

Kuntien lakisääteiset velvoitteet ja niiden laiminlyönnit tilintarkastuskertomusten perusteella

Eelis Paukku & Jyrki Paukku

ABSTRACT

This article studies misconducts and neglects detected by auditors in Finnish municipalities in years 2017–2019. This article uses auditor's reports to evaluate how common these misconducts and neglects are in Finland. The study is conducted by collecting all auditor's reports in municipalities in mainland Finland from years 2017–2019 and analysing whether the auditor's reports are unmodified or modified and if they were modified, why they were modified. This study concludes that 20 % of Finnish municipalities neglect their public economy or administration duties every year. These neglects are most common when requirements are related to the principal-agent problem in cases where the municipality should monitor their employees or electeds. These neglects and misconducts are, however, not quite severe. Severe cases were extremely rare in the reports.

JOHDANTO

Kunnat ovat merkittäviä taloudellisia toimijoita. Kunnat keräsivät vero- ja toimintatuottoina vuonna 2019 noin 30 miljardia euroa, mikä on merkittävä summa verrattuna valtion keräämään noin 53 miljardiin euroon. Kuntien varojen käyttö on myös merkittävää taloudellista toimintaa, koska kunnat saavat merkittävän osan tuloistaan valtionosuuksina. Kuntien itsehallinnon vuoksi kuntalaisten edustajat eli kunnanvaltuusto ja kunnanhallitus ovat vastuussa kunnan taloudenpidosta. Lainsäätäjä on kuitenkin antanut useita säännöksiä, joilla ohjataan kunnan taloudenpitoa.

Tutkimusaineiston perusteella kuntien taloudenpito ja hallinto eivät kuitenkaan aina vastaa niille asetettuja vaatimuksia. Melkein joka vii-

dennessä kunnassa tilintarkastaja on antanut vuosina 2017–2019 vakiomuotoisesta poikkeavan tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastajat ovat myös useissa tapauksissa jättäneet puoltamatta vastuuvapautta tai puoltaneet sitä ehdollisesti. Tilintarkastajan lausunto on merkittävä, koska se vaikuttaa vastuuvapauden myöntämiseen.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitkä seikat kuntien taloudenpidossa ja hallinnossa poikkeavat lainsäädännön vaatimuksista ja kuinka tyypillisiä poikkeamat ovat. Aineistona käytetään kuntien tilintarkastuskertomuksia. Tutkimuksen ulkopuolelle jää sellaisia virheitä ja laiminlyöntejä, jotka eivät kuulu tilintarkastuksen piiriin. Tässä tutkimuksessa on kaksi tutkimuskysymystä:

1. Mitkä ovat syyt kuntien taloudenpidon ja hallinnon sääntelyyn keskushallinnon toimesta?
2. Mitkä ovat tilintarkastusten perusteella yleisimpiä seikkoja, joissa kunnallinen taloudenpito ja hallinto eivät vastaa lakisääteisiä vaatimuksia?

Tutkimus on rajattu koskemaan niitä tehtäviä, jotka ovat kuntien tilintarkastuksen piirissä. Tutkimus kattaa sekä tehtävät, joita lainsäädännössä suoraan asetetaan kunnille, että tehtävät, joita kunta voi ottaa hoitaakseen, mutta joiden hoitamista säännellään lain tasolla. Tutkimuksen aineisto on rajattu vuosiin 2017–2019. Lähteenä käytetään lainsäädännön ja kirjallisuuden lisäksi julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa, joka on tilintarkastajaa velvoittavaa sääntelyä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015, JHTTL) nojalla.

Tutkimuksen pääasiallisena metodina toimii empiirinen tutkimus kuntien tilintarkastuskertomuksista. Tätä metodia ei ole tarkemmin ni-

metty aikaisemmassa kirjallisuudessa, vaan se esitetään ja perustellaan tyypillisesti erikseen (Lin ym. 2011). Tyypillinen metodi tilintarkastuskertomusten analysointiin on ollut kertomusten laadullinen analyysi, josta saatua määrällistä dataa on sen jälkeen verrattu johonkin ulkoiseen seikkaan (Farinha & Viana 2009, Lin ym. 2011). Tässä tutkimuksessa pysytellään vain tämän metodin ensimmäisessä osassa eli tarkastellaan kertomuksia laadullisesti johtaen niistä numeraalista informaatiota ja tehden johtopäätöksiä tämän informaation perusteella vertaamalla sitä kuntien tehtäväkenttään ja tehtävien taustalla oleviin intresseihin. Vastaavaa analyysia kuntien tilintarkastuksen tuloksista ovat tehneet esimerkiksi Paananen ym. (2020) sekä Paananen (2016). Tämän työ sijoittuu sekä hallintotieteiden että oikeustieteiden alalle. Oikeustieteen alaan työ kuuluu siltä osin, miten kuntien tehtäviä, niiden sisältöä ja merkitystä tarkastellaan. Hallintotieteiden alalla työ sijoittuu vähän tutkittuun kunnallisen hallinnon toiminnan laillisuuden tarkasteluun, jota ei käytännössä lainkaan ole tutkittu ennen viimeistä vuotta (Paananen ym. 2020).

Koska tilintarkastuskertomukset eivät mukautettunakaan sisällä kovin yksityiskohtaista informaatiota, pysytään analyysissä kertomusten lopputulosten tarkastelussa. Tämä on ollut käytetty metodi myös aikaisemmassa tutkimuksessa (Ishak & Yusof 2015). Tilintarkastuskertomusten analyysia on käytetty sekä mukautusten syiden (Lin ym. 2011) että seurausten (Farinha & Viana 2009) analysointiin. Metodiat kuvataan tarkemmin jäljempänä. Tutkimuksessa pyritään tuottamaan uutta tietoa lakien noudattamisesta kunnallisessa hallinnossa sekä selvittämään tämän perusteella itsehallintoon liittyviä konflikteja. Oikeudelliselta osalta metodina toimii käytännöllinen lainoppi eli lain sisällön selvittäminen ilman sen erityisempää systematisointia (Aarnio 2011 s. 104–105). Lainopillisen metodin tarkoituksena on tuottaa tieto empiirisen tutkimusasetelman pohjaksi, ei tuottaa uutta itsenäistä tietoa.

KUNTALAIN VELVOITTEET JA SEHALLINNON RAJOITTAMINEN

Kuntien itsehallinto

Suomen kuntien hallinnointi perustuu perustuslain (731/1999) 121 §:n mukaan asukkaiden itsehallintoon. Itsehallinnon on katsottu tarkoittavan kunnan toiminnan ja taloudenpidon itsestä toteuttamista lainsäädännön antamissa raameissa paikallisviranomaisten toimissa nimenomaan kuntalaisten mandaatilla (Matikainen 2014, 22–23). Kunnalliseen itsehallintoon on katsottu kuuluvan myös erikseen säädettyjen tehtävien hoitaminen ja riittävän laaja-alainen palvelujen järjestämisen (Oikarinen ym. 2018, 30). Kuntien ja valtion suhteessa lainsäädäntö on keskeinen työkalu: kunnalle annettavista tehtävistä ja velvoitteista sekä kuntien hallinnon yleisistä perusteista on perustuslain 121 §:n mukaan säädettävä lailla. Tarkoituksena on ollut, että hallinnon yksityiskohdat jätetään kunnan itsensä päätettäväksi. (HE 1/1998, 176; HE 268/2014, 13–14.) Tämä kansanvaltaisuuden periaate rajoittaa lainsäätäjän valtaa asettaa kunnille velvoitteita: kuntien hallintoon ei saa puuttua tavalla, joka tekisi itsehallinnon merkityksellömäksi (Mutanen 2017, 9).

Kunnat ovat itsenäisiä taloudellisia yksiköitä, joiden talouden järjestämiseen sovelletaan kuntalain (410/2015) 2 §:n mukaisesti. Kuntien itsehallinto tarkoittaa kuntalain 7 §:n mukaisesti myös sitä, että kunta voi ottaa itselleen tehtäviä itsehallintonsa nojalla. Kuntien on luonnollisesti myös hoidettava tehtävät, joita lainsäädännössä niille määrätään. Näitä kutsutaan *yleiseksi toimialaksi* ja *erityistoimialaksi* (Harjula & Prättälä 2015, 161–162). Kunnan yleinen toimiala ei ole rajaton, vaan se kattaa ainoastaan itsehallinnon alaan kuuluvia toimintoja, jättäen toimialan ulkopuolelle esimerkiksi puhtaasti voittoa tavoittelevan toiminnan (Korte 2016, 3–4). Näiden tehtävien valvonta eroaa, lakisäateisten tehtävien valvonta on pääsääntöisesti tiukempaa kuin yleisen toimialan valvonta (Mäkinen 2017, 3–5). Kunnan yleiseen toimialaan kuuluvissa tehtävissä on myös rajoituksia, kunnan on noudatettava lain asettamia velvoitteita tehtävien hoidossa, esimerkiksi noudatettava hankintalain ja valtioneuvoston asetuksen, sekä noudatettava yleisiä kuntatalouteen liittyviä

sääntelyä (Korte 2016, 3–4). Kunnan toimialaa valvoo viime kädessä korkein hallinto-oikeus, joka tulkitsee, kuuluuko tehtävä kunnan toimialaan (Harjula & Prättälä 2015, 162–163).

Erityisen toimialan osalta kuntien tehtävät vaihtelevat voimakkaasti. Kunnan tehtävät jaetaan ensinnäkin pakollisiin ja vapaaehtoiisiin tehtäviin, joista jälkimmäisiä on hoidettava lain mukaan, jos kunta ryhtyy niitä hoitamaan (Harjula & Prättälä 2019, luku I.2.7§.7). Eriytyinen toimiala kattaa suurimman osan kuntien resurssien käyttämisestä (Sallinen 2007, 17–18). Kunnalla on itsehallinnon puitteissa mahdollisuus järjestää erityistoimialaan kuuluvat tehtävät haluamallaan tavalla ja täydentää niitä, kunhan lainsäädännön vähimmäisvaatimuksia noudatetaan ja lainsäätäjän asettamia rajoituksia ei ylitetä (Heuru ym. 2011, 176–177).

Valtiolla on merkittävä rooli kuntien taloudenpidon ja hallinnon sääntelyssä. Valtio joutuu sääntelemään kuntien taloudenpitoa, koska kunnat vaikuttavat kansantalouden toimintaan, kunnat eivät voi hoitaa tulonjakotehtäviä, kunnat eivät kykene hoitamaan tehokkaasti talouden tasapainottamistoimia ja kunnat hoitavat merkittäviä julkisia tehtäviä, joiden hoitamiseksi valtion myöntää kunnille rahoitusta (Moisio 2011, 5–15). Tätä tehtävänjakoteoriaa kutsutaan fiskaalisen federalismin teoriaksi (Moisio 2011, 5). Toinen merkittävä syy kuntien talouden ohjaukseen on se, että kunnat huolehtivat useista julkisen vallan tehtävistä, minkä vuoksi kuntatalouden tila on olennaista julkisten palveluiden toteutumisen kannalta (Valtionvarainministeriö 2015, 54–63). Kuntien voimavarojen tulee olla riittävät suhteessa niille asetettuihin tehtäviin. Tämä rahoitusperiaate on korostunut perustuslakivaliokunnan ratkaisuisissa (HE 268/2014, 15).

Valtion ohjauskeinoina toimii pääsääntöisesti lainsäädäntö, mutta myös valtion talousarvio eli käytännössä maksettavat valtionosuudet (Oulasvirta ym. 2013, 100–104). Kuntien vahva itsehallinto on tarkoittanut kansainvälisesti verrattain varsin vapaata kuntien taloudenpitoon ja hallinnon sääntelyä (Moisio 2011, 18). Toisaalta julkisen talouden kestävyysongelmat asettavat painetta kireämpään sääntelyyn ja valtio onkin jo pitkään lisännyt kuntatalouden ohjausta (Valtiovarainministeriö 2010a, 142–154). Kuntien lakisääteisten tehtävien hoitaminen on eniten kuntien itsenäisyyttä rajoittava tekijä, vaikka

tietyissä tapauksissa valtio voi puuttua itsenäisyyteen vielä vahvemmin kansalaisten yhdenvertaisuuden turvaamiseksi (Keski-Filppula 2019, 392–393).

Kunnan tilintarkastus

Kuntalain luvut 13 ja 15 sisältävät merkittävimmät kunnan taloudenpitoon liittyvät veloitteet. Sääntely on laajentunut merkittävästi verrattuna aikaisempaan kuntalakiin (Hannus ym. 2009, 387). Syynä laajentumiseen olivat kuntien heikenevä taloudellinen tilanne ja EU-sääntely julkisen talouden alijäämän hallinnasta. (Harjula & Prättälä 2015, 36.) Uudistuksilla pyrittiin varmistamaan, että kuntien taloudenpito on tasapainossa ja järkevissä suhteissa veloitteisiin nähden (HE 268/2014, 107). Merkittävimmät muutokset koskivat kunnan alijäämän kattamista ja kuntakonsernin huomioimista arvioitaessa kunnan alijäämää. (HE 268/2014, 107–108.)

Tilintarkastuksen yleislakina toimii tilintarkastuslaki (1141/2015). Tilintarkastajan suorittamassa kuntien tilintarkastuksessa sovelletaan tietyiltä osin myös erityislakia eli JHTTL:a. Nämä lait ja kuntalain 123 § määrittävät tilintarkastajan tehtävät. Tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti, antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konserni-tilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita ja siitä onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konserni- ja riskienhallinta sekä konserni- ja riskienhallinta sekä konserni- ja riskienhallinta järjestyksessä asianmukaisesti. JHTTL:a 6 §:n mukaan julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa antaa yksityiskohtaisempia ohjeita tilintarkastuksen suorittamiseen.

Tilintarkastajan on kuntalain 123 §:n mukaan tarkastettava kunnan talous ja hallinto toukokuun loppuun mennessä. Tilintarkastajan on noudatettava tarkastuslautakunnan ohjeita tarkastuksesta siltä osin, kun ne eivät ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Tilintarkastajan on ennen kertomuksen antamista ilmoitettava kunnanhallitukselle olennaiset havaitsemansa epäkohdat. Tilintarkastuskertomus annetaan

tiedoksi tarkastuslautakunnalle ja kunnanvaltuustolle. Kunnanvaltuusto päättää tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä saatuaan tilintarkastuskertomuksen. Vastuuvapauden myöntäminen voi tarkoittaa sitä, että kunnan oikeus saada korvausta aiheutetusta vahingosta vastuuvapautetuilta lakkaa (Hannus ym. 2009, 387). Jos vastuuvapautta ei myönnetä, kunnan on käytännössä alettava vaatia vastuuhenkilöä rikos- tai siviilioikeudelliseen vastuuseen, koska muutoin vastuuvapauden epääminen olisi merkityksetöntä (Harjula & Prättälä 2015, 825–826). Vastuuvapaus joltain vuodelta ei sido kunnanvaltuustoa saman menettelyn osalta seuraavina vuosina, vaikka tämä voikin vähentää korvausvastuuta (KHO 1998:18).

Vakiomuotoista ja mukautettua tilintarkastuskertomus ei määritellä laissa. Tilintarkastuslain 3:5 §:ssä määritellään lausunnon olevan joko vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Vakiomuotoinen lausunto ja mukautettu lausunto määritellään tilintarkastusalan kansainvälisessä ISA 700 -standardissa, jonka mukaan tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen, jos tilintarkastaja katsoo, että tilinpäätös on kaikilta olennaisilta osin laadittu soveltuvan normiston mukaisesti ja hallintoa on olennaisilta osin hoidettu lain vaatimalla tavalla. Kaikki muut kertomukset ovat mukautettuja. ISA-standardit eivät tosin ole sitovia julkishallinnon tarkastuksessa, mutta tilintarkastaja voi harkintansa mukaan noudattaa niitä soveltuvilta osin (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 4).

Kuntien ja julkishallinnon tilintarkastuksessa keskeisimmät tehtävät ovat toiminnan laillisuuden arviointi sekä budjettiseurannan ja valvonnan tarkastus (HE 192/1994, 46). Tämä johtuu siitä, että liiketoimintaprosessin sijaan tilintarkastuksessa on selvitetävä verorahojen käytön perustetta ja järkevyyttä (Vakkuri ym. 2011, 79–80). Kunnanhallituksen yksi keskeisimpiä velvollisuuksia on talousarvion noudattaminen. Kuntalain 110.5 §:ssä, mukaan kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Talousarvio on yksi keskeisin ohjauskeino, joka valtuustolla on kunnan toimintaan. (Korte 2011, 98) Velvoite lisättiin vuoden 1995 kuntalakiin. Vuoden 1995 kuntalain perusteluissa talousarvion mainitaan olevan henkilöstöä ja toimihenkilöitä sitova

sekä näihin kohdistuvan valvonnan väline (HE 192/1994, 54). Talousarviolla on myös kunnanhallitusta ja kunnan henkilöstöä sitovia vaikutuksia. Talousarvion ylittäminen tai alittaminen saattaa johtaa virkavastuuseen. (Harjula & Prättälä 2015, 732–733.)

Kunnan velvoitteet

Käytännössä talousarvio on tarkoitettu valtuudeksi käyttäen tietyt määrärahat, mutta määrärahojen osittainen käyttämättä jättäminen ei ole välttämättä ongelmallista (HE 192/1994, 46). Talousarvio sitoo ainoastaan virkamiehiä ja toimihenkilöitä, talousarvio ei vaikuta ulkopuolisiin tahoihin (Harjula & Prättälä 2015, 741–742). Talousarvio on nimenomaisesti kunnanvaltuuston ohjauskeino (HE 192/1994, 54). Velvoitetta noudattaa talousarviota on noudatettava kaikessa kunnan toiminnassa, myös kunnan omistamat osakeyhtiöt ovat talousarvion piirissä (Mukkonen 2015, 17–18). Käytännössä useat lakisääteiset velvoitteet edellyttävät rahankäyttöä, mikä heikentää kunnan tosiasiallista päätösvaltaa, minkä vuoksi myös talousarvion painopistettä on siirretty rahankäytön valvonnan tulostavoitteiden saavuttamiseen eli käytännössä siihen, miten palvelut tuotetaan myönnetyllä rahamäärällä (HE 192/1994, 50; Meklin 2009, 31–50).

Käytännössä talousarvion merkitys on se, että kuntalaisia edustava toimielin (valtuusto) asettaa asioita hoitavalle agentilleen (kunnanhallitus, virkamiehet) rajat, joiden sisällä kunnan taloutta on hoidettava. Kyseessä on siis valtuutus- ja valvontajärjestelmä, joilla itsehallitun alueen asukkaiden edustajat valvovat yhteisten varojen käyttöä. Tätä korostaa valtuuston asema ylimpänä talousarviosta päättävänä elimenä, jota kunnanhallituksen talousarvioesitys ei sido. (HE 192/1994, 46) Talousarvion noudattamisen tarkastaminen on yksi tilintarkastajan keskeisimpiä velvollisuuksia, talousarvion toteutuminen ja noudattaminen on tarkastettava vuosittain (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 17).

Kuntalain 110.3 § sisältää velvoitteen talouden tasapainoon: ”Kunnan taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen.” Kolmelle tai useammalle vuodelle laadittava taloussuunnitelma on oltava tasapainoinen ja kunnan

taseeseen kertynyt alijäämä on katettava neljässä vuodessa. Sääntelyn tavoitteena on velvoittaa kuntia tekemään riittävän konkreettisia toimia talouden tasapainottamiseksi, koska ilman velvoittavaa sääntelyä kuntien itsehallinto ei ole usein kyennyt ratkaisemaan talousongelmia (HE 8/2006, 9–10). Kuntien autonomiaa päättää omasta taloudestaan on rajoitettu keskusvallan taloudellisten intressien vuoksi eli ns. *bailout*- tilanteiden välttämiseksi eli kuntien tehtävien hoidon turvaamiseksi ilman valtiovallan taloudellista väliintuloa. Muussa tapauksissa kunnilla olisi mahdollisuus elää yli varojensa tietäen valtion pelastavan ne viime kädessä eli kyseessä olisi *moraalikato-ongelma*. Moraalikato-ongelmalla tarkoitetaan tilannetta, jossa toimija voi siirtää riskiä taholle, joka ei voi valvoa toimintaa (Biais ym. 2010). Merkittävä osa kuntia koskevasta taloudellisesta sääntelystä, jota valvotaan tilintarkastuksessa, onkin annettu siinä tarkoituksessa, että kuntien tulee itse pitää taloutensa tasapainossa tai kunta voi joutua valtion ohjaukseen talousasioiden osalta (HE 268/2014, 107; Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017).

Kun säännös alijäämän kattamisesta alun perin lisättiin kuntalakiin, ei asiaa juuri pohdittu kuntien autonomian näkökulmasta, vaan kuntien tehtävien hoidon turvaamisen näkökulmasta (HE 157/1999, 1–3). Säädös otettiin vanhaan kuntalakiin vuonna 2006, koska yhä useammalla kunnalla alkoi olla kattamatonta alijäämää ja aiemman kuntalain yleispiirteisemmät velvoitteet alijäämän kattamisesta eivät olleet riittäviä (HE 8/2006). Vastaava velvoite alijäämän kattamisesta on käytössä myös Ruotsissa ja Norjassa (HE 268/2014, 53–56). Paine alijäämä kattamiseen liittyy myös EMU-säännöksiin, joissa rajoitetaan julkisen sektorin velkaantuminen 60 %:iin bruttokansantuotteesta (Heuru 2006, 7). Alijäämän kattaminen tarkoittaa, että suunnitteluajankohdan yksittäisen tilinpäätöksen alijäämäisyys on katettava aikaisempien tai seuraavien tilinpäätösten voitollisuudella eli ylijäämäisyydellä (HE 8/2006).

Tilintarkastajan velvollisuuksista säättävä kuntalain 123 § ei suoraan velvoita tilintarkastajaa tarkastamaan alijäämän kattamisveloitteen noudattamista, mutta tämä kuuluu hallinnon lainmukaisuuden yleiseen tarkastukseen (HE 268/2014, 225; Julkishallinnon hyvä tilintar-

kastustapa 2017, 17). Tilintarkastajien toimintaa on aiemmin kritisoitu siitä, että alijäämien osalta hallinnon laillisuutta ei ole tarkasteltu tai ainakaan siitä ei ole huomautettu (HE 8/2006, 15). Syynä tilintarkastajan veloitteeseen lausua taloussuunnitelman tasapainosta on, että ulkoisen tahon harjoittama kontrolli saa kunnat laatimaan taloussuunnitelmat tasapainoisiksi (Harjula & Prättälä 2015, 740). Tämän vuoksi alijäämän kattamisvelvollisuus on yksi keskeisiä velvoitteita, joista tilintarkastajan on lausuttava.

Toinen merkittävä kuntien taloudellisen tilaan liittyvä velvoite sisältyy kuntalain 129 §:ään. Kunnan on sinänsä sallittua tukea elinkeinotoimintaa (Korte 2016, 3–4). Pykälässä kielletään antamasta lainaa, takausta tai vakuutta, johon liittyy riski, että se vaarantaa kunnan kyvyn vastata sille säädetystä tehtävästä. Säännöksen merkitys on suuri erityisesti pienissä kunnissa, joissa takaukset voivat olla suhteellisesti suurempia ja takauksen saaneet yritykset ovat yleensä merkittäviä työllistäjiä kunnassa. (Harjula & Prättälä 2015, 859) Rajoitus otettiin vuoden 2015 kuntalakiin ja sen käyttöönottoa perusteltiin nimenomaan kuntien toimintaan liittyvän riskin vähentämisellä (HE 268/2014, 92). Merkittävällä taloudellisella riskillä tarkoitetaan käytännössä tilanteita, joissa takauksen toteutuminen vaarantaisi koko kunnan toiminnan tai vastaisi suurta osaa talousarviosta (Korte 2016, 12).

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ei mainitse lainojen takauksien tai vakuuksien tarkastusta erikseen, mutta näiden tarkastus kuuluu yleiseen hallinnon lainmukaisuuden tarkastukseen (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 17; HE 268/2014, 225) Käytännössä tilintarkastajat mukauttavat kertomuksiaan näistä syistä muutamia kertoja vuodessa. Kuntalain 129 §:n on nähty vaikuttavan enemmän sitä kautta, että pykälä velvoittaa kunnat huomioidaan valtiontukisäännöt antaessaan takauksia ja lainoja. (Korte 2016, 7–8.) Oikeuskäytännössä kunnan taloudellinen tilanne ja erityisesti talouden tasapainottamisen toimivuus on ollut merkittävässä roolissa arvioitaessa takauksen laillisuutta (KHO 2015:76; KHO muu päätös 721/2018).

Kuntalain 123 § velvoittaa tilintarkastajaa tarkastamaan, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta järjestetty asianmukaisesti. Kuntalaki ei sisällä tarkempia säännöksiä kun-

nan sisäisestä valvonnasta tai riskienhallinnasta, vaan ainoastaan säännökset siitä, että valtuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista ja että hallituksen tulee järjestää sisäinen valvonta. Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan kunnan johtamisjärjestelmän osaa, jolla arvioidaan tavoitteiden toteutumista, toimintaprosesseja ja riskejä (HE 268/2014, 145). Näiden asianmukaisuuden määrittely on jäänyt tilintarkastusalan määriteltäväksi (HE 268/2014, 226). Sisäisen valvonnan rooli osana julkisen hallinnon tuloksellisuuden varmistamista on tärkeä (Vakkuri ym. 2011, 81–83). Sisäinen valvonta perustuu päämies-agenttimalliin eli toimijoiden valvontaan heidän käyttäessään kunnan varoja. Päämies-agenttimalli tarkoittaa tilannetta, jossa päämies palkkaa toisen hoitamaan asioita puolestaan, ja agentti tietää päämiestä huomattavasti enemmän aiheesta, jolloin päämiehen on vaikea valvoa agentin toimintaa (Junnila ym. 2012, 136–138). Sisäisen valvonnan tarkastus on laajennettu koskemaan myös kunnan omistamia yhtiöitä ja liikelaitoksia kuntien toimintojen uusista organisointitavoista ja kuntaorganisaatioiden monimutkaistumisesta johtuen (HE 268/2014, 145). Sisäisen valvonnan toinen keskeinen kohde on ulkoistettujen palveluiden valvonta (Junnila ym. 2012, 136–138). Ilman riittävää valvontaa kustannuksia ei voida valvoa luotettavasti (Linnosmaa 2012, 53).

Riskienhallinnasta otettiin kuntalakiin erillinen maininta, koska kunnan riskienhallinta on muuttunut jatkuvasti vaativammaksi, mikä johtuu kunnan tehtävien hoitamisesta erilaisen yhtiöiden ja sopimusten kautta (HE 268/2014, 145). Riskienhallinnassa korostuvat erityisesti henkilöriskien torjunta ja vahingonkorvausvastuun välttäminen sekä palveluiden käyttäjien aseman turvaaminen (Enberg 2002, 10; HE 268/2014, 145). Kuntien riskienhallinta kattaa riskien tunnistamisen, arvioinnin sekä toimenpiteet riskien vähentämiseksi, siirtämiseksi tai poistamiseksi (Enberg 2002, 11). Tilintarkastajan tulee arvioida sitä, kohdistuuko olennaisiin toimiin valvontaa ja toimivatko erilaiset kontrollit tavalla, jolla voidaan estää väärinkäytösten syntyminen (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 17).

Velvollisuus järjestää konsernivalvonta sisältyi jo vanhan kuntalain vuoden 1997 uudistukseen, jonka jälkeen kuntakonsernia on käsitelty

yhtenä taloudellisena kokonaisuutena (HE 192/1994; Myllymäki & Vakkuri 2001, 120). Nykyään vastuussa tästä ovat konsernijohto eli kunnanvaltuusto, kunnanhallitus ja muut hallintosäännössä määritellyt tahot kuntalain 47 ja 48 §:n perusteella. Konsernivalvonnan syyt ovat pitkälti samat kuin sisäisen valvonnan. Konsernivalvonnalla tarkoitetaan tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia (HE 268/2014, 145.). Konsernivalvonnan tarkastus kattaa erityisesti sen, miten kunta seuraa konserniyhtiöiden toimintaa, ohjeistaa konserniyhtiöitä ja valvoo ohjeiden noudattamista (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 17).

Valtionosuusjärjestelmä on merkittävä osa kuntien taloutta ja tehtävien hoitamista. Riittävien valtionosuuksien on katsottu mahdollistavan itsehallinnon toteutumisen, kun taas liian pienten valtionosuuksien johtavan kunnallisen itsehallinnon pienentymiseen (Oikarinen ym. 2018, 48–49; Ryynänen, 2010). Valtionosuuksilla rahoitetaan merkittävä osa kuntien peruspalveluista. Valtionosuuksien määrä perustuu sekä peruspalveluista aiheutuviin laskennallisiin menoihin että verotuloihin (Myrsky 2014, XVI 1). Kunta on velvollinen toimittamaan tietoja valtiovarainministeriölle valtionosuuksien laske- mista varten. Päämies-agenttiongelmasta johtuen lainsäädännössä määritellään kunnan velvollisuudet valtionosuuksien käytöstä tarkasti (Myllymäki 2007, 296; Walterman ym. 2004, 20–35). Ongelmia on aiheutunut siitä, että kunnat käyttävät valtionosuuksien korotuksia muihin menoihin kuin mihin ne on tarkoitettu ja aiheuttavat samalla epätasapainoa kuntatalouteen. (Valtiovarainministeriö 2010a, 114–146) Rahan käytön tuloksellisuus on ollut valtionhallinnossa keskeisiä finanssipoliittisia kysymyksiä jo 1980-luvulta asti ja valtionosuusjärjestelmän sääntely on yksi tämän suuntauksen ilmentymiä (Meklin 2009, 31–50). Näistä syistä tilintarkastajan tulee kuntalain 123 §:n mukaan tarkastaa, ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita.

Kunnan toimintaa markkinoilla alettiin säännellä voimakkaasti 2000-luvulla (Valtiovarainministeriö 2010a). Hallinnon tarkastaminen kattaa myös muiden kunnan kannalta olennaisen lainvastaisuuksien raportoinnin eli myös

kunnan toiminnan markkinoilla (HE 268/2014, 225–226). Näiden valvonnan sääntely edustaa legalistista periaatetta, jossa vastuu perustuu demokraattista vastuuta enemmän lain noudattamisen valvontaan ja tuomioistuinkontrolliin (Mäkinen 2017, 22). Kuntien yleistä toimialaa valvotaan, koska itsehallinto ei oikeuta toimimaan lain säännösten vastaisesti (Mäkinen 2017, 20). Yleiseen toimialaan kuuluvat tehtävät ovat hyvin epämääräinen joukko ja siksi ne joudutaan jaottelemaan velvollisuusluettelossa ”velvollisuus noudattaa lakia kunnan toiminnassa”. Taloudellisten velvoitteiden noudattaminen koskee luonnollisesti myös yleiseen toimialaan kuuluvia tehtäviä (Korte 2016, 4). Koska kuntia koskevan taloudellisen sääntelyn tarve perustuu viime kädessä siihen, että valtio välttää ”bailout-tilanteet”, on myös luontevaa, että kunnille on säädetty velvollisuuksia liittyen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen (Moisio 2011, 9). Kuntien kirjanpitovelvollisuuden perusteluna onkin käytetty julkisten varojen käytön valvontaa ja talousarvion seuranta (HE 192/1994, 46).

Velvollisuusluettelo vastaa pitkälti niitä seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja voi mukauttaa tilintarkastuskertomuksen ja mistä seikoista tilintarkastuskertomuksessa on mainittava (Suomen tilintarkastajat 2015). Kuntien tilintarkastus perustuu jossain määrin samaan päämies-agentti-ajatteluun kuin muukin tilintarkastus, vaikkakin julkisen hallinnon tapauksessa päämiehen käsite on epämääräisempi ja moninaisempi, mikä väistämättä näkyy myös tarkastuksen tavoitteissa (Vakkuri ym. 2011, 66–67). Tilintarkastuksessa pyritään toteuttamaan kunnanhallituksen tilivelvollisuutta kunnanvaltuustolle ja kunnanvaltuuston tilivelvollisuutta äänestäjille (Myllymäki 2007, 13). Suomessa kuntalaisten itse suorittaman laillisuusvalvonnan asema on pohjoismaisittain vahva, koska kunnallisvalitus voidaan nähdä kuntalaisten omana ja valtiosta erillisenä laillisuusvalvontakeinona (Mäkinen 2017, 10). Kuntien kirjanpito- ja tilinpäätösvelvoitteiden tavoitteet ovat pitkälti samat kuin yksityisten tahojen: luoda johdonmukainen ja todellisuutta kuvaava kuva kunnan taloudellisesta tilanteesta (HE 192/1994, 52).

Kuntien velvoitteet voidaan tiivistää seuraavaan luetteloon:

- Sisäisen valvonnan asianmukainen järjestäminen (KL 39 §)

- Konsernivalvonnan asianmukainen järjestäminen (KL 47 §)
- Velvollisuus noudattaa talousarvioita (KL 110 §)
- Taloussuunnitelman tasapaino (KL 110 §)
- Kunnan velvollisuus tehdä kirjanpito kirjanpitolain mukaisesti (KL 112 §)
- Kunnan velvollisuus laatia tilinpäätös kirjanpitolain mukaan (KL 113 §)
- Velvollisuus laatia tilinpäätös ajoissa (KL 113 §)
- Kielto antaa vakuutta, takausta tai lainaa, joka voi vaarantaa kunnan kyvyn vastata tehtävistään (KL 129 §)
- Velvollisuus toimittaa tietyt tiedot valtionosuuksien laskemista varten (Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta (1704/2009))
- Muu velvollisuus noudattaa lakia kunnan toiminnassa

TILINTARKASTUSKERTOMUSTEN ANALYSOINTI

Metodi

Tutkimus toteutettiin analysoimalla kuntien tilintarkastuskertomuksia. Tilintarkastuskertomukset ovat yleensä sisällöllisesti hyvin yhdenmukaisia. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajien ammattikunta ohjeistaa omaa työtään alan sisäisillä ammattistandardeilla. Kuntien tilintarkastuskertomuksista on ammattikunnan sisäiset ohjeet, jotka täydentävät kuntalain 123 ja 125 §:n vaatimuksia (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017).

Tilintarkastuskertomuksia on aikaisemmassa tutkimuksessa käytetty päämies-agenttiteoriaan liittyvien ongelmien tarkastelussa (Paananen ym. 2020). Kertomusten analysoinnilla voidaan siis tarkastella aiemmin mainittuja päämies-agenttiongelmia, joissa valvotaan vallankäyttöä, ainakin niiltä osin, mitä ne ovat tarkastuksen kohteena. Tilintarkastuskertomus on yksi tehokkaimpia keinoja arvioida sitä, noudattavatko kunnat niille asetettuja velvoitteita. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajan on virkavastuulla tarkastettava tiettyjen velvoitteiden noudattamista. Aiemmasta tutkimustraditiosta poiketen tässä tutkimuksessa tilintarkastuskertomuksia tarkastellaan myös niiltä osin, miten velvoitteet

liittyvät valtion *bailout* -tilanteiden välttämiseksi säädettyjen velvoitteiden noudattamiseen. Tilintarkastuskertomuksia ei ole yleisesti aiemmin käytetty tällaiseen tarkasteluun, mutta tilintarkastuksella on kiinteä yhteys moraalikadon vaikutusten torjumiseen (Bayer 2006). Tilintarkastuskertomusten käyttöä tällaiseen tarkasteluun puoltaa kuitenkin se, että tilintarkastuksen kohteena on nimenomaan sellaisia velvoitteita, joilla pyritään estämään moraalikadosta johtuvia *bailout*-tilanteita luomalla valtiolle mahdollisuus valvoa kunnan toimintaa. Tilintarkastuskertomusten käyttämistä tutkimuksessa puoltaa myös aineiston saatavuus ja laajuus.

Tilintarkastuskertomus antaa informaatiota valtuustolle ja muille tilinpäätöksen käyttäjille ja vaikuttaa vastuuvapauden myöntämisen pätevyyteen, vaikka lopullinen päätös onkin valtuuston vapaassa harkinnassa (KHO 1925 II 1951; KHO 1954 II 227; Harjula & Prättälä 2015, 825–826). Tilintarkastuskertomus on myös KHO:n ratkaisun 2019:41 mukaan keskeisempiä seikkoja, joka puoltaa tilinpäätöksen hyväksymisen ja sitä kautta myös vastuuvapauden myöntämisen pätevyyttä.

Tilintarkastuskertomukset eivät anna täydellistä kuvaa tutkitusta ilmiöstä ja aineistosta tehtäviin havaintoihin liittyy rajoituksia. Tilintarkastajan tulee hankkia kohtuullinen varmuus tarkastamistaan seikoista (Julkishallinnon hyvätilintarkastustapa 2017, 11). Kohtuullinen varmuus tarkoittaa kansainvälisten tilintarkastustandardien perusteella sitä, että virheet eivät voi kohtuullisella todennäköisyydellä ylittää olenaisuuden rajaa, joka on tilintarkastajan harkittavissa (Horsmanheimo 2017, 417–418). Tämän lisäksi aineistoon vaikuttaa tilintarkastusriski. Tilintarkastusriski tarkoittaa riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa perusteetta vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen (Tomperi ym. 2018). Kuntien tilintarkastusta voidaan pitää julkisen hallinnon tasolla kohtuullisen laadukkaana (Vakkuri ym. 2011, 83). Toisaalta tilintarkastusta tehdään hyvin niukkojen aikaresurssien puitteissa ja pistokokeenomaisesti, minkä vuoksi osa lainvastaisuuksista ja laiminlyönneistä saattaa jäädä tilintarkastajalta huomaamatta (Patentti- ja rekisterihallitus 2019). Virheitä ja laiminlyönnejä on todellisuudessa siis enemmän kuin kerätyn aineiston perusteella voitaisiin tulkita.

Aineistoa tulkittaessa on otettava huomioon myös se, että tilintarkastajan oma toiminta voi vaikuttaa merkittävästi tilintarkastuksen lopputulokseen. Ensinnäkin tilintarkastaja voi antaa ohjausta tilinpäätöksen laatijalle siitä, miten tilinpäätös tulisi laatia ja mitä seikkoja sen tulisi ottaa huomioon (Tomperi ym. 2018 luku 9). Vaikka tätä ohjeistusta ei huomioida juuri laissa, sen huomioiminen voi vaikuttaa siihen, mukauttaako tilintarkastaja lopulta kertomustaan (Horsmanheimo & Steiner 2016). Tilintarkastuslain 3:7 §:n perusteella vähäiset huomautukset, joita ei anneta tilintarkastuskertomuksessa, voidaan antaa hallinnolle tilintarkastuspöytäkirjassa. Pöytäkirja voidaan antaa myös tilikauden aikana ja siinä mainittujen seikkojen huomioimatta jättäminen lisää todennäköisyyttä kertomuksen mukauttamisesta (Tomperi ym. 2018 luku 9).

Tutkimusaineisto sisältää vuosien 2017–2019 tilintarkastuskertomukset kaikista kunnista manner-Suomesta. Tilintarkastuskertomuksista kerättiin perustietojen eli kunnan nimen ja kertomuksen vuoden lisäksi tieto siitä, onko kertomus mukautettu vai vakiomuotoinen. Muutujat esitettiin numeromuodossa määrällisen analyysin vaatimalla tavalla (Ishak & Yusoh 2015; Farinha & Viena 2009). Tilintarkastajien lausunnoista kerättiin erikseen mukautuksen syy. Kertomukset jaoteltiin mukautettuihin ja vakiomuotoisiin, jonka jälkeen tehtiin arvioita siitä, mitä tässä tutkimuksessa mainittua velvollisuusluettelossa olevaa kohtaa tilintarkastajan tekemä mukautus koskee. Mukautuksen syyt jaettiin kahteen ryhmään mukautuksen perusteen mukaan:

1. Talouteen liittyvät syyt
 - Velvollisuus noudattaa talousarvioita (KL 110 §)
 - Taloussuunnitelman tasapaino (KL 110 §)
 - Kunnan velvollisuus tehdä kirjanpito kirjanpitolain mukaisesti (KL 112 §)
 - Kunnan velvollisuus laatia tilinpäätös kirjanpitolain mukaan (KL 113 §)
 - Kielto antaa vakuutta, takausta tai lainaa, joka voi vaarantaa kunnan kyvyn vastata tehtävistään (KL 129 §)
 - Velvollisuus toimittaa tietyt tiedot valtionosuuksien laskemista varten (Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta (1704/2009))

2. Hallintoon liittyvät syyt:

- Sisäisen valvonnan asianmukainen järjestäminen (KL 39 §)
- Konsernivalvonnan asianmukainen järjestäminen (KL 47 §)
- Velvollisuus laatia tilinpäätös ajoissa (KL 113 §)
- Muu velvollisuus noudattaa lakia kunnan toiminnassa

Tiedot kerättiin taulukkolaskentaohjelmaan binäärimuodossa eli asian ollessa kunnossa merkittiin "0" ja poikkeaman kohdalla "1", mikä on tyypillinen tapa vastaavassa tutkimuksessa (Farinha & Viana 2009). Näitä niin sanottuja Dummy-muuttujia on käytetty aikaisemmassa tutkimuksessa yleisesti tilintarkastuskertomuksen mukautuksen tilastointiin ja aineiston käsittelyyn (Niemi & Sundgren 2012). Näiden tietojen lisäksi kerättiin tieto siitä, puoltaako tilintarkastaja vastuuvapauden myöntämistä vastuuvollisille. Vastuuvapauden puoltamista merkittiin:

- Puollettu "0"
- Jätetty puoltamatta yhdeltä tai useammalta henkilöltä "1"
- Puollettu ehdollisena tai osittain yhdeltä tai useammalta henkilöltä "2"

Tämän lisäksi kerättiin myös lisätietoja, jotka saattaisivat vaikuttaa tutkimustuloksiin tai niiden arviointiin. Koska kyseessä on ensimmäinen nykyisen kuntalain aikana tehty tutkimus siitä, miten kunnat noudattavat velvoitteitaan tilintarkastuskertomusten perusteella, rajattiin tarkastelu nykytilan arviointiin analysoimatta laajemmin muuttujien välisiä syy- ja seuraussuhteita ja riippuvuuksia.

Tutkimuksen tulokset

Yksi merkittävimpiä tutkimushavaintoja oli, että erilaiset laiminlyönnit ja virheet kuntien taloudenpidossa ja hallinnossa ovat niin yleisiä, että joka viides kunta sai mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Mukautettujen kertomusten trendi oli selkeästi nouseva ja mukautetun kertomuksen sai vuosittain noin 10 kuntaa enemmän kuin aiempina vuosina.

Yksikään tilintarkastuskertomuksen mukautus ei tosin tarkoittanut, että tilintarkastaja ei suosittele tilinpäätöksen hyväksymistä, vaan kertomuksissa tilintarkastajat totesivat, että jotain osaa kunnan taloudesta ja hallinnosta ei ollut hoidettu lain edellyttämällä tavalla. Tämä viittaa siihen, että virheet ja laiminlyönnit ovat suhteellisen lieviä verrattuna kynnykseen, jossa tilinpäätöksen hyväksymistä ja/tai vastuuvapautta ei voida puoltaa. Mukautukset korreloivat josain määrin myöhempien mukautusten kanssa. Vuosien 2018 ja 2019 korrelaatiokerroin oli 0,47 eli ongelmat vaikuttaisivat siirtyvän vuodelta toiselle. Vuosien 2017 ja 2018 sekä 2017 ja 2019 välillä korrelaatio oli kuitenkin vain noin 0,27 eli näiden tilikausien välillä ongelmat eivät siirtyneet. Tulevan tutkimuksen osalta on kiintoisaa selvittää, miten nämä kunnat selvisivät taloudellisesti haastavasta vuodesta 2020.

Virheet ja laiminlyönnit jakautuivat melko tasaisesti hallintoon ja talouteen liittyvien velvoitteiden laiminlyöntiin. Aikavälillä talouteen perustuvien mukautusten määrä kasvoi, kun taas hallintoon liittyvien mukautusten määrä väheni hieman:

Taulukko 1. Mukautetut tilintarkastuskertomukset yhteensä

	2017	2018	2019	Yhteensä
Tilintarkastuskertomuksia	295	295	295	590
Vakiomuotoisia	243	235	222	700
Mukautettuja	52	60	73	185
Mukautettuja %	17,63%	20,34%	24,75%	62,71%

Taulukko 2. Mukautettujen kertomusten jakauma talouden ja hallinnon välillä

	2017	2018	2019	Yhteensä
Tilintarkastuskertomuksia	295	295	295	885
Mukautuksen syy taloudessa	28	50	56	134
Mukautuksen syy hallinto	34	24	27	85
Mukautuksen syy talous ja hallinto	10	14	10	34
Vakuudet	2	10	3	15

Taulukko 3. Mukautusten syy yksityiskohtaisesti

	2017	2018	2019	Yhteensä
Mukautettuja	52	60	73	185
Vakuudet	2	10	3	15
Talousarvion ylitys	17	32	37	86
Alijäämä	5	8	19	32
Virhe kirjanpidossa	2	1	2	5
Virhe tilinpäätöksessä	4	0	0	4
Virhe valtionosuuksissa	0	1	1	2
Sisäinen valvonta	21	13	16	50
Konsernivalvonta	2	1	1	4
Tilinpäätös myöhässä	7	8	9	24
Lainvastainen toiminta	9	4	6	19

Tarkasteltaessa mukautusten syitä tarkemmin, voidaan tiettyjen virheiden ja laiminlyöntien todeta olevan huomattavasti toisia yleisempiä. Syyt voidaan jakaa niiden yleisyyden mukaan kolmeen luokkaan. Kaikkein yleisimmät syyt olivat talousarvion ylitys (86 kpl) ja puutteet sisäisessä valvonnassa (50 kpl). Nämä vastasivat yhteensä yli puolta mukautetuista kertomuksista. Seuraavaksi yleisimpiä olivat alijäämän kattamisen käsittely (32 kpl) myöhässä laadittu tilinpäätös (24 kpl), huomautus muusta lainvastaisesta toiminnasta (19 kpl) sekä kunnan antamat takaukset ja vakuudet (15 kpl). Muut laiminlyönnit ja virheet olivat lähinnä yksittäistapauksia. Näissä huomionarvoista on, että merkittävimmät puutteet liittyvät kuntalaisten kontrolliin kunnan rahankäyttöön ja hallintoon liittyen. Merkittävästi pienempi osa mukautuksista liittyi sääntelyyn, jolla valtio puuttui kuntien taloudenpitoon ja hallintoon julkistaloudellisen intressin vuoksi. Alijäämän kattaminen

tosin yleistyi vahvasti vuonna 2019, ja tuskin helpottui vuonna 2020.

Mukautuksia voidaan myös tarkastella laadullisesti selvittämällä, mitä mikäkin mukautus on tarkoittanut vastuuvapauden puoltamisen kannalta. Tarkasteltaessa mukautuksia voidaan todeta, että suurin osa mukautuksista oli erittäin vähäisiä. 93 % kunnissa tilintarkastaja suositteli vastuuvapauden myöntämistä tilivelvollisille. Tämä tarkoittaa, että huomautusten rooli jää lähinnä virheen osoittamiseksi ilman, että tilintarkastaja katsoi kenenkään aiheuttaneen vahinkoa ja olevan siten tilivelvollinen. Tämä havainto on merkittävää ottaen huomioon sen, että suurin osa huomautuksista koski nimenomaan tilivelvollisten toimintaa kunnan hallinnossa ja kunnan rahojen käyttöä. Tästä voitaisiin päätellä, että kuntalaisten ja kuntapäätäjien välisen päämies-agenttiongelman aiheuttamissa mukautuksissa on kyse enemmänkin riskistä kuin aiheutuneesta vahingosta. Niissä kunnissa, joissa

Taulukko 4. Vastuuvapaudet

	2017	2018	2019	Yhteensä
Vastuuvapautta puollettu kokonaan	280	275	261	816
Prosenttia	94,92%	93,22%	88,47%	92,20%
Vastuuvapautta ei puollettu	2	1	3	6
Prosenttia	0,71%	0,36%	1,15%	0,74%
Vastuuvapautta puollettu osittain	13	19	31	63
Prosenttia	4,64%	6,91%	11,88%	7,72%
Yhteensä %	5,36%	7,27%	13,03%	8,46%
Vastuuvapaudet yhteensä	295	295	295	885

Taulukko 5. Syyt jättää vastuuvapautta puoltamatta

Syyt vastuuvapauden puoltamatta jättämiseen	2017	2018	2019
Vakuudet	0	1	0
Talousarvion ylitys	1	0	0
Alijäämä	0	0	0
Virhe kirjanpidossa	0	0	0
Virhe tilinpäätöksessä	0	0	0
Virhe valtionosuuksissa	0	0	0
Sisäinen valvonta	2	1	3
Konsernivalvonta	0	0	0
Tilinpäätös myöhässä	0	0	0
Lainvastainen toiminta	1	0	2

tilintarkastaja mukautti kertomuksensa virheen tai laiminlyönnin vuoksi, noin joka kolmannessa tapauksessa (69/185) tilintarkastaja ei voinut puoltaa vastuuvapautta täysin. Niissä tapauksissa, jossa vastuuvapautta ei puollettu kaikille tilivelvollisille, puollettiin sitä kuitenkin usein ehdollisesti ”jos valtuusto hyväksyy” -lauseella:

Jokaisena tutkittuna vuonna vain yksittäisissä tapauksissa tilintarkastaja ei puoltanut vastuuvapautta jollekin tilivelvolliselle. Syyt vastuuvapauden puoltamatta jättämiseen liittyivät viidessä tapauksessa sisäiseen valvontaan, jossa jonkin tahon varojenkäyttöä ei voitu valvoa riittävällä tarkkuudella. Muut syyt liittyivät talousarvion ylitykseen, vakuuksiin ja muuhun lainvastaiseen toimintaan. Tämä osoittaa, että tilintarkastajan havaitsemat rikkeet ja laiminlyönnit olivat pääsääntöisesti hyvin vähäisiä ja sellaisia, että kenenkään henkilökohtaista vastuuta toimistaan hallinnossa ei nähty tarpeelli-

seksi. Huomioitavaa on myös, että vastuuvapauden kynnystä ei ole laskettu kovin alas. Sisäisen valvonnan tapauksissa jo riski siitä, että virheelistä varojenkäyttöä ei voida havaita, on johtanut vastuuvapauden puoltamatta jättämiseen. Tämä toimii osoituksena siitä, että vastuuvapautta jätetään puoltamatta jo riskiperusteisesti, vaikka konkreettista vahinkoa ei olisi aiheutunut tai tilivelvolliset eivät olisi rikkoneet valtuutustaan tai lakia.

Vastuuvapautta puollettiin usein sillä edellytyksellä, että valtuusto hyväksyy tietyn toiminnan, tyypillisesti poikkeaman talousarviosta. Vuoden 2018 ehdollisista vastuuvapauden puoltamisista kaikkiin liittyi talousarvio-poikkeuma, vuonna 2017 noin 60 % tapauksista (8/13) liittyi talousarvio-poikkeama. Myös vuonna 2019 lähes kaikkiin (30/31) liittyi talousarvio-poikkeama. Tämä toimii lähinnä huomiona aineiston käytettävyyteen, vastuuvapautta puolletaan tyypilli-

Taulukko 6

Syy vastuuvapauden osittaiseen puoltamiseen	2017	2018	2019
Vakuudet	1	0	0
Talousarvion ylitys	8	19	30
Alijäämä	1	1	5
Virhe kirjanpidossa	0	0	2
Virhe tilinpäätöksessä	0	0	0
Virhe valtionosuuksissa	0	0	0
Sisäinen valvonta	3	2	5
Konsernivalvonta	0	0	0
Tilinpäätös myöhässä	0	3	2
Lainvastainen toiminta	4	1	0

sesti ehdollisena silloin kun kaikki muu on kunnossa, mutta tilivelvolliset ovat laiminlyöneet vastuuvapaudesta päättävältä taholta saamaansa valtuutusta. Tällöin tilintarkastaja kiinnittää huomion tähän seikkaan ja jättää valtuutuksen antajan harkittavaksi, haluako se vaatia valtuutettuja vastuuseen valtuutuksen ylityksestä.

Ottaen huomioon erilaisista huomautuksista seurannut arviointi vastuuvapaudelle, kaiken kaikkiaan virheet ja laiminlyönnit ovat tyypillisesti sellaisia, että ne eivät vaikuta vastuuvapauden arviointiin. Talousarvioepoikkeamien osalta tilintarkastaja lausuu lähes säännönmukaisesti, että suosittelee vastuuvapauden myöntämistä, jos talousarvioepoikkeamat hyväksytään. Jos poikkeamat ovat vähäisiä tilintarkastaja, saattaa myös puoltaa vastuuvapautta sellaisenaan ilman ehdollisuutta. Tämän vuoksi ehdollisia vastuuvapauksia (63 kpl) oli jonkin verran vähemmän kuin talousarvion ylityksiä (86 kpl). Ylipäättään jokaista mukautustyyppiä oli huomattavasti enemmän kuin niistä seuranneita ehdollisia tai kielteisiä vastuuvapausesityksiä.

KESKUSTELU JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Lähtökohtana kunnallisessa päätöksenteossa on kunnan laaja autonomia eli kunnan asukkaiden itsehallinto. Lainsäätäjä on kuitenkin rajoittanut tätä autonomiaa siten, että kuntapäätäjien tulee noudattaa tiettyjä lakisääteisiä velvoitteita. Tutkimuskysymys yksi oli ”*Mitkä ovat syyt kuntien taloudenpidon ja hallinnon sääntelyyn keskushallinnon toimesta?*” Pääasiallinen keskus-

vallan intressi vaikuttaisi olevan se, että kuntien mahdollisuus tuottaa asukkailleen lakisääteiset peruspalvelut turvataan ilman valtion väliintuloa, vaikka kuntapäätäjillä olisi kannustin pitkällä aikavälillä kestävämpään taloudenpitoon. Kuntien velvollisuuksista on säädetty pitkälti kolmesta eri syystä: joko valtio pyrkii pakottamaan kuntien varainkäytön järkeväksi, valtio kontrolloi päämies-agenttiongelmaa kunnan päättäjien ja asukkaiden välillä tai valtio toteuttaa muuta laillisuusvalvontaa kuntien toiminnassa (ks. Vakkuri ym. 2011, 79–80). Näihin ryhmiin kuuluvaksi voidaan jakaa myös kuntien taloudenpitoa koskevat velvollisuudet eli esimerkiksi velvollisuus laatia tilinpäätös kirjanpitolain mukaan ja riittävän ajoissa, koska ilman näitä velvollisuuksia valtion tavoitteet kuntien talouden ja hallinnon sääntelyssä eivät toteutuisi. Tämän tutkimuksen perusteella eniten puutteita liittyi päämies-agenttiongelmaan, koska puutteet olivat yleisimpiä sekä talousarviossa pysymisessä että sisäisessä valvonnassa. Nämä puutteet olivat myös vakavimpia.

Toinen tutkimuskysymys oli ”*Miten näitä keskusvallan asettamia vaatimuksia tosiasiallisesti noudatetaan kunnissa?*” Tutkimuskysymykseen vastattiin empiirisen aineiston perusteella. Selkeästi yleisimmän ongelman kunnilla oli talousarvion noudattamisessa ja kunnan sisäisessä valvonnassa. Talousarvio on kunnan virkamiehiä ja kunnanhallitusta sitova valtuuston päätös, jonka kunnanvaltuusto ja viranomaiset panevat täytäntöön virkavastuulla (Harjula & Prättälä 2015, 732–733). Tämä on nimenomaisesti yksi

tilanteita, joissa päämies-agenttiongelman esiintyy julkisessa hallinnossa (Junnila ym. 2012, 136–138). Kunnanvaltuuston päätöksiä noudattamisessa on kuitenkin laajamittaisia ongelmia, koska 10 %:ssa tarkastelluissa kunnissa tapahtui niin vakavia talousarvion ylityksiä, että tilintarkastaja antoi niistä huomautuksen. Nämä puutteet voitaisiin katsoa vakavaksi sillä perusteella, että ylitykset johtivat usein vastuuvapauden puoltamiseen vain ehdollisesti. Toisaalta taas näitä huomautuksia ei välttämättä voida pitää kovin vakavina, koska valtuusto voi melko kevyesti myöntää vastuuvapauden hyväksymällä talousarviopoikkeamat ottamatta kantaa tilivelvollisten toiminnan oikeellisuuteen. Yksi mahdollinen jatkotutkimuksen kohde olisi empiirinen tutkimus siitä, johtavatko talousarvion ylitykset usein vastuuvapauden epäämiseen, mitä pidämme aineiston perusteella epätodennäköisenä. Nämä havainnot vahvistivat aikaisempia havaintoja. Koska havainnot olivat ensimmäisiä uuden kuntalain voimassaolon aikana, laajensivat ne näiltä osin aikaisempaa kirjallisuutta (Paananen ym. 2020).

Sisäinen valvonta ja riskienhallinta liittyvät vahvasti talousarviossa pysymiseen, koska sisäisen valvonnan tarkoituksena on nimenomaisesti pidetty hallinnon tuloksellisuuden, eli tulosten aikaansaamisen tietyillä panoksilla, varmistamista (Vakkuri ym. 2011, 81–83). Sisäinen valvonnan tarkoitus on liitetty vahvasti myös varainkäytön valvontaan (Junnila ym. 2012, 136–138). Sisäisen valvonnan sääntelyn taustalla on ylipäätään lainsäätäjän halu varmistaa, että kunnissa seurataan tavoitteiden toteutumista ja sitä kautta myös varojen käyttöä (HE 268/2014, 145). Tämän vuoksi sisäisen valvonnan ongelmat voivat helposti johtaa ongelmiin myös rahankäytössä. Sisäinen valvonta olikin toiseksi yleisin syy, minkä vuoksi tilintarkastaja joutui mukauttamaan tilintarkastuskertomustaan. Sisäisessä valvonnassa oli huomautukseen johtavia puutteita 5 %:ssa kunnissa.

Sisäisen valvonnan puutteet eivät kuitenkaan useimmiten tarkoittaneet talousarvion ylitymistä samana vuonna, koska vain noin 12 %:ssa kunnista (15/121) näistä huomautettiin samalla kertaa. Toisaalta sisäisen valvonnan puutteet olivat myös kaikkein vakavimpia, sillä nämä liittyvät aina vastuuvapauden puoltamatta jättämiseen. Tätä voidaan pitää perusteltuna, koska

sisäisen valvonnan puutteet saattavat piilottaa vakavia ongelmia, jolloin tietyille tilivelvollisille ei pidä myöntää vastuuvapautta, ennen kuin voidaan varmuudella sanoa, ovatko asiat kunnossa. Vastuuvapauden puoltamatta jättäminen ei ole kevyt toimenpide, koska vastuuvapautta tulee puoltaa, jos vastuuhenkilö on voinut syyllistyä enintään vähäiseen rikkomukseen (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 20).

Tällä perusteella voidaan todeta, että sisäisen valvonnan puutteet olivat niiden yleisyys ja merkittävyys huomioon ottaen kaikkein vakavimpia puutteita kunnan velvollisuuksien hoitamisessa. Tätä johtopäätöstä ei kuitenkaan voida esittää kovin vahvasti ottaen huomioon aineistoon liittyvät rajoitukset ja erityisesti kielteisten vastuuvapauspuoltojen vähäinen määrä (6/885). Tilintarkastaja ei havaitse kaikkia laiminlyöntejä, tilintarkastaja puuttuu vain olennaisuusrajat ylittäviin laiminlyönteihin, tilintarkastaja ohjaa taloudenpitoa ja hallintoa muillakin toimilla kuin tilintarkastuskertomuksilla ja tilintarkastaja vaikuttaa lausunnon lopputulokseen antamalla suullista ohjausta taloudenpidosta ja hallinnosta. Tämän vuoksi aineisto voi jättää paljastamatta erityisesti vähämerkityksellisiä laiminlyöntejä, jotka eivät ole päätyneet tilintarkastuskertomukseen. Mielenkiintoista oli, että kuntien hallinnon todettiin melkein aina olevan lainmukaista kunnan tehtävien hoitamisen osalta, kuuluivat ne sitten yleiseen tai erityiseen toimialaan. Huomauttamista tuli erittäin harvoissa tapauksissa esimerkiksi hankintalain tai valtiontukisääntelyn noudattamisesta. Vaikuttaisikin, että kunnissa noudatetaan melko hyvin tehtäviin liittyviä sääntelyä, mutta ongelmat ovat enemmänkin kuntalaisten ja päättäjien välisissä suhteissa.

Tutkimuksen analyysin perusteella merkittävimmät virheet ja laiminlyönnit liittyvät nimenomana *päämies-agenttiongelman* eli siihen, miten kuntalaisten on mahdollista valvoa päättäjensä toimintaa ja miten päättäjät ovat tilivelvollisia toiminnastaan kunnan edustajana. Toinen yleinen ryhmä oli taloudellinen sääntely, jolla valtio pyrki turvaamaan kuntien tehtävien hoidon ilman taloudellista väliintuloa eli *bailout*-tilanteiden välttämisen. Tästä ilmiöstä puhutaan myös *moraalikatona*. Kunnan taloudenpitoa koskevista säännöksistä, jotka eivät liittyneet päämies-agenttiongelman tai olleet teknisluon-

teisia velvoitteita, eniten laiminlyötiin alijäämän kattamisvelvoitetta ja heti tämän jälkeen kieltä antaa vakuutta tai takausta, joka voi vaarantaa kunnan toiminnan. Alijäämän kattamisvelvoite on uusia kuntalakiin otettuja säännöksiä, joiden tarkoituksena on kontrolloida kuntien taloutta riittävän voimakkein keinoin, jotta alijäämät pysyisivät riittävän matalina (Heuru 2006, 7; HE 8/2006; Moisio 2011, 9; Valtiovarainministeriö 2015, 54–63). Tämän velvoitteen noudattaminen vaikuttaisi olevan vuosi vuodelta vaikeampaa. Tämä on myös yksi keskeisimpiä kuntien itsehallinnon jännitteitä, taloudellisen autonomian rajoittaminen lakisäätöiden tehtävien hoitamisen vuoksi (Oikarinen ym. 2018, 50). Takauksien ja vakuuksien antamisen kieltä taas liittyy samaan asiaan eli viime kädessä *bailout*-tilanteiden välttämiseen (Keski-Filppula 2019, 375; HE 268/2014, 92). Näistä annettu mukautukset eivät kuitenkaan käytännössä koskaan johtaneet vastuuvapauden puoltamatta jättämiseen. Tilintarkastaja ei voi kohdistaa vastuuvapautteen liittyvää muistutusta valtuustoon, joka hyväksyy talousarvion ja myös merkittävimmät takaukset (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 20). Tämän vuoksi näihin liittyvien mukautusten arviointi vastuuvapausmuistutuksilla ei välttämättä ole perusteltua ja siksi näiden vakavuutta tulee arvioida tapauskohtaisesti.

Muut virheet ja laiminlyönnit liittyivät joko teknisiin velvoitteisiin tai muuhun lainvastaiseen toimintaan. Muut lainvastaisuudet liittyivät usein kunnan itsehallinnon nojalla ottamiinsa tehtäviin, kuten hankintalain noudattamiseen.

Teknisistä velvoitteista yleisimmin rikottiin velvoitetta laatia tilinpäätös ajoissa. Näistä erityisesti muut lainvastaisuudet olivat melko vakavia, koska ne johtivat usein joko siihen, että vastuuvapautta ei puollettu tai että sitä puollettiin ehdollisena. Tämä on perusteltua, koska tilintarkastajan ei erikseen tule tarkastaa näitä, mutta riittävän vakavista esiin tulleista seikoista tulee mainita tilintarkastuskertomuksessa (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017, 20).

Loppupäätelmänä voidaan sanoa, että kunnat eivät useinkaan kykene noudattamaan kaikkia lakisäätöisiä velvollisuuksiaan taloudensidossa ja hallinnossa. Yleisimmin rikotaan velvollisuutta noudattaa talousarviota ja järjestää sisäinen valvonta ja riskienhallinta lainsäätäjän vaatimalla tavalla. Näistä erityisesti riskienhallinnan laiminlyönti on saavuttanut vakavan mittakaavan johtuen määrästä ja siitä, millaisiin väärinkäytöksiin sisäisen valvonnan laiminlyönnit voivat johtaa. Kunnat noudattavat myös talouden tasapainoon ja riskien vähentämiseen liittyvää sääntelyä varsin vaihtelevasti, mutta nämä eivät näytä muodostavan ongelmaa vastuuvapauden kannalta, mikä tarkoittaa, että virheet ja laiminlyönnit ovat vähäisiä tai sääntely ei tavoita oikeita tilivelvollisia. Kuntien toiminnassa havaittiin myös erinäisiä muita lainvastaisuuksia, joista osa oli melko vakaviakin. Kunnilla oli laajalti vaikeuksia noudattaa myös muita lakisäätöisiä velvoitteita, kuten velvoitetta laatia tilinpäätös ajoissa, jonka joka 30:s kunta laiminlyö vuosittain.

LÄHTEET

Kirjallisuus

- Aarnio, Aulis (2011). *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Bayer, Ralph-C (2006). *Finding Out Who The Crooks Are—Tax Evasion With Sequential Auditing*. The Singapore Economic Review 51.02 2006 s. 195-227.
- Biais, Bruno, Mariotti, Thomas, Rochet, Jean-Charles, Villeneuve, Stéphane (2010). *Large Risks, Limited Liability, and Dynamic Moral Hazard*. Econometrica 78.1 2010: 73-118.
- Enberg, Mikael (2002). *Kuntien riskienhallinta*. Suomen Kuntaliitto.
- Farinha, Jorge, Viana, Luis Filipe (2009). *Board Structure and Modified Audit Opinions: Evidence From the Portuguese Stock Exchange*. International Journal of Auditing 13.3 2009 s. 237-258. doi:10.1111/j.1099-1123.2009.00394.x
- Hannus, Arno, Niemi, Anne E., Hallberg, Pekka (2009). *Kuntalaki*. [Helsinki]: Talentum.
- Harjula, Heikki, Prättälä, Kari (2015). *Kuntalaki: Tausta ja tulkinnat*. 9., uud. p. Helsinki: Talentum.
- Harjula, Heikki, Prättälä, Kari (2019). *Kuntalaki: Tausta ja tulkinnat*. 10., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

- Heuru, Kauko (2006). *Kuntalain muutokset*. Edilex.
- Heuru, Kauko, Mennola, Erkki, Ryyänen, Aimo (2011). *Kunta: kunnallisen itsehallinnon perusteet*. Tampere University Press.
- Horsmanheimo, Pasi (2017). *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely: kommentaari*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis. (2016). *Tilintarkastus: Asiakkaan opas*. Helsinki: Talentum Pro.
- Ishak, S., Yusof M.A. (2015). *Board of Directors' Independence and Modified Audit Report: An Analysis of the Malaysian Environment*. Jurnal Pengurusan 44 2015. doi:10.17576/pengurusan-2015-44-05.
- Junnila, Maijaliisa, Aho, Tuomas, Fredriksson, Sami, Keskimäki, Ilmo, Lehto, Juhani, Linna, Miika, Miettinen, Sari, Tynkkynen, Liina-Kaisa (2012). *Sitä saa mitä tilaa, Tilaaaja-tuottaja-toimintatavan kehittyminen sosiaali- ja terveyspalveluissa*. THL raportti 42/2012.
- Niemi, Lasse, Sundgren, Stefan (2012). *Are Modified Audit Opinions Related to the Availability of Credit? Evidence From Finnish SMEs*. European Accounting Review 21.4 2012 s. 767–796. doi:10.1080/09638180.2012.671465.
- Keski-Filppula, Jukka (2019). *Kuntien itsenäisyyden kehittyminen taloudellisesti vaikeassa asemassa olevien kuntien arviointimenettelyssä*. Oikeus 2019 (48) s. 374–396.
- Korte, Atte (2011). *Hallinnon sisäinen ohjaus ja valvonta kunnassa – otto -oikeus ohjauksen ja valvonnan keinona*. Itä-Suomen yliopisto.
- Korte, Atte (2016). *Harkintavalta ja harkintavallan väärinkäyttö erityisesti kunnan elinkeinon tukemiseen liittyvässä toiminnassa*. Edilex 2016/38.
- Lin, Zhiwei, Yihong Jiang, Yixuan Xu (2011). *Do Modified Audit Opinions Have Economic Consequences? Empirical Evidence Based On Financial Constraints*. China Journal of Accounting Research 4.3 2011 s.135–154. doi.org/10.1016/j.cjar.2011.06.004.
- Linnosmaa, Ismo (2012). *Palvelusetelit sosiaalipalveluissa*. THL raportti 53/2012.
- Matikainen, T. (2014). *Rahoitusperiaate kunnallisen itsehallinnon turvaajana: tutkimus rahoitusperiaatteen toteutumisesta*. Helsingin yliopisto.
- Meklin, Pentti (2009). *Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa*. Teoksessa Vakkuri, Jarmo (toim.): *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Gaudeamus, s. 31–50.
- Moisio, Antti (2011). *Finanssipolitiikan säännöt ja kuntatalous*. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.
- Muukkonen, Matti (2019). *”Kunnan toiminta” -käsitteen sisältö ja oikeudelliset vaikutukset*. Edilex 2019/11
- Mutanen, Anu (2017). *Itsehallinto valtiosääntö-oikeudellisena käsitteenä julkishallinnon uudistuksissa. – Yhteistarkastelussa kuntien ja niitä suurempien alueiden itsehallinto*. Edilex 2017/23.
- Myllymäki, Arvo, Vakkuri, Jarmo (2001). *Tulosnormi, tilivelvollisuus*. Tampere University Press.
- Myllymäki, Arvo (2007). *Finanssihallinto-oikeus: Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. 2. uud. p. [Helsinki]: Talentum Media.
- Myrsky, Matti (2014). *Suomen Finanssioikeus*. [Helsinki]: Helsingin kamari Oy.
- Mäkinen, Eija (2017). *Kuntien ja maakuntien valvonta Pohjoismaissa*. Lakimies 1/2017 s. 3–24.
- Oikarinen, Tommi, Voutilainen, Tomi, Mutanen, Anu, Muukkonen, Matti (2018). *Kunnallinen Itsehallinto Valtion Puristuksessa*. Helsinki: KAKS — Kunnallisan alan kehittämissäätiö.
- Oulasvirta, Lasse, Kihn, Lili-Anne, Mänttari, Pietu, Wacker, Jani (2013). *Näkökulmia arviointiin ja valvontaan*. Tampere University Press.
- Paananen, M. (2016). *Modified audit reports in the case of joint municipal authorities: Empirical evidence from Finland*. International Journal of Auditing, 20(2), 149–157.
- Paananen, Mikko, Jaakko Rönkkö, Mikko Zerni, ja David Hay (2020). *Determinants of Audit Report Modifications in Finnish Municipalities*. Journal of Accounting and Public Policy 2020: 106777. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2020.106777
- Ryyänen, Aimo (2010). *Kunnallinen itsehallinto hallintopolitiikan sivuraiteilla*. Onko kunnista tulossa valtiontulosojhattuja paikallishallintoyksiköitä? Edilex 2010/41.
- Sallinen, Sini (2007). *Kunnan itselleen ottamat tehtävät ja niiden oikeudelliset reunaehdot*. Tampere University Press.
- Tomperi, Soile, Halminen, Kati, Turunen, Jenni (2018). *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Vakkuri, Jarmo, Oulasvirta, Lasse, Wacker, Jani, Kivimäki Riikka (2011). *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere University Press.
- Waterman, Richard W., Amelia A. Rouse, Robert (Robert Lee) Wright (2004). *Bureaucrats, Politics, and the Environment*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.

Muut lähteet

- International standard on auditing 700, Forming an opinion and reporting on financial statements.
- Julkinen talous tienhaarassa. Valtiovarainministeriön julkaisu 8/2010 (Valtiovarainministeriö 2010a).
- Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2017.
- Kohti julkisen talouden kokonaisohjausta – julkisen talouden suunnitelman ja kuntatalousohjelman kehittäminen. Helsinki: Valtiovarainministeriön julkaisu 2/2015.
- Kunnan toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla ja toiminnan yhtiöittäminen. Valtiovarainministeriön julkaisu 33/2010. (Valtiovarainministeriö 2010b)
- Vuosiraportti laaduntarkastuksesta 2018. Patentti- ja rekisterihallitus 2019. Saatavilla https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/Vuosiraportti_laaduntarkastuksista_2018.pdf.
- Mukautetut tarkastuskertomukset. 2015 Suomen tilintarkastajat.

Lait

- Kuntalaki 365/1995
- Kuntalaki 410/2015
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015
- Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016
- Perustuslaki 731/1999
- Tilintarkastuslaki 1141/2015

Hallituksen esitykset

- HE 1/1998 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi
- HE 157/1999 vp Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain 65 ja 86 §:n muuttamisesta
- HE 192/1994 vp Hallituksen esitys kuntalaiksi
- HE 268/2014 vp Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi
- HE 8/2006 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuntalain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

Oikeustapaukset

- KHO 1925 II 1951
- KHO 1954 II 227”
- KHO 1998:18
- KHO 2019:41
- KHO Muu päätös 721/2018
- KHO:2015:76