalaissa ei säädetty kuntien harjoittaman elinkeinotoiminnan organisointimuodosta vaan kunta pystyi itse päättämään toimintansa organisoimisesta. Kuntalakiin haluttiin säännös poistamaan voimassa olevan lainsäädännön mahdollistamia kilpailuneutraliteetti- ja valtiontukiongelmia kilpailullisilla markkinoilla sekä järjestää kunnan hallinnon ja toiminnan järjestämistä selkeämmäksi. Kuntalakiin ehdotettiin säännöstä yhtiöittämisvelvollisuudesta, jossa kunnan tulisi antaa kilpailullisilla markkinoilla hoidettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi.⁸³

2013 voimaan astuva kuntalain yhtiöittämisvelvoite (626/2013) markkinaehtoisesti toimiville kunnan omistamille yhtiöille sai aikaan kuntayhtiöiden kasvun. Kuntien osakeyhtiöiden voimakkaan kasvun takana on myös vuoden 1995 kuntalain muutos, jossa kunnan itse järjestämät tehtävät ja palvelut muuttuivat tuottamisvastuusta järjestämisvastuuksi⁸⁴. Yhtiöittämisellä tarkoitetaan määrittelyllisesti kunnallisen toiminnon erottamista erilliseksi hallinnolliseksi yksiköksi, jolla on oma päätösvalta. Yhtiön toiminta ei tällöin enää ole osa kunnallista päätöksenteko-organisaatiota eikä siten kuntalain alaisuudessa, vaan organisaatio

⁸² Penttilä, Ruohonen, Uoti & Vahtera 2015, s.13.

⁸³ HE 32/2013 vp, s. 20.

⁸⁴ Niskakangas, Pönkä, Hakulinen, Pönkä 2011, s. 9.

muuttuu yksityisoikeuden alaiseksi⁸⁵. Kuntayhtiö on siis itsenäinen kunnan talousyksikkö, jolla on omat tulot, menot ja varallisuus. Kuntayhtiössä kunta omistaa yhtiön osakkeet tai osake-enemmistön ja omistuksen kautta voi vaikuttaa kuntayhtiön toimintaan.

Osa kunnallista osakeyhtiöistä toimii markkinaehtoisesti kilpaillen avoimilla markkinoilla, kun taas osa toimii pelkästään kuntakonsernin sisäisinä palvelujen tuottajina. Kunnissa osakeyhtiöiden muodot vaihtelevat suuresti perinteisestä liikelaitos tai osakeyhtiömuotoisesta energia- ja vesitoiminnasta vuokra- ja asuntopalveluja tarjoaviin kunnallisiin yhtiöihin ja yhtiötettyihin hallinnollisiin tukipalveluihin.⁸⁶ Osakeyhtiön tarkoituksena on voiton tavoittelu osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin (osakeyhtiölaki 624/2006 5 §, myöhemmin OYL). Kunnallisten osakeyhtiöiden tarkoituksena on siis voiton tavoittelu, mutta yhtiöjärjestyksessä voidaan myös määrätä voittoa tavoittelemattomasta toiminnasta.

Kuntalain (410/2015) 1 luvun 6 §:n mukaan kunnan tytäryhteisö on yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta. Kunta tytäryhteisöineen muodostaa taas kokonaisuutena kuntakonsernin, jossa kunta on kuntakonsernin emoyhteisö. Konsernien rakenne voi olla usein hyvinkin monimutkainen, sillä konserniin kuuluvilla tytäryhteisöillä voi olla vielä omiakin tytäryhteisöjä⁸⁷. Määräysvalta tarkoittaa kirjanpitolain mukaan määräysvaltaa toisessa kirjanpitovelvollisessa, kun sillä on:

- 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai
- 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on

⁸⁵ Puttonen 2002, s. 131.

⁸⁶ Niskakangas et al. 2011, s. 9-10.

⁸⁷ Niskakangas et al. 2007, s. 14.

tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu ääntenemmistö.

Tytäryhteisö ei voi samanaikaisesti kuulua useampaan kuin yhteen kuntakonserniin. Tytäryhteisö luetaan mukaan siihen konserniin, jossa emoyhteisöllä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenistä.⁸⁸ Yksityisoikeudellisten yhtiöiden lisäksi kunnan tytäryhteisöjä voivat olla myös kuntayhtymät, osuuskunnat, säätiöt ja yhdistykset.⁸⁹

Kuntakonsernin käsitettä käytetään yleensä niiden yhteisöjen kokonaisuudesta, jotka on sisällytettävä kunnan konsernitaseeseen. Kuntakonsernilla voidaan tarkoittaa myös esimerkiksi kunnan johtamisjärjestelmää kuvaavaa kokonaisuutta.⁹⁰ Kuntakonsernin käsite johtamisjärjestelmänä jäsentyy erilailla kuin kirjanpidollisesti ja juridisesti määriteltynä. Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä muodostuu ulkoisesta ja sisäisestä konsernista sekä konsernijohdosta, johon myös tarkastuslautakunnan katsotaan kuuluvan.⁹¹ Kuntakonsernikäsite on johdettu yksityiseltä sektorilta, joka kuitenkin eroaa merkittävästi kuntien toimeksiantotaloudesta. Kunnan toiminnallinen kuntakonserni pitäisi käsittää laajempaan kuin juridinen määritelmä ottaen huomioon myös kuntayhtymät, yhteistoiminnan ja ostopalvelut. Kuntakonsernien rakenteet ovat laajentuneet ja niiden rooli on kasvanut koko ajan kuntakentässä. Toimintakykyiset kuntakonsernit – kehittämisohjelman⁹² tekemän tutkimuksen mukaan konsernijohtamisen ja omistajaohjauksen menettelytapoja tulisi kehittää ottaen huomioon kuntayhteisöjen eli tytäryhtiöiden ja kuntayhtymien erilaisuus.⁹³ Suomen Kuntaliitto on julkaissut luonnoksen suosituksesta kunnan toiminnan johtamiseen ja hallintaan sekä omistaja- ja konserniohjaukseen.

⁸⁸ Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2007.

⁸⁹ Harjula & Prättälä 2012, s. 236.

⁹⁰ HE 263/2006 vp, s. 3.

⁹¹ Meklin & Martikainen 2003, s. 26–27.

⁹² Toimintakykyiset kuntakonsernit 2013–2014. Toimintakykyiset kuntakonsernit – kehittämisohjelmassa arvioidaan konserniohjauksen kehittämis- ja säädöstarpeita, mallinnetaan konserniohjauksen menettelytapoja sekä pureudutaan ajankohtaisiin haasteisiin. Kehittämisohjelman kohteena on johtamis- ja hallintojärjestelmän lisäksi myös muun muassa tuloksellisuuden arviointi ja palkitseminen.

⁹³ Kunta-alan uutisia 2013.

Käytännössä kunnan tytäryhtiöiden ohjaus tapahtuu konserniohjauksen avulla, joka perustuu kunnan määräämisvaltaan yhteisössä kuten esimerkiksi omistajuuteen tai osakassopimuksiin. Kunnan määräysvalta tytäryhtiössä merkitsee kunnan mahdollisuutta ohjata yhteisöjen toimintaa sitä koskevan lainsäädännön rajoissa kunnan omistajapolitiikan mukaisesti. Kunnan omistajapolitiikka on toisaalta kunnan omistajastrategian valintaa ja sen onnistuneisuuden arviointia sekä toisaalta määräysvallan käyttöä eli konserniohjausta. Omistajastrategiassa määritellään, missä tehtävissä ja hankkeissa kunnan on perusteltua olla omistajana ja sijoittajana. Konserniohjaus on kunnan omistajaohjausta⁹⁴ ja tytäryhteisöjen valvontaa koskevien ohjeiden antamista.⁹⁵ Konserniohjaus voi olla luonteeltaan välillistä tai välitöntä. Kuntayhtiöiden konserniohjaus on luonteeltaan välillistä, konsernijohtoon ohjeet eivät sido oikeudellisesti tytäryhtiöiden toimielimiä. Välitön konserniohjeistus kohdistuu suoraan kunnan toimielimiin ja viranhaltijoihin, joiden tehtävänä on valvoa kuntayhtiöiden toimintaa.⁹⁶

Kunnan ylin päätösvalta kuuluu valtuustolle, jonka kuntalaiset valitsevat vaaleilla. Valtuuston lakisääteisenä tehtävänä kuntalain 14 §:n mukaan on vastata kunnan toiminnasta ja taloudesta sekä päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeiset tavoitteet. Lisäksi valtuuston tulee päättää muun muassa konserniohjauksen periaatteista ja antaa määrärahoja kunnan tavoitteiden toteuttamiseksi. Valtuusto hyväksyy myös yleensä kunnan konserniohjeet tai toimivallan puitteissa myös kunnanhallitus tai konsernijohto. Konserniohjeet voivat pitää sisällään ohjeita ja periaatteita tytäryhteisöjen raportoinnista, keskitetyistä konsernitoiminnoista kuten hankinnoista, rahoituksesta, riskien hallinnasta ja taloushallinnon tukipalveluista sekä kunnan yhteisöstä saaman tiedon laadun parannuksesta ja tiedonkulun tehostamisesta.

Konsernijohtoon tehtävänä on kuntalain 25 a §:n mukaan vastata kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Konsernijohtoon ei kuitenkaan tule osallistua tytäryhteisöjen toiminnalliseen päätöksentekoon eikä muutoinkaan

⁹⁴ Omistajaohjaus on kunnan edustajien päätösvallan käyttöä, käytön ohjaamista yhtiökokouksissa tai vastaavissa elimissä sekä muita toimenpiteitä, joilla kunta osakkeenomistajana myötävaikuttaa yhtiön hallintoon ja toimintaperiaatteisiin.

⁹⁵ Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa 2009, s.4.

⁹⁶ Pauni 2012, s. 15.

päivittäiseen johtamiseen, ellei asia kuulu konsernijohdon ennakkokäsityksen selvittämisen piiriin. Konsernijohto voi ohjata tytäryhteisöjä ilmaisemalla kunnan kannan käsiteltävään asiaan, mutta konsernijohdon päätökset eivät kuitenkaan sido tytäryhteisöjen toimielimiä.⁹⁷

Kunnan osakeyhtiö toimii OYL:n ja yhtiöjärjestyksen mukaan, jotka asettavat reunaehdot kunnan omistaman osakeyhtiön toiminnalle ja täten myös hallinnollisille ohjauskeinoille. Konserniohjeilla voidaan antaa tytäryhteisön johtoa velvoittavia ohjeita, mutta viime kädessä niiden noudattaminen perustuu emoyhtiön eli kunnan luottamukseen.⁹⁸ Kunnan konserniohjeet ovat sitovia kunnan organisaatiossa, mutta valtuusto, kunnanhallitus tai kunnanjohtaja eivät voi antaa kunnan omistaman osakeyhtiön toimielimelle oikeudellisesti sitovia määräyksiä. Kunnan osakeyhtiötä ei voida siis velvoittaa toimimaan kunnan hallinnollisilla ohjauskeinoilla vastoin osakeyhtiölakia, yhtiöjärjестystä tai osakassopimusta.⁹⁹ Emo-organisaatio eli kunta ei voi ottaa kantaa tytäryhteisöjensä operatiiviseen toimintaan, vaan konserniohjeet toimivat vain eräänlaisena viitekehyksenä kuntayhtiöiden toiminnalle ja koko kuntakonsernin ohjaamiseen. Jos konserniohjeet ovat ristiriidassa osakeyhtiölain kanssa, kuntayhtiön on noudatettava osakeyhtiölakia poikkeuksetta.

2.5.2. Kuntayhtiöt Ruotsissa ja Norjassa

Seuraavassa luvussa ei ole tarkoitus tehdä oikeusvertailevaa tutkimusta sen laajassa merkityksessä, vaan tarkoituksena on yleisesti tarkastella Norjan ja Ruotsin kunnallisten osakeyhtiöiden sääntelyä. Sääntely kuntayhtiöistä pohjoismaissa auttaa paremmin ymmärtämään kuntayhtiöiden asemaa Suomessa sekä tätä kautta tarkastuslautakunnan asemaa niiden tarkastuksessa.

⁹⁷ Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa 2009, s. 7-8.

⁹⁸ Suomen Kuntaliitto 2005, s. 4-5.

⁹⁹ Niskakangas et al. 2011, s. 25.

Ruotsissa kuntayhtiöiden sääntely nojaa julkisoikeudelliseen lainsäädäntöön ja etenkin Ruotsin kuntalakiin toisin kuin Suomessa. Ruotsissa myös kunnan osittain omistamia yhtiöitä eli tytär- ja osakkuusyhteisöjä koskevat samat kuntalain säännökset kuin kunnan täysin omistamia yhteisöjä. Säännöstä on kohtuullistettu siinä määrin, että osittain omistetut tytäryhteisöt tulevat sidotuksi samoihin ehtoihin vain siinä laajuudessa kuin on kohtuullista ottaen huomioon tytäryhteisöjen omistussuhteet, toiminnan laatu ja muut olosuhteet. Ruotsissa valtuusto asettaa lain mukaan kunnan tai maakäräjien täysin omistamiin osakeyhtiöihin toiminnan tavoitteet ja nimeää kaikki hallituksen jäsenet. Valtuusto voi myös lausua näkemysensä ennen periaatteellisten tai merkityksellisten päätösten tekoa¹⁰⁰. Suomessa kuntayhtiöt sijoittuvat yksityisoikeudellisen oikeudenalan alaisuuteen, eikä kunta voi velvoittaa niitä täysin toimimaan kunnan tahdon mukaisesti. Valtuuston asema Suomessa nähdään kuntakonsernin strategisten tavoitteiden asettajana¹⁰¹.

Ruotsissa henkilöllä on oikeus saada kuntayhtiöstä tietoja samalla tavoin kuin kunnasta, maakäräjiltä tai kuntayhtymästä Ruotsin salassapitolain (Sekretesslagen SFS 1980:100) mukaan. Jos kunnalla tai maakäräjillä ei ole määräysvaltaa yhtiöön, eli enemmän kuin puolet kaikista äänistä yhtiön hallituksessa tai jos näillä on oikeus asettaa ja erottaa enemmän kuin puolet osakeyhtiön hallituksen jäsenistä, valtuuston tulee muutoin yhtiötä perustettaessa varmistaa asiakirjojen yleinen julkisuus ja saatavuus yhtiöstä. Keskeisenä erona suomalaisiin kuntayhtiöihin on se, että Ruotsissa kuntayhtiöt sijoittuvat enemmän julkisoikeuden alle, joka mahdollistaa lähtökohtaisesti paremman omistajaohjauksen ja julkishallinnon periaatteiden soveltamisen.¹⁰²

Norjan kuntalaissa (Lov om kommuner og fylkeskommuner, 107/1992) on todettu, että kunta voi perustaa kahdenlaisia yhtiöitä tuottamaan kunnan palveluita. Yksityisoikeudellisen sääntelyn alaisten kuntayhtiöiden ohella kunta voi perustaa Norjassa kunnallisia yhtiöitä, jotka kuuluvat kunnan organisaatioon. Kunnalliset yhtiöt voidaan rinnastaa samaan asemaan Norjassa kuin kunnalliset liikelaitokset

¹⁰⁰ HE 263/2006, s. 11–12.

¹⁰¹ Harjula & Prättälä 2012, s. 206.

¹⁰² HE 263/2006, s. 11–12.

Suomessa. Kunnalliset yhtiöt voidaan sitoa kunnan toimintaan Norjan kuntalain perusteella. Yhtiön perustamiskirjassa voidaan määrätä tietyt kunnallisen yhtiön hallituksen päätökset hyväksyttäväksi kunnanvaltuustossa, jotta päätökset sitovat kuntaa.¹⁰³

2.5.3. Uuden kuntalain vaikutus kuntayhtiöiden asemaan

Kunnan toiminnassa haasteena on nähty kuntalain ja osakeyhtiölain raja. Eri lainsäädännöt saattavat toisinaan aiheuttaa epäselvyyttä ja ristiriitaisia tulkintoja kuntayhtiöiden toimintaa koskien. On vallinnut epäselvyyttä siitä, mitä keinoja kuntaomistajalla on käytössä. Haasteena on myös nähty se, että Suomessa kunta ei voi antaa sitovia velvoitteita kuntayhtiöille kirjattavaksi yhtiöjärjestykseen, jos veloitteet ovat osakeyhtiölain vastaisia. Osakeyhtiöjärjestyksessä voidaan laajasti määrätä yhtiön asioista ja Suomessa on havaittu, ettei kunnissa ole täysimääräisesti hyödynnetty OYL:n tarjoamia mahdollisuuksia yhtiöiden toiminnan ohjaamisen yhtiöjärjestysmääräysten kautta. Uuden kuntalain tavoitteena on pyrkiä vahvistamaan kuntakonsernin ja kunnan toimintaa taloudellisesti tehokkaana johtamisjärjestelmänä.¹⁰⁴

Vaikka kuntakonserniin kuuluvat tytäryhteisöt ovat itsenäisiä oikeustoimijoita, ne ovat kuitenkin kunnan välineitä hoitaa tehtäviään. Haasteena kuntakonserneille on ollut kuntayhtiöiden toiminta itsenäisesti, jolloin ne jopa saattavat toimia kuntakonsernin intressin vastaisesti. Arvioinnilla ja tarkastuksella voidaan edistää konsernijohtamiselle asetettujen tavoitteiden toteutumista.¹⁰⁵ Kuntayhtiöille tulisi omistajaohjauksen avulla asettaa riittävän vaativia toiminnan tuloksellisuutta kuvaavia tavoitteita ja huolehtia, että tavoitteet saavutetaan, jotta kuntayhtiöt sitoutetaan kunnan toimintaan mahdollisimman hyvin.

Kuntayhtiöt halutaan sitoa tiukemmin kunnan toimintaan ja sitouttaa ne omistajapolitiikan ja strategian säännöksillä lähemmäs kunnan toimintaa. Suomessakin

¹⁰³ HE 263/2006, s.11–12.

¹⁰⁴ HE 268/2014, s. 72 & 96.

¹⁰⁵ Suomen Kuntaliitto 2006, s.33.

on pohdittu välimuotoa kunnan osakeyhtiöiden ja liikelaitosten välille, jossa tasa-painoteltaisiin demokraattisen päätöksenteon ja tuloksekkaan talousyksikön välillä. Vielä ei kuitenkaan tällaiseen ratkaisuun ole päädytty.¹⁰⁶ Suomeen on ehdotettu myös suoraan Ruotsin mukaista mallia¹⁰⁷, jossa lähtökohtaisesti kuntaomisteisen yhtiön kunnallinen tavoite vahvistetaan nimenomaan yhtiöjärjestyksessä.

Myös valtuuston asemaa halutaan vahvistaa uudella kuntalailla, sillä kunnan toiminta on muuttunut kompleksisempaan suuntaan ja kehitys edellyttää yhä vahvempaa kunnan toiminnan koordinoitua. Valtuusto nähdään kuntakonsernin strategisena johtajana ja valintojen tekijänä sekä kunnan toiminnan yhtenäisenä ohjaajana uudessa kuntalaissa. Kunnalta edellytetään vahvaa ja selkeää omistajaohjausta sekä omistajapolitiikkaa. Valtuuston tulee valvoa, että kunnan pääoma on tehokkaassa, kunnan tavoitteita tukevassa käytössä myös kuntayhtiöiden kohdalla.¹⁰⁸ Tarkastuslautakunnan rooli tavoitteiden saavuttamisen arvioinnissa on merkittävä tässä yhtälössä. Myös kuntastrategia nähdään valtuuston ohjausvälineenä, joka sisältäisi kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteet. Hallituksen esityksessä (268/2014) kuntastrategiaa ehdotetaan lakisääteiseksi ohjausvälineeksi valtuustolle. Kuntaa johdettaisiin tällöin hyväksytyyn kuntastrategian mukaisesti.¹⁰⁹

Uusi kuntalaki terävöittää kuntayhtiöiden ja kuntaorganisaation omistajaohjausta. Omistajaohjauksella tarkoitetaan siis toimenpiteitä, joilla kunta pystyy vaikuttamaan omistajana tai jäsenenä yhtiön hallintoon ja toimintaan. Hallintoon vaikuttamisella ilman sitovia velvoitteita voidaan tarkoittaa esimerkiksi toimenpiteitä yhtiöjärjestysmääräyksiin tai muihin sopimuksiin sekä ohjeiden antamista kuntaa eri yhteisöissä edustaville henkilöille. Uusi kuntalaki velvoittaa omistajaohjauksella ottamaan koko kuntakonsernin kokonaisuuden huomioon. Uuden kuntalain 47 §:llä vahvistetaan kuntayhtiön omistajan eli kunnan johtajuutta lakisääteisellä omistajaohjauksella.¹¹⁰

¹⁰⁶ Myllymäki 2007, s. 247.

¹⁰⁷ Katso 2.5.2.

¹⁰⁸ HE 268/2014, s. 66.

¹⁰⁹ HE 268/2014, s. 98–103.

¹¹⁰ HE 268/2014, s. 98–103.

3. Tarkastuslautakunnan rooli kuntayhtiöiden arvioinnissa uuden kuntalain mukaan

3.1. Tarkastuslautakunnan suorittama arviointi ja haasteet kuntakonsernissa

Arvioinnilla on olemassa useita määritelmiä riippuen siitä, mistä näkökulmasta asiaa tarkastellaan. Arviointi voidaan nähdä eräänlaisena päätöksenteon palautemekanismina, jossa analysoidaan tehtyjen päätösten ja päätöksenteon tuloksia, seurauksia ja vaikutuksia.¹¹¹ Arviointitiedon tulee kertoa päätöksentekijöille asetettujen päämäärien saavuttamisesta, lainsäädännön toteutumisesta, strategioiden toteutumisesta, eri ammattiryhmien osaamisesta ja työkyvystä sekä kunnan palvelurakenteiden ja -prosessien toimivuudesta¹¹².

Arviointi tuottaa tietoa siitä, miten tavoitteet on saavutettu käytännössä ja millaisia vaikutuksia niillä on ollut yhteiskuntaan. Arviointi on noussut tärkeään rooliin tarvan ja perinteisen budjetti- ja resurssiohjauksen sijaan. Nykyään se on tärkeä osa jatkuvan suunnittelun periaatetta, jossa arvioinnilla varmistetaan talousarvion ja -suunnitelman tavoitteiden toteutumista. Arvioinnilla tulisi olla myös aina selkeä yhteys seuraavan kauden tavoitteisiin.¹¹³ Arviointi on siis oleellinen osa kunnan johtamisjärjestelmää, sekä toiminnan ja palvelujen kehittämisen väline¹¹⁴. Arviointitiedon ollessa eräänlaista palautetta saavutetuista tavoitteista, kunnanvaltuustolla on oltava kattavasti arviointitietoa arvioidakseen, miten hyvin kunta on onnistunut tavoitteissaan ja tavoitteiden asetannassa. Seuraavassa luvussa käsittelemme tarkemmin tarkastuslautakunnan arvioinnin yhteyttä kunnan strategiaan, joka on myös osa jatkuvan suunnittelun periaatetta.

Tarkastuslautakunnan suorittamaa arviointia kutsutaan yleisesti luottamushenkilöarvioinniksi, sillä se on vaaleilla valittujen luottamushenkilöiden suorittamaa arviointia, josta on säädetty kuntalaissa. Luottamushenkilöarviointi on luonteeltaan

¹¹¹ Laihanen 2009, s. 30. Arvioinnin termille määritelmiä ovat antaneet mm. Vuorela 1997, Meklin 2005 ja Tuohimäki 2005.

¹¹² Sundquist & Lovio 2006, s. 28.

¹¹³ Tuohimäki 2005, s. 17–19.

¹¹⁴ Suomen Kuntaliitto 2006, s. 4.

lähempänä amatööriarviointia kuin professionaalista ideaalimallia arvioinnista. Luottamushenkilöarviointia voi kuvailla prosessin tuloksia ja vaikutuksia jälkikäteen arvioivaksi (summatiivinen normaaliarviointi), tavoiteperustaiseksi ja ei-tieteelliseksi. Ammattimaisen arvioinnin kriteerejä ovat eettinen analyysi, tarvearviointi, kustannusanalyysi ja käsitteellisen geografian hallinta. Ammattimaisen arvioinnin tulee myös perustua luotettavaan tietopohjaan ja tosiasioihin sekä arviointi on toteutettava huolellisesti. Tarkastuslautakunta valitaan demokraattisesti vaalien kautta, joten periaatteessa luottamushenkilöarvioijille ei voida edes asettaa pätevyys- tai kokemusvaatimuksia tehtävän ollessa kunnallinen luottamustehtävä. Luottamushenkilöiden arviointia voidaan kuvailla kuntaympäristössä tuotetun informaation merkityksellistäväksi tulkinnaksi.¹¹⁵

Arvioinnin haasteena onkin nähty tarkastuslautakunnan osaamisen taso. Onko amatööriarviointi uskottavaa arviointia kompleksisessa kuntaorganisaatiossa ja voidaanko tarkastuslautakunnan jäseniltä vaatia laaja-alaista osaamista toimintaympäristöstä? Kunnan osakeyhtiöt ja kuntakonserni toimintaympäristönä voi tehdä arvioinnista erityisen hankalaa. Arvioinnin kohdentaminen vaatii erityistä taitoa monialaisessa kuntaorganisaatiossa, jossa ei ole arvioinnin tekemiselle selkeää viitekehystä¹¹⁶. Arvioinnin merkitys on kasvanut kunnallisessa päätöksenteossa ja johtamisessa. Samaan aikaan kuntien muuttunut toimintaympäristö ja kompleksiset kuntaorganisaatiot kuntayhtiöineen tekevät arvioinnista yhä vaativampaa ja laaja-alaisempaa.¹¹⁷

Tarkastuslautakunnan osaaminen voidaan nähdä oleellisena tekijänä, joka vaikuttaa sen asemaan kunnissa. Tuoreessa tutkimuksessa tarkastuslautakuntien asemasta ja sen osaamisesta saadut tulokset vahvistavat aikaisemmissa tarkastuslautakuntia koskevissa tutkimuksissa esiin tullutta lautakunnan osaamisvajetta. Tehdyn tutkimuksen mukaan mielenkiintoisinta oli suurien kuntien (yli 20 000 asukasta) vastaajien kielteinen näkemys tarkastuslautakunnan osaamistasosta: jopa 51,7 % vastaajista koki, ettei tarkastuslautakunnalla ole osaamista.

¹¹⁵ Laihanen 2009, s. 16, 94 & 145–146.

¹¹⁶ Virtanen 2007, s. 233.

¹¹⁷ Sundquist & Lovio 2006, s. 6.

Suurimmissa kunnissa kuntaorganisaatio on kompleksisempi kuin pienissä kunnissa, mikä varmasti edellyttää enemmän osaamista tarkastuslautakunnalta. Osaamistason nähtiin vaihtelevan myös henkilön aseman perusteella eri toimialoilla. Tarkastuslautakunnan osaamista ei tutkimuksen mukaan pidetty riittävänä.¹¹⁸ Tarkastuslautakunnan asemaan vaikuttaa edelleen merkittävästi sen osaamistaso, mutta kuka määrittelee osaamisen? Pitäisikö lautakunnan jäsenille asettaa tietty osaamistaso?

Konserniyhteisön hallitukselta tai johtokunnalta¹¹⁹ voidaan edellyttää jäsenten osaamiset yhdistäen esimerkiksi yleistä talous-, liiketoiminta- ja johtamisosaamista, kyseisen toimialan riittävää asiantuntemusta sekä kyvykkyyttä arvioida toimivan johdon toimintaa sekä strategisten, toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden ja omistajaohjauksen toteutumista.¹²⁰ Uusi kuntalaki edellyttää, että kunnan tytäryhteisöjen hallituksen kokoonpanossa otettaisiin huomioon yhtiön toimialan edellyttämä riittävä talouden ja liiketoiminnan asiantuntemus (Kuntal. 410/2015 47.2 §). Kun konserniyhteisöjen hallituksilta vaaditaan riittäviä osaamiskriteerejä kyseiseen toimialaan, voidaan pohtia pitäisikö myös tarkastuslautakunnan jäseniltä vaatia riittäviä osaamiskriteerejä arvioidessaan asiantuntijoiden ja ammattilaisten toimintaa.

Tarkastuslautakuntien osaamiseen on kuitenkin kehitetty mittareita, jotka painottavat arviointiprosessin tasapuolisuutta. Tällaisena osaamisen mittarina voidaan käyttää arvioinnin eettisiä periaatteita kuten esimerkiksi käyttökelpoisuutta, toteuttamiskelpoisuutta, eettistä hyväksyttävyyttä ja tarkkuutta. Käyttökelpoisuuden mittarina voidaan pitää mm. arvioijan uskottavuutta ja raportin selkeyttä. Toteuttamiskelpoisuuden mittarina voidaan pitää esimerkiksi käytännön toteuttamista ja kustannusvaikuttavuutta. Eettistä hyväksyttävyyttä voidaan mitaroida tulosten koostamisen ja julkisuuden kautta sekä erilaisten intressiriitojen avulla.

¹¹⁸ Pesonen 2015, s. 73–75.

¹¹⁹ Tällä tarkoitetaan ammattimaisesti toimivaa tuotannollisia tehtäviä hoitavaa jäsentä.

¹²⁰ Pauni 2012, s. 18.

Tarkkuutta taasen voidaan mittaroida mm. oikeilla tietolähteillä, kontekstin analyysillä, johtopäätösten oikeutuksilla, puolueettomalla raportoinnilla sekä tiedon systemaattisuudella.¹²¹

Erilaiset konsultti- ja kehittämissyhtiöt ovat alkaneet tarjota palveluitaan tarkastuslautakunnille muun muassa erilaisten selvitysten ja arviointikertomusten pohjaksi tehtyjen ulkopuolisten arviointien muodossa. Tarkastuslautakunnan tukipalveluiden kilpailuttaminen ja ulkoistaminen voivat paikata tätä tarkastuslautakunnan "osaamisaukko"-ongelmaa. Ammattimainen arviointipalvelu voi lisätä tarkastuslautakunnan uskottavuutta ja arviointikertomusten vaikuttavuutta. Toisaalta tarkastuslautakunnalla on tärkeä rooli tuoda näkökulmia poliittiseen keskusteluun ja tätä tarkastuslautakunnan roolia kunnan päätöksenteon vaikuttajana ei voi kuitenkaan kokonaan ulkoistaa ulkopuolisille arvioijille.¹²²

Uuden kuntalain mukaan (121.4 §) tarkastuslautakunnan arvioinnin tulee perustua arviointisuunnitelmaan, toisin kuin vanhan kuntalain (365/1995) perusteella. Lakisääteinen velvoite perustaa arviointi suunnitelmaan parantaa osaltaan myös tarkastuslautakunnan arvioinnin suunnitelmallisuutta ja ammattimaisuutta. Hallituksen esityksen mukaan arvioinnin tulee olla objektiivista ja luotettavaa sekä sen tulisi myös tukea päätöksentekoa ja toiminnan kehittämistä¹²³.

Tarkastuslautakunnan asemaan on vaikuttanut myös tarkastuslautakunnan nimen ja tehtävänannon ristiriitaisuus sekä yhteys tilintarkastukseen. Voidaan esittää kysymys, että onko tarkastuslautakunnan tehtävänä tarkastaa vai arvioida. Tarkastuksen ja arvioinnin raja on usein hyvinkin häilyvä.¹²⁴ Tarkastuksen ensisijaisena tavoitteena on valvoa, että toiminta toteutuu säädösten ja päätösten mukaisesti. Tarkastus nähdään tilintarkastajan laillisuuden tarkastustehtävänä. Arvioinnissa ensisijaisena tavoitteena sen sijaan on varmistaa ja kehittää toiminnan tuloksellisuutta ja laatua. Siinä selvitetään, miten onnistunutta toiminta on ollut suhteessa tarpeisiin tai asetettuihin tavoitteisiin.¹²⁵

¹²¹ Sundquist & Lovio 2006, s.30. Ks. liite 3 lähteestä.

¹²² Laihanen 2009, s.111–112.

¹²³ HE 268/2014, s. 223.

¹²⁴ Laihanen 2009, s. 136.

¹²⁵ Tuohimäki 2005, s. 20.

Tuoreen tutkimuksen mukaan tarkastuslautakuntien asemaan vaikuttaa myös sen tukeutuminen vielä vahvasti tilintarkastajiin ja heidän työhönsä. Tutkimuksen mukaan 50,7 % on täysin tai osittain samaa mieltä, että tarkastuslautakunnan arviointi nojautuu pääasiassa tilintarkastajan suorittamaan tarkastukseen. Etenkin pienissä kunnissa tarkastuslautakunnat tekevät tiivistä yhteistyötä tilintarkastajien kanssa ja tehtävänjako ei välttämättä ole selkeää.¹²⁶ Arvioinnin haasteena on nähty myös toissijaisen aineiston hyödyntäminen kokonaisarvioinnissa, sen sijaan, että tarkastuslautakunta itse suunnittelisi ja toteuttaisi kyselyjä, haastatteluja tai laskentaa.¹²⁷ Näiden tutkimustulosten perusteella tarkastuslautakuntien asemaan vaikuttaa edelleen kytkökset tilintarkastukseen. Tarkastuslautakuntien ja tilintarkastajien tehtäviä tulisi edelleen selkeyttää ja tarkastuslautakunnan asemaa vahvistaa edelleen riippumattomana arviointilautakuntana.

Arvioinnin haasteena nähdään myös tiedonsaannin riittävyys, ajantasaisuus ja luotettavuus. Tarkastuslautakunta hyödyntää pääosin arvioinnissaan "toisen käden aineistoja" sen sijaan, että itse toteuttaisi ja keräisi tietoa haastatteluilla ja kyselyillä. Tämä voi näkyä pinnallisena asioiden tarkasteluna ja toistamisena, kun tarkoituksena on tiedon soveltaminen ja tuloksellisuuden arviointi. Tiedon soveltaminen vaatii syvällistä ymmärrystä arvioitavasta kohteesta.¹²⁸ Tarkastuslautakunnat ovat myös riippuvaisia kuntayhtiöistä tiedonsaannissa sekä ajantasaisuudesta. Tarkastuslautakunnalla ei ole automaattista tiedonsaantioikeutta kunnan tytäryhtiöstä. Tarkastuslautakunta voi arvioida kuntayhtiöiden taloutta ja toimintaa vain siinä laajuudessa, kuin valtuusto on asettanut sille tavoitteita, sillä kuntayhtiöitä säätelee OYL. Tiedonsaantioikeuden dilemmaa käsitellään tarkemmin kappaleessa 3.5.

¹²⁶ Tutkimus on suuntaa antava. Pesonen 2015, s. 76–77.

¹²⁷ Laihanen 2009, s. 238.

¹²⁸ Niiranen 2007, s.57 & Virtanen 2007, s. 123.

3.2. Tarkastuslautakunta strategisen tavoiteasetannan palautteenantajana

Tarkastuslautakunnan tehtävät ehdotetaan jaettavaksi uudessa kuntalaissa kolmeen kategoriaan, jotka ovat arviointi, tilintarkastuksen järjestäminen sekä muut valmistelutehtävät. Hallituksen esityksen mukaan tarkastuslautakunnan päätehtävä on edelleen tavoitteiden toteutumisen arviointi, mutta sen ei tarvitse rajata arviointiaan koskemaan pelkästään asetettujen tavoitteiden toteutumista. Tarkastuslautakunta tulisi arvioimaan myös harkitsemassaan laajuudessaan kuntastrategiassa asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä sitä toteuttaako talousarviossa asetetut tavoitteet kuntastrategiaa. Perusteluna käytetään sitä, että kuntia ohjataan yhä enemmän strategisen tavoiteasetannan kautta ja strategian toteuttamisen arviointi tulisi nähdä osana tarkastuslautakunnan tehtäväkenttää. Hallituksen esityksen mukaan tarkastuslautakunnan arviointitehtävä sisältäisi kuntastrategiassa, taloussuunnitelmassa ja -arviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisen, toiminnan, toimintatapojen ja palvelujen järjestämisen tuloksellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arvioinnin.¹²⁹

Tarkastuslautakunta vastaa kunnan tytäryhteisöjen ulkoisesta valvonnasta tilintarkastajan ohella. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu kuntayhtiön laillisuustarkastus sekä itse konsernivalvonnan asianmukaisen järjestämisen tarkastus kuntalain (410/2015) 123 §:n mukaisesti. Toisin kuin tarkastuslautakunta, tilintarkastajan ei lähtökohtaisesti kuulu ottaa kantaa siihen, onko kuntayhtiön tekemä päätös ollut omistajan kannalta tarkoituksenmukainen vai ei.¹³⁰ Kuntalain (410/2015) 121 §:n mukaan kunnan tarkastuslautakunnan on arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa toteutuneet. Kunnan ohella tarkastuslautakunnan on suunnattava arviointia myös kuntayhtiöiden tavoitteisiin, jotka valtuusto on asettanut tytäryhteisöille kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä konserniohjeessa. Tarkastuslautakunnan arviointi perustuu erilaisiin

¹²⁹ HE 268/2014, s. 84, 109 & 223.

¹³⁰ Penttilä, Ruohonen, Uoti, & Vahtera 2015, s. 139.

selvityksiin tytäryhteisöille annettujen tavoitteiden toteutumisesta sekä tarkastuslautakunnan tarkastushavaintoihin konserni- ja omistajaohjauksen toimivuudesta ja tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuudesta.¹³¹

Tarkastuslautakunnan suorittaman arvioinnin kohteena kuntayhtiöissä on toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutuminen, jotka valtuusto on asettanut tytäryhteisöille kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä konserniohjeissa. Arvioinnin tukena voidaan käyttää myös muita selvityksiä konserni- ja omistajaohjauksen toimivuudesta ja tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuudesta.¹³² Arvioinnin perusteena ovat asiakirjoihin merkityt tavoitteet ja näiden tavoitteiden toteutumis seuranta esitetään arviointikertomuksessa. Tarkastuslautakunnan tulee lisäksi arvioida konsernijohdon ja muiden tytäryhteisöjen valvontaa nimettyjen viranomaisten toiminnan tuloksellisuutta.¹³³

Tarkastuslautakunta arvioi, miten hyvin kunnanhallitus ja muut sen alaiset toimielimet ovat siis onnistuneet täyttämään valtuuston asettamat tavoitteet sekä miten palvelujen järjestämisessä asiakkaille on onnistuttu. Arviointi on valtuuston asettamien tavoitteiden, hallituksen antaman esityksen ja tarkastuslautakunnan omien havaintojen vertaamista. Jos mittarit ja tavoitellut mittarilukemat on määriteltä tarkasti, vertailutyö helpottuu lautakunnan osalta.¹³⁴ Tavoitteiden mitattavuudella on suora yhteys tarkastuslautakunnan rooliin. Jos tavoitteet eivät ole yksiselitteisiä ja ymmärrettäviä, tavoitteiden mitattavuus ei toteudu. Erään tutkimuksen mukaan Suomen suurimmissa kaupungeissa vain niukka enemmistö viranhaltijoista on sitä mieltä, että asetetut tavoitteet ovat mitattavia ja yksiselitteisiä. Toisaalta taas mitattavuuden vaatimus voi johtaa myös usein epäolennaisiin tavoitteisiin.¹³⁵

Arviointi voidaan nähdä myös asioiden arvottamisena, esimerkiksi millä arvolla asteikossa asetetut tavoitteet on saavutettu¹³⁶. Arviointi vaatii lähes aina poik-

¹³¹ Niskakangas, Pönkä & Oksanen 2007, s. 19 (HE 263/2006 vp, s.26).

¹³² Harjula & Prättälä 2012, s. 600–601.

¹³³ Myllyntaus 2007, s. 8-9.

¹³⁴ Ainasvuori et al. 2014, s. 12.

¹³⁵ Suurten kaupunkien sitovat vuositavoitteet – kysely 2012, s. 1-2.

¹³⁶ Tuohimäki 2005, s. 19.

keuksetta vertailua. Vaikuttavuutta, laatua ja tuloksellisuutta on mahdotonta arvioida ilman, että sitä verrataan edelliseen arvoon, vuoteen tai verrokkikuntaan.¹³⁷ Arviointi tarvitsee onnistuakseen pohjaksi siis seurantatietoa sekä arviointikriteerejä ja tulostittareita, joiden avulla aikaansaatu tulosta voidaan mitata ja arvioida. Tarkastuslautakunnan arviointikriteerit tulevat ensisijaisesti valtuuston asettamista tavoitteista tai päämääristä, joihin toteutunutta verrataan ja tehdään päätelmiä asian tilasta¹³⁸. Tuloksellisuusarvioinnissa tarkastuslautakunta pohtii tavoitteiden taustoja muun muassa keinoja, joilla tavoite on saavutettu, tai miksi sitä ei ole saavutettu ja onko samanaikaisesti esimerkiksi aiheutettu ongelmia tai sivuvaikutuksia alueille, joille tavoitetta ei ole asetettu¹³⁹.

Tarkastuslautakuntien arviointityö on riippuvaista valtuuston tavoitteiden asettelusta ja tulosten vertailukriteeristöstä tai tavoitetilasta. Puutteellinen arviointi voi johtaa siihen, että tarkastuslautakunta arvioi toiminnan onnistuneisuutta ilman vertailuperustaa, jopa itse määrittelemien kriteerien perusteella. Tarkastuslautakunnan haastavaan asemaan on liitetty ongelma tavoitteiden asetannasta sekä tavoitteiden mitattavuudesta. Erityisesti konserniyhtiöille asetetut tavoitteet ovat saattaneet jäädä taka-alalle kunnan toiminnan kehittämisessä.¹⁴⁰ Kuntalaista ei löydy määritelmää tavoitteen ominaisuuksille. Onnistuneen tavoitteen ominaispiirteinä voidaan kuitenkin pitää mitattavuutta, yksiselitteisyyttä ja ymmärrettävyyttä, realistista suhdetta määrärahaan, toimintayksikön kyky vaikuttaa tavoitteen saavuttamiseen sekä sitä, että tavoite kuvaa toiminnan keskeisiä ominaispiirteitä¹⁴¹. Hyvä tavoite on myös kattava, sen tulee kattaa toiminto riittävällä tasolla sekä ristiriidaton toimialojen välillä ja strategiaan nähden. Kustannustehokkuuden parantamistavoite ei voi olla ristiriidassa esimerkiksi vaikuttavuustavoitteen kanssa.¹⁴²

¹³⁷ Hakulinen 2005, s. 15.

¹³⁸ Meklin 2005, s. 78–79.

¹³⁹ Meklin 2005, s. 80.

¹⁴⁰ Säilä et al. 2008, s. 37–38.

¹⁴¹ Säilä et al. 2008, s. 37–38.

¹⁴² Ainasvuori et al. 2011, s. 46–47.

Tavoitteiden asettamisen ongelmasta voi seurata se, ettei tarkastuslautakunta pysty suorittamaan edes perustehtäväänsä. Pahimmillaan se voi johtaa myös siihen, että tarkastuslautakunta alkaa neuvoa ja ohjata valtuustoa tavoitteiden asettelussa sekä mittareissa. Strateginen johtaminen kuuluu kuitenkin vain valtuuston tehtäväksi (KuntaL 410/2015 14§) eikä tarkastuslautakunnan tule puuttua siihen.¹⁴³

Tarkastuslautakunnalla on tärkeä tehtävä toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa kunnan tytäryhteisöissä¹⁴⁴. Kuntalain 14 §:n mukaan valtuusto asettaa tavoitteet koko kuntakonsernin toiminnalle, joiden toteutumiseen tarkastuslautakunnan arviointi kohdistuu. Arviointi on luonteeltaan tarkoituksenmukaisuusvalvontaa eli tarkastuslautakunta kiinnittää huomiota toiminnan, toimintatapojen sekä palveluiden järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen ja tuloksellisuuteen ei niinkään oikeellisuuteen ja laillisuuteen kuten tilintarkastaja.¹⁴⁵

Tarkastuslautakunnan rooli kuntayhtiöissä liittyy kiinteästi myös konsernivalvontaan, joka tarkoittaa konserniin kuuluvien tytäryhteisöjen tai kuntayhtymien toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurantaa, analysointia ja raportointia. Konserniyhtiöissä on erityisesti seurattava valtuuston tytäryhteisöille asettamien tavoitteiden toteutumista sekä konserniohjeen toteutumista keskitetysti hoidetuissa konsernitoiminnoissa ja konsernin sisäisten palvelujen käytössä.¹⁴⁶

Konserniyhtiöiden tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurantaa, analysointia ja raportointia varten tulisi konserniohjeessa tai erillisessä ohjeessa vahvistaa tunnusluvut ja mittarit, joilla tytäryhteisöjen toiminnan kannattavuutta, vaikuttavuutta ja talouden tilaa kuntakonsernissa voidaan arvioida.¹⁴⁷ Konsernioh-

¹⁴³ Laihanen 2009, s.110–111.

¹⁴⁴ Kunnallishallinnossa tuloksellisuustarkastus on lainsäädännössä tuntematon käsite. Kuntalaissa on säädetty tarkastuslautakunnan tehtäväksi valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi. Tarkastuslautakunta voi esittää myös näkemyksiään esimerkiksi valtuuston asettamien tavoitteiden puuttumisesta tai niiden mielekkyydestä valtuuston niin salliessa, mikä mielletään siis laajemmaksi tuloksellisuustarkastukseksi.

¹⁴⁵ Harjula & Prättälä 2012, s. 599–602.

¹⁴⁶ Ainasvuori et al. 2011, s. 87.

¹⁴⁷ Suomen Kuntaliitto 2009, s. 40.

jeet tulee laatia kunkin kuntakonsernin omista tarpeista ja tilanteista käsin. Tunusluvut tulee laatia niin, että konserniohjeet eivät ole ristiriidassa kuntayhtiön toimielinten lakisääteisten velvoitteiden kanssa. Konserniohjeella pyritään yhtenäistämään tytäryhteisöjen ohjausta ja toiminnan läpinäkyvyyttä, parantamaan kunnan yhteisöistä saaman tiedon laatua sekä tehostamaan tiedonkulkua.¹⁴⁸ Valtuusto vastaa kuntalain (410/2015) 14 §:n mukaan omistajaohjauksen periaatteista ja konserniohjeesta sekä kuntastrategiasta. Kuntakonsernin ohjauksen logiikka perustuu nimenomaan tytäryhtiölle asetettujen tulostavoitteiden kautta tapahtuvaan ohjaukseen ja edelleen tulosten saavuttamisen arvioinnin kautta tapahtuvaan kontrolliin¹⁴⁹.

Arviointia osana jatkuvan suunnittelun periaatetta käsiteltiin edellisessä luvussa. Myös hyvä konsernijohtaminen edellyttää systemaattista ja johdonmukaista strategiaa, talouden ja toiminnan arviointia koko kuntakonsernin tasolla. Laadukas arviointi tulee perustua tarkoituksenmukaisiin laadullisiin ja määrällisiin mittareihin.¹⁵⁰ Valtuuston kuntayhtiöille asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet perustuvat yhtiöiden tarkoitukseen ja toimialaan. Tarkastuslautakunnan tehtävänä onkin arvioida miten hyvin kuntayhtiö on kyennyt toteuttamaan toimintansa tarkoitusta ja onko toteuttanut sitä toimialansa mukaisesti. Valtuusto ei voi siis asettaa kuntayhtiölle sen tarkoituksen vastaista tavoitetta. Kuntayhtiöille asetetut tavoitteet siis vaihtelevat kuntayhtiöittäin vuotuisista toiminnallisista mittareista sanallisiin kriteereihin asetettuihin esimerkiksi kehittämistavoitteisiin. Haasteita tarkastuslautakunnille voivat tuottaa juurikin nämä sanalliset tavoitteet ja kriteerit, jolloin arviointiin liittyy enemmän tulkinnanvaraisuutta. Arvioinnissa tarkastuslautakunnan tulee ottaa huomioon yksittäisten asetettujen tavoitteiden lisäksi myös kuntakonsernin kokonaisuus ja omistajapolitiikan tavoitteet kuten yleiset konserniohjeet.¹⁵¹

Kunnan strategia ohjaa kaikkea kunnan toimintaa ja päätöksentekoa. Toimialojen ja edelleen kuntayhtiöiden tavoitteet, mittarit ja tavoitetasot syntyvät strategian

¹⁴⁸ Suomen Kuntaliitto 2005, s. 3-10.

¹⁴⁹ Säilä et al. 2008, s. 39.

¹⁵⁰ Pauni 2012, s.14.

¹⁵¹ Penttilä, Ruohonen, Uoti, & Vahtera 2015, s. 144.

pohjalta. Valtuusto johtaa kunnan toimintaa ja kunnan tytäryhtiöitä strategisella tasolla määrittelemällä toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnan toiminnoille ja myöntämällä resurssit tavoitteiden toteuttamiseksi.¹⁵² Tarkastuslautakunnan rooli on tässä prosessissa valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi, joten tarkastuslautakunnan työ perustuu ja noudattaa kunnan valitsemaa strategiaa. Tällöin on tärkeää, että valtuusto on asettanut kuntayhtiölle toiminnan tarkoituksen kanssa sopusoinnussa olevat toiminnalliset tavoitteet. Omistajapolitiikan avulla kunta määrittelee missä tehtävissä ja hankkeissa se on mukana ja tätä kautta määritellään omistuksille tavoitteita ja periaatteita. Myös omistajapolitiikka noudattaa kunnan strategiaa. Tarkastuslautakunnan arvioinnin tehtävänä on toisin sanoen myös selvittää erilaisten strategia-asiakirjojen, taloussuunnitelma sekä palvelu- ja hankesuunnitelmien ja niiden toteutuksen onnistuneisuutta¹⁵³.



Kuva 3: Kunnan toimiva strateginen johtamisjärjestelmä. Pauni 2012, s. 13.

¹⁵² Tuohimäki 2005, s. 22.

¹⁵³ Sundquist & Lovio 2006, s. 38.

Suomen suurten kaupunkien sitovat vuositavoitteet -tutkimuksesta selvisi, että strategian ja vuositavoitteiden välillä koettiin olevan vahva yhteys ja sitä pidettiin tärkeänä asiana.¹⁵⁴ Kuntalakiin (365/1995) ei sisältynyt säännöksiä kuntasuunnitelmasta tai strategiasta, mutta käytännössä jokaisessa kunnassa laaditaan nykyisin kuntastrategia. Toimintaympäristön muutokset vaativat kunnilta strategista johtajuutta, jotta kunnat voivat selviytyä tulevaisuuden haasteista ja kykenevät uudistamaan joustavasti rakenteita ja toimintatapoja.¹⁵⁵ Strategialla voidaan sanoa myös olevan ohjaava vaikutus tarkastuslautakunnan työhön vuositavoitteiden pohjautuessa siihen. Uudessa kuntalaissa (410/2015 37 §) määritellään kuntastrategia, jossa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Koska talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet, tulee niiden pohjautua myös kuntastrategiaan (KuntaL 410/2015 110 §).

Tarkastuslautakunta voi arvioida myös strategioiden ja strategisen johtamisen sekä projektien toteutumisen arviointia ja tarkoituksenmukaisuusvalvontaa juoksevasti tai erilliskertomuksena, jos valtuusto on asettanut tarkastuslautakunnalle tällaisen tehtävän. Arvioinnin tulisi olla muutenkin jatkuvaa ja pitkäjänteistä, sillä arviointi poikkileikkauksena tietyllä hetkellä ei välttämättä anna oikeaa kuvaa tavoitteiden toteutumisesta. Strategiset tavoitteet voivat toteutua useamman valtuustokauden aikana ja arvioinninkin tulisi olla valtuustokausista riippumatonta arviointia.¹⁵⁶

Suomen Kuntaliiton suosituksen arvioinnista kuntien valtuustoille mukaan kunnassa tulisi valtuuston osana kunnan strategista johtamista hyväksyä valtuustokaudeksi yhteinen arviointijärjestelmä. Kuvauksessa selvitettäisiin eri toimijoiden roolit arviointitiedon tuottajana, käyttäjänä ja päätöksentekijänä. Tämä selkeyttäisi tarkastuslautakunnan roolia kunnissa. Suosituksen mukaan valtuuston tulee huolehtia siitä, että sen asettamat tavoitteet ovat kunnan toiminnan ja palveluiden

¹⁵⁴ Suurten kaupunkien sitovat vuositavoitteet -kysely 2012, s. 3.

¹⁵⁵ HE 268/2014, s. 70.

¹⁵⁶ Sundquist & Lovio 2006, s. 36.

kehittämisen näkökulmasta strategisista. Tavoitteet tuleekin asettaa strategian pohjalta huomioiden kunnan tehtävät.¹⁵⁷

3.3. Tarkastuslautakunnan tarkastuksen yhteensovittamistehtävä

Tarkastuslautakunnan on 121 §:n mukaisesti myös huolehdittava kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Tämä voisi tarkoittaa kuntakonsernin tilintarkastuspalveluiden kilpailuttamisen järjestämistä sisältäen tarjouspyynnön, tarjousvertailua sekä tilintarkastajaehdokkaiden nimeämistä konserniyhteisöihin. Tarkastuksen yhteensovittaminen voisi lainsäätäjän mukaan tarkoittaa myös kuntakonsernin tarkastuksen järjestämistä koskevien linjausten valmistelua valtuustokausittain tai useammin. Tarkastuksen järjestämistehtävään kuuluisi myös tilintarkastussopimuksen noudattamisen valvonta.¹⁵⁸

Vaikka tarkastuslautakunnalla on merkittävä rooli tilintarkastajan valinnassa, omistajan eli kunnan valtaa valintaprosessissa käyttää käytännössä kunnan valitsema yhtiökokousedustaja. Viimeinen päätösvalta tilintarkastajan valinnasta on kuitenkin tytäryhteisön toimielimellä esimerkiksi yhtiökokouksella.¹⁵⁹ Tilintarkastuksen käytännön koordinoimista helpottaa olennaisesti, jos kunnalla ja sen tytäryhteisöillä on sama vastuullinen tilintarkastaja¹⁶⁰. Myös Suomen Kuntaliitto suosittelee, että kunnan tytäryhtiöllä tulisi olla sama tilintarkastaja kuin emolla.¹⁶¹

Hallinnon ja talouden tarkastamista varten tulee uuden kuntalain (410/2015 122 §) mukaan valita luonnollisen henkilön sijaan JHTT-tilintarkastusyhteisö sekä myös kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava sama tilintarkastusyhteisö kuin emolla. Kuntayhtiöön voidaan valita eri tilintarkastusyhteisö, jos poikkeaminen on perusteltua esimerkiksi kunnan koon ja sen tytäryhteisöjen määrän vuoksi. Tilintarkastuslaki velvoittaa valitsemaan kuntayhtiöihin myös KHT- tai

¹⁵⁷ Sundquist & Lovio 2006, s. 4 & 32.

¹⁵⁸ HE 268/2014, s. 223.

¹⁵⁹ Penttilä, Ruohonen, Uoti & Vahtera 2015, s.139.

¹⁶⁰ Ainasvuori et al. 2011, s.87.

¹⁶¹ Ks. www.kunnat.net, Asiantuntijapalvelut, Kuntatalous (23.7.2015).

HTM-yhteisön tai -tilintarkastajan.¹⁶² Vanhan kuntalain aikaan kunnan tilintarkastajalla ei ollut oikeutta tarkastaa kuntayhtiötä, ellei tilintarkastajana toiminut sama taho.

Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestäminen sekä kuntakonsernin hallinnon ja talouden tarkastuksen yhteensovittaminen, mutta merkittävää on huomata se, että tarkastuslautakunnan tehtäviin ei kuulu lainsäätäjän tarkoituksen mukaan kuitenkaan konserniin kuuluvien tytäryhteisöjen toiminnan ja talouden tarkastus. Tämä tehtävä kuuluu tilintarkastajalle, jonka valintaan tarkastuslautakunnalla on kuitenkin siis vaikutus-oikeus. Mutta tarkastuslautakunnalla ei kuitenkaan ole oikeutta ohjata tilintarkastajaa työssään tai antaa valitsemalleen tilintarkastajalle työohjeita¹⁶³. Tarkastuslautakunnalla tai sen yksittäisellä jäsenellä ei ole oikeutta saada tietoja ja nähtävöksi asiakirjoja suoraan tytäryhteisöjen toimielimiltä tai vastuuhenkilöiltä. Tietojensaantioikeus rajoittuu näin konsernijohtoon raportointiin sekä muihin kunnan viranomaisten hallussa oleviin asiakirjoihin.¹⁶⁴

Tarkastuslautakunnan aseman haasteena on nähty sen liiallinen kytkeytyminen tilintarkastukseen. Kuntalain (410/2015) hallinnon ja talouden tarkastamista koskevissa pykälissä tilintarkastusta ja tarkastuslautakunnan tehtäväkenttää on eriytetty toisistaan verrattuna vanhan kuntalain pykäliin (365/1995)¹⁶⁵. Tarkastuslautakunnan tehtäväkenttä nähdään laajempaan tarkoituksenmukaisuuden ja tuloksellisuuden arviointina, kun taas tilintarkastus selkeästi laillisuusvalvojana. Myös tuloksellisuuden arvioinnin merkitys on korostunut entisestään kuntien laajentumisessa entistä monimuotoisemmiksi kokonaisuuksiksi.

¹⁶² Tilintarkastusjärjestelmän uusiminen saattaa vaikuttaa näiden säännösten sisältöön.

¹⁶³ Penttilä, Ruohonen, Uoti & Vahtera 2015, s.143.

¹⁶⁴ HE 268/2014, s.223.

¹⁶⁵ Lisää tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan kytkeytymisongelmasta: Laihanen 2009, s. 247–250.

3.4. Vaikuttava arviointikertomus kuntayhtiöiden arvioinnissa

Tarkastuslautakunnan vakiintuneeksi käytännöksi arvioinnin raportoinnista on noussut arviointikertomuksen laatiminen. Vanhassa kuntalaissa ei säädetty tarkastuslautakunnan arvioinnin raportoinnista, vaikka tilintarkastajan raportointi onkin hyvin pitkälle säänneltyä ja standardoitua. Nyt uudessa kuntalaissa (410/2015 121 §) tarkastuslautakunta veloitetaan myös lain puitteissa laatimaan valtuustolle arviointikertomuksen kultakin vuodelta, jossa se esittelee arviointinsa tulokset. Arviointikertomus on tarkastuslautakunnan näkemys siitä, miten hyvin kunnassa ja sen tytäryhtiöissä on toteutettu valtuuston tahtoa ja annettuja tavoitteita.¹⁶⁶ Arviointikertomukset ovat julkisia raportteja ja ovat myös kuntalaisten saatavilla.

Arviointikertomukselle ei ole kuntalaissa säädetty sisällöllisiä tai muodollisia vaatimuksia ja käytännössä arviointikertomukset vaihtelevat kunnittain niin sisällöltään kuin laajuudeltaankin.¹⁶⁷ Suomen Kuntaliitto on laatinut mallin arviointikertomuksen sisällöstä, mutta ei kuitenkaan ole tarkastuslautakuntia velvoittava sisällysluettelo. Arviointikertomuksen mallisisällysluettelossa on varattu kuntakonsernille asetettujen tavoitteiden toteutumisen arvioinnille oma lukunsa, jossa voidaan kommentoida tavoiteasettelua ja keinoja näiden toteutumisten seurantaan.¹⁶⁸

Keskeistä arviointityön merkityksen kannalta on se, miten arviointikertomusta ja sen sisältöä käsitellään valtuustossa ja miten arviointia hyödynnetään kunnan toiminnassa.¹⁶⁹ Arvioinnin merkitys ja hyöty kunnalle nähdään laajempänä ja tärkeämpänä kuin mitä yksinomaan kuntalain tai erityislainsäädännön sanamuodon perusteella voitaisiin kapeasti tulkita. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että arviointitietoa käytetään hyväksi kunnallisessa päätöksenteossa ja kehittämistyössä.¹⁷⁰ Arvioinnin tulisi olla tärkeä osa jatkuvan suunnittelun ja kehittämisen periaatetta.

¹⁶⁶ Harjula & Prättälä 2012, s. 600.

¹⁶⁷ Säilä et al. 2008, s. 56.

¹⁶⁸ Ainasvuori et al. 2014, s. 17.

¹⁶⁹ Harjula & Prättälä 2012, s. 600.

¹⁷⁰ Sundquist & Lovio 2006, s. 13.

Tarkastuslautakunnan kehittämiskohteena ja haasteena on pitkään ollut lautakunnan rooli toimintaa kehittävänä palautteen antajana, ei niinkään ainoastaan suppean tulkinnan mukaisena virheiden etsijänä. Tarkastuslautakunnalle on pohdittu oikeutta laajemmin arvioida kunnan toimintoja, tuloksellisuutta, vaikuttavuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä toisaalta myös tehdä kehittämisehdotuksia havaintojen pohjalta. Tarkastuslautakunnan pitäisi myös arvioida toimintaa kuntalaisten kannalta.¹⁷¹ Uusi kuntalaki on nyt ottanut kantaa tarkastuslautakunnan rooliin kehittävänä palautteen antajana laajentaessaan sen tehtäviä koskemaan myös tuloksellisuuden arviointia ja tulevaisuudessa tarkastuslautakunnan rooli varmasti kehittyi edelleen enemmän ja enemmän laajemman tulkinnan mukaiseksi kokonaisuuden arvioijaksi ja toiminnan kehittäjäksi.

Arviointikertomusta tulisi käyttää keskeisenä ohjauksen ja toiminnan kehittämisen välineenä.¹⁷² Uuden kuntalain (410/2015) 121 §:ssä säädetäänkin, että kunnanhallituksella on velvollisuus käsitellä arviointikertomus ja muut arviointiraportit sekä raportoida valtuustolle toimenpiteet, joihin arviointiraportin johdosta on ryhdytty. Arviointikertomuksen käsittelystä tai sen oikeudellisesta statuksesta ei säädetty vanhassa kuntalaissa. Valtuuston pyytämät vastineet tarkastuslautakunnan esittämistä havainnoista on yleistynyt käytäntö kunnissa, joten uusi pykälä ei välttämättä muuta tarkastuslautakunnan asemaa kaikissa kunnissa. Yhdenmukaiset menettely- ja raportointitavat kuitenkin todennäköisesti lisäävät arviointitoiminnan vaikuttavuutta kunnan toiminnan ja talouden ohjauksessa¹⁷³. Uusi kuntalain pykälä 121 § korostaa entisestään, että kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan tulee ottaa tehty johtopäätökset huomioon kunnan hallinnon, taloudenhoidon ja muun toiminnan johtamisessa. Tarkastuslautakunnan tuleekin laatia arviointikertomus riittävän ajoissa, jotta se voisi olla todellisena palautteena kunnanvaltuustolle sekä pohjana seuraavan vuoden tavoitteiden asettelulle¹⁷⁴.

¹⁷¹ Ainasvuori et al. 2014, s. 20.

¹⁷² Suomen Kuntaliitto 2006, s. 36.

¹⁷³ HE 268/2014, s. 85.

¹⁷⁴ Sundquist & Lovio 2006, s. 38.

Aki Kärki tarkasteli 2009 tutkielmassaan, miten kuntien valtuustot hyödyntävät tarkastuslautakuntien arviointikertomuksessaan esiin tuomia havaintoja toimintansa kehittämisessä. Johtopäätöksissä hän toteaa, että suurimmassa osassa kohdekunnista tarkastuslautakunnan arviointi ja arviointikertomus eivät johtaneet konkreettisiin toimiin valtuustoissa. Valtuuston toiminnasta löytyi ristiriitoja tarkastuslautakunnan pyytäessä selvityksiä arviointikertomuksessa esiin nostetuista havainnoista.¹⁷⁵ Tarkastuslautakunnan arvioinnin hyödynnettävyyttä ja käytettävyyttä voidaan parantaa erilaisilla mekanismeilla, kuten tunnistamalla erilaiset arvioinnin käyttäjät ja yleisö sekä heille olennaiset asiat, tuottamalla erilaiset tarpeelliset väliraportit kirjallisessa sekä suullisessa raporttimuodossa sekä ylläpitämällä ja edistämällä jatkuvia henkilökohtaisia kontakteja myös arvioinnin päätyttyä.¹⁷⁶

Tarkastuslautakunnan arviointi nähdään pääsääntöisesti jälkikäteisarviointina (ex post), eikä sen rooliin kuulu tulevaisuuden arviointi ”miten pitäisi tehdä”. Lautakunta voi kuitenkin vaikuttaa kesken vuoden annettavilla raporteilla valtuuston päätöksentekoon ja toiminnan ohjaukseen. Osavuosikatsausten perusteella annettu palaute tavoitteiden toteutumisesta voitaisiin ottaa jo ajoissa huomioon seuraavan vuoden tavoitteiden asettelussa sekä talousarvion valmistelussa.¹⁷⁷ Vanhan kuntalain tulkinnanvaraisuus on antanut mahdollisuuden kunnanhallitukselle jopa estää tarkastuslautakunnan erillisraportoinnin kesken kauden. Tämä on voinut heikentää lautakunnan arviointitoiminnan riippumattomuutta.¹⁷⁸ Uudessa kuntalaissa (410/2015) 121 §:ssä mainitaan, että tarkastuslautakunta voi nyt esittää myös muita tarpeellisia selvityksiä arvioinnin tuloksista kesken tilikauden. Tällaisia tilikauden aikaisia selvityksiä voivat olla esimerkiksi merkittävät arviointihavainnot, joiden katsotaan edellyttävän raportointia viipymättä¹⁷⁹.

Pesosen tuoreen tutkimuksen mukaan tarkastuslautakuntien toiminta on vaikuttavaa. Vaikuttavuus on yksi olennaisesti lautakunnan asemaan vaikuttava tekijä. Tutkimuksen mukaan jopa puolet (47,5 %) piti tarkastuslautakuntaa vaikuttavana

¹⁷⁵ Kärki 2009, s. 80–83.

¹⁷⁶ Laihanen 2009, s. 240–241.

¹⁷⁷ Ibid. s&L s. 38.

¹⁷⁸ HE 268/2014, s. 85.

¹⁷⁹ HE 268/2014, s. 224.

toimielimenä ja 41,7 % jossakin määrin vaikuttavana. Kuntaluokittain tarkasteltuna merkittäviä eroja ei löytynyt. Vaikuttavuutta on tulkinnanvaraista mitata tutkimuksessa kysyttyjen väitteiden avulla, sillä ne voidaan tulkita eri tavoin. Yleisesti tarkasteltuna väitteet kuitenkin heijastivat tarkastuslautakunnan positiivista vaikutusta hyvien käytäntöjen leviämiseen ja kunnan toimintaan.¹⁸⁰ Tutkimuksen perusteella voidaan arvioida, että tarkastuslautakuntien toiminta on vaikuttavaa, sen merkitys kasvanut kuntaorganisaatiossa ja asema on vakiintumassa.

Toisaalta Pesosen tutkimuksessa saatiin myös selville, että tarkastuslautakunnan asemaan ja arvostukseen liittyy edelleen ongelmia: vain noin puolet vastanneista oli samaa tai osittain samaa mieltä, että tarkastuslautakunnan asema ja arvostus on kohdillaan. Tehdyn tutkimuksen mukaan tarkastuslautakunnan tehtävät nähdään laajan tulkinnan mukaisina ja pelkkä arvioinnin jälkikäteisyys tekisi tarkastuslautakunnasta merkityksettömän. Lautakunnalta vaaditaan tutkimuksen mukaan strategisempaa, analyttisempaa ja vuorovaikutteisempaa otetta koko vuoden ajan. Arviointikertomus saattaa sisältää jo vanhentunutta tietoa ja valtuustossa jo käsiteltyjä asioita. Toimintaympäristön muutokset näkyvät tutkimuksen tuloksissa.¹⁸¹ Tarkastuslautakunnan tulee antaa ajantasaista arviointitietoa ja lausuntoja, jotta palautemekanismi toimii valtuuston asettamista tavoitteista. Tutkimus on ajankohtainen tutkimus tarkastuslautakunnan roolista kuntaorganisaatiossa ja tutkimus osoittaa, että lautakuntien toiminnassa on vielä kehittämistä palautteenantajan roolissa.

3.5. Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeus kuntayhtiöiltä

Kuntalakiin (365/1995) lisättiin vuonna 2007 säännös (70 §) tytäryhteisöjen tiedonantovelvollisuudesta (519/2007), jonka mukaan kunnan tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen on annettava kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen

¹⁸⁰ Tutkimus on suuntaa antava. Pesonen 2015, s. 75–76.

¹⁸¹ Tutkimus on suuntaa antava. Pesonen 2015, s. 75–76, 83 & 88.

tarvittavat tiedot. Säännös vastaa OYL (624/2006) 6 luvun 15 §:n mukaista tytäryhteisön tiedonantovelvollisuutta. Kuntalain tytäryhteisöjen tiedonantovelvollisuuden laajuus riippuu kuitenkin tietojen tarpeellisuudesta kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen tai sen toiminnan tuloksen laskemiseen. Tarpeellisia tietoina voidaan pitää tilinpäätöslaskelmien, taseen ja liitetietojen lisäksi myös muun muassa merkittäviä luottotappioita tai vahingonkorvausvastuuta.¹⁸²

Kunnan toiminta noudattaa perustuslain mukaista perusoikeutta toiminnan julkisuudesta. Julkisuuslain (621/1999) tavoitteena on 3 §:n mukaan antaa yksilöille ja yhteisöille mahdollisuus valvoa julkisen vallan ja julkisen varojen käyttöä sekä vaikuttaa julkisen vallan käyttöön ja valvoa oikeuksiaan ja etujaan. Julkisuuslaki koskee viranomaisten lisäksi myös kuntien liikelaitosten toimintaa liikelaitosten ollessa osa kuntaa. Kuntayhtiöt poikkeavat kuitenkin kunnan perustoiminnasta siinä, ettei niiden toiminta ole julkista ja niihin ei sovelleta julkisuuslakia¹⁸³. Tytäryhtiöt ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä ja niiden hallussa olevien asiakirjojen julkisuus määräytyy OYL:n mukaan. Kunnan tytäryhtiötä koskevat normaalit säännökset liikesalaisuuksista ja niiden luovuttamisesta. Osakeyhtiö ei voi lähtökohdaisesti luovuttaa yksittäiselle osakkeenomistajalle liikesalaisuuksien piiriin kuuluvaa tietoa, jos siitä aiheutuu olennaista haittaa yhtiölle. Konsernihallinnon edustajan on säilytettävä saamiaan asiakirjoja ja muita tietoa huolellisesti, ettei ulkopuolisilla ole pääsyä kuntayhtiön liikesalaisuuteen kuuluvaan asiaan.¹⁸⁴ Kun kunta yhtiöittää toimintojaan, se ottaa tietoisesti riskin, ettei kuntayhtiöiden toiminta ole yhtä avointa kuin liikelaitosmuodossa olevan toiminnan.

Tytäryhteisöjen tiedonantovelvollisuuteen on liittynyt haasteita kunnissa. Kunnan konsernitalinpäätökseen yhdisteltäviltä tytäryhteisöiltä ei saada riittävän ajoissa ja riittävän yksilöityjä tietoja tilinpäätöksen laadintaa varten. Hallituksen esityksessä (268/2014) ongelman takana nähdään puutteellinen konsernin omistajaohjaus ja riittämättömät konserniohjeet.¹⁸⁵ Toisaalta ongelmana nähdään myös tytäryhteisö-

¹⁸² Harjula & Prättälä 2012, s. 591.

¹⁸³ Harjula, Prättälä 2012, s. 591.

¹⁸⁴ Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa 2009, s. 57–58.

¹⁸⁵ HE 268/2014, s. 83.

söjen avoimuuden puute. Kuntayhtiöiltä ei vaadita samanlaista avoimuutta ja tietojen jakamista julkisesti kuin pörssiyhtiöiltä. Myöskään kuntayhtiöihin sovellettava vuonna 2009 annettu hyvää hallinto- ja johtamistapaa kuntakonsernissa koskeva suositus ei sisällä Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodin kaltaisia laajoja avoimuusvaatimuksia.¹⁸⁶

Suomen kuntaliiton antaman suosituksen mukaan kuntayhtiöissä tulisi taata riittävä avoimuus¹⁸⁷. Käytännössä näin ei välttämättä ole. Uutisissa on noussut viime aikoina vahvasti esiin se, että kuntayhtiöiltä pitäisi vaatia enemmän avoimuutta.¹⁸⁸ MTV:n uutisen 29.4.2015 mukaan esimerkiksi Vantaalla valvonta on pettänyt tytäryhtiöissä, esiin on noussut omituisia taidehankintoja, epäilyttävää bussitukea ja kilpailuttamisen laiminlyöntejä, joita ei kuitenkaan saada selville yhtiön tilinpäätöksestä. Suomi on ainoa pohjoismaa, jossa julkisomisteisia yhtiöitä ei ole tuotu julkisuuslain piiriin, edes osittain kuten Norjassa. Laajemmalla avoimuudella vähennettäisiin jo itsessään väärinkäytösriskiä ja huonoa hallintoa kuntayhtiöissä sekä kuntalaisilla olisi mahdollisuus seurata, miten julkista valtaa ja rahaa käytetään heidän omistamassaan yhtiössä.¹⁸⁹

Uudessa kuntalaissa 124 §:ssä on vanhan kuntalain 74 §:stä poiketen eriytetty toisistaan tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan tietojensaantioikeus. Tarkastuslautakunnalla säilyy edelleen oikeus saada tietoja ja nähtäväksi asiakirjoja vain kunnan viranomaisilta, kun taas tilintarkastajan tietojensaantioikeus tarvittaviin tietoihin ja asiakirjoihin laajenee kunnan viranomaisten lisäksi muihin kuntakonserniin kuuluviin yhteisöihin ja säätiöihin. Lakialoitteessa (LA 1/2013 vp) ehdotettiin, että tarkastuslautakunnalla olisi myös oikeus saada viipymättä ne tiedot ja asiakirjat, joita se pitää tarpeellisena arviointitehtävän hoitamiseksi, suoraan kunnan tytäryhteisöiltä. 124 §:n perustelujen mukaan kunnalla on oikeus saada tietoja osakeyhtiön toiminnasta ja kunnan onkin huolehdittava siitä, että kuntayhtiön toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettävien tietojen perusteet ovat riittävän dokumentoituja. Tällä perustellaan sitä, että ei ole tarpeen laajentaa

¹⁸⁶ Linnainmaa 2014.

¹⁸⁷ Ks. Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa 2009.

¹⁸⁸ Ks. esim. Ala-Nissilä 2014.

¹⁸⁹ <http://www.mtv.fi/uutiset/kotimaa/artikkeli/piilossa-kaupunkilaisten-katseilta-vantaan-yhtioiden-oudot-puuhat/5038354>. Luettu 12.6.2015.

tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeutta suoraan kuntayhtiöihin, sillä kunnalla on velvollisuus huolehtia riittävästä dokumentaatiosta myös arvioinnin suorittamiseksi ja tarkastuslautakunnalla on oikeus saada kunnan tytäryhteisöjä koskevia tietoja ja asiakirjoja kunnanhallitukselta suoraan, siltä osin kuin tiedot ovat kunnanhallituksen hallussa.¹⁹⁰

83 §

Luottamushenkilöllä on oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja, joita hän toimessaan pitää tarpeellisina ja jotka viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 6 ja 7 §:n mukaan eivät ole vielä julkisia, jollei salassapitoa koskevista säännöksistä muuta johdu.

Luottamushenkilöllä on oikeus saada kunnan konsernijohtolta konsernijohtoon hallussa olevia kunnan tytäryhteisöjen toimintaa koskevia tietoja, jollei salassapitoa koskevista säännöksistä muuta johdu.

Uuteen kuntalakiin (410/2015 83 §) lisätty täsmennys tietojensaantioikeudesta ei hallintovaliokunnan mietinnön mukaan myöskään oikeuta luottamushenkilöä saamaan julkisuuslain nojalla salassa pidettäviä tietoja vaikka luottamushenkilö pitäisi tietoja tarpeellisena. Alun perin hallituksen esityksessä ehdotettiin pykälän 2 momenttiin luottamushenkilön oikeudeksi saada konsernijohtoon hallussa olevia konserniohjeessa määriteltyjä kunnan tytäryhteisön toimintaa koskevia tietoja. Hallintovaliokunta kuitenkin kommentoi, ettei konserniohjeessa voitu määrittellä tytäryhteisöjen toimintaa koskevien tietojen julkisuutta, tai sitä, että luottamushenkilöllä olisi ollut oikeus saada vain kyseisiä tietoja. Säännös olisi ollut ristiriidassa perustuslain 12 §:n kanssa, jonka mukaan viranomaisen hallussa olevat asiakirjat ja tallenteet ovat julkisia.

Tarkastuslautakunnan tehtäväkenttää laajennettiin koskemaan kunnalle ja kuntakonsernille asetettujen tavoitteiden toteutumisen arvioinnin lisäksi myös sitä, onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Tällä perusteella voisi kyseenalaistaa sen, voidaanko kuntayhtiön toimintakertomuksesta

¹⁹⁰ HaVM 55/2014 vp - HE 268/2014 vp, s. 4-5 & 15-16.

saaduista tiedoista tehdä riittävää arviointia tuloksellisesta ja tarkoituksenmukaisesta toiminnasta.¹⁹¹ Tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta voidaan kuitenkin vahvistaa muun muassa lain mukaisella omistajaohjauksella tai konserniohjeella. Erityisesti kuntayhtiön yhtiöjärjestykseen ja osakassopimukseen voidaan ottaa luottamushenkilöiden tiedonsaantia turvaavia määräyksiä ottaen huomioon kyseessä olevan yhtiön toimiala ja siihen liittyvät tiedonsaantitarpeet (Kuntal. 410/2015, 46 §). Myös konserniohjeessa voidaan määritellä tytäryhteisöille velvoitteita, joilla turvataan tietojen saaminen tytäryhteisöjen toiminnasta (Kuntal. 410/2015, 47.4 § 3k). Kuntaliiton konsernisuosituluonnoksen mukaan kuntakonserniin kuuluvan yhtiön tulisi sisällyttää yhtiöjärjestykseensä määräykset, jotka varmistavat kunnan omistajaohjauksen toteutumisen tytäryhtiöissä¹⁹².

¹⁹¹ HaVM 55/2014 vp - HE 268/2014 vp, s.32.

¹⁹² Suomen Kuntaliitto, 2015.

4. Empiirinen osio

4.1. Empiirisen osion toteutus

Empiirisessä osiossa tarkastellaan, miten tarkastuslautakunnan rooli ilmenee kuntayhtiöiden arvioinnissa käytännössä arviointikertomuksen ja kunnan talousarvioiden ja konserniohjeiden kautta. Kohdekaupungiksi valikoitui Vantaan kaupunki toimeksiannon vuoksi. Empiirisessä osiossa tarkastellaan, miten tarkoituksemukaisuutta arvioidaan kuntien tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa ja millaisia toimivaltuuksia tarkastuslautakunnalla on arviointikertomuksen mukaan. Vantaan kaupungin tarkastelusta hahmotettua tarkastuslautakunnan roolia kuntayhtiöiden arvioinnissa verrataan Oulun, Turun ja Tampereen kaupunkien tarkastuslautakuntien rooleihin. Verrokkikaupungit valikoituivat samankaltaisuuden ja kuntakonsernin samankaltaisen koon vuoksi.

Tarkastelun kohteeksi valikoitui vuoden 2014 arviointikertomukset, jotka on julkaistu keväällä 2015. Tutkimuksessa haluttiin kuvata mahdollisimman ajantasaista kuvaa tarkastuslautakuntien asemasta kuntayhtiöiden arvioinnissa. Tutkimuksessa huomioitiin kuitenkin tosiseikka, että vuoden 2014 arviointikertomukset ovat vanhan kuntalain 365/1995 aikaista arvioinnin tulosta, ja siksi arviointikertomuksista tehdyt havainnot voivat vain tukea muusta aineistosta tehtyjä johtopäätöksiä. Empiriaosuudessa ei siis näin saada ajankohtaista käytännön tutkimustulosta uuden kuntalain vaikutuksista tarkastuslautakunnan asemaan.

Asiakirjoista syntynyttä kuvaa pyrittiin syventämään haastattelemalla jokaisesta valitusta kohdekaupungista yhtä asiantuntijaa ulkoisen tarkastuksen yksiköstä. Asiakirjakatsauksen ja haastatteluiden avulla pyrittiin vahvistamaan teoreettisessa osuudessa tehtyjä johtopäätöksiä uuden kuntalain vaikutuksista tarkastuslautakunnan asemaan ja tehtäviin. Käytännössä isoissa kunnissa käytännön arviointityö on laajalti ollut kehittyneempää jo kuin vanhan kuntalain mukainen tarkastuslautakunnan ehkä suppeampi käsitys arviointityöstä.

4.2. Tavoitteiden asettaminen kuntayhtiöille

VANTAA

Vantaan kaupunki on hyväksynyt oman konsernistrategiansa 17.12.2012 (voimassa 1.1.2013 alkaen), jonka avulla varmistetaan kaupungin asettamien tavoitteiden tehokas toteuttaminen konserniin kuuluvissa yhteisöissä. Vantaan kaupunki on konsernistrategiassaan määritellyt myös periaatteet sekä konserniohjeet, joita se noudattaa konserniin kuuluvien osakeyhtiöiden kohdalla. Konsernistrategiassa on määritelty selkeästi eri osapuolten roolit ja tehtävät. Valtuuston tehtävänä on muun muassa päättää konsernin toiminnan ja talouden keskeiset tavoitteet, kun taas kaupunginhallituksen yleisjaoston tehtävänä on valmistella ja valvoa konsernistrategiaa sekä laatia konserniohjeet.¹⁹³ Valtuuston tehtävä tavoitteiden asettajana tulee suoraan kuntalaista (KuntaL 410/2015 13 §).

Vantaan kaupungin konsernistrategian mukaisesti kaupungin ja tytäryhteisön välillä pidetään kaksi kertaa vuodessa tilaisuus, jossa varmistetaan kaupungin ja tytäryhtiön strategioiden yhteensopivuus sekä asetettujen vuosittaisten tavoitteiden toteutuminen. Vantaalla on kiinnitetty erityistä huomiota siihen, että kuntayhtiöt tuodaan lähemmäksi kunnan strategiaa ja tytäryhtiöt halutaan sitouttaa siihen. Kaupungilla on myös käytössä navigointitilaisuudet, joissa käsitellään yhtiön toimintaympäristöä, toiminnan ja talouden toteumia sekä tulevaisuuden suunnitelmia.¹⁹⁴

Tytäryhtiöt on sitoutettu omistajaohjauksen avulla kuntakonserniin esimerkiksi määrittelemällä kuntayhtiön erilaisia toimenpiteitä, joihin vaaditaan emon suostumus. Vantaan kaupunki on myös määritellyt hyvän hallinto- ja johtamistavan, jota kunnan tytäryhteisöjen tulee noudattaa. Kaupungin kokonaan omistaman tytäryhtiön ja kaupungin välille ei myöskään saa muodostua ristiriitaa. Mahdollisissa ristiriitatilanteissa tulee aina huomioida voimassa oleva lainsäädäntö, eli kuntayhtiöissä tulee noudattaa OYL:n säännöksiä. Vantaan kaupungin konsernistrategi-

¹⁹³ Vantaan kaupungin konsernistrategia, s.21.

¹⁹⁴ Ibid.

assa on otettu tämä huomioon, mutta kaupunki voi silti velvoittaa tytäryhtiöt hyvässä hengessä noudattamaan kaupungin antamia menettelyohjeita. Vantaalla kuntayhtiöiden tulee käsitellä konserniohjeet ylintä päätösvaltaa käyttävässä hallintoelimestä sekä hyväksyä ne yhtiötä sitoviksi ohjeiksi ainakin soveltaen kunnan edustajiin tytäryhtiössä.¹⁹⁵ Valtuusto voi siis asettaa konsernijohtolle tavoitteita koskien tytäryhtiöiden toiminnan ohjausta ja valvontaa ja näillä tavoitteilla voidaan ohjata kuntayhtiöitä omassa tavoitteenasettelussa. Tavoitteiden asettaminen on luonteeltaan välillistä, koska valtuuston ohjaus ei sido oikeudellisesti tytäryhteisöjä.¹⁹⁶

Vantaan kaupungin tytäryhtiöiden strategista suunnittelua ohjaa kaupunginvaltuuston hyväksymä talousarvio ja -suunnitelma. Vantaalla vuodelle 2014 asetettiin erillinen sitova tavoite vain yhdelle kaupungin tytäryhtiöistä, Vantti Oy:lle. Mittariksi on asetettu taloudellinen tavoite eli yhtiön tuottavuuskehitys tulee olla vähintään 4 %. Mittari on suoraan määriteltynä ja helposti arvioitavissa tarkastuslautakunnalle. Vantaan kaupungin talousarviosta jo seuraavalle vuodelle eli taloussuunnitelmakaudelle 2015–2018 huomaa vaikutuksia yhtiöittämisvelvollisuuden lisäyksestä lakiin sekä uuden kuntalain (410/2015) valmistelusta ja konserniajattelusta. Taloussuunnitelmakaudelle 2015–2018 Vantaan kaupunki on asettanut jopa 25 tavoitetta kymmenelle merkittävälle tytäryhteisölle.¹⁹⁷ Tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden kasvu kuvastaa sitä, että omistajaohjausta on pyritty entisestään vahvistamaan Vantaalla tulevaisuudessa.

Vantaa on asettanut vuodelle 2015 esimerkiksi Vantaan Energia -konsernille, josta sillä on enemmistöomistusosuus 60 %, kolme taloudellista tavoitetta¹⁹⁸. Tavoitteiden asettaminen on kuitenkin vain ohjeellista, kuten Vantaa on todennut, koska sitovia tavoitteita ei voida esittää vain yhden omistajan taholta. Loppukädessä tavoitteista päättää kuntayhtiön hallitus. Vantaan Energia -konserni on muutenkin erilainen kuntayhtiö verrattuna muihin Vantaan tytäryhtiöihin nähden.

¹⁹⁵ Vantaan kaupungin konsernistrategia, s. 21–28 & 43.

¹⁹⁶ Suomen Kuntaliitto 2011, s.127.

¹⁹⁷ Vantaan kaupungin arviointikertomus 2014, s.46.

¹⁹⁸ Liikevoitto tulee olla vähintään 34 M€, sijoitetun pääoman tuotto prosentti tulee olla vähintään 7 % ja uudet investoinnit vähintään 42 M€ vuonna 2015. Vantaan kaupunki, talousarvio 2015, s.220.

Vantaan kaupunki on päättänyt, ettei enemmistöomistajana sen uusi konserni-strategia koske kuntayhtiön toimintaa. Vantaan Energia Oy toimii liiketaloudellisen kannattavuuden lähtökohdista yhtiöön valitun hallituksen toimesta.¹⁹⁹

Vantaan kaupungin asettamat sitovat tavoitteet vuodelle 2015 merkittävillä tytäryhtiöille on selkeästi asetettu mitattavaan muotoon, esimerkiksi VKT Kiinteistöt Oy:n toiminta tulee olla voitollista. Tällöin mittarina toimii positiivinen tulos, joka on helposti arvioitavissa. Myös haastateltava henkilö Vantaan kaupungista toteaa, että 25 asetettua tavoitetta vuodelle 2015 ovat helposti arvioitavissa.

Vantaalla tarkastuslautakunnan arviointeihin tulevat tavoitteet tulevat haastateltavan mukaan vain valtuuston kautta. Vantaalla on kuitenkin aikaisempina vuonna (vielä vuonna 2014) tavoitteita, jotka kaupunginhallituksen yleisjaosto on asettanut ja joitten saavuttamista on raportoitu yleisjaostossa. Nyt yleisjaoston tehtävänä on vain tehdä esityksiä ja antaa toimintaohjeita kuntayhtiöille asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista²⁰⁰. Tavoitteiden asettaminen on Vantaan kaupungissa vakiintunut nyt myös siis vain valtuuston tehtäväksi. Vantaalla koettiin myös, että tavoitteet ovat hyvin saavutettavissa, mittarit ovat selkeitä ja tavoitteilla on vahva yhteys strategiaan.²⁰¹ Tavoitteiden asettamisen prosessin ollessa kunnossa, myös tarkastuslautakunnan työ helpottuu.

TAMPERE

Tampereen kaupunki hyväksyi vuonna 2013 kaupunkistrategiansa, jonka päämääränä on johtaa kaupunkia konsernin kokonaisedun näkökulmasta. Tampereen kaupunki on koonnut yhteen asiakirjaan kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjauksen asiakirjat kuten kaupungin johtosäännön, konserniohje ja hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevat linjaukset. Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjauksen asiakirjassa on myös Vantaan tavoin selkeästi määritelty eri osapuolien roolit ja tehtävät.²⁰²

¹⁹⁹ Päätös HEL 2014–011632

²⁰⁰ Vantaan kaupunginhallituksen ja kaupunginjohtajan toimialan johtosääntö (15.6.2015). http://www.vantaa.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/vantaa/embeds/vantaawwwstructure/106090_Kaupunginhallituksen_jakaupunginjohtajan_toimialan_js_072015.pdf.

²⁰¹ Suurten kaupunkien sitovat vuositavoitteet -kysely 2011, s.2-6.

²⁰² Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus 2010, s. 5-8.

Tampereen kaupunki on määritellyt, että sen omistajapolitiikan on perustuttava tosiasiallisiin tekijöihin ja kaupunkilaisen eli veronmaksajan etuun. Tytäryhtiöitä tarkastellaan kriittisesti ja arvioidaan niiden asemaa osana kaupunkikonsernia. Muuttuva toimintaympäristö on pakottanut Tampereen kaupungin kiinnittämään aktiivisesti huomiota tytäryhtiöihin ja aktiiviseen konsernikokonaisuuden kehittämiseen. Tampereen kaupungin omistajapolitiikan tarkoituksena onkin liittää kuntayhtiöt osaksi kaupungin strategista johtamista.²⁰³ Tampereen kaupunki on määritellyt itsensä aktiiviseksi ja selkeäksi omistajaksi ja myös kuntayhtiöille vuonna 2014 asetetut tavoitteet toteuttavat tätä omistajapolitiikan tarkoitusta.

Valtuuston roolina on myös Tampereen kaupungissa päättää tytäryhteisöjen ohjauksesta ja valvonnasta koskevista periaatteista. Talousarviossa vuodelle 2015 on todettu, että asetetut tavoitteet eivät ole sitovia, vaan ne ohjaavat kunnan edustajia tytäryhtiöiden toimielimissä. Tavoitteenasettelu on luonteeltaan välillistä eli pääomistajan tahdon esiintuomista. Tampereen kaupungin tarkoituksena on vuoden 2015 aikana laatia omistuksellinen strategia, joka perustuu kuntayhtiökohtaisiin selvityksiin omistuksista. Omistuksellisen strategian avulla pystytään paremmin asettamaan yhtiökohtaisia tavoitteita kunnan tytäryhtiöille sekä sitouttamaan yhtiöt paremmin kunnan strategiaan. Omistuksella tulee olla toiminnalliset tai liiketaloudelliset perusteet.²⁰⁴

Tampereen kaupungissa tytäryhteisöille asetettiin vuodelle 2014 yhteensä 74 tavoitetta 27 tytäryhteisölle. Määrä on huomattavasti enemmän kuin Vantaalla. Tampereella tavoitteiden asettaminen tytäryhtiöille on terävöitynyt ja tavoitteet sekä mittarit ovat selkeytyneet, tämän vuoksi tytäryhtiöille on ollut helpompi asettaa useampi tavoite ja mittari. Tampereen kaupunki on halunnut myös vahvistaa omistajaohjauksen asemaa tavoitteiden asetannassa ja on korostanut kaupungin yhteistyötä yhtiön toiminnassa esimerkiksi tytäryhteisölle tavoitteeksi on asetettu strategian laadinta yhteistyössä kaupungin kanssa. Suurin osa tavoitteista on hyvinkin tarkkoja, esimerkiksi tuloksen tulee olla positiivinen ilman, että kaupungin maksuosuus kasvaa. Tavoitteita on asetettu 1-5 per yhteisö ja kaikki tavoitteet on

²⁰³ Tampereen kaupungin tytäryhteisöjen konserniohjaus 2010, s.9-14.

²⁰⁴ Tampereen kaupungin talousarvio 2015, s. 167–177.

kuvattu toiminnallisiksi tavoitteiksi.²⁰⁵ Tampereen kaupungissa haastateltavan mukaan tavoitteet asetetaan vain merkittävälle tytäryhteisöille. Osakkuus- ja omistusyhteisöille kaupunki ei aseta tavoitteita.

Tampere on asettanut vuodelle 2015 kunnan 26 tytäryhteisölle yhteensä 65 tavoitetta²⁰⁶. Tavoitteita on asetettu 9 kappaletta vähemmän kuin vuodelle 2014, mutta tavoitteita on silti Vantaaseen verrattuna kolminkertaisesti. Tampereella on asetettu enemmän yhtiökohtaisia tavoitteita kuin Vantaalla vuodelle 2015.

TURKU

Turun kaupunginvaltuusto hyväksyi uuden 25.3.2013 uuden strategiahierarkian, jota kaupunki noudattaa. Se muodostuu kaupunkistrategiasta sekä strategisista ohjelmista. Turku on määritellyt itsensä aktiivisena ja selkeänä omistajana, joka ohjaa konserniyhteisöjä niiden toiminnan luonteen edellyttämällä tavalla.²⁰⁷ Turun kaupunki on todennut talousarviossaan 2015 suurten kuntien siirtyvän enemmän ja enemmän konsernitason analysointiin ja johtamiseen muun muassa myös uuden kuntalain 410/2015 konserninäkökulman myötä. Kaupunki on myös todennut, että sen pitää terävöittää ja tehostaa konserniohjaustaan emon rahoittaesseen laajasti tytäryhtiöidensä toimintaa, jotta ne pystyvät suoriutumaan taloudellisista vastuistaan kaikissa olosuhteissa. Turku on tarkasti kuvannut talousarviossaan tytäryhtiöiden pääasialliset tarkoitukset, toimintaympäristön muutostekijät ja toiminnan kehittämisen toimenpiteet ja tavoitteet sekä kaupunginvaltuustoon nähden sitovat tavoitteet. Jokaiselle tavoitteelle on annettu tarkat mittarit tai indikaattorit.²⁰⁸

Turun kaupungissa tytäryhtiöiden toiminnan ja talouden säännöllinen seuranta on sidoksissa kaupungin talousarvioprosessiin ja sen tuloskortteihin. Tytäryhtiöille asetettavat tuloskortin tavoitteet ja mittarit määritellään kaupungin ja yhtiön kanssa yhteistyössä. Turun kaupungin konserniohjeilla (26.11.2012 § 88) pyri-

²⁰⁵ Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s.27–31.

²⁰⁶ Tampereen kaupungin talousarvio 2015, s. 167–177.

²⁰⁷ Strategiset ohjelmat, s.3 & 31–32.

²⁰⁸ Turun kaupungin toimintasuunnitelma 2014, s. 5-6 & 73–104.

tään tytäryhteisöjen ohjauksen yhtenäistämiseen, toiminnan läpinäkyvyyden lisäämiseen, tiedon laadun parantamiseen, tiedonkulun tehostamiseen sekä yhteisiin tavoitteisiin sitouttamiseen. Konsernijaoston tehtävänä onkin valvoa ja ohjata, että tytäryhtiöt noudattavat niille asetettuja tavoitteita sekä yhtiöiden päämäärät ovat linjassa kaupungin päämäärien kanssa.²⁰⁹

Turun kaupungissa haastateltavan mukaan osa tytäryhteisöistä ovat ns. strategisia yhteisöjä, riippumatta kaupungin omistusosuudesta (voivat olla myös osakkuusyhteisöjä). Myös strategiset yhteisöt ovat talousarviokirjassa ja kaupunginhallituksen konsernijaosto seuraa tavoitteiden ja tunnuslukujen toteutumista. Haastateltava näki sitovat tavoitteet ja sitovuuden vähän teennäiseksi ongelmaksi, sillä käytännössä yhtiöt varmasti yrittävät täyttää valtuuston asettamat tavoitteet, vaikkei valtuusto voi asettaa tytäryhtiöille sitovia tavoitteita. Esimerkiksi yksi osakkuusyhteisön osakas ei voi asettaa yhtiölle sitovia tavoitteita, viimekädessä yhtiöitten johdon tulee ensisijaisesti huolehtia yhtiön edusta ja mm. osakkaiden tasavertaisesta kohtelusta. Haastateltava näkee, että kaupunkiomistaja voi tehdä ehkä yhtiökokouksessa yhtiötä sitovia päätöksiä, ei talousarviokirjassa.

Turun kaupunki on määritellyt jokaiselle merkittävälle tytäryhteisölle talousarviossaan vuodelta 2014 yhtiön pääasiallisen tarkoituksen sekä toiminnan kehittämisen toimenpiteet ja tavoitteet. Jokaiselle tavoitteelle on asetettu selkeä mittari sekä seurantataulukko vuosilta 2012 ja 2013, ennusteet vuodelle 2014 sekä taloussuunnitelmakaudelle 2015–2016. Konserniyhtiön kaupunginvaltuustoon nähdessä sitovia tavoitteita on asetettu yhteensä jopa 84 kappaletta. Osaan tavoitteista on vielä erikseen kirjattu mittarin lisäksi erilliset toimenpiteet tavoitteen saavuttamiseksi. Jokaiselle kuntayhteisölle on asetettu myös konsernijaoston seuraamia tavoitteita ja tunnuslukuja noin 12–16 kappaletta muun muassa toiminnallisia tavoitteita, toiminnan laajuuteen ja tulokseen liittyviä tunnuslukuja, pääoman tuottoon ja tuloutukseen sekä vakavaraisuuteen liittyviä tunnuslukuja.²¹⁰ Vuodelle 2015 on asetettu pelkästään kaupunginvaltuuston asettamia tavoitteita.

²⁰⁹ Turun kaupungin talousarvio 2014, s. 9.

²¹⁰ Turun kaupungin talousarvio 2014, s. 80–143.

OULU

Oulun kaupungissa kaupunginhallitus vastaa kaupunkikonsernin ohjauksesta, konsernivalvonnasta ja tytäryhteisöjen omistajaohjauksesta. Valtuuston tehtävänä on päättää toiminnan ja talouden keskeiset tavoitteet. Oulun kaupunki on hyväksynyt 19.8.2013 kaupunkistrategiansa "Oulu 2020", johon koko kaupunkikonsernin toiminta perustuu. Oulun kaupungin omistajapolitiikan tavoitteena on turvata kaupungin pitkäjänteinen toiminta ja omistajapoliittisten linjausten lähtökohtana on kaupunkistrategia. Yksi kaupunkistrategian tavoitteista on asettaa omistuksilleen selkeät sekä mitattavat tavoitteet ja myös valvoa niiden toteutumista.²¹¹ Tarkastuslautakunta totesi vuoden 2014 arviointikertomuksessaan, ettei uuden kaupunkistrategian tavoitteiden toteutumista voitu arvioida kattavasti, sillä toteuttaminen aloitettiin vasta vuonna 2014. Jopa runsas kolmasosa indikaattoreista osoitti, että kehitys olisi mennyt eri suuntaan kuin kaupunkistrategian tavoitteena on ollut.²¹²

Tarkastuslautakunta on todennut vuoden 2014 arviointikertomuksessaan, että kaupunki on kuitenkin kehittänyt menettelytapojaan sekä reagoinut muuttuneeseen toimintaympäristöön hyvin. Kaupunki on päättänyt konserniohjeista, omistajaohjauksen periaatteista sekä perustanut kaupunginhallituksen konsernijaoston konsernivalvonnan lisääntyneeseen tarpeeseen. Tarkastuslautakunta toteaa myös, että konsernijaostossa on syytä olla yhtiölainsäädännön ja yhtiöitettyjen toimialojen osaamista, jotta osataan reagoida tarpeeksi kaupunkikonsernin muuttuviin tarpeisiin.²¹³ Konsernijaosto on aloittanut Oulun kaupungissa toimintansa 1.3.2015 alkaen haastateltavan mukaan. Tehtävänä on valvoa tytäryhteisöjen toimintaa ja evästää kaupungin edustajia yhtiössä.

Oulun kaupungin talousarviossa 2014 8 kuntayhtiöille vahvistettiin toiminnallisia sekä taloudellisia tavoitteita. Taloudellisia tavoitteita on asetettu 6-9 kappaletta per yhtiö muun muassa liikevaihto, tase, henkilöstö, investoinnit, tulos ja omavaraisuusaste. Tavoitteille on annettu selkeät mittarit. Toiminnallisia tavoitteita on

²¹¹ Omistajapoliittinen ohjelma 2013–2016, s.2-3. Oulun kaupungin konserniohje 2013, s.3-4.

²¹² Oulun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 13.

²¹³ Oulun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 59.

lisäksi asetettu 2-7 kappaletta per tytäryhtiö. Osa toiminnallisista tavoitteista jää strategiseksi tavoitteen asetannaksi, sillä niille ei ole määritelty minkäänlaista lähtötasoa, tavoitetasoa tai indikaattoria, jolla tavoitteen saavuttaminen voitaisiin todeta. Esimerkiksi Monetra Oy:lle tavoitteeksi on asetettu, että asiakastyytyväisyyden ja henkilöstötyytyväisyyden tulee olla hyvällä tasolla.²¹⁴ Oulun kaupungissa 40 % omistetuille yhtiöille ei ole tähän mennessä asetettu tavoitteita talousarviossa ja 100 % omistetuistakin vain osalle. Haastateltavan mukaan esimerkiksi pienille kaupungin täysin omistamille kiinteistöyhtiöille tavoitteita ei asetettu lainkaan.

Oulun kaupungin tytäryhtiöiden ja muiden -yhteisöjen tilanteesta laaditaan vuodesta 2015 alkaen vuosittain erillinen raportti, missä keskeiseksi omistajaohjaukselliseksi näkökulmaksi on taloudellisten asioiden lisäksi määritelty yhteiskuntavastuun toteutuminen. Talousarviossa 2015 näkyy myös selkeästi Oulun kaupunkistrategia, johon myös tytäryhtiöt on sitoutettu omistajapoliittisella ohjelmalla. Talousarviossa vuonna 2015 tytäryhtiöille on asetettu yhteensä 42 toiminnallista tavoitetta, joista noin puoleen on määritelty selkeä mittari, kuten esimerkiksi asiakastyytyväisyyteen arvosanan 9-10 antaneiden osuus tulee olla 70 %. Toisaalta on asetettu myös tavoitteita, joilla ei ole selkeää mittaria, kuten esimerkiksi toiminnan volyymin sopeuttaminen koulutuskysynnän vaihteluihin. 11 tytäryhtiölle on asetettu yhteensä 83 taloudellista tavoitetta, joille on asetettu selkeät mittarit. Osa tavoitteista on hyvin yleisiä, esimerkiksi yhtiön talouden tulee olla tasapainossa tai toiminnan kannattavaa.²¹⁵ Myös Oulun kaupungin haastateltavan mukaan taloustavoitteet ovat helposti arvioitavissa. Toiminnallisista tavoitteista osa on määritelty esimerkiksi prosenttilukuina tai hakijamäärinä kouluun, ja niitä onkin helppo arvioida. Haasteita tuottavat osa tavoitteista, jotka on määritelty tyyliin "majoituskapasiteetin kehittäminen", jolloin arviointi on vaikeampaa.

Suurin ero tutkimuksen kohdekaupunkien välillä on siinä, että Tampereella, Turussa ja Oulussa on usealle eri kuntayhtiölle asetettu yli 50 tavoitetta kun taas Vantaalla vain yksi tavoite yhdelle kuntayhtiölle. Tavoitteiden vertailusta voidaan

²¹⁴ Oulun kaupungin talousarvio 2014 ja taloussuunnitelma 2015–2016, s. 165–168.

²¹⁵ Oulun kaupungin talousarvio 2014 ja taloussuunnitelma 2015–2016, s. 7, 11 & 163–167.

huomata, että Oulussa on eniten asetettu tavoitteita, joille ei ole määritelty mittareita. Turussa on määritelty neljästä kohdekaupungista tarkimmat ja selkeimmät mittarit sekä erilliset toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi. Kohdekaupungeissa vuodelle 2015 asetetut tavoitteet eivät eroa niin paljon kuin vuodelle 2014 asetetut tavoitteet. Tästä voidaan tehdä päätelmä, että uusi kuntalaki mahdollistaa enemmän kuntayhtiöille asetettavat tavoitteet ja tämän tutkimuksen kohdekaupungit ovat reagoineet muuttuvaan toimintaympäristöön. Turussa ja Tampereella on vähennetty kuntayhtiöille asetettuja tavoitteita vuodelle 2015. Taustalla vaikuttaa varmasti se, että seuratut taloudelliset tunnusluvut tulevat uuden kuntalain myötä konsernitilinpäätökseen, joten näin taloudellisia tunnuslukuja ei tarvitse erikseen seurata kuntayhtiöittäin.

4.3. Valtuuston asettamien tavoitteiden arviointi kuntayhtiöissä

4.3.1. Tarkastuslautakunnan rooli

Vantaan kaupungin tarkastuslautakunnan työ perustuu arviointisuunnitelmaan, joka on lisätty nyt myös uuteen kuntalakiin 410/2015. Tarkastuslautakunnalla on käytössään erilaisia menetelmiä arviointien keräämisessä, muun muassa tietoa voidaan kerätä asiakirjojen avulla, kuulemalla vastuuhenkilöitä sekä erilaisilla tutustumiskäynneillä. Valiokuntamallina toimivan tarkastuslautakunnan vahvuudeksi on huomattu se, että se pystyy jo suunnitteluvaiheessa käymään keskustelua valtuuston ja eri ryhmiensä kanssa arvioinnista.²¹⁶ Toisaalta haasteena voidaan nähdä puolueettomuus ja riippumattomuus. Tarkastusjärjestelmät poikkeavat suuresti eri kunnissa ja yhtenäistä toimivaa järjestelmää on kenties mahdollista muodostaa. Kunnille on syytä sallia vapaus valita omiin lähtökohtiin sopivat toimintamuodot.²¹⁷

²¹⁶ Vantaan kaupungin arviointikertomus 2014, s.83–84.

²¹⁷ Ruostetsaari & Holttinen 2004, s. 70.

Vantaan kaupungissa tarkastuslautakunnan roolin nähdään liittyvän demokraattiseen järjestelmään, jossa tarkastuslautakunta nähdään politiikan ohjauksen asiantuntijaelimenä ja kansalaisten edustajana. Ulkoisen tarkastuksen tehtävänä on valvoa kansalaisten näkökulmasta palveluiden tuottamisen tuloksellisuutta eli miten palvelut tuotetaan ja miten saadaan vastinetta maksetuille verorahoille. Vantaalla tarkastuslautakunnan arviointirooli nähdään selkeästi kuntalaisnäkökulmasta, kun taas tilintarkastajan rooli on enemmän laillisuustarkastukseen painottuva.²¹⁸ Kuten aikaisemmin käsiteltiin, tytäryhteisöt ovat vaikkakin itsenäisinä oikeustoimijoina kunnan välineitä hoitaa tehtäviään. Tarkastuslautakunnan rooli on tärkeä, sillä arvioinnilla ja tarkastuksella voidaan edistää konsernijohtamiselle asetettujen tavoitteiden toteutumista. Erilaiset vierailut tytäryhteisöissä ja kuntayhtiöiden avoimuus lisäävät kuntalaisten luottamusta kunnan toimintaan.

Tarkastuslautakunta voi myös itse määritellä millaisen roolin se ottaa itselleen demokratian edistäjänä. Haasteena voidaan nähdä se, että tulisiko tarkastuslautakunnan valvoa kunnan toimintaa, hallintoa ja taloutta vai osallistua näiden kehittämiseen. Jos tarkastuslautakunnat tietoisesti eivät puutu operationaaliseen johtamiseen arvioinnin objektiivisuuden vuoksi, eikä tee huomioita arviointikertomuksessaan, voidaan arviointi nähdä enemmän talouden ohjauksen välineenä kuin kokonaisvaltaisena johtamisen tukifunktiona ja palautemekanismina.²¹⁹ Vantaalla tarkastuslautakunnan arviointityön nähdään korostavan myös valtuuston asemaa strategisena johtajana ja poliittisten tavoitteiden asettajana.²²⁰

Tampereen kaupungissa tarkastuslautakunta on ottanut aktiivisen roolin johtamisen palautteenantajana. Tarkastuslautakunnan turhautumisesta arviointikertomusten huomautusten huonoon reagointiin uutisoitiin 2013. Tarkastuslautakunta kritisoi huonoa johtajuutta ja konsulttipalveluiden harkitsematonta käyttöä.²²¹ Tarkastuslautakunta toi esiin arviointikertomuksessaan vuodelta 2013, että tytäryhtiöille asetetuista 62 tavoitteesta toteutui kokonaan vain 44. Tavoitteiden pie-

²¹⁸ Vantaan kaupungin arviointikertomus 2014, s.81.

²¹⁹ Laihanen 2009, s. 14 & 134.

²²⁰ Vantaan kaupungin arviointikertomus 2014, s.84.

²²¹ http://yle.fi/uutiset/tarkastuslautakunta_tuskastuu_kun_huomautukset_eivat_pure/6661452

nempi määrä, tarkempi määrittely ja kohdistaminen yksiköille parantaisivat kaupunginvaltuuston määrittämän strategian toteutumisen seuranta ja ovat samalla myös vahvemmin välineenä kaupungin johtamisessa.²²² Vuoden 2014 arviointikertomuksissa tehtiin havaintoihin tarkastuslautakunta sai 5.10.2015 kaupunginhallitukselta vastauksen. Tarkastuslautakunta totesi, että tavoitteiden muotoilu tuottaa edelleen haasteita, sekä esitti kysymyksen omistajaohjauksen keinojen riittävydestä tytäryhteisöjen tavoitteiden saavuttamiseksi. Vastauksessa todetaan, että kaupungissa käydään omistajaohjauskeskustelut sekä tavoitekeskustelut merkittävien tytäryhteisöjen kanssa vuosittain. Muun muassa keskeiset syyt tavoitteiden saavuttamattomuudesta käydään läpi omistajaohjauskeskusteluissa ja välitön vaikutuskeino on yhtiön hallituksen kokoonpanoon vaikuttaminen. Kaupunginhallitus näkeekin tärkeimpänä vaikutuskeinona osaavan hallituksen nimitäminen jo aikaisessa vaiheessa tytäryhtiöihin.²²³

Turun kaupungin arviointi- ja tarkastustoiminnan tavoitteena on varmistaa kaupunkikonsernin tarkoituksenmukaisuus ja tuloksellisuus sekä samalla kuntalaisten etujen toteutuminen. Turussa tarkastuslautakunnan rooli nähdään valtuuston strategisen johtamisen apuelimenä, tarkastuslautakunnan tehtävänä on tuottaa kaupungin ja sen strategisen johtamisen ja toiminnan kehittämisen tueksi luotettavaa ja olennaista arviointitietoa.²²⁴ Tarkastuslautakunnan toimintaan vaikuttaa olennaisesti kuntakonsernin toiminnan ja palvelutuotannon organisointi, järjestäminen ja johtaminen²²⁵. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida valtuuston asettamia tavoitteita kuntayhtiöissä ja juuri tähän tehtävään vaikuttavat kuntayhtiöiden toimintaympäristön muutokset, sillä tavoitteita tulee arvioida yhtiökohteisesti yhtiön toiminnan mukaisesti. Haastateltavan mukaan tarkastuslautakunta voi arvioida tavoitteiden ohessa myös yleisimmin konserniohjauksen ja -valvonnan toteutumiseen liittyviä näkökulmia. Näin arvioitavat asiat voivat olla muitakin kuin pelkästään valtuuston talousarviossa määrittämiä tavoitteita kuntayhtiöille.

²²² Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2013, s. 3-9.

²²³ Tampere 2015, s. 8-9.

²²⁴ Turun kaupungin toimintasuunnitelma 2014, s. 28.

²²⁵ Turun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 94.

Turun kaupungin haastateltava toteaa uuden kuntalain vaikutuksista tarkastuslautakunnan asemaan, että aseman muutokseen vaikuttaa tarkastuslautakunta itse omalla työllään lainsäädännön ohella. Hänen mielestään "laadukkaalla ja ammattitaitoisella työllä on aina tilausta". Vaikka tarkastussuunnitelmia ja -raportteja on tehty tähänkin asti, on tärkeää hänen mielestään ottaa huomioon niiden jatkuva kehittäminen ottaen huomioon muutokset niin organisaatiossa, tehtävissä kuin myös toimintaympäristössä.

Oulun kaupunki näkee, että uusi kuntalain kokonaisuudistus merkitsee toteutuksessaan tarkastuslautakunnan aseman vahvistamista sekä tehtävien laajentamista. Uusi sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden valvontatehtävä lisää myös varmasti tarkastuslautakunnan tehtäviä. Tarkastuslautakunnan riskitekijöiksi on nostettu toiminnan suuntaamiseen ja resurssien käyttöön liittyvä strateginen riski sekä toiminnan kehittämiseen, henkilöstövoimavaroihin ja ICT-toimintojen häiriöttömyyteen liittyvät operatiiviset riskit. Jatkuvasti muuttuva toimintaympäristö vaatii jatkuvaa seurantaa sekä arviointityön suunnitelmallisuutta. Uusi kuntalaki tuo tarkastuslautakunnalle lisää tehtäviä sekä kunnassa että kuntayhtiöissä.²²⁶ Oulun kaupungissa havaitut riskit liittyvät jokaisen kunnan tarkastuslautakunnan toimintaan ja näihin tulee kiinnittää huomiota.

Oulun kaupungin tarkastuslautakuntaan teetettiin vuonna 2014 myös arviointityön laatuauditointi, joka osoitti, että muutosta parempaan oli tapahtunut arvioinnin kattavuudessa ja olennaisuudessa sekä arviointikertomuksen ja muistioiden analyttisyydessä ja arvioivassa otteessa. Tarkastuslautakunnan välitilinpäätöksen raportointiin kaivattiin kuitenkin vielä parannusta.²²⁷

Vantaan kaupungin haastateltavan mukaan Vantaalla arviointilautakunnan arviointitehtävä on nähty minimissään suppeana, mutta pääosin kuitenkin tuloksellisuusarviointina. Vantaalla tuloksellisuusarviointi on mahdollistettu nyt jo myös tarkastussääntöön kirjoitettuna. Pääsääntöisesti kaikki haastateltavat näkivät kuntalain mukaisen arviointitehtävän laajempaan tuloksellisuusarviointina. Tu-

²²⁶ Oulun kaupungin talousarvio 2015, s. 50–51.

²²⁷ Oulun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 9.

russa ja Tampereella ei kuitenkaan vielä johto- tai tarkastussäännössä lue "tuloksellisuus"-sanaa ja haastateltavien mukaan säännöt olisikin päivitettävä. Myöskään Oulun konserniohjeessa eikä johtosäännössä ole mainintaa tuloksellisuusarvioinnista.

Hallituksen esityksessä todettiin, että tarkastuslautakunnan tehtävä on asetettujen tavoitteiden arvioimisen lisäksi arvioida "harkitsemassaan laajuudessa kuntastrategiassa asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä sitä toteuttavatko talousarviossa asetetut tavoitteet kuntastrategiaa"²²⁸. Oulun kaupungin haastateltavan mukaan heidän tulisi jatkossa panostaa tähän enemmän osana uuden kuntalain mukaista toiminnan arviointia. Tampereen kaupungin haastateltavan mukaan arviointitehtävä tulee täsmentymään tämän osalta niin, että lähtökohtaisesti tarkastellaan kaupungin strategiaa ja sitä toteuttaako tytäryhtiö strategian tavoitteita. Lisäksi tulee tarkastella omistajaohjauksen määrittelemiä tytäryhtiön tehtäviä ja toiminnan lähtökohtia. Kuntayhtiön arvioinnin kriteereiksi nousevat siis omistajaohjauksen määritelmät tytäryhtiön toiminnalle ja strategiset tavoitteet.

4.3.2. Tavoitteiden arviointi arviointikertomuksessa

Kuten aikaisemmin todettiin kuntalaissa (410/2015) ei ole asetettu määrämuotoa tarkastuslautakunnan tuottamalle arviointikertomukselle. Vapaamuotoisuudella on korostettu kuntien erilaisuutta ja tavoitteiden asettamisen ja saavuttamisen yksilöllisyyttä. Suomen Kuntaliitto on kuitenkin antanut arviointisuosituksessaan suosituksen arviointikertomuksen sisällöstä.²²⁹

1. *Tarkastuslautakunta ja tarkastustoiminta (puheenjohtajan katsaus)*
2. *Edellisten vuosien arviointikertomuksen johdosta tehtyjen toimenpiteiden arviointi*
3. *Valtuuston asettamat tavoitteet ja niiden toteutumisen arviointi (strategiset, toiminnalliset, taloudelliset ja investointien tavoitteet)*
4. *Kuntakonsernille asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi*
5. *Talouden tasapainottamisen arviointi*

²²⁸ HE 268/2014, s.223.

²²⁹ Ainasvuori et al. 2014, s.17.

6. *Yhteenveto*
7. *Tarkastuslautakunnan esitys valtuustolle*
8. *Allekirjoitukset*

Vantaan kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus vuodelta 2014 ei noudata täysin kuntaliiton suosituksen järjestystä, mutta arviointikertomuksesta kuitenkin löytyvät edellä listatut asiat. Myös Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomuksesta vuodelta 2014 löytyvät edellä listatut asiat, ja lautakunta on esittänyt sisällön suurin piirtein suosituksen mukaisesti. Myös Oulun ja Turun kaupungin tarkastuslautakuntien arviointikertomukset eroavat toisistaan. Kaikista kuitenkin löytyvät suosituksen mukainen sisältö. Pieni katsaus osoittaa sen, että arviointikertomuksen sisältö vaihtelee kunnittain ja sille ei pitäisikään asettaa laissa määrämuotoa vaan jokaisessa kunnassa voidaan tuottaa omaan tarpeeseen tehty arviointikertomus.

Kaikki haastateltavat toteavat, ettei yksityiskohtaista säätelyä tarvitse lakitasolla arviointikertomuksen sisällöstä. Tarvittaessa sisällöstä voisi antaa Turun kaupungin haastateltavan mukaan suosituksia tai parhaina/hyvinä pidettyjä käytäntöjä. Kuntakenttä koetaan hyvin moninaiseksi ja arviointikertomusten sisältöä on siksi turha yhtenäistää. Turun kaupungin haastateltavan mukaan "arvioinnin tehtävänä on osaltaan tuottaa tietoa asioiden tilasta, kehityksestä ja kehittämistarpeista päätöksentekijöille ja silloin, kun arvioinnit osaltaan edistävät toiminnan kehittymistä, on sen tehtävä täyttynyt". Tampereen haastateltavan mukaan kunnilla on itsemääräämisoikeus ja jo tämän nojalla kunnilla pitää olla oikeus tehdä omaan kaupunkiin sopiva arviointikertomus.

Haastatteluissa kysyttiin, että miten laajasti tarkastuslautakunnan arvioinnit kattavat koko kuntakonsernia. Oulun kaupungin haastateltava vastasi, että vain merkittävämpiä yksittäisiä organisaatioita tai liiketoimintakokonaisuuksia on arvioitu eli yhtä laajasti ei ole arvioitu kaikkia kuntayhtiöitä. Myös Tampereen kaupungin haastateltava totesi, että tytäryhtiöiden arviointi on aina kunnan omaa toimintaa suppeampaa. Arvioinnin pääkohteena on kaupungin oma toiminta ja sitten vasta tarkemmassa käsittelyssä on vuosittain vaihtuvat kaksi liikelaitosta ja ehkä kaksi

tai kolme tytäryhteisöä. Myös Vantaalla arviointi kohdistuu haastateltavan mukaan niihin yhtiöihin, joihin tavoitteita on asetettu. Kuitenkin konsernistrategian tavoitteiden arviointi kohdistuu koko konserniin. Turussa haastateltavan mukaan arvioitavat asiat, kohteet ja painopisteet valitaan nelivuotiskausittain ja tarkennetaan vuosittain. Arvioinnissa painotetaan tietyinä ajankohtana olennaisimpina pidettäviä ajankohtaisia asioita. Jokaisessa kaupungissa on tarkastuslautakunnan arviointikertomukseen avattu yhden tai kahden tytäryhtiön arviointia tarkemmin. Arviointikertomukset noudattelevat melkein samaa kaavaa tutkimuskohteen kaupungeissa.

Tampereen kaupungin haastateltava kertoi, että lähes kaikki vuodelle 2014 asetetut tavoitteet olivat helposti arvioitavissa. Tavoitteista toteutui 53, 11 ei toteutunut ja 10 tavoitetta ei voitu arvioida ollenkaan. Tampereen kaupungin tarkastuslautakunta on nähnyt yhtenä haasteena tavoitteiden muotoilun. Osa tavoitteista ei tarkastuslautakunnan mukaan ei kerro tarpeeksi lukijalle tavoitteen oikeasta tarkoituksesta tai siitä mitä yhtiöltä vaaditaan. Tarkastuslautakunnan mielestä tavoitteille tulisi asettaa päämäärät, joita kohti yhtiön tulisi tavoitella tai saavuttaa. Nyt tarkastuslautakunnan mielestä tavoitteiden asettaminen on terävöitynyt, ne ovat yksiselitteisempiä sekä niiden määrä on lisääntynyt. Tarkastuslautakunta kokee, että tavoitteista huomaa omistajaohjauksen tiukentuneen otteen kuntayhtiöihin.²³⁰ Haasteena voidaan yleisesti nähdä kuntayhtiöiden sitouttaminen kunnan toimintaan ja valtuuston asettamien tavoitteiden noudattamiseen. Tampereen kaupungin tarkastuslautakunta toteaa arviointikertomuksessaan, että kaupungin toimintaympäristön monimuotoistuksessa kaiken aikaa, tulee kiinnittää huomiota rajallisten resurssien maailmassa toimivaan kuntakonsernin ohjausmalliin, jotta kuntayhtiöt saadaan sitoutettua valtuuston asettamiin tavoitteisiin.

Tampereen tarkastuslautakunta on tehnyt paljon huomioita kaupungin toimintamallin arvioinnista sekä omistajaohjauksesta. Tarkastuslautakunta tuo esille arviointikertomuksessaan uuden kuntalain vaikutuksen kaupungin toimintamalliin sekä johtamiseen, sekä edellyttää kaupunkia kiinnittämään huomiota toiminnan ja talouden ohjausmallien toimivuuteen, johdonmukaisuuteen sekä selkeyteen.

²³⁰ Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s.30–31.

Tarkastuslautakunta esitti arviointikertomuksessaan myös toiveen selvityksen saamisesta yhtiökohtaisesta omistuksellisesta strategiasta.²³¹ Vantaan kaupungin tarkastuslautakunta on myös aktiivisesti tehnyt johtopäätöksiä ja esittänyt suosituksia erilaisiin asioihin. Vuodelle 2014 asetettiin vain yksi kuntayhtiötä koskeva tavoite, jonka lautakunta totesi täyttyneeksi. Voidaan huomata, että vaikka Vantaalla ei ole asetettu enempää tavoitteita, on lautakunta kuitenkin ottanut selkeää palautteenantajan roolia tästä huolimatta.

Jokaisessa neljän kaupungin arviointikertomuksessa vuodelta 2014 käsitellään edellisen vuoden eli vuoden 2013 arviointikertomusta ja niissä tehtyjen havaintojen huomioimista. Oulun kaupungissa tarkastuslautakunta moitti arviointikertomuksessa 2013 tehtyjen havaintojen vastausten myöhästymisestä kaupunginhallitusta. Tarkastuslautakunta toteaaakin, että jatkossa arviointikertomus tulee käsitellä siten, että tarkastuslautakunnan kannanotot pystytään ottamaan huomioon talousarvion valmistelussa. Arvioinnin tulisi olla oleellinen osa kunnan johtamisjärjestelmää sekä toiminnan ja palvelujen kehittämisen väline, Oulun kaupungissa ei toteutunut jatkuvan suunnittelun periaate vuonna 2013–2014.²³²

Tampereen kaupungin arviointikertomuksessa tarkastuslautakunta arvioi vuoden 2013 arviointikertomuksen 11 havainnon vaikuttavuutta. Tarkastuslautakunta toteaaakin, että saatujen selvitysten perusteella valtaosa lautakunnan havainnoista on johtanut muutokseen kaupungin toiminnassa. Myös Tampereen Sähkölaitos Oy:stä tehtyyn havaintoon, ettei yhtiö saavuttanut vuodelle 2013 asetettuja tavoitteita, reagoitiin ja voidaan todeta, että kaupunki on ottanut tarkastuslautakunnan johtopäätökset ja havainnot huomioon.²³³

Kaikki haastateltavat kokivat, että jatkossa kuntakonsernia tullaan arvioimaan enemmän kokonaisuudessaan, mutta toisaalta he näkivät, että arvioinnit yksittäisistä yhtiöistä ovat hyvin merkittäviä. Yksittäisiin yhtiöihin voi sisältyä esimerkiksi riskejä, jotka vaikuttavat koko konserniin, kuten Oulun kaupungin haastateltava toi esille. Vantaan kaupungin haastateltava kertoo, että tarkastuslautakunta on

²³¹ Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s.30–31.

²³² Oulun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 80.

²³³ Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 10–11.

arvioinut kuntakonsernia kokonaisuutena ja hän pitää sitä tärkeämpänä kuin yksittäisen yhtiöiden arviointia. Hänen mielestään niiden tarkastusta voidaan ajatella enemmänkin kuin näytteenottona kuntakonsernista. Oulun kaupungin tarkastuslautakunta on arvioinut arviointikertomuksessaan vuodelta 2014 vain yhtä kuntayhtiötä laajemmin ja tiivistetysti todennut sanallisesti muiden kuntayhtiöiden osalta toteutuneet ja toteutumatta jääneet tavoitteet. Tarkastuslautakunta on avannut arviointinsa johtopäätökset sekä toteamat arviointikertomuksessaan²³⁴.

Turun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus eroaa Vantaan arviointikertomuksesta eniten. Vaikka Turussa on talousarviossa määritelty tarkat ja selkeät mittarit sekä erilliset toimenpiteet tavoitteiden saavuttamiseksi, ei kaikkia mittareita kuitenkaan seurata arviointikertomuksessa. Tavoitteiden toteutuminen on sen sijaan ilmaistu Turun kaupungin tilinpäätöksessä vuodelta 2014.²³⁵ Tutkimuksesta ei selviä pienen katsauksen vuoksi, millainen rooli tarkastuslautakunnalla on arvioidessaan tavoitteiden toteutumista sekä tuloksellisuutta. Tarkastuslautakunta ei kuitenkaan tee kommentointia tai huomioita arviointikertomuksessa kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumisesta.

Vantaalla ja Tampereella tarkastuslautakunnat ovat selkeiden neljästä tutkimuksen kohdekaupungeista esittäneet tavoitteiden toteutumisen tulokset strategisten päämäärien mukaan. Vantaalla kaikkien tavoitteiden toteutumista seurataan taulukossa kaupunginhallituksen raportoinnin neljä kategorian mukaan sekä myös tarkastuslautakunta esittää taulukossa oman näkemyksensä tavoitteen toteutumisesta²³⁶. Lopuksi tarkastuslautakunta on vielä kirjoittanut auki johtopäätökset sekä suositukset tavoitteiden raportoinnista toteutumattomien tai eri mieltä toteutumisesta kunnanhallituksen kanssa olevista tavoitteista.²³⁷ Tampereella on myös arvioitu tytäryhtiöiden sitovien tavoitteiden toteutuminen taulukon avulla

²³⁴ Oulun kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s. 28.

²³⁵ Turun kaupungin tilinpäätös 2014, s. 102–148.

²³⁶ Kaupunginhallitus raportoi tavoitteiden toteutumista neljän kategorian mukaan: täysin toteutunut, melko hyvin toteutunut, jossain määrin toteutunut tai ei lainkaan toteutunut. Taulukkoon merkitään, jos tarkastuslautakunta on eri mieltä tai antaa muun huomautuksen tavoitteen toteutumisesta. Syitä tähän voi olla taulukon mukaan raportointi, mittarointi, ei voida arvioida tai muu syy.

²³⁷ Vantaan kaupungin arviointikertomus 2014, s.13–22.

neljässä eri kategoriassa: tavoite on toteutunut, tavoite on toteutunut osittain, tavoite ei ole toteutunut ja toteutumista ei voida arvioida. Lopuksi tarkastuslautakunta myös esittää Vantaan tavoin arviointinsa ja suosituksensa tavoitteiden toteutumisesta.²³⁸

4.4. Raportoinnin ja informaation välittämiset ongelmat

Vantaan kaupungin haastateltavan mielestä haasteena arviointitehtävän toteutumiselle on mittarin tiedon luotettavuus. Tarkastuslautakunnalla ei ole toimivaltaa tarkastaa kuntayhtiöstä saadun tiedon luotettavuutta, vain konsernitulosalueen valvonnan perusteella tai sisäisen tarkastuksen perusteella voidaan varmistua tiedon luotettavuudesta. Arviointi- ja tarkastustoimintojen yhteistyö ja sujuvuus kunnissa varmistaa tiedon luotettavuuden ja ajantasaisen saatavuuden myös kuntayhtiöistä.

Tampereen kaupungin haastateltavan mukaan tarkastuslautakunnan arviointitehtävän kohteena olevat tavoitteet tulevat vain talousarviosta. Hän toteaa kuitenkin, että mikäli yhtiössä on muutoin esimerkiksi julkisuudessa tai kaupungin toimielimissä käsitelty jotain asiaa, voi tarkastuslautakunta kirjoittaa asiasta arviointikertomukseen. Tällöin hänen mukaansa käsitellään kuitenkin aina julkisia tietoja, vaikka ne olisi saatu suoraan tytäryhteisöiltä. Haastateltavan mukaan tarkastuslautakunta on aina saanut tarvitsemansa tiedon arviointia varten, tiedonsaantia ei hänen mukaansa tarvitsisi parantaa eikä heikentääkään.

Vantaan kaupungin haastateltava toteaa, että tiedonsaantioikeuden olisi tullut laajentua samaksi kuin tilintarkastajan. Hän kokee, että tarkastuslautakunta on joutunut sopeuttamaan arvioinnin niihin tietoihin, joita on saatavissa eli samoihin tietoihin kuin kaupunginhallituksen tiedossa. Turun kaupungin haastateltava toteaa, että tarkastuslautakunnalle riittävä tieto on sama mikä on riittävää tietoa kaupunginjohdolle. Käytettävissä oleva tieto on minimissään kunnan viranomai-

²³⁸ Tampereen kaupungin tarkastuslautakunnan arviointikertomus 2014, s.27–31.

sen hallussa oleva aineisto. Hän toteaa, että tarkastuslautakunnalla tulisi olla riittävä tiedonsaantimahdollisuus tehtävänsä hoitamiseen ja pääsääntöisesti yhtiöiden johdot ovatkin suhtautuneet tarkastuslautakuntaan erittäin myönteisesti ja yhteistyöhaluisesti. Turun kaupungin haastateltava toteaa, että uudistettua kuntalakia voitaisiin täydentää ja täsmentää esimerkiksi kuntakohtaisilla konserniohjeeseen otettavilla määräyksillä.

Tällaiset määräykset eivät kuitenkaan olisi sitovia, mutta emo voisi välillisesti edustajilla sitouttaa tytäryhtiöt noudattamaan laajempaa tiedonantovelvollisuutta kuin laissa. Kuitenkin huomioiden OYL:n säännökset. Oulun kaupungin haastateltava näkeekin arvioinnissa juuri haasteena lain mukaisen tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeuden sekä yhtiömaailmaan liittyvän rajoituksen liiketoiminnallisten liikesalaisuuksien käytöstä.

Oulun kaupungissa haastateltava koki, että tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta olisi pitänyt laajentaa samaksi kuin tilintarkastajan, sillä uudessa kunta-laissa konsernin painoarvokin on suurempi kuin aiemmin. Hän kokee kuitenkin, että tytäryhteisöt ovat antaneet riittävästi tietoa yksittäisiä poikkeustapauksia lukuun ottamatta.

4.5. Tarkastuslautakunnan toimivalta kuntayhtiöiden arvioinnissa

Neljän kaupungin haastateltavat olivat kaikki samaa mieltä asiasta, ettei tarkastuslautakunnalla ole toimivaltaa puuttua yksittäisten kuntayhtiöiden liiketaloudelliseen päätöksentekoon eikä toimintaan. Vantaan kaupungin haastateltava toi myös esiin sen, että mikäli tavoitteiden toteutumisen arviointi vaatisi yhtiön prosesseihin pääsyä ja perehtymistä, ei myöskään sitä voida säädökseen vedoten toteuttaa. Vantaalla voidaan kuitenkin puuttua tytäryhteisöjen tarkastuksessa ja arvioinnissa havaittuihin epäkohtiin konsernitulosalueen tilintarkastusraportin ja sisäisen tarkastuksen avulla. Vantaan konsernistrategiaan on määritelty sisä-

selle tarkastukselle oikeus tehdä sisäisiä tarkastuksia kaupungin yhtiöihin. Tarkastuslautakunta saa näistä lähetettävät raportit käsiinsä kaupunginhallituksen kautta. Vuonna 2014 sisäinen tarkastus suoritti tarkastuksia 4 tytäryhtiöön ja 3 yhtiön tarkastuksen perusteella kaupunginjohtaja toimitti poliisille tutkintapyynnön.

Tampereen kaupungin haastateltava toi esiin keinoina puuttua tytäryhteisöjen tarkastuksessa ja arvioinnissa havaittuihin epäkohtiin tytäryhteisöjen hallitusten kouluttamisen, toimitusjohtajien kanssa käytävät vuosittaiset omistajakeskustelut sekä yhtiöiden hyväksyttäväksi annetut corporate governance -ohjeet. Keinot eivät kuitenkaan sisällä tarkastuslautakunnan toimivaltaa.

Turun kaupungin haastateltavan näkemyksen mukaan kuntayhtiöt toimivat omistajan ohjauksessa ja tekemien linjauksien puitteissa. Turussa on määritelty millaisissa tapauksissa tytäryhteisön tulee pyytää konserniohje emoyhtiöltään. Hänen mukaansa arvioinnissa voisi olla kyse muun muassa tällaisen ohjeen pyytämisestä ja ohjeen noudattamisesta eli yhtenä tarkastuslautakunnan arvioinnin näkökulmana voi olla mm. konserniohjeen toimivuus. Haastateltava tarkoittanee konserniohjeessa määriteltyä omistajan eli kunnan ennakkokäsityksen hankkimista tytäryhtiön merkittävistä toimenpiteistä kuten esimerkiksi yhtiöjärjestyksen ja sääntöjen muuttamisesta. Tarkastuslautakunta ei voi kuitenkaan haastateltavan mukaan puuttua muutoin yksittäisiin liiketoimiin ja se ei välttämättä ole tarpeellistakaan tai tarkoituksenmukaistakaan hänen mielestään.

Myös Oulun kaupungin haastateltavan mukaan tarkastuslautakunnalle ei ole toimivaltaa puuttua yksittäisen kuntayhtiön yksittäisen päätöksen arviointiin. Lautakunta voi kuitenkin esittää perusteltuja havaintoja arviointikertomuksessa sekä kaupungilla on mahdollisuus puuttua omistajaohjauksen keinoin arvioinnissa havaittuihin epäkohtiin.

Tarkastuslautakunnan roolina kuntayhtiöiden arvioinnissa on valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointi. Tarkastuslautakunnan toimivallan kuntayhtiöiden arvioinnissa rajaa voimassa oleva kuntalaki ja siinä säädetyt tehtävät.

Tarkastuslautakunnan epävakaintunut rooli on herättänyt keskusteluita toimival-
lan rajoista ja sen lisäämisestä kuntayhtiöihin nähden.

Tarkastuslautakunnan toimivalta kuntayhtiöiden arvioinnissa näkyy valvontaval-
tana vuosittaisten arviointikertomusten muodossa. Valvontavallan avulla tarkas-
tuslautakunta pystyy puuttumaan epäkohtiin ja vaikuttamaan päätöksentekijöihin
asiointilan parantamiseksi.²³⁹ Lautakunnan ensisijainen tehtävä ei ole siis etsiä
pelkästään virheitä, vaan sen tulee pyrkiä toiminnallaan vaikuttamaan kunnan
toiminnan kehittämiseen, omistajaohjaukseen sekä tavoitteiden asettamiseen
kuntayhtiöille. Tarkastuslautakunnan aseman voidaan nähdä myös olevan riippu-
vainen valtuuston todellisesta asemasta kunnassa.²⁴⁰ Ellei valtuusto käsittele ja
ratkaise tarkastuslautakunnan havaitsemia ongelmia kuntayhtiöissä, ei tarkas-
tuslautakunnalle ole valtaa vaikuttaa kuntayhtiöiden johtamiseen.

²³⁹ Herva 2014, s. 82–84.

²⁴⁰ Hannukainen 2013, s. 98.

5. Johtopäätökset

Kuntakonsernien ja erityisesti kunnan tytäryhteisöjen ohjaaminen on ollut hyvin avoimesti säädelyä lainsäädännön tasolla. Kuntayhtiöt sijoittuvat julkisoikeudellisen ja yksityisoikeudellisen sääntelyn rajamaille ja tämä on osaltaan vaikuttanut hajanaiseen sääntelyyn. Kunnan tytäryhtiöiden toiminta ja ohjaaminen perustuu OYL:n säännöksiin ja periaatteisiin. Vanhassa kuntalaissa (365/1995) lain ta- soista sääntelyä yksittäisistä kuntayhtiöistä ja niiden johtamisesta ei juurikaan ol- lut. Kuntakonsernien johtaminen ja arviointi on perustunut pitkälti suosituksiin ja ohjeisiin, joista merkittävänä antajana on toiminut Suomen Kuntaliitto.

Kuntakonsernin tytäryhteisöjen ohjaus- ja valvontakeinot eroavat kunnan oman organisaation ohjauksessa käytettävissä olevista hallinnollisista ohjauskeinoista. Kunta ei voi emona antaa kuntakonserniin kuuluvalle kuntayhtiölle oikeudellisesti sitovia määräyksiä, minkä takia on vallinnut epäselvyyttä siitä, mitä keinoja kun- taomistajalla on käytössään.²⁴¹ Uusi kuntalaki on jännevöittänyt erityisesti omis- tajapolitiikan ja konsernijohtamisen säännöksiä. Uudet säännökset terävöittävät kunnan toiminnan strategista johtamista, omistajaohjausta sekä riskienhallinnan ja arvioinnin merkitystä. Kunnan toiminnan poliittisessa johtamisessa korostuu strateginen johtaminen ja myös kunnan tytäryhtiöt tulee velvoittaa omistajaoh- jauksen avulla huomioimaan kuntakonsernin kokonaisedun huomiointi tyttären toiminnassa (KuntaL 410/2015 47 §).²⁴²

Tarkastusta ja arviointia koskeviin säännöksiin ei tullut suuria muutoksia uuden kuntalain myötä. Tarkastuslautakuntien on hyvä tiedostaa, miten uusi kuntalaki on täydentänyt tarkastuslautakunnan tehtäviä sekä miten tarkastuslautakunnan asema hahmottuu kunnan tytäryhteisöihin nähden. Tytäryhteisöt alkavat olla kas- vava ja tärkeä osa kunnan toimintaa. Monimutkaistuneet kuntakonsernit edellyt- tävät uusia vaatimuksia niiden arviointiin, pelkkä tavoitteiden toteutumisen tai to- teutumattomuuden toteaminen ei vastaa nykyaikaisen arvioinnin tavoitetta vaan arvioinnin on oltava analyyttisempää ja tuloksellisuuden eri osa-alueet huomioon

²⁴¹ HE 268/2014 vp, s.72.

²⁴² Sallinen, Vainionpää & Suomen Kuntaliitto 2015, s. 5, 30–31.

ottavaa. Haasteena kuntakentällä on nähty kuntayhtiöiden sitouttaminen kunnan toimintaan sekä OYL:n ja kuntalain soveltaminen kuntayhtiöissä. Ongelmana on voinut juurikin olla johtajuuden puute sekä roolien epäselvyydet. Kuntien sekä tytäryhtiöiden etuna on, että tytäryhtiöiden toiminnalla on tarkoitus ja toiminnalle asetetut tavoitteet on asetettu selkeästi ja ymmärrettävästi.²⁴³ Tällöin myös tarkastuslautakunnan rooli on selkeämpi.

Uuden kuntalain nähdään kokonaisuudessaan parantavan kunnan toiminnan ja kuntakonsernin johtamisen vaikuttavuutta. Tarkastuslautakunnan rooli voidaan nähdä valtuuston apuelimenä strategisen johtamisen kokonaisuudessa. Uudessa kuntalaissa on korostettu kuntastrategian merkitystä kunnan johtamisessa, myös kuntayhtiölle asetettavat tavoitteet tulevat kuntastrategiasta. Tarkastuslautakunnan rooli voidaan nähdä kokonaisuudessaan myös apuelimenä koko kunnan toiminnan kehittämisessä. Lautakunnalla on tärkeä tehtävä arvioida olennaisia kunnan toimintoja ja tavoitteita tuottaakseen tietoa kunnan strategisen johtamisen tueksi. Voidaan kuitenkin todeta, että tarkastuslautakuntien roolit ja toimintakäytännöt vaihtelevat kunnittain.²⁴⁴ Haasteena tarkastuslautakunnalla saattaa edelleen olla arvioinnin vaikuttavuus strategisen johtamisen tukena. Tarkastuslautakunnan työn vaikuttavuuteen tulee kunnissa kiinnittää erityistä huomiota, jotta myös valtuusto voi kehittää omistajaohjausta ja kunta kokonaisuudessaan kuntakonsernin johtamista.

Empiirisestä osiosta voidaan suositella kaupunkien käyttöön aktiivisen omistajapolitiikan määrittelyä sekä kuntayhtiökohtaista omistajastrategian kehittämistä, kuten esimerkiksi Tampereella ja Vantaalla on asetettu nämä vuoden 2015 tavoitteiksi. Uusi kuntalaki mahdollistaa nyt paremmin kuntayhtiöiden sitouttamisen kunnan toimintaan taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden kautta ja strategisen johtamisen myötä. Myös Turun kaupungin kohdalla huomattiin empiirisestä aineistosta, että kun yhtiön toiminnan pääasiallinen tarkoitus sekä toiminnan kehittämisen toimenpiteet ja tavoitteet olivat selkeästi määritelty, oli myös helpompi valtuuston asettaa kuntayhtiöille yhtiökohtaisia tavoitteita. Tavoitteisiin olisi myös

²⁴³ Sallinen, Vainionpää & Suomen Kuntaliitto 2015, s.31.

²⁴⁴ Sallinen, Vainionpää & Suomen Kuntaliitto 2015, s.10.

hyvä kirjoittaa selkeät toimenpide ehdotukset tavoitteiden saavuttamiseksi. Näin tarkastuslautakunnalla olisi selkeämpi tehtävä arvioidessaan tavoitteiden toteutumista.

Tarkastuslautakuntatyön hyötyjinä ovat niin kuntalaiset kuin myös koko kuntaorganisaatio tytäryhteisöineen. Tarkastuslautakunnan arviointityö tuottaa avointa arviointitietoa kunnan palveluiden tuloksellisuudesta kuntalaisille ja tarkastuslautakunnan rooli nähdään tärkeänä demokratian näkökulmasta. Tarkastuslautakunnan rooli on myös tärkeä koko kuntaorganisaatiolle tuottaessaan palautetta valtuuston asettamien strategisten tavoitteiden toteutumisesta. Tarkastuslautakuntien haasteena on varmasti edelleen sen arviointitoiminnan kehittäminen niin, että siitä saadaan mahdollisimman suuri hyöty kunnille.²⁴⁵ Tarkastuslautakuntien tulee miettiä, millainen arviointikertomus palvelee parhaiten oman kunnan tarpeita sekä millaisen roolin tarkastuslautakunta haluaa omassa kunnassaan ottaa. Haastatteluiden perusteella selvisi, että tarkastuslautakunnat voivat vaikuttaa paljonkin omaan rooliinsa kunnissa ja kehittää koko ajan arviointitoimintansa vaikuttavuutta. Myös empiirisen osiosta selvisi, että etenkin Vantaalla tarkastuslautakunta on ottanut aktiivisen roolin palautteenantajana, vaikka kuntayhtiöille asetettiin vain 1 tavoite.

Empiirisestä osiosta selvisi, että tarkastuslautakunnat eivät pyri vuosittain arvioimaan syvällisesti koko kuntakonsernia, vaan tarkastuslautakunnat jakavat arviotavat kohteet koko nelivuotisen tarkastuskauden ajalle. Tarkastuslautakunnat painottavat vuosittain olennaisempina pidettäviä ajankohtaisia asioita tai arviointi voi kohdistua tiettyihin liiketoimintakokonaisuuksiin. Yhden tarkastusvuoden aikana arvioinnin pääkohteena on itse kaupungin toiminta ja tarkemmassa käsitellyssä vain noin 2-3 tytäryhtiötä tai -yhteisöä. Vantaan kaupungin haastateltavan mukaan arvioinnissa tulee painottaa kokonaisuuden arviointia ja tytäryhtiön arviointi tulee nähdä kuin näytteenottona kokonaisuuden arvioinnista. Empiirisestä osiosta voidaan suositella, että tarkastuslautakuntien tulisi jatkossakin ottaa tar-

²⁴⁵ Ainasvuori et al. 2014, s. 19.

kempan tuloksellisuusarviointiin 1-2 kuntayhtiötä sekä edelleen seurata kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumista. Kaikista kohdekaupungeista nousi esiin näkemys arvioida kuntaa kokonaisuutena.

Myös tavoitteiden asettamisessa kuntayhtiöille nähtiin empiriaosuuden perustella vielä haasteita. Tutkimustulosten perusteella huomattiin, että selkeät ja yksiselitteiset tavoitteet, joille on asetettu selkeä päämäärä, parantaa tarkastuslautakunnan työn vaikuttavuutta. Tarkastuslautakunnan arviointitehtävä helpottuu, kun tavoitteille on myös asetettu selkeät mittarit. Uuden kuntalain myötä kuntien tulee kiinnittää enemmän huomiota kuntakonsernin johtamiseen sekä kuntayhtiöiden sitouttamiseen kunnan toimintaan. Selkeillä tavoitteilla, jotka johdattelevat kuntayhtiöitä kunnan haluamaan päämäärään, sitoutetaan kuntayhtiöitä eniten kunnan toimintaan. Tarkastuslautakuntien rooli on tärkeä tässä prosessi, antaa palautetta kunnalle miten hyvin kuntayhtiöt ovat saavuttaneet valtuuston asettamat tavoitteet. Tutkimuksessa selvisi, että Tampereella on selvimmin panostettu jo kuntayhtiöiden sitouttamiseen tavoitteiden asettamisen kautta. Vantaalla esimerkiksi vuodelle 2014 asetettiin vain yksi tavoite yhdelle kuntayhtiölle. Uuden lain vaikutuksia ei vielä pystynyt selkeästi arvioimaan vuoden 2014 arviointikertomuksista. Kuitenkin selkeästi vuoden 2015 talousarvioissa kohdekaupungit olivat jo huomioineet uuden kuntalain ja kuntakonsernin kasvavan merkityksen esimerkiksi Vantaalla on kuntayhtiöille asetettu enemmän tavoitteita vuodelle 2015.

Empiirisen osion perusteella suositellaan, että kunnissa vahvistetaan tarkastuslautakuntien arvioinnin tuloksellisuusnäkökulmaa. Tuloksellisuusarviointi on nyt kirjattu uuteen kuntalakiin ja empiirisen osion perusteella suositellaan, että tuloksellisuusarviointi päivitetäisiin kuntien johtosääntöihin ja konserniohjeisiin. Kohdekaupungeista tällä hetkellä vain Vantaalla on päivitetty tuloksellisuusarviointi osaksi johtosääntöä. Tampereella on tarkoituksena vuoden 2015 aikana laatia omistuksellinen strategia, joka perustuu kuntayhtiökohtaisiin selvityksiin omistuksista. Omistuksellisen strategian avulla pystytään paremmin asettamaan yhtiökohtaisia tavoitteita kunnan tytäryhtiöille sekä sitouttamaan yhtiöt paremmin kunnan strategiaan. Uusi kuntalaki mahdollistaa nyt kuntayhtiökohtaisen omistajapo-

litiikan määrittelemisen sekä tavoitteiden asetannan kuntayhtiön toiminnan tarkoituksen mukaisesti. Tämän tutkimuksen näkemyksen mukaan tarkastuslautakunnatkin voivat näin helpommin arvioida kuntayhtiöiden tuloksellisuutta sekä sitä toteuttaako kuntayhtiö toimintansa tarkoitusta.

Pääsääntöisesti tutkimuskohteen kaupunkien tarkastuslautakunnan huomiot ja kannanotot epäkohdista on käsitelty valtuustoissa ja kaupunginhallituksessa ja korjaustoimenpiteitä on viety eteenpäin. Kuitenkin haasteena edelleen voidaan nähdä tarkastuslautakuntien arviointikertomusten käsittely ajoissa ennen seuraavan vuoden talousarvion julkaisua. Arviointikertomusten tulisi toimia palautteena kunnan toiminnasta ja tähän kuntien kannattaakin kiinnittää huomiota.

Tutkimuksen kohdentaminen neljään suureen kaupunkiin rajoittaa tutkimustulosten yleistettävyyttä. Myös Suomen kuntien ja niiden toimintaympäristöjen keskinäinen erilaisuus tekevät tutkimuksen tulosten yleistettävyyden mahdottomaksi. Suuremmista kunnista löytyvät tarkastuslautakunnan alaiset ulkoiset tarkastuksen yksiköt, joita harvemmin pienistä kunnista löytyy. Myös kuntakonserni koot vaihtelevat merkittävästi kunnittain. Tutkimuksesta voidaan kuitenkin löytää keinoja tai tekijöitä, jotka vaikuttavat tarkastuslautakunnan asemaan kuntayhtiöiden arvioinnissa. Näihin voidaan kiinnittää huomiota muissa kunnissa kuin tämän tutkimuksen esimerkkikunnissa. Lainsäädäntö ja erilaiset suositukset ovat kaikille kunnille yhtenevät, joten muodolliset lähtökohdat tarkastuslautakunnan aseman vakiinnuttamiselle eivät eroa kuntien välillä.

Tutkimuksen empiirinen osio keskittyy valittuun ajankohtaan, vuoden 2014 arviointikertomuksiin. Empiirisen osion tulokset kuvaavat vain yhden talousarviovuoden tilannetta kussakin tapauskaupungissa ja tehdyt johtopäätökset tulee ottaa huomioon pitäen tämä seikka mielessä. Tutkimuksen haasteena oli lisäksi se, että tutkimuksen empiirisessä osiossa käytetyissä arviointikertomuksissa uuden kuntalain vaikutukset vielä näy. Uusi tutkimus olisikin mielenkiintoista tehdä 2017 vuoden arviointikertomusten pohjalta, jolloin voitaisiin arvioida uuden lain vaikutuksia todellisuudessa myös arviointikertomuksissa. Vuoden 2014 arviointikertomuksissa tarkastuslautakunnat ovat suorittaneet arvioinnin vanhan kuntalain 365/1995 ollessa voimassa.

Kunnan tarkastuslautakunnat ovat vakiinnuttamassa asemaansa kunnan toiminnassa, ainakin tutkimuksen perusteella isoimmissa kaupungeissa. Tarkastuslautakuntien rooli nähdään tärkeänä uuden kuntalain myötä ainakin isoissa kaupungeissa ja lautakunnalla on vaikutusvaltaa arvioinnista tehtyjen johtopäätösten ja palautteenannon kautta. Tarkastuslautakuntien tulisi kehittää edelleen toimintaansa ja rooliaan kunnan toiminnassa. Jokaisessa kunnassa tulisivatkin määritellä selkeä kuntastrategia, omistajaohjauksen periaatteet, kuntayhtiöille asetettavat selkeät tavoitteet sekä tarkastuslautakunnan rooli.

Aiheeseen liittyviä jatkotutkimusaiheita on useita. Yksi mielenkiintoinen tutkimusaihe olisi tutkia hyvää hallinto- ja johtamistapaa kuntakonsernissa ja kunnan tytäryhtiöissä. Suomen kuntaliitto on julkaissut hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskevan suosituksen 29.10.2009, jolla pyritään täydentämään muun muassa kuntalakiin ja osakeyhtiölakiin perustuvia menettelytapoja sekä kuntien konserniohjeita. Aiheena olisi mielenkiintoista pohtia miten saada kuntayhtiöt sitoutettua kunnan toimintaan sekä laatia "best practices"-ohjekirja erikokoisille kunnille. Olisi mielenkiintoista pohtia tarkastuslautakuntien roolia kuntayhtiöiden arvioinnissa myös pienten kuntien näkökulmasta.

Uuden kuntalain säännöksissä (410/2015) korostetaan huomattavasti entistä kuntalakia enemmän kuntakonsernien nopeaa reagointi- ja uusiutumiskykyä sekä onnistunutta johtamista. Konsernijohtaminen jäntevöityy uuden kuntalain myötä sekä sen merkitys kasvaa kuntien yhä monipolvisemmassa toiminnassa²⁴⁶. Uudessa kuntalaissa painotetaan enemmän kunnan strategista johtamista. Olisi mielenkiintoista tutkia tarkemmin, millaisia strategisia tavoitteita kunnat asettavat ja toteutuvatko ne tytäryhtiöissä. Jatkotutkimuksessa voitaisiin painottaa enemmän strategisen johtamisen prosessin tutkimusta ja toteutumista kunnissa. Olisi myös mielenkiintoista pohtia kuntakonsernin johtamisen vaikuttavuutta kunnissa.

²⁴⁶ Sallinen & Vainionpää 2015, s. 30–31.

Liite 1: Teemahaastattelukysymykset

I OSIO: Taustatiedot

1. Mitkä ovat työtehtäväsi ja asemasi organisaatiossa? Kuuluuko työtehtäviisi kuntayhtiöiden tarkastukseen ja arviointiin liittyviä tehtäviä?
2. Millainen on ulkoisen tarkastuksen organisaatio kaupungissanne?

II OSIO: Tavoitteiden asetanta

3. Miten hyvin kaupungin valtuusto on onnistunut määrittelemään kuntayhtiöiden tavoitteet talousarviossa?
 - a. Millaisia tavoitteita on asetettu? Millaisia päämääriä on asetettu?
 - b. Ovatko tavoitteet helposti arvioitavissa?
 - c. Millaisia haasteita arviointitehtävän asettaminen ja muotoilu tuottavat?
4. Miten tavoitteiden asetanta eroaa kunnan 100 % omistamissa yhtiöissä kuin esimerkiksi 40 % omistamissa yhtiöissä?
5. Asettaako valtuusto teidän mielestä sitovia tavoitteita kuntayhtiöille?
6. Tulevatko arviointeihin asetetut tavoitteet vain valtuustolta vai myös omista lähtökohdista tai jotain epävirallista kautta? ts. myös muualta kuin talousarviosta?

III OSIO: Tavoitteiden arviointi

7. Tarkastuslautakunnan päätehtävä kuntayhtiöiden arvioinnissa on toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arviointi. Ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kuntakonsernissa ja yksittäisissä yhtiöissä toteutuneet?
8. Miten paljon teette tilikauden aikaisia arviointeja ja väliraportteja kuntayhtiöille asetettujen tavoitteiden toteutumisesta?
9. Näettekö kuntalain tavoitteiden toteutumisen arviointitehtävän suppeana tavoitteiden toteutumisen arviointina vai laajempuna tuloksellisuusarviointina?
 - a. Hallituksen esityksessä uudesta kuntalaista selkeästi sanotaan, että tarkastuslautakunta *"tulisi arvioimaan myös harkitsemassaan laajuudessaan kuntastrategiassa asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä sitä toteuttaako talousarviossa asetetut tavoitteet kuntastrategiaa"*. Miten näet tämän tehtävän toteutumisen kuntayhtiöiden arvioinnissa?
 - b. Onko kaupungissanne vahvistettu tarkastuslautakunnan rooli tuloksellisuusarviointiin esimerkiksi konserniohjeessa tai johtosäännössä (tarkastussääntö)?
10. Kuinka laajasti arvioinnit kattavat koko kuntakonsernia? Arvioitko yhtä laajasti kaikkia kuntakonsernin organisaatioita ja samalla tavalla yms?

IV OSIO: Tiedonsaanti kuntayhtiöistä

11. Saatteko tarpeeksi arviointia auttavaa materiaalia nähtäville kuntayhtiöistä?
 - a. Pitäisikö tiedonsaantia parantaa?
 - b. Millaisia käytäntöjä teillä on asetettujen tavoitteiden toteutumisen arvioinnille kuntayhtiöissä (paikalla käynti, erilaiset keskustelut ja haastattelut..)?

12. Pitäisikö tarkastuslautakunnalla olla laajempi tiedonsaantioikeus kuntayhtiöihin nähden kuin vanhassa kuntalaissa?
 - a. Uudessa kuntalaissahan laajennettiin tilintarkastajan tiedonsaantioikeutta vaadittaviin tietoihin, olisiko tarkastuslautakunnan tiedonsaantioikeutta pitänyt myös laajentaa? (LA 1/2013 vp hylätty)
13. Saako ulkoisen tarkastuksen yksikkö kaiken tarvittavan informaation tytäryhteisöistä vai tarvittaisiinko jotakin lisää?

V OSIO: Tarkastuslautakunnan toimivalta

14. Millaisena näette kaupungissanne tarkastuslautakunnan toimivallan puuttua yksittäisen kuntayhtiön esimerkiksi liiketaloudellisen päätöksen arviointiin tavoitteiden toteutumisen arvioinnin ohella? Voiko tarkastuslautakunta esittää arviointikertomuksessa havaintoja esimerkiksi yksittäisen kuntayhtiön toiminnasta tai tavoitteiden saavuttamisen prosessista?
15. Millaisia keinoja kaupungilla on käytettävissään puuttua tytäryhteisöjen tarkastuksessa ja arvioinnissa havaittuihin epäkohtiin? Onko näitä käytetty kaupungissanne ja minkälaisin tuloksin?

VI OSIO: Uusi kuntalaki & tarkastuslautakunnan asema

16. Miten näet väitteen: käytännössä suurimmissa kaupungeissa tarkastuslautakunnan työ on jo vastannut 1.5. voimaan tulevaa uuden kuntalain säännöksiä esimerkiksi tarkastussuunnitelman ja arviointikertomusten laadinnan osalta. Tuleeko uusi kuntalaki käytännössä muuttamaan tarkastuslautakunnan asemaa kuntayhtiöiden tarkastuksessa?
 - a. Pitäisikö mielestäsi kuntalakiin säädellä esimerkiksi arviointikertomusten sisällöstä, jotta vertailtavuus parantuisi kuntien kesken?
17. Lisääkö kuntakonsernin arviointi tarkastuslautakunnan työtaakkaa versus yksittäisen kuntayhtiön arviointi?
 - a. Arvioidaanko joka vuosi jokaiselle kunnan tytäryhtiölle asetetut tavoitteet?
 - b. Onko tärkeämpää arvioida kuntakonsernia kokonaisuudessa kuin yksittäistä kuntayhtiötä?
18. Vaikuttaako uusi kuntalain muutos mielestäsi tarkastuslautakunnan asemaan tai tehtäviin yksittäisen kuntayhtiön tarkastuksessa?
19. Mitä haasteita kuntayhtiöiden arviointiin mielestäsi liittyy?
 - a. Pitäisikö kuntayhtiöiden toiminta olla avoimempaa?
 - b. Tarkastuslautakunnan jäsenten ja ulkoisen tarkastuksen yksikön jäsenten osaaminen ja tietämys kuntayhtiöiden liiketoiminnasta?
20. Haluatko vielä korostaa tai lisätä jotakin vastauksiisi?

Kiitos vastauksistasi!