



UNIVERSITY OF
EASTERN FINLAND

Kuinka kuntien poliittiset voimasuhteet vaikuttavat maksetun tilintarkastuspalkkion määrään

Emilia Enroth
Itä-Suomen yliopisto
Yhteiskuntatieteiden ja
kauppatieteiden tiedekunta
Kauppatieteiden laitos
Laskentatoimi ja rahoitus
13.04.2022

Itä-Suomen yliopisto, Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta
Kauppatieteiden laitos
Laskentatoimi ja rahoitus
Enroth, Emilia M E.: Kuinka kuntien poliittiset voimasuhteet vaikuttavat maksetun tilintarkastuspalkkion määrään.
Opinnäytetutkielma, 83 sivua.
Tutkielman ohjaaja, professori Ojala, Hannu (KTT).
Huhtikuu 2022

Asiasanat: tilintarkastuspalkkio, poliittinen kilpailu, kuntien tilintarkastus

Tässä tutkielmassa tarkastellaan kuntien sisällä tapahtuvien poliittisten voimasuhteiden vaikutusta maksettuun tilintarkastuspalkkion määrään. Poliittiset voimasuhteet kuvaavat tässä tutkimuksessa puolueiden valtaa kunnassa ja sitä mitataan valittujen kunnallisvaltuutettujen määrän avulla. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, löytyykö näiden kahden välillä yhteyttä ja jos löytyy, niin mitata sen suuruutta. Kuntien tilintarkastus eroaa yritysten tilintarkastuksesta niin, että sitä ohjaavat lait määrittelevät tilintarkastajan sekä tilintarkastusyhteisön valintaa tiukemmin. Kuntien on kilpailutettava hankittava tilintarkastus, jolloin esiin tulee ongelmia. Näitä ovat tarkastuspäivien lukumäärän kiinnittäminen etukäteen ja valintakriteeristön hintapainotus. Tällöin julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa kokee riskin sen toteutumatta jäämisestä. Kun verrataan kuntien tilintarkastusta yritysten tilintarkastukseen, maksetaan kuntatilintarkastajille selkeästi alhaisempaa tilintarkastuspalkkiota. Kun tämä tutkimus tehdään näissä puitteissa, nähdään tilintarkastuspalkkion määrä selkeänä tutkimuskohteena, sillä se ohjaa kunnissa tilintarkastuksen toteutumista.

Tilintarkastuksen taustalla vaikuttaa agenttiteoria ja siitä johdetut jatkoteoriat. Agenttiteoria käsittelee ohjaussuhteiden perusongelmaa, johon tilintarkastus on ratkaisu. Perusongelmaksi tulee se, kuinka voidaan varmistua päämiehen edun suojaamisesta suorittaessaan tälle toimeksiantoa. Kolmas osapuoli eli tilintarkastaja on suhteen ulkopuolinen osapuoli, joka verifioi asioita agenteille. Sidosryhmäteoriassa tilintarkastus auttaa synnyttämään luottamusta eri sidosryhmien keskuudessa, jolloin riski vähenee tilintarkastuksen avulla. Informaatioteoriassa tilintarkastus on tapa parantaa taloudellisen tiedon laatua, kun taas motivaatioteorian mukaan tilintarkastuksella on positiivinen vaikutus yksilöiden käytökseen kunnassa. Vakuusteoriassa taas tilintarkastuksen asemaa tarkastellaan vakuusteoreettisesta näkökulmasta, jolloin kysymys on riskijaosta. Poliittisen kilpailun vaikutus tilintarkastuspalkkioon on ristiriitainen, sillä aiheesta tehdyissä tutkimuksissa on saatu erilaisia tuloksia. Näitä tutkimuksia on tehty lähinnä Yhdysvalloissa.

Kuntien tilintarkastus poikkeaa usealla eri tavalla yrityksissä tehtävästä tilintarkastuksesta. Kuntia ja muita julkisen sektorin osia koskevat säännökset ovat toiset kuin yksityistä sektoria koskevat. Kuntien tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa (410/2015) ja julkishallinnon tilintarkastukseen sovelletaan myös tietyissä tilanteissa julkishallinnosta ja talouden tilintarkastajista annettua lakia (1142/2015) eli JHT-lakia. Kuntavaalien toimittamisesta taas säädetään vaalilaissa (714/1998) ja kuntarakennelaissa (1698/2009).

Tämän tutkimuksen perusteella nähtiin, ettei yksittäisellä puolueella ole vaikutusta maksettuun tilintarkastuspalkkion määrään. Huomattiin kuitenkin tilastollista merkitsevyyttä, kun mitattiin puolueiden vallassaoloa yhdessä toisen puolueen kanssa. Tuloksena tuli, että keskustan ja kokoomuksen kunnallisvaltuutettujen määrän kasvaessa kunnassa maksetun tilintarkastuspalkkion määrä pienenee.

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen tausta	6
1.2	Tutkimusongelmat ja tutkimukset tavoitteet.....	7
1.3	Tutkimusrajaukset, -menetelmät ja -aineisto	8
1.4	Tutkimuksen rakenne.....	8
2	Tutkimuksen teoreettinen viitekehys.....	10
2.1	Päämies-agenttiteoria	10
2.2	Muut tilintarkastusteoria.....	13
2.2.1	Informaatioteoria	13
2.2.2	Motivaatioteoria	15
2.2.3	Vakuutusteoria	16
2.2.4	Sidosryhmäteoria	17
2.3	Poliittisen kilpailun vaikutus tilintarkastuspalkkioon.....	19
2.4	Tilintarkastuspalkkion määräytyminen julkisella sektorilla	21
3	Kunnan tilintarkastus	24
3.1	Lakisääteinen tilintarkastus kunnissa	24
3.1.1	Tilintarkastuksen lähtökohdat.....	24
3.1.2	Kuntien tarkastus ja tilintarkastus	24
3.1.3	Kunnan tilintarkastajan vaatimukset.....	26
3.1.4	Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ja tilintarkastuksen resurssit.....	38
3.2	Kuntien tilintarkastuksen historia ja kunnallislain tausta	40
3.3	Kuntien tilintarkastus julkisena hankintana.....	42
3.3.1	Julkinen hankinta.....	42
3.3.2	Julkisen hankinnan kynnyksarvot	45
3.3.3	Kuntien tilintarkastuksen kilpailutus ja sen aiheuttamat ongelmat (lisää hannun raportista huolenaiheet: liian matalat, palkkiot, kilpailutus tekee sen) ...	48
4	Poliittisen vallan jakautuminen kunnissa	50
4.1	Kunnan määritelmä ja oikeudellinen luonne.....	50
4.2	Kuntavaalit	51
4.3	Suomen puolueet ja niiden poliittinen jakautuminen	53
4.4	Kuntien poliittinen kilpailu kuntavaaleissa.....	54
5	Empiirinen tutkimus	59
5.1	Tutkimusaineisto.....	59
5.2	Tutkimusmenetelmä	60
5.2.1	Lineaarinen regressioanalyysi.....	60
5.2.2	Pearsonin korrelaatio	61
5.3	Muuttujat	63
5.4	Hypoteesit.....	65

6	Tutkimustulokset ja empiirinen analyysi	66
6.1	Yksittäisten puolueiden poliittisen vallan vaikutus tilintarkastuspalkkioon....	66
6.2	Puolueiden yhteisvaikutus tilintarkastuspalkkioon	69
6.3	Pearsonin korrelaatiokertoimen tulokset yhdistellyistä muuttujista	72
7	Johtopäätökset ja yhteenveto.....	76
	Lähteet.....	79

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta

Tilintarkastus alkoi kiinnostaa Suomessa tutkijoita varsinaisesti 1990-luvulla, jolloin aiheesta tehtiin suurin osa aiheen väitöskirjoista. Tilintarkastus tutkimusalueena ei ole helppo, sillä sen tutkiminen vaatii aikaa. Tilintarkastustutkimus kuuluu laskentatoimen tutkimukseen ja se sivuaa usein argumentoinnissaan oikeustiedettä. Tutkimusaiheena tilintarkastus on suhteellisen nuorta, vaikkakin tilintarkastus on itsessään tuhansia vuosia vanha perinne. (Viitanen 1995.) Tässä tutkimuksessa keskitytään tilintarkastustutkimukset kategoriaan, jossa tarkastellaan tilintarkastajan ja ulkomaailmaan keskinäistä suhdetta. Kyse on tilintarkastuksen yhteiskunnallisesta tehtävästä kunnissa, johon tässä tutkimuksessa perehdytään. Mukaan on otettu poliittiset voimasuhteet ja niiden vaikutus maksettuun tilintarkastuspalkkioon. Tilintarkastuspalkkion määrää ja siihen vaikuttavia tekijöitä on tutkittu ympäri maailmaa ja niiden tulokset ovat vaihdelleet maittain. Tässä tutkimuksessa keskitytään yhteen mahdollisesti tilintarkastuspalkkioon vaikuttavaan tekijään, eli poliittisiin voimasuhteisiin.

Poliittisia voimasuhteita ja niiden vaikutusta tilintarkastuspalkkion määrään on tutkittu ja sen on nähty aiheuttavan seuraavaa: Kun poliittinen kilpailu on vahvaa, lisääntyy valvonnan tarve. Tämä johtuu osittain siitä, että oppositio haluaa valvoa hallituspuolueita ja hallituspuolueet taas todistaa olevansa vastuullisia. (Copley ym. 1995.) Baber (1983) on tutkinut poliittisen kilpailun vaikutusta tilintarkastuksessa ja hän löysi näyttöä siitä, että poliittinen kilpailu lisää julkisten viranomaisten houkuttimia tilintarkastuksen järjestämiseen. Hän laajensi kuvaa poliittisen kilpailun ja tilintarkastuksen suhteesta aiempaan Zimmermanin (1977) tekemään tutkimukseen. Tämä tapahtui niin, että se otti huomioon poliittisen prosessin vaikutuksen julkisen sektorin tilintarkastukseen. Tuloksista löydettiin positiivista korrelaatiota valtiollisen tilintarkastusbudjetin ja poliittisen kilpailun mittauksen välillä. Molemmat näistä tutkimuksista tehtiin Yhdysvalloissa.

Tutkimusta kuntien poliittisten voimasuhteiden vaikutuksesta tilintarkastuspalkkion määrään on tutkittu muissa Pohjoismaissa. Ruotsissa Tagesson ym. (2015) havaitsivat, että suurin osa

ruotsalaisista kunnista (72 %) valitsi tilintarkastuksen kilpailutuksessa alahaisimman hinnan perusteella. Kun poliittisten puolueiden välinen kilpailu oli heikkoa konservatiivien ja liberaalien välillä, suurin osa kunnista valitsi tilintarkastajan hinnan perusteella. Toisin taas oli, jos sosiaalidemokraatit ja vasemmisto olivat vallassa. Poliittisella vallan jakautumisella löydettiin olevan merkitystä, kuten myös tilintarkastusyhtiöiden välisellä kilpailulla tilintarkastuspalkkion määrään.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on perehtyä ilmiöön Suomen kunnissa, jossa tarkastellaan kuntien poliittisilla voimasuhteilla vaikutusta maksettuun tilintarkastuspalkkioon. Tätä testataan määrällisellä tutkimuksella, johon on saatu aineisto maksettujen tilintarkastuspalkkioiden määrästä Jani Saastamoisen ja Hannu Ojalan keräämästä aineistosta sekä poliittista kilpailua koskeva aineisto Tilastokeskukselta. Poliittisilla voimasuhteilla tarkoitetaan poliittista kilpailua kuntien sisällä.

1.2 Tutkimusongelmat ja tutkimukset tavoitteet

Tutkimusongelma voidaan tiivistää seuraavaan kysymykseen:

Vaikuttavatko poliittiset voimasuhteet kuntien maksaman tilintarkastuspalkkion määrään?

Tavoitteena on selvittää, onko erilaisilla poliittisilla voimasuhteilla kunnissa vaikutusta maksetun tilintarkastuspalkkion määrään kuntien tilintarkastuksessa. Poliittisilla voimasuhteilla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa puolueen valittujen kunnallisvaltuutettujen määrää, jota mitataan keskiarvolla. Tällöin muuttujana käytetään puolueen valittujen kunnallisvaltuutettujen keskiarvoa kunnan sisällä. Tutkimusongelma pyritään ratkaisemaan tässä tutkimuksessa ja sen tavoitteena on löytää vastaus poliittisten voimasuhteiden vaikutuksesta kunnan maksamaan tilintarkastuspalkkion määrään.

Tutkimuksen aihe on valikoitunut sen takia, että poliittisten voimasuhteiden vaikutusta tilintarkastuspalkkion määrään ei ole tutkittu Pohjoismaissa paljon. Suomessa tutkimusta on erityisen vähän, jonka takia tämä tutkimus toteutetaan.

1.3 Tutkimusrajaukset, -menetelmät ja -aineisto

Tutkimus on rajattu 2019 vuoteen. Tutkimuksessa käsitellään Suomen kunnissa maksettuja tilintarkastuspalkkioita vuoden 2019 tilikausilta, ottaen huomioon miten kuntien poliittiset voimasuhteet vaikuttavat tähän maksettuun tilintarkastuspalkkion määrään. Vuoden 2019 kunnanvaltuusto on valittu kunnallisvaaleissa 2017, jonka vuoksi käydään läpi kyseisten kunnallisvaalien tuloksia. Kunnallisvaaleilla valitut kunnanvaltuutetut kertovat kuinka valta on Suomessa jakautunut, eli mistä puolueista on valittu kunnanvaltuutettuja Suomen kuntiin.

Tutkimusmenetelminä käytetään lineaarista regressioanalyysiä sekä Pearsonin korrelaatiokerrointa. Tutkimus toteutetaan Stata-tilastointiohjelmalla. Tutkimusaineistona käytetään Jani Saastamoisen ja Hannu Ojalan keräämää aineistoa Suomen kunnista vuodelta 2020 kuntien tilintarkastusta koskevasta tutkimushankkeestaan. Aineisto sisältää kaikissa Suomen kunnissa maksetut tilintarkastuspalkkiot sekä tietoa tilintarkastusyhteisön tilintarkastajista, kunnan poliittisesta jakaumasta, kunnan johdosta ja muista muuttujista. Tähän tutkimukseen käytetty aineisto on rajattu niin, että data on valittu satunnaisvalinnalla 150 suomalaisesta kunnasta. Tutkimusmenetelmät ja -aineisto käydään tarkemmin läpi luvussa 5.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus sisältää kirjallisuuskatsauksen, kvantitatiivisen tutkimuksen, sen tulokset ja lähdeluettelon. Rakenteeltaan tähän tutkimukseen kuuluu kahdeksan päälukua, jotka koostuvat alaluvuista. Kirjallisuuskatsausta käydään läpi viidessä luvussa, joista ensimmäinen on johdanto ja viimeinen empiirinen tutkimus. Viimeisessä kirjallisuuskatsauksen luvussa käydään läpi empiirisen tutkimuksen teoria, jonka jälkeen toteutetaan tutkimus ja sen analyysi luvussa kuusi. Ensimmäinen luku on johdanto, jossa käydään läpi tutkimuksen tausta, ongelmat, tavoitteet,

rajaukset, menetelmät, aineisto ja lopulta rakenne. Pohjustuksen jälkeen tutkimuksessa käydään läpi ensin teoreettinen viitekehys kuntien tilintarkastuksen taustalla vaikuttavista teorioista, joiden jälkeen selvennetään tilintarkastuksen tarkoitusta. Taustalla vaikuttava pääteoria on agentti-päämiesteoria ja sitä tukemaan on otettu informaatioteoria, motivaatioteoria, vakuutusteoria ja sidosryhmäteoria. Muut tilintarkastusteoriat perustuvat agentti-päämiesteoriaan ja/tai tukevat sitä. Tärkeimpiä muita teorioita ovat teoriat tilintarkastuspalkkiosta sekä sen alateoria, poliittisen kilpailun vaikutus tilintarkastuspalkkioon.

Teorian jälkeen käydään läpi kuntien tilintarkastusta, jossa käydään läpi kuntien tilintarkastuksen erityispiirteitä ja sen lakisääteisyyttä. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa näyttää suunnan kuntien tilintarkastukseen, jonka jälkeen tarkastellaan kuntalain muokkaamaa tilintarkastusta ja itse laissa tapahtuneita muutoksia sekä niiden vaikutuksia tilintarkastustapaan kunnissa. Julkisen hankinnan perusteet käydään läpi, jotta ymmärretään, miten kuntien kilpailutus tilintarkastuksessa toimii ja mihin se perustuu. Tämän jälkeen käydään läpi itse kuntien tilintarkastuksen kilpailutus ja siihen liittyvät ongelmat.

Poliittisen vallan jakautumisesta kunnissa kerrotaan luvussa neljä, jossa käydään läpi ensin kunnan määritelmä ja oikeudellinen luonne, jonka jälkeen syvennytään tarkemmin kuntien poliittiseen ulottuvuuteen. Alaluvuissa pohjustetaan sitä, miten poliittiset toimijat eli kunnanvaltuutetut valitaan Suomessa. Ennen kuvausta poliittisesta kilpailusta Suomen kunnissa käydään läpi puolueet ja valitsijayhdistykset, jotta ymmärretään ketkä kilpailevat vallasta kunnissa. Lopuksi kappaleessa käydään läpi poliittisen vallan jakautuminen Suomen kunnissa vuoden 2017 kunnallisvaalien tuloksena eli se, mistä puolueista valittiin ja millä prosenttimäärillä ehdokkaita edustamaan kuntalaisia.

Viidennessä luvussa käydään läpi tutkimuksen teoria, muuttujat sekä hypoteesit. Luvun tarkoituksena on pohjustaa seuraavassa kappaleessa toteutettua tutkimusta ja sen pohjalta tapahtuvaa tulkintaa. Kuudennessa luvussa toteutetaan empiirinen tutkimus ja suoritetaan analyysi löydöksistä, jonka jälkeen seitsemännessä luvussa kerrotaan johtopäätökset sekä yhteenveto. Lähteet löytyvät viimeisestä kahdeksannesta luvusta.

2 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä käydään läpi tämän tutkimuksen kannalta tärkeimmät tieteelliset tilintarkastusteoriat ja muut mahdolliset aiheeseen liittyvät tutkimustulokset. On huomioitava, että tilintarkastusta ja siihen vaikuttavia tekijöitä on tutkittu eri maissa eri aikoina, eivätkä kaikki ole suoraan käytettävissä Suomen oloihin. Mikäli tutkimusta ja teoriaa on tehty Suomessa, siitä ilmoitetaan erikseen.

2.1 Päämies-agenttiteoria

1800-luvulla alkoi pääomayhtiöiden, enimmäkseen osakeyhtiöiden synty, joka sai alkunsa talouselämän kehittymisestä ja yritystoiminnan pääoman tarpeesta. Tällöin yhtiön toimeenpaneva johto ja omistajat alkoivat erkaantua toisistaan. Pääoman antajat alkoivat kokea oikeudekseen valvoa sijoitustansa yhtiön tuottavuuden ja muiden taloudellisten tietojen kautta. Tämä valvontaoikeus perustui yhtiön osakkuuteen. Kun pääomasijoittajien määrä kasvoi, vaikeutui tämän valvontaoikeuden toteuttaminen, sillä se olisi voinut vaarantaa yhtiön liikesalaisuudet ja varsinaisen toiminnan sujuvuuden. Tällöin valvonnan toteuttamiseksi sijoittajat tarvitsivat erityisen valvontaelimen, joka nautti heidän luottamustaan. Ulkopuolisen valvonnan tarve johti tilintarkastusinstituution syntymiseen. (Kosonen 2005, 30.)

Agenttiteoria (**agency theory**, suomeksi myös päämies-agentti-teoria) käsittelee kahden tai useamman tahon välisiä toimeksiantosuhteita. Näissä suhteissa päämies antaa toiselle osapuolelle, agentille, suoritettavaksi rahamääräistä korvausta vastaan toimeksiannon. Agenttiteoria käsittelee ohjaussuhteiden perusongelmaa, eli miten päämies voi luottaa siihen, että agentti toimii päämiehen etuja suojellen suorittaessaan toimeksiantoa. Ratkaisuna epäluottamukseen on tarve hankkia kolmas, suhteen ulkopuolinen osapuoli, joka pystyy verifioimaan asioita. Verifioinnin laajuudessa ja konkreettisessa toteuttamisessa täytyy ottaa huomioon erilaisia lajityyppejä, kuten tuloksellisuus/toiminnantarkastus, evaluaatio ja tilintarkastus. Puhtaassa tilintarkastuksessa informaatioon nähdään ulottuvan verifioinnin laajuus, jolla agentti raportoi toimeksiantojensa toteutumisesta. Kuntien toimintaa koskevassa

tilintarkastuksessa on kyse laskenta- ja tili-informaation oikeellisuuden tarkastamisesta. Tuloksellisuutta taas tarkastellaan arvioimalla kuntien eri palvelujärjestelmien- ja organisaatioiden saavuttamia kunnanvaltuuston niille määrittämiä tavoitteita. Toimeksiantosuhteet syntyvät, kun päämies delegoi agentille tehtävän, jota hän ei halua, saa tai osaa tehdä itse. Tarkastellessa agenttiteorian näkökulmasta organisaatioita tai ryhmiä, on toimeksiantosuhteita nähtävissä kaikissa yhteiskunnan rakenteissa. Joskus toimeksiantosuhteet perustuvat vapaaehtoisuuteen, mutta joskus ne ovat lain määrittämiä. (Petersen 1993.; Jensen & Meckling 1976; Martikainen ym. 2002, 15.)

Agenttiteorian näkökulmasta kunnan ja tilintarkastajan suhteessa on kyse lain määrittämästä velvollisuudesta toteuttaa tilintarkastus ennalta määrättyjen normien mukaisesti. Tarkastustoiminta aiheuttaa Powerin (1997) mukaan nyky-yhteiskunnan paradoksin, sillä luottamus on niukka resurssi. Kun tarkastustoiminta voidaan nähdä omana päämies-agenttisuhteena, voi siinä toimia epäluottamuksen aiheuttama mekanismi myös.

Agenttiteoria pätee yksityisen puolen lisäksi julkiselle sektorille ja sitä käytetään selittämään tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin liittyviä seikkoja julkisen puolen tutkimuksissa. Poliitikkoja voidaan pitää virkaan äänestettyinä agentteina ja näin syntyy agenttiongelman. Kun poliitikot ja äänestäjät eivät kykene ennustamaan nykyisten toimien merkitystä tulevaisuudessa, ei äänestäjillä ole mielenkiintoa seurata poliitikkoja. (Jensen & Meckling 1976; Zimmerman 1977)

Agenttisuhteet ovat julkisella sektorilla huomattavasti monimutkaisemmat kuin yksityisellä sektorilla, koska julkisella sektorilla esiintyy useita eri suhteiden tasoja. Julkisella sektorilla voidaan havaita ainakin kolme pääasiallista päämies-agentti-suhdetta. Näistä ensimmäinen on äänestäjien (päämies) ja lainsäädäntöelimen (agentti) välinen suhde. Äänestäjät eivät voi tarkkailla lainsäätäjien toimia ilman kustannuksia ja mediasta heidän saamansa tiedot keskittyvät usein kaikkein huomiota herättäviin aiheisiin, jolloin sieltä saadut tiedot voivat osoittautua tarpeettomiksi. Mikäli yksilöillä ei ole olemassa mitään muita keinoja saada tietoa

alhaisin kustannuksin, vain häviävän pieni osa äänestäjistä tulee perehtyneeksi tarpeeksi saatavilla oleviin tietoihin.

Seuraava suhde syntyy lainsäädäntöelimen (päämies) ja valtionjohdon (agentti) välille. Lainsäädäntöelimet joutuvat demokratioissa raportoimaan valtionjohdolle yksityiskohtaisesti budjetista ja kuluista.

Kolmantena suhteena on valtionjohdon (päämies) ja virkakoneisto (agentti). Johdossa olevien virkamiesten välille syntyy intressien konflikti. Siinä vastakkain joutuvat suuret budjettikannustimet ja ministereiden halu karsia ylimääräisiä menoja. Tämän lisäksi virkakoneistoon kuuluvilla on saatavilla enemmän tietoa. Jokainen näistä suhteista sisältää omanlaisensa agenttiongelmia. (Streim 1994.) Zimmermanin (1977) mukaan myös lehdistöllä on oma roolinsa äänestäjien ja poliitikkojen suhteessa, jolloin sillä on vaikutusta kunnalliseen tilinpäätökseen. Lahjuksilla ja skandaaleilla myydään sanomalehtiä, houkuttelevat televisiokatsojia ja saadaan radiokuuntelijoita, jotka vaikuttavat mainoksien hintoihin.

Moe (1984) kuvaa tätä suhteiden sarjaa niin, että koko poliittinen kaava on ketju erilaisia päämies-agentti-suhteita, jotka kulkevat kansalaisesta poliitikkoon, poliitikosta virkakoneistoon ja siitä alas hierarkiaa alhaisimman tason virkakoneistoon, jotka todellisuudessa toimittavat kansalaisille palveluita. Agenttiongelmia pätee julkiselle sektorille myös sen takia, että kansalaiset ovat päämiehen asemassa, koska he ovat luottaneet kunnalliset varat kunnallisille johtajille (Hay & Cordery 2016).

Agenttiteorian tarjoamassa viitekehyksessä tilintarkastuksella on arvoa sen takia, että se pienentää agenttikustannuksia. Agenttisuhteet pätevät, kun on yksi osapuoli (päämies) delegoi toimivaltaa hallita resursseja toiselle osapuolelle (agentille). Tällaisia suhteita löytyy yksityisen puolen lisäksi myös julkiselta puolelta. Kun agenttisuhteita on olemassa, syntyy valvonnasta kustannuksia. Agentit ovat kiinnostuneita omista intresseistään ja saattavat tuhlaata rahaa omaksi edukseen, välttämällä velvollisuuksiaan tai tehdä ahkerasti vääränlaisia päätöksiä. Jos mitään ei tehdä näiden riskien välttämiseksi, agentilla on vähemmän mielenkiintoa ryhtyä suhteeseen

agentin kanssa. Päämies käyttää vähemmän rahaa tai ei lähde mukaan ollenkaan vuorovaikutussuhteeseen, jolloin agenttien liikkumavara alalla vähenee tai jopa lakkauttaa niiden liiketoiminnan. Agentti saattaa nimittää tarkastajan tilinpäätökselle, jotta päämies saisi varmuutta laskea kustannuksia. Tämä kehityssuunta näkyy erityisesti silloin, kun on yksi agentti (johtaja) ja useampi päämies (hallitus, äänestäjät ja niin edelleen). Tällöin johtajalle on hyödyllistä hankkia tarkastusta osana sitoutumista johtajana tai agenttien puolesta valvomisena. On olemassa historiallista todistusaineistoa siitä, että joskus tarkastus hoidettiin näin vapaaehtoisesti ennen kuin siitä oli säädetty laissa. (Chow 1982; Wallace 1980.)

2.2 Muut tilintarkastusteoriat

Päämies-agenttiteorian lisäksi on olemassa muitakin tilintarkastusta tukevia teorioita. Osa niistä on johdettu juuri aiemmin mainitusta päämies-agenttiteoriasta. Tässä alaluvussa käydään läpi muita tilintarkastusta ja sitä välittömästi selittäviä teorioita. Seuraavaksi käydään läpi informaatioteoria, motivaatioteoria, vakuutusteoria ja sidosryhmäteoria. Näiden teorioiden tarkoituksena on syventää agenttiteoriaa ja luoda syvempi perehtyneisyys tilintarkastuksessa vaikuttaviin teorioihin.

2.2.1 Informaatioteoria

Yksi syy tilintarkastuksen vaatimiselle on se, että se tarjoaa tarpeellista informaatiota sijoittajien päätöksentekoon. Tilintarkastus on sijoittajien silmissä tapa parantaa taloudellisen tiedon laatua. He voivat esimerkiksi laskea saatujen tietojen perusteella kassavirtoja ja tätä kautta tehdä omia johtopäätöksiä kannattavuudesta. Osa sopimusten seurannasta saaduista tiedoista hyödynnetään myös sijoituspäätöksissä. Ero sopimusten seurannassa on se, että sopimusten seurannan keinojen ottaminen käyttöön vaatii yleensä nimenomaista sopimusta, joka pätee myös agentin sitoutuessa tilintarkastukseen. Informaatioteoria kuitenkin painottaa sitä, että taloudellinen tieto on tarpeellista sijoittajille, jotta he voivat arvioida markkina-arvoja. Nämä ovat sijoituspäätösten perustukset jopa nimenomaisen sopimuksen solmimisen agentin kanssa puuttuessa. (Wallace 1980.)

Fama ja Leffer (1971) käsittelevät kolmea hyötyä informaatiosta, joita ovat (1) riskin väheneminen, (2) päätöksenteon paraneminen ja (3) kaupankäynnin voitot. Tarkastetut tilinpäätökset voivat liittyä jokaiseen aiemmin mainittuun etuun. Sijoittajilla on tapana hajauttaa riski, jolloin heillä on vaatimuksena korkeampi tuotto. Tällöin he ovat myös valmiimpia maksamaan enemmän riskipreemion muodossa, jolloin epävarmuuden tai riskin määrä vähenee. Tilintarkastusta voidaan pitää kustannustehokkaana silloinkin, kun riskipreemion on jokaiselle sijoittajalle suurempi kuin maksettu tilintarkastuspalkkio. (Fama & Leffer 1971; Wallace 1980.)

Gwilliam (1987) esitti informaatioteorian kanssa mietteitä siitä, kykeneekö markkinamekanismi tuottamaan ilman apua riittävän määrän tilintarkastettua informaatiota. Kun ajatellaan, että tilintarkastuksen tuottamat hyödyt taloudelle ovat sen aiheuttamia kustannuksia suuremmat, voidaan lainsäädännön avulla varmistaa tilintarkastuksen riittävä taso. Hänen mukaansa markkinoiden informaatio ja sen tarkastus tarvitsevat sääntelyä, sillä informaation asema julkisena hyödykkeenä on ongelmallinen. Saatavilla olevan informaation jakamiselle ilmaiseksi on liian vähän kannustimia, sillä ongelmia synnyttävät vapaamatkustaja- ja tehottomuusongelmat. Ne johtavat siihen, että ilman nimenomaista sääntelyä laissa informaatiota tuskin jaetaan riittävästi markkinoiden tehokkaan toiminnan takaamiseksi. Tilintarkastuksella ei ole ollut Suomessa viranomaisvalvontaan verrastettavaa roolia, vaan tilintarkastajan rooli on ollut edustaa omistajia. (Gwilliam 1987; Kosonen 2005.)

Informaation tavallaan näyttäytyen pakollisena ja jokaiselle käyttäjälle tasapuolisena informaatioteoriassa, on sijoittajalla mahdollisuus pienentää informaatoriskiä hankkimalla muita todisteita. Tämän haittapuolena on toisaalta se, että resurssinhaltijat asettautuvat eri asemaan informaationhankinnassa. Tilintarkastajan kautta saatavaa informaatiota on hankala verrata muihin ulkopuolisiin tahoihin tilintarkastuksen luonteen vuoksi. Informaatioteorian lähestymistapaa voidaan soveltaa myös organisaation ja muiden sidosryhmien välisiin suhteisiin. Kunnissa tilintarkastus todentaa julkisen vallan, rahoittajien ja henkilöstön saamaa

informaatiota. Tilintarkastuksen nauttima luottamus ratkaisee informaatioteorian tilintarkastuksen tarkastelumallin merkityksen. (Vuorinen 1995, 106.)

2.2.2 Motivaatioteoria

Motivaatioteorian avulla on tarkasteltu tilintarkastuksen positiivista vaikutusta yksilöiden käytökseen. Siinä ajatellaan, että ihmiset parantavat käytöstään, kun he kokevat olevansa tarkkailun alaisena. Tilintarkastus voi siis motivoida yhteisöjä työskentelemään tarkemmin ja taloudellisemmin, jolloin mahdollisten virheiden määrä vähenee. Tarkkailun luoma paine saa aikaan paremman motivaation hoitaa asioitaan ja näin toiminta tehostuu. Myöskin hyvänlaatuinen suhde tilintarkastajaan ja taidokas varmennus taloudenhoidon laadusta motivoi koko työyhteisöä. Motivoivaa vaikutusta tekevät sellaiset olosuhteet tarkastukselle, joissa tilintarkastajan riippumattomuutta ja ammattitaitoa ei epäillä, eikä tarkastustilanteeseen liity ristiriitaa tai suljettua ilmapiiriä. Kun tieto tulevasta yhtiöön tapahtuvasta tarkastuksesta on ollut olemassa, on motivoiva vaikutus havaittu kaikilla organisaation tasoilla jo ennen kyseisen tarkastuksen suorittamista. Tällöin on otettava myös huomioon tilintarkastajan ja tarkastuksen välisen suhteen merkitsevyys motivaatiossa. Tilintarkastajan auktoriteettia saatetaan pitää korkeana lakisääteisen nimikkeen takia, jolloin tilintarkastajan huomautuksilla ja kommentteilla saattaa olla tarkastuksen kohteen taloudellisen informaation laatuun ja lainmukaisuuden parantamiseen vaikutusta motivaatioteorian mukaan. (Baiman 1979; Johnson & Gill 1993; Vuorinen 1995, 107–108.)

Motivaatioteoriasta on esitetty aiemmin mainitun mukaisesti tieto tulevasta tarkastuksesta motivoi tarkastettavaa huolellisempaan työhön kuten myös saatu positiivinen tilintarkastuskertomus. Kolikon käänttöpuolena hän piti kuitenkin sitä, että (Vaikka motivaatioteoria on jäänyt muita mainittuja tilintarkastusteorioita vähemmän tutkituksi, on kuitenkin saatu vahvistettua tilintarkastuksen vaikuttavan motivoivalla tavalla kaikilla organisaation tasoilla. Tämä on huomattu myös siinä vaiheessa, kun tilintarkastusta ei olla vielä viety loppuun saakka, vaan pelkkä tieto sen tapahtumisesta tulevaisuudessa on luonut myönteisiä vaikutuksia. Huomioitava on kuitenkin tutkimuksen vähäisyys siitä, missä määrin

samanlaiset vaikutukset olisi saatu suoritettua sisäisen tarkastuksen avulla. (Vuorinen 1995, 107.)

2.2.3 Vakuutusteoria

On ehdotettu, että osakkeenomistajat saattavat joskus vaatia tilintarkastusta lisätäkseen mahdollisuuttaan pelastautua tietynlaisilta tappioilta. Tilintarkastajat tarjoavat mahdollisuuden löytää lain vastaisesti tehtyjä virheitä, joiden kautta osakkeenomistajat voivat saada takaisin menetettyjä sijoituksiaan. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä on resursseja maksaa löytämistään tapahtuneista virheistä. Löydettyjen virheiden seurauksena tilintarkastajat saattavat joutua kalliisiin oikeudenkäynteihin, vaikka heillä itsellään ei olisi mitään tekemistä esiin tulleiden tappioiden kanssa. Tämä selitys voi olla epäsuorasti sovellettavissa julkiseen sektoriin maineen pelastamisen kautta, sillä tilintarkastajat ottavat joskus niskoilleen julkisen sektorin epäonnistumiset. Tällöin voidaan ajatella, että tilintarkastajat luovat arvoa tarjoamalla riippumattoman syntipukin, joka suojaa valittuja poliitikkoja ja muita julkisen sektorin osia seurauksilta taloudellisesti huonoilta päätöksiltä. Julkisen puolen tilintarkastus voi tarjota ”poliittista vakuutusta”, jonka takia julkinen valta voi käyttää tilintarkastajia syntipukkeina julkisen sektorin johtajien epäonnistumiseen. Tätä argumenttia voidaan myös käyttää siihen, kun Valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtaja ottaa osan vastuusta kannettavakseen hallinnon epäonnistumisista. (Chow 1982; Wallace 1980; Hay & Cordery 2016.)

Mahdollisuus siirtää taloudellinen vastuu raportoidusta informaatiosta tilintarkastajalle vähentää odotettua riskiä ja tappiota oikeudenkäynnistä tai muista vastaavista menettelyistä johtajille, velkojille ja muille ammattilaisille arvopaperimarkkinoilla. Kun mahdollisen oikeudenkäynnin maksut kasvavat, kasvaa samalla vakuuden vaatimus johtajilla ja ammattilaisilla osallistujilla tilintarkastukseen. (Wallace 1980.). Kun mietitään syytä, mikseivät ammattilaiset etsi vakuutta vakuutusyhtiöiltä tilintarkastajien sijaan, on koottu Vaasan yliopistossa (2010) seuraavat syyt: (1) tilintarkastuksen tarkoitus on niin kiveen hakattu yhteiskunnassa, että sen ottamatta jättäminen antaisi ymmärtää johtajien tai muiden ammattilaisten huolimattomuutta tai petosta. (2) Tilintarkastusyhtiöillä on sisäiset lakiosastot puolustamassa heitä ammattivastuun syytteissä. (3)

Tilintarkastaja, joka saa syytteen, on yleensä kiinnostunein omasta maineestaan. Samalla tavalla johtajat ovat kiinnostuneita omasta maineestaan ja yrityksen maineesta hyvin johdettuna yrityksenä. Vakuutusyhtiöt tekevät päätöksensä oikeudenkäynti haasteista kustannushyötysuhteen perusteella sopimisen ja puolustautumisen välillä. (4)

Tilintarkastajilla/tilintarkastusyhteisöillä on "syvät taskut" verrattuna yrityksen omaan kykyyn hoitaa konkurssi tai yrityksen epäonnistumisesta syntyneiden kulujen maksaminen. Perustuen oikeudenkäynnin tuomioon, joka pitää tilintarkastajia vastuussa vääristä taloudellisista tiedoista, pidettäneen tilintarkastajia ilmeisesti tapana sopeuttaa riskiä. Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastajat hajauttavat asiakkaan liiketoimien epäonnistumisen kustannuksen muihin asiakkaisiin korkeiden palkkioiden kautta ja yhteiskuntaan korkeiden hintojen sekä alhaisen sijoitetun pääoman tuottojen kautta. (DeJong & Smith 1984; Ittonen 2010, 9.)

Kun tilintarkastuksen asemaa tarkastellaan vakuutusteoreettisesta näkökulmasta, on kysymys riskinjaosta. Tällöin tilintarkastaja osallistuu päämiehen tekemien ratkaisujen riskiin tältä saadun informaation perusteella. Tilintarkastuspalkkio on näin verrattavissa vakuutusmaksuun, jonka resurssin omistaja suorittaa. Tätä kautta voidaan vetää johtopäätös, että maksettu palkkio sisältyy tehdystä tarkastustyöstä sekä osallisuudesta riskin jakamiseen. Aiemmin mainittu poikkeaa perinteisestä käsityksestä tilintarkastuksesta, sillä se ylittää sen. Äärimmillen viedyssä muodossa on kyse mainitusta "syvät taskut"-muodosta, jossa tilintarkastajaa pidetään myös oikeudellisessa mielessä vastuussa informaation oikeellisuudesta ja vahingonkorvausvastuussa virheistä. (Vuorinen 1995, 107.)

2.2.4 Sidosryhmäteoria

Freemania (1984) on pidetty sidosryhmäteorian isänä, jonka hän tarkoitti alun perin käytännön vastauksena strategiaan, joka kehotti organisaatioita tunnistamaan sidosryhmänsä saavuttaakseen paremman taloudellisen suorituskyvyn. Sidosryhmäteoriaa voidaan pitää agenttiteorian laajennettuna versiona, jossa tilivelvollisuudella on isompi merkitys. Sidosryhmäteorialla tarkoitetaan organisaatioiden ja niiden toimintaympäristöjen välisiä suhteita. Tämän teorian mukaan organisaatioiden tilivelvollisuus laajenee suuremmalle osalle

sidosryhmiä ja jopa koko yhteiskunnalle. Teorian avulla organisaation johto kykenee tunnistamaan sellaiset ryhmät, joista ja joiden valinnoista sen menestys on riippuvainen. Sidosryhmäteorian avulla voidaan kuvata organisaation toimintaympäristön merkitykselliset toimijat ja osoittaa näiden merkitys organisaatiolle. (Jensen & Meckling 1976; Niskala & Näsi 1995, 123; Harisalo 2008)

Organisaatioiden kannattaa olla selvillä itselleen merkittävistä sidosryhmistä, jotta se kykenee huomioimaan ne toiminnalleen tarpeellisella tavalla. Eri sidosryhmillä on oman laajuiset mahdollisuudet vaikuttaa organisaation toimintaan. Sidosryhmiin voivat kuulua tavarantoimittajat, palveluiden tarjoajat, rahoittajat ja välittäjät. Niillä kaikilla on olennainen vaikutus niihin mahdollisuuksiin, joita organisaatiolla on järjestäytyä, hankkia resursseja ja kehittää omaa toimintaansa. Poliittiset organisaatiot vaikuttavat kaikkiin muihin toimijoihin, sillä valtio säätää lait sekä valvoo niiden täytäntöönpanoa. Kunnilla on omat säännöt ja tavat hoitaa toimintaansa, joilla on huomattavaa vaikutusta niiden liiketoiminnalle. Koska julkisten organisaatioiden vastuulla on valvoa ja seurata eri toimialojen organisaatioita, ovat ne itsessään merkittäviä sidosryhmiä muille organisaatioille. (Harisalo 2008.)

Kuntaorganisaation mahdollisia sidosryhmiä voivat olla esimerkiksi:

- valtiovalta
- kunnan asukkaat
- rahoitussektori
- tavaroiden ja palveluiden toimittajat
- kunnan liiketoiminnan asiakkaat

Tilintarkastus auttaa synnyttämään luottamusta eri sidosryhmien keskuudessa, koska riski vähenee tilintarkastuksen avulla. Kunta joutuu antamaan tiedot sen taloudesta ja muusta toiminnasta, jotka tulevat ilmi tehdystä tilintarkastuksesta. Sidosryhmien luottamus kasvaa annettuihin tietoihin, kun ne tulevat sidosryhmäsuhteen ulkopuoliselta, riippumattomalta tilintarkastajalta. Luottamuksen ollessa läsnä sidosryhmät ovat valmiimpia tekemään yhteistyötä kuntien kanssa ja solmimaan sopimuksia niiden kanssa. Jos tilintarkastuksen sidosryhmiä

tulkitaan laajasti, kuuluvat sen sidosryhmiin myös ne, jotka asettavat tietynlaisia odotuksia organisaatioon laittamatta siihen panosta. (Kärkkäinen 1998; Näsi 1995.)

2.3 Poliittisen kilpailun vaikutus tilintarkastuspalkkioon

Downs (1957) kuvaa poliittista kilpailua syntyvän silloin, kun puolueet kilpailevat toistensa kanssa säilyttääkseen tai kasvattaakseen omaa valtaansa. Kunnat ovat poliittisia organisaatioita, joiden poliitikkojen on otettava äänestäjät huomioon, jotta heidät valittaisiin uudestaan valtaan. Kun poliittinen kilpailu on vahvaa, tarkkailun vaatimukset lisääntyvät. Tämä johtuu siitä, että oppositio haluaa vahtia hallituksessa olevia, mutta myös sen takia että hallitus haluaa signaloida äänestäjille ja muille sidosryhmille olevansa vastuullisia toimissaan. (Zimmerman 1977; Baber 1983.)

Baberin (1983) tutkimuksessa ehdotetun mukaan löytyy näyttöä siitä, että poliittinen kilpailu lisää julkisten viranomaisten houkuttimia tilintarkastuksen järjestämiseen. Se laajentaa kuvaa poliittisen kilpailun ja tilintarkastuksen suhteesta aiempaan Zimmermanin (1977) tekemään tutkimukseen niin, että se ottaa huomioon poliittisen prosessin vaikutuksen julkisen sektorin tilintarkastukseen. Tuloksista löydettiin positiivista korrelaatiota valtiollisen tilintarkastusbudjetin ja poliittisen kilpailun mittauksen välillä. Baber (1983) otaksui, että kuntien tilintarkastusbudjetin koko riippuu poliittisen kilpailun asteesta sidosryhmien ja poliitikkojen agenttisuhteen sisällä. Tästä voidaan johtaa argumentti, jonka mukaan virkamiesten houkutin järjestää tilintarkastus syntyy sopimuksista virkamiesten ja heitä tukevien tahojen etujen välillä. Sopimuskehys antaa ymmärtää, että tilintarkastus saa alkunsa sopimuksista valittujen virkamiesten ja heitä tukevien sidosryhmien väliltä, joka taas ennakoii tilintarkastuksen varioivan suoraan poliittisen kilpailun kanssa.

Toisin sanoen siis, mitä kovempaa poliittinen kilpailu on, sitä suurempi kannustin on poliitikoilla vastata sidosryhmien haluun saada tarkastettua tietoa. Data-analyysi paljastaa, että positiivinen korrelaatio kuntatilintarkastusbudjettien ja poliittisen kilpailun mittaamisen välillä löytyy, mikä taas tukee sopimussuhde argumentaatiota. Baber selitti argumentaatiotaan

poikkileikkausanalyysillä, jossa tutkittiin USA: n osavaltioiden tilintarkastusbudjettien vaihtelua. On kuitenkin huomioitava, että puutteellisesti kehitetty teoria poliittisista markkinoista ja datan rajallisuus vähentävät testauksen tehoa. (Baber 1983.) Kettusen, Ojalan, Pesun, Saastamoisen ja Uotin (2021) mukaan poliittista kilpailua voidaan pitää julkisen sektorin tilintarkastuskirjallisuuden erityispiirteenä.

Rubin (1987) tutkimuksessa julkishallinnon tilintarkastuksen kysyntää analysoimalla huomasi merkittäviä agenttisuhteita: äänestäjä ja poliitikko, poliitikko ja byrokraatti, byrokraatti ja joukkovelkakirjanhaltija sekä poliitikko tai byrokraatti. Rubin väittää, että poliitikkojen ja byrokraattien välinen tiedon epäsymmetria sekä niiden erilaiset hyödyntämismahdollisuudet johtavat valvontatarpeeseen, joka tyydytetään osin tilintarkastuksen avulla. Elder ja Kattelus (1997) tekivät katsauksen myös Yhdysvaltojen paikallishallinnon tilintarkastusmarkkinoihin, ja he taas eivät löytäneet näyttöä poliittisen kilpailun ja tilintarkastuspalkkiolla mitatun kysynnän välillä. He kuitenkin argumentoivat, että veronmaksajilla on tärkeä rooli tilintarkastustiedon kysynnän lähteenä.

Ming ja Dolley (1998) argumentoivat, että kun otetaan huomioon poliitikkojen poliittiset kannustimet ja agenttisuhte tilintarkastajaan, on poliittisesti herkille asiakkaille, jotka kykenevät siirtämään varallisuutta äänestäjiltä, olemassa lisätarve ylimääräiselle tilintarkastukselle. Tämä lähestymistapa tarjoaa perustan empiiriselle testaamiselle tilintarkastuspalkkioiden ja poliittisen herkkyyden välisessä suhteessa. Tulokset empiirisessä tutkimuksessa eivät tukeneet suhdetta poliittisesti herkkien tilintarkastusasiakkaiden ja tilintarkastuspalkkion välillä. Empiiristen testien rajoituksena oli tapa, jolla poliittisesti herkkiä tilintarkastusasiakkaita tunnistettiin ja tästä johtunut mittausvirheiden mahdollisuus. Parlamenttiin ja sanomalehtiraportteihin perustuvaa poliittisen herkkyyden mittausta voidaan mahdollisesti pitää tehokkaampana mittana poliittisen herkkyyden luonteen tarkastelussa. Vaihtoehtoinen selitys riskiasiakkaiden tunnistamiseen perustuu institutionaaliseen lähestymistapaan, jossa tilintarkastajan riippumattomuus heikentää tilintarkastajan ja poliitikon välistä suhdetta ja vahvistaa veronmaksajien ja tilintarkastajan välistä suhdetta.

Kuntien tilintarkastus on maakohtaista, sillä eri maiden lait ja vaatimukset eroavat toisistaan. On huomioitava myös samat vaatimukset, jotka voivat esimerkiksi tulla Suomelle voimaan sen kuuluessa Euroopan unioniin. 2020 tehdyssä tutkimuksessa Suomen kuntien tilintarkastuksesta Paananen, Rönkkö, Zerni ja Hay huomasivat tutkiessaan syitä tilinpäätöksen muokkauksiin, että suuri poliittinen kilpailu lisäsi todennäköisyyttä tilinpäätökseen tehtäviin muutoksiin.

2.4 Tilintarkastuspalkkion määräytyminen julkisella sektorilla

Tilintarkastuspalkkiot kuvaavat tilintarkastaja-asiakas-suhteen sopimusten kautta sitovia toimia ja ne johtuvat sekä tarjonnasta että kysynnästä. Tästä johtuen tilintarkastukseen liittyvissä empiirisissä kysymyksissä tilintarkastuspalkkiot näyttäytyvät usein valtuutuksena tutkimukselle. Esimerkiksi silloin, kun tutkitaan tilintarkastuksen laatua, tilintarkastajaan liittyvää riskiä, tilintarkastusmarkkinoiden tunnusmerkkejä ja tilintarkasta-asiakas-suhdetta. Tilintarkastusta käsittelevä kirjallisuus lähimmiltä vuosikymmeniltä paljastaa huomattavan mielenkiinnon niihin tekijöihin, joista tilintarkastuspalkkio muodostuu. Tällöin koetetaan parantaa ymmärrystä tilinpäätöksen tarkastuksesta, jolloin otetaan myös huomioon eroavaisuudet eri maiden välillä.

Hayn, Knechelin ja Wongin 2006 tekemässä tutkimuksessa arvioitiin ja tehtiin yhteenveto tilintarkastuspalkkiota koskevista muista tutkimuksista. Meta-analyysissä testattiin yhdistettyä vaikutusta yleisimmin käytetyistä muuttujista. Vaikka useilla riippumattomilla muuttujilla oli johdonmukaisia tuloksia, useista niistä ei voitu vetää selkeää tuloksiin vaikuttavaa kaavaa, kun taas osa näytti vain merkittäviä tuloksia tietyissä aikaikkunoissa tai maissa. Meta-analyysin avulla kuitenkin saatiin ymmärrystä 20-vuoden tilintarkastuspalkkion tutkimuksesta. Siinä saatiin selville, että koko, monimutkaisuus ja riski liittyvät oleellisesti tilintarkastuspalkkioihin. Koskien kuntien tilintarkastusta Yhdysvalloissa, tässä tutkimuksessa löydettiin merkittäviä positiivisia tuloksia kiirekauden vaikutuksesta kuntien tilintarkastuspalkkion määrään. Myös Iso-Britannian tilintarkastustutkimuksista saatiin yhteen vedettyä samanlaisia tuloksia.

Baber, Brooks ja Ricks (1987) tutkivat julkishallinnon tilintarkastuksen markkinoita Pohjois-Carolinassa 1980–1984 välillä. He halusivat käsitellä eroavaisuuksia piirikuntien

tilintarkastuksessa niiden taloudellisissa ja poliittisissa tunnusmerkeissä. Tilintarkastuspalkkioita käsiteltiin poikkileikkausanalyysin avulla ja sen tuloksena huomattiin, että tilintarkastuspalkkioiden ja poliittisten tekijöiden välillä oli merkittävä tilastollisesti merkitsevä assosiaatio. Tämä tuki Baberin 1983 tekemän tutkimuksen tuloksia muissa osavaltioissa sekä Rubinin 1987 löydöksiä tilintarkastuspalkkion ja velkaantumisen välillä kunnallisessa tilintarkastuksessa.

Rubinin 1988 tutkimuksessa perehdyttiin pelkästään kuntien tilintarkastuspalkkion määräytymiseen. Tutkimus tehtiin vuodesta 1982 Yhdysvaltojen markkinoilla ja se löysi merkittäviä tuloksia organisaation koon ja tilintarkastuspalkkion välillä sekä positiivisia tuloksia kunnan menettäessä tilintarkastajansa. Tämä näkyy positiivisena yhteytenä kunnan tilintarkastuspalkkion ja luottoluokituksen sekä kunnan asukasluvunmukaisena velkaantumisenä. Kuntien kokonaisuuden monimutkaisuudella, jota mitattiin palveluindeksillä, oli myös positiivinen yhteys tilintarkastuspalkkioon. Kun tutkimuksessa tarkasteltiin tilintarkastuskertomuksia, huomattiin kunnallisella puolella merkitystä CARF: n (Kuntoutuslaitosten akkreditointikomissio, joka on kansainvälinen voittoa tavoittelematon järjestö) kuulumisella. Tilintarkastajien virassaoloajalla oli myös positiivinen yhteys tilintarkastuspalkkioon. Viimeinen tilintarkastuspalkkioon vaikuttava asia oli tilintarkastajan ja tilintarkastettavan välinen vuorovaikutus.

Ward, Elder ja Kattelus (1994) jatkoivat Rubinin sekä Baberin ja kumppaneiden tutkimusta laajentamalla jo olemassa olleita kunnan tilintarkastuspalkkiota määritteleviä malleja ottamalla mukaan lisää muuttujia, jotka ottivat huomioon kuntien tilinpäätökset ja tarkastuksen erityispiirteet sekä ympäristön. Näitä uusia muuttujia olivat tilintarkastajan asiantuntemus, tilinpäätöksen korjaukset, tilintarkastajan tutkinnot ja veronmaksajien antama rahallinen tuki palvelujen tuottamisessa. Tätä testattiin Yhdysvaltojen Michiganin osavaltiossa. He löysivät, että muutokset tilinpäätöksessä ovat yleisiä kunnallisella sektorilla ja merkittävä vaikuttava tekijä tilintarkastuspalkkion määräytymisessä. He eivät löytäneet yhteyttä tilintarkastuspalkkion ja tilintarkastajan tutkinnon välillä eivätkä myöskään agenttikustannuksissa koskien veronmaksajien halua valvoa päättäjiä. Tämän pro gradun kannalta mielenkiintoinen löydös oli

se, etteivät he löytäneet mitään, mikä tukisi yhteyttä tilintarkastuspalkkion ja poliittisen kilpailun välillä. Poliittisen kilpailun merkitys oli vähäistä eikä sen nähty sisällyttävän poliittisen kilpailun toimenpiteitä kunnallisiin tilintarkastuspalkkion määräytymismalleihin. Poliittisella kilpailulla nähtiin kuitenkin olevan potentiaalista merkitystä muissa valvontamalleissa.

3 Kunnan tilintarkastus

3.1 Lakisääteinen tilintarkastus kunnissa

3.1.1 Tilintarkastuksen lähtökohdat

Tilintarkastus perustuu tilintekovelvollisuuteen, jonka mukaan ollaan velvollisia toimimaan tietyllä sovitulla tavalla sekä olemaan tilivelvollisia omista toimistaan sovitulle osapuolelle. Tämä velvollisuus perustuu joko sopimukseen tai on lain määräämä. Tätä on useimmiten hankala valvoa, koska suurin osa kirjanpitoaineistosta ei ole julkisesti saatavilla. Tilintarkastus on riippumatonta ja lakisääteistä toimintaa, jonka tarkoituksena on selvittää tilikauden taloudenhoidon ja hallinnon päätösten lainmukaisuutta. (Tomperi 2018, kpl 1.) Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan tilintarkastuksen kohteeksi tulevat yhteisön ja säätiöiden tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. Kuntalain (410/2015) mukaan kuntien tilintarkastus on taas laajempaa kuin tilintarkastuslain mukainen tilintarkastus, jossa keskitytään neljään eri osa-alueeseen. Kuntien tilintarkastajan on otettava kantaa siihen, (1) antavatko tilinpäätös ja konsernitilinpäätös oikeat riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, rahoituksesta, taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Tilintarkastajat arvioivat myös sitä, (2) onko lakia noudatettu kunnan hallintoa hoitaessa sekä valtuuston päätösten mukaisesti. Lisäksi tehtävänä on (3) tarkastella valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen oikeellisuutta sekä (4) arvioida kunnan sisäistä valvontaa sekä riskienhallinnan ja konsernivalvonnan asianmukaista järjestämistä. (Kuntaliitto 2018.)

3.1.2 Kuntien tarkastus ja tilintarkastus

Kuntien tarkastus on jaettu kahteen osaan: tarkastuslautakunnan johdolla tapahtuvaan valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin ja ammattitilintarkastajien suorittamaan tilintarkastukseen (JHTT-/JHT-tilintarkastaja). Kunnat hankkivat tarkastuspalveluita kuntaorganisaatioon kuulumattomilta auktorisoiduilta tilintarkastusyhteisöiltä ja tilintarkastajilta.

Kuntien täytyy kilpailuttaa hankkimansa tilintarkastuspalvelut yhdestä kuuteen vuoteen ulottuvalla jaksotuksella. (Ala-Aho ym. 2019, 13–14.)

Julkisyhteisöt, kuten kunta, valtio ja uskonnollinen yhdyskunta, jäävät tilintarkastuslain mukaisen tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Niiden tilintarkastajiin kuitenkin sovelletaan eräitä tilintarkastuslain säännöksiä (1:1.2). Kunnan tilintarkastus poikkeaa monella tavalla yrityksissä ja säätiöissä toimitettavasta tilintarkastuksesta. Kuntaa ja muita julkisen sektorin osia koskevat säännökset ovat toiset kuin yksityisellä sektorilla. Kuntien tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa (410/2015) ja julkishallinnon tilintarkastukseen sovelletaan joissain tilanteissa julkishallinnosta ja talouden tilintarkastajista annettua lakia (1142/2015, JHT-laki). Siinä ovat säännökset julkishallinnon ja talouden tilintarkastajiin sovellettavista säännöksistä. (Horsmanheimo ym. 2017, 3–4.)

Koska kunnanhallitus on toimeenpanijana koskien valtuuston päätöksiä ja vastuussa kunnan toiminnan laillisuudesta, toiminnasta sekä päätöksenteosta, ovat edellä mainitut keskeisiä tilintarkastuksen kohteita. Kunnanhallitus on vastuussa myös tilinpäätöksen laidinnasta sekä sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Tilintarkastuksen kohteena ovat myös muut kohteet, kuten kunnan viranhaltijat ja toimielimet. Ne vastaavat omalta osaltaan talousarvion noudattamisesta, valvonnan toteuttamisesta sekä päätösten toimeenpanosta. Keskeinen hyödyntäjä tilintarkastukselle on kunnanvaltuusto, sillä sen avulla se saa varmuuden kunnan hallinnon hoitamisesta lakien ja valtuuston päätösten mukaisesti. Toinen tärkeä seikka on valtuuston hyväksymän talousarvion noudattamisen tarkentuminen. Valtionhallinto saa tilintarkastuksesta tarvitsemansa tiedot, sillä valtiovarainministeriö seuraa kuntien taloutta ja toimintaa useista eri näkökulmista. Kuntien ilmoittamien tietojen perusteella määräytyvät myös niiden saamat valtionosuudet. (Ala-aho ym. 2019, 96–97.)

Kunnan ulkopuolisilla sidosryhmillä ei ole mahdollisuutta tarkastella kunnantietoja yksityiskohtaisesti, jonka takia tilintarkastuksen luotettavuuden merkitys korostuu. Luotettavuuden tekijöitä ovat tilintarkastuksen riippumattomuus ja kattavuus.

Tilintarkastuksessa tulee saada riittävä varmuus, vaikkei kaikkea kunnan toimintaa voida käydä tilintarkastuksessa läpi.

(Ala-aho ym. 2019, 97.)

Kunnan valtuusto päättää kuntalain 14 § 2 momentin 12 kohdan mukaan tilintarkastajien valitsemisesta.

Kuntalain 113 §: n mukaan kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi. Tilintarkastajien on tarkastettava tilinpäätös toukokuun loppuun mennessä. Kunnanhallituksen on saatettava tilinpäätös tilintarkastuksen jälkeen valtuuston käsiteltäväksi. Valtuuston on käsiteltävä tilinpäätös kesäkuun loppuun mennessä.

Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Tilinpäätöksen allekirjoittavat kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja tai pormestari.

3.1.3 Kunnan tilintarkastajan vaatimukset

Kuntalain 122 §:n mukaan kunnan valtuuston tehtävänä on valita talouden ja hallinnon tarkastamista varten tilintarkastusyhteisö, jonka on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Kuntien tilintarkastuksessa tarvitaan erityisasiantuntemusta, joka on haluttu varmistaa tilintarkastajan valinnassa. Nykyään tilintarkastajan valinnassa korostuu tarkastajan kokemus kuntakentästä sekä aikaisemmat kokemukset tarkastusyhteisöstä ja tarkastajasta. (Martikainen ym. 2002.)

Kun tilintarkastajalta löytyy julkisen sektorin asiantuntemusta, voidaan tämän tietotaidon avulla kohdistaa tarkastusta olennaisiin asioihin. Tilintarkastajan täytyy tuntea kuntaa koskeva lainsäädäntö, omata käytännön kokemusta tilintarkastustyön toteuttamisesta sekä ymmärtää kunnille tyypillistä organisaatiokulttuuria. Julkishallinnon tilintarkastajista osa on erikoistunut kuntasektorin tilintarkastukseen, jota vahvistaa se, että kuntasektorin tilintarkastukseen valitaan korostuneesti kuntatilintarkastuksen tilintarkastuskokemusta omaavia henkilöitä, jolloin kuntatilintarkastukseen erikoistutaan. Sovelletavan lainsäädännön jatkuvat muutokset ja laajuus kasvattavat kuntien tilintarkastajien ammattitaitovaatimuksia. (Leppänen 2015.)

Vastuunalaisella tilintarkastajalla tulee olla JHT-tilintarkastajan nimike eli hänen on oltava julkishallinnon ja -talouden erikoistutkinnon suorittanut ja tietyt kelpoisuudet täyttävä tilintarkastaja. Nykyään tilintarkastustutkinnot muodostuvat perustutkinnosta (HT) sekä KHT- ja JHT-erikoistutkinnoista. KHT-tutkinnolla saa valmiudet yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastamiseen ja JHT-tutkinnolla saa valmiudet julkisyhteisöjen tilintarkastukseen. JHT-tilintarkastajan määritelmä on HT-tilintarkastajaksi hyväksytty luonnollinen henkilö, jolle on tilintarkastuslain 6:3.2: n tai 6:3.4: n mukaisten edellytysten täytyttyä myönnetty julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoispätevyys. Erikoispätevyyden saatuaan he voivat toimia julkishallinnon, etenkin kuntien, tilintarkastustehtävissä. Auktorisoitu JHT-tilintarkastaja omaa myös HT-kelpoisuuden, eli JHT-tilintarkastaja voi toimia myös kaikissa yksityissektorin tilintarkastustehtävissä lukuun ottamatta KHT-pätevyyden vaatia tehtäviä. JHT-hyväksymisen vaatimuksena ovat ylempi korkeakoulututkinto tai vaihtoehtoinen viiden vuoden kokemus HT-tilintarkastajana tai muu määritelty seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista rahoituksen, laskentatoimen tai oikeudellisen alan tehtävistä. Kunnan tilintarkastajaksi voidaan myös valita siirtymäsäännösten nojalla aiemman tilintarkastusjärjestelmän aikana hyväksytty JHT-tilintarkastaja. JHT-tutkintoja ei olla enää järjestetty 01.01.2019 jälkeen. (Ala-aho ym. 2019, 98; Horsmanheimo ym. 2017, 10–11.)

Tilintarkastajalla on toimeksiantosuhde kuntaan, mutta hän toimii lain mukaan virkavastuulla (KuntaL 72.1 §). Tilintarkastaja toimii virkavastuulla kuntalain mukaan, joka sisältää virkamieheen

rinnastettavan laajemman vastuun työssä tapahtuneista virheistä. Harjulan ja Prättälän (2015) mukaan virkavastuu sisältää virkamieheen rinnastettavan laajemman vastuun työssä tapahtuneista virheistä, jolloin virkavastuun voidaan katsoa sisältävän sekä rikosoikeudellista että vahingonkorvaudellista vastuuta. Virkavastuu voi koskea ainoastaan luonnollista henkilöä, jolloin vastuu ei kohdistu tilintarkastusyhteisöön, vaan sen palveluksessa oleviin tilintarkastajiin. Tilintarkastajien vastuu ja asiantuntemus korostuvat monista syistä. Yksi näistä syistä on kunnan asukkaiden oikeudesta saada tietää kunnan toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta, tehokkuudesta ja laillisuudesta samoin kuin valtuuston tarpeesta tietää samat asiat kunnan toiminnasta. Tilintarkastajat suorittavat myös valtiota kiinnostavaa tarkastusta, joka liittyy kunnan saamien valtionosuuksien käyttöön. (Heuru ym. 2008, 192.)

Kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajan valinnasta ja tilintarkastajan toimikaudesta löytyvät säännökset kuntalain 122 §:ssä. Sen mukaan kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perustelua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Tilintarkastusyhteisö voidaan valita enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Kun nykyään kunnat toimivat valtaosin konsernimuotoisina, eli osa sen toiminnasta on organisoitu juridisesti itsenäisiin yhteisöihin, on kuntakonsernin tilintarkastus järjestettävä tarkoituksenmukaisesti niin, että kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tytäryhteisö. Poikkeuksia voivat olla sellaiset tilanteet, jossa konsernin laajuuden vuoksi on perusteltua käyttää useampia tilintarkastajia. Kun sama tilintarkastaja valitaan sekä kuntaan että sen tytäryhteisöön, helpottaa se konsernivalvonnan, hallinnon ja kunnan tilinpäätöksen tarkastamista. Omistuksia kuvaavissa liitetiedoissa, intressitapahtumissa ja toimintakertomuksessa muun muassa käytetään tilinpäätöksen konserniyhteisöjen tietoja. Tämän lisäksi kunta laatii konsernitalinpäätöksen, jolloin tytäryhteisöjen tilinpäätöstiedot yhdistellään. (Ala-aho ym. 2019, 99.)

Toimikausi tilintarkastajalla voi olla maksimissaan kuuden tilikauden tarkastuksen mittainen, mutta se voi olla myös tätä lyhyempi. Monessa kunnassa tilintarkastus kilpailutetaan niin, että toimikausi on minimissään tarjouspyynnössä mainitun mittainen, jota voidaan kuitenkin halutessa jatkaa. Tilintarkastajan toimikausi on tilinpäätöksen tarkastuksen edelliseltä

kalenterivuodelta ja se päättyy tilintarkastuskertomuksen antamiseen viimeistään toukokuun loppuun mennessä. (Ala-aho ym. 2019, 100.)

Tilintarkastajalla on velvollisuus pysyä riippumattomana, josta säädetään kuntalain 122 §:ssä. Sen mukaan tilintarkastuksella on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Tilintarkastajana ei saa toimia henkilö, joka 75 §:n mukaan ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Yksi peruslähtökohdista tilintarkastuksessa on se, että ulkopuolisten on voitava luottaa tilintarkastuksen riippumattomuuteen. Tällöin tilintarkastajan on kyettävä kieltäytymään vastaanottamasta tehtävää tai luovuttamaan se toiselle ollessaan esteellinen. Kieltäytymistä tai luopumista esiintyy käytännössä vain toisinaan, jolloin riippumattomuus on vaarantunut, tilintarkastusyhteisö ei ole jättänyt tarjousta tai se on vaihtanut tilintarkastusyhteisön jäsenen. Julkishallinnon ja - talouden tilintarkastajat ry on esittänyt tilintarkastajan riippumattomuuteen liittyviä näkökulmia julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa- suosituksessaan. (Ala-aho ym. 2019, 100.)

Kunta saa itse usein määritellä tilintarkastuksen laajuuden. Tilintarkastus on usein vain pieni osa kunnan menoista, mutta siihen saattaa silti kohdistua paineita säästää. Jos tilintarkastusyhteisö arvioi, ettei se voi suorittaa tilintarkastusta käytettävissä olevien resurssien puitteissa, tulee sen kieltäytyä tilintarkastustehtävästä. Tilintarkastuksen laajuudesta ei ole kuitenkaan annettu suosituksia tai ohjeita. Kuntien toiminnan organisointitapa ja toiminta vaihtelevat niin paljon, ettei tilintarkastuksen määrää ole mahdollista suhteuttaa esimerkiksi kunnan asukasmäärään. (Ala-aho ym. 2019, 100.)

Hallinnon ja talouden tarkastuksessa kunnissa ja kuntayhtymissä säädetään kuntalaissa. Sen 113 §:n mukaan kunnan tilintarkastajien on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös.

3.1.4 Tilintarkastuksen sisältö

Kuntalain 123 §: n mukaan tilintarkastajan on toukokuun loppuun mennessä tarkastettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajan on tarkastettava:

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

Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Havaitsemistaan olennaisista epäkohdista tilintarkastajan on ilmoitettava viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi tarkastuslautakunnalle.

Kuntalain perusteella tilintarkastajalla on siis neljä erillistä tehtävää. Itse tilintarkastuksessa voidaan samalla tarkastaa ja antaa mielipide useasta tilintarkastajan tehtävästä yhtä aikaa. Hyvä esimerkki tästä on talousarviota tarkentavan käyttösuunnitelman tarkastus, joka kohdistuu useampaan tilintarkastajan tehtävään. Käyttösuunnitelmien tarkastus on osa hallinnon tarkastusta, sillä niissä tarkastellaan valtuuston päätösten toimeenpanoa ja ne toimivat kirjanpidossa talousarvioita kuvaavina lähtötietoina eli osana itse kirjanpidon tarkastusta.

Näiden käsittelyprosessin järjestäminen on osa sisäisen valvonnan tarkastusta tarkastamalla kunnan valvontajärjestelmää. (Ala-aho ym. 2019, 105)

Tilintarkastus on toteutettava julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, joka on suomalaista tapaoikeutta sekä sisältää joukon suosituksia. JHTT- yhdistyksen antama Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa-suositusta ovat täydentämässä saman yhdistyksen suositukset vakio- ja muokatuista tilintarkastuskertomuksista sekä valtionosuuksien tarkastamisesta. Myös ISA-standardit, eli kansainväliset tilintarkastusstandardit, ovat hyödynnettävissä julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan täydennyksenä. Kun tehdään tilintarkastusta kuntaan ja sovelletaan kyseisiä standardeja, on huomioitava tilintarkastajan tehtävien eroavan yksityisen sektorin tilintarkastustehtävistä. (Ala-aho ym. 2019, 105.)

Kuntien tilintarkastus voidaan jakaa neljään eri tehtävään kuntalain perusteella:

1) Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus

Kuntaa koskee kirjanpitovelvollisuus sekä se mitä säädetään kuntalaissa koskien kirjanpitolakia. Kunnan tilinpäätös koostuu tuloslaskelmasta, taseesta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteissä olleista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta. Tämän lisäksi kuntakonsernien täytyy sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. (Kuntaliitto 2019.)

Tässä tilintarkastuksen osiossa varmistetaan kunnan tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen antavat tiedot ovat toteutuneet lakien, ohjeiden ja suositusten mukaisesti. Siinä varmistetaan myös, että ne ovat johdettu oikein kirjanpidosta ja muista asiakirjoista. Konkreettisesti tarkastuksen kohteiksi tulevat tällöin tapahtumien rekisteröinti kirjanpitoon, tilinpäätöksen sisältö, konsernitilinpäätöksen sisältö ja sen johtaminen yhdisteltävien yhteisöjen tiedoista sekä itse kirjanpitojärjestelmä. Tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa käydään läpi maksuliikenteen hoito, tilinavaus, kirjanpidon dokumentointi ja tilinpäätös. Myös toimintakertomuksen sisällön täydellisyys ja tietojen oikeellisuus ovat olennainen osa

tilinpäätöksen tarkastusta. Toimintakertomukseen sisällytettyjen tietojen kokonaisuus käydään läpi tilintarkastajan toimesta ja tietojen yhdenmukaisuus muiden tilinpäätöksen osien kanssa sekä tehtyjen päätösten kanssa tarkastetaan. Toimintakertomuksesta tarkastetaan olennaiset tilikauden tapahtumat sen tilikaudella sekä sen jälkeen ottaen huomioon myös sisäisen valvonnan, toimintaan liittyvät riskit, kunnallishallituksen esitys tuloksen järjestelystä, riskienhallinnan, alijäämän kattamisvelvollisuuden sekä konsernivalvonnan selonteot perusteluineen. (Ala-aho ym. 2019, 107.)

Kun tarkastellaan talousarvion toteutumisvertailua, tarkastellaan tällöin valtuuston hyväksymien sitovien erien toteutuminen ja esiintyvien merkittävien poikkeamien perusteiden oikeellisuus sekä itse toteutumisvertailun täydellisyys. Tietojen tulee olla loogisia eri osien vertailujen välillä toteutumisvertailussa. Tämän lisäksi on kyettävä johtamaan toisistaan talousarvion toteutumisvertailut ja tilinpäätöslaskelmat. (Ala-aho ym. 2019, 107.)

Tuloslaskelmaa tarkastaessa tilintarkastajan on otettava kantaa seuraaviin eriin näillä näkökulmilla: kaikki tilikauden tapahtumat on kirjattu (täydellisyys), liiketapahtumat on kirjattu asianmukaisesti ja oikean määräisenä (oikeellisuus), liiketapahtumat kuuluvat kunnalle (tapahtuminen), liiketapahtumat on kirjattu oikeille tileille (luokittelu) ja liiketapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle (katko). Muita tarkastettavia asioita tuloslaskelmassa ovat valtionosuuksien ja verotulojen oikeellisuus, merkittävät muutoksen edelliseen tilikauteen verrattuna, laskentaperusteiden ja lomapalkkavelan oikeellisuus, muut jaksotukset koskien tukia, vakuutuksia ja korkoja, tuloksenkäsittelyerät ja pysyvien vastaavien luovutustappiot- sekä voitot. Muita tarkastukseen joutuvia eriä valitaan riskiperusteisesti ja osa näistä eristä voidaan käydä läpi myös osana sisäisen valvonnan tarkastusta, kun tarkastetaan tulojen tai menojen käsittelyn prosesseja. (Ala-aho ym. 2019, 108.)

Tavoite taseen tarkastamisessa on saada varmuus omaisuus- ja velkaerien esittämisen oikeellisuudesta, jolloin ne on esitetty kirjanpito-ohjeiden mukaisesti. Lähtökohtana taseena arvoissa on poistoilla vähennetty nimellisarvo tai hankintameno, ottaen kuitenkin huomioon varovaisuuden periaate. Tärkeitä taseen osien kannanottoja on useita. Ensimmäinen niistä on

varojen, velkojen ja oman pääoman todellinen olemassaolo. Seuraava on oikeuksien ja velvoitteiden tarkastus, jossa kunta hallitsee varoja ja velvoitteet todella kuuluvat kunnalle. Kolmantena on täydellisyys, jossa kaikki velat, varat ja oma pääoma on kirjattu. Viimeisenä on arvostaminen ja kohdistaminen, jolloin varat, velat ja oma pääoma on esitetty asianmukaisissa määrissä ja mahdolliset oikaisut on otettu huomioon. Kuten tuloslaskelmassa, tarkistetaan myös taseesta merkittävimmät muutokset edelliseen tilikauteen verrattuna. Taseesta tarkastetaan myös rahoitusarvopaperit, pysyvät vastaavat ja niiden arvonkorotusten perusteet, rahat ja pankkisaamiset, lainat sekä muut velat ja saamiset, pakolliset varaukset sekä toimeksiantojen varat ja pääomat. (Ala-aho ym. 2019, 108.)

Kun tarkastetaan rahoituslaskelma, on tavoitteena varmistaa sen antaman rahavirtojen kuvauksen oikeellisuus. Rahoituslaskelman laatimisessa esiintyy vieläkin virheitä, vaikka käytössä ovat usein nykyaikaiset kirjanpito-ohjelmat ja niiden raportit. Kunnilla yleisiä virheitä ovat oman pääoman muutosten esitys, vaikkei niitä tulisi esittää ollenkaan kunnan rahoituslaskelmassa. (Ala-aho ym. 2019, 108.)

Tilintarkastuksessa käydään läpi myös liitetiedot, sillä niiden avulla täydennetään ja varmistutaan oikeasta ja riittävästä kuvasta. Erityisesti läpi käydään taseen ulkopuolisia järjestelyjä kuvaavia liitetietoja sekä itse tilinpäätöksen laadintaperiaatteet. Tyypillisiä virheitä kuntien liitetiedoissa ovat olleet taseen ulkopuolisten järjestelyjen esittämisessä sekä tilikausien vertailukelpoisuuteen vaikuttavien tekijöiden kuvaamisessa. Tilinpäätöksen laadintaperiaatteista tarkastetaan oikeellisuus ja arvostus, luokittelu ja ymmärrettävyys, täydellisyys ja tapahtumien sekä oikeudet ja velvoitteet. (Ala-aho ym. 2019, 109.)

Konsernirakenteen ajantasaisuus ja oikeellisuus tulevat tarkastettavaksi konsernitalinpäätöksessä, kuten myös yhteisöjen toimittamien tietojen siirto konsernitalinpäätöksen pohjaksi, yhdistely- ja eliminointikirjaukset sekä konsernitalinpäätöksen liitetiedot ja laskelmat. On tärkeää varmistaa myös oman pääoman jatkuvuus konsernitalinpäätöksessä, sillä konsernitalinpäätös laaditaan aina uudestaan siihen yhdisteltävien tietojen pohjalta. Myös mahdolliset oman pääoman muutokset kirjataan muutostilikauden

tuloslaskelmaan, joka varmistetaan konsernirakenteen muutoksissa. Tällöin edellisten tilikausien ali- tai ylijäämät kertyvät johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. (Ala-aho ym. 2019, 110.)

Muita kirjanpitoon ja tilinpäätökseen kohdistuvia eriä tilintarkastuksessa tarkastetaan niistä esitettyjen ohjeiden mukaisesti. Eriytetyt liikelaitosten ja muiden taseyksikköjen tilinpäätökset ja muut erilliset laskelmat näytetään tilinpäätöksessä niistä annettujen kirjanpito-ohjeiden mukaisesti. Eri erät kohdistetaan toiminnoille niin, että tilintarkastuksessa käydään läpi eriytettyjen toimintojen periaatteet sekä sisältö. Tyypillisiä ovat myös maininnat kriisikuntakriteerien täyttymisestä sekä maininnat talouden epävarmuudesta. Näissä tilanteissa saattavat uhkana ilmetä taloutta koskevat riskitekijät, alijäämäisyys, pakolliset varaukset, tilinpäätöksen allekirjoittamisen jälkeen sattuneet poikkeukselliset tapahtumat ja epävarmat saamiset. Virheellisesti esitetty olennainen tieto tai jopa puuttuva sellainen tieto voivat estää tilintarkastajaa esittämästä tilinpäätöksen hyväksymistä. Muita tällaisia syitä ovat johdon ja tilintarkastajan olennainen näkemusero noudatetuista laskentaperiaatteista. (Ala-aho ym. 2019, 110.)

2) Hallinnon tarkastus

Tavoite hallinnon tarkastuksessa on kunnan hallinnon laillisuuden tarkastaminen. Tällöin otetaan huomioon kuntalaki, muut hallintolait sekä valtuuston päätöstenmukaisuus. Kohteena tarkastuksessa ovat viranomaisten ja toimielinten päätöksenteko ja päätösten täytäntöönpano. Päätökset kunnanhallituksen sekä valtuuston ylimmältä viranhaltijajohdolta tarkastetaan vuosittain ja muiden viranhaltijoiden ja lautakuntien päätökset tarkastetaan riskiarvion painopistealueiden mukaisesti. Päätösten toimeenpano, päätösten sisältö, pöytäkirjojen asianmukaisuus, päätösten tiedoksi antaminen ja muutoksenhaku, toimivaltuudet päätöksentekoon sekä pöytäkirjojen ja muun aineiston arkistointi käydään läpi päätösten tarkastamisessa. Hallintoa koskevien ohjeiden ja hallintosäännön ajantasaisuus otetaan myös tarkastuksen kohteeksi. Kunnissa tehtävä hallinnon tarkastus on laajempi kokonaisuus kuin yrityksissä, jolloin tilintarkastuksessa korostuu julkisyhteisön erityinen taloudellinen luonne. (Ala-aho ym. 2019, 106; Leppänen 2015, 101.)

Talousarvion noudattamisen tarkistaminen on yksi olennaisimpia osia valtuuston päätösten mukaisuuden tarkastamisessa. Tässä yhteydessä tarkastellaan talousarviopoikkeamia ja niiden perusteluja. Sekä talousarvion sisältö että rakenne ja jopa tilikauden aikana tehtyjen talousarviomuutosten perustelut ja sisältö joutuvat tarkasteluun. Tärkeää on varmistaa talousarviota tarkentavien käyttösuunnitelmien yhdenmukaisuus talousarvioon verrattaessa. Kuntalain 110 §:n mukaisesti ovat kunnat veloitettuja kattamaan taseeseen kertyneet alijäämät ajoissa sekä ovat olemassa vaatimukset kunnan talouden tasapainolle. Mikäli hallintoa ei ole hoidettu valtuuston päätösten mukaisesti tai lain mukaisesti, on tilintarkastajalla velvollisuus raportoida havainnoistaan. Yleisiä tilintarkastajan tekemiä havaintoja ovat kunnan toimintaa koskevan lain määräaikojen noudattamatta jättäminen, toimivallan ylitykset tai esteellisyyssäännösten rikkominen. Myös puutteet ja laiminlyönnit päätösten täytäntöönpanossa tulisi taitavan tilintarkastajan havaita. Tavanomaisia tuloksia tilintarkastuksessa ovat yleensä olleet toistuvat talousarvion määrärahojen ylitykset, talousarvion noudattamatta jättäminen ja toistuvat virheet talousarvion määrärahojen käytössä. Laittomat päätökset sekä reagoimatta jätetty syntyneen alijäämän kattamisvelvollisuus ovat myös raportointikohteita tilintarkastuksessa. (Ala-aho ym. 2019, 106–107.)

3) Konsernivalvonnan sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkastus

Kuntalain 48 §:n mukaan kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari ja muut hallintosäännössä määrätyt viranomaiset kuuluvat konsernijohtoon ja heillä on vastuu konsernivalvonnan järjestämisestä. 123.1 §:n 4 kohdan mukaan tilintarkastus ei voi korvata sisäistä valvontaa, mutta on tilintarkastajan tehtävänä tarkastaa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisuus järjestämisessä. Kuntalain 14 §:n mukaan valtuuston tehtävänä on päättää kunnan sisäisestä valvonnasta sekä riskienhallinnan perusteista. Sisäisen valvonnan menettelyiden tarkoituksena on varmistua siitä, että kunnan toimielimien ja henkilöstön toiminnassa noudatetaan lakia ja valtuuston päätöksiä. Myös toiminnan tuloksellisuutta sekä laatua voidaan seurata sisäisessä valvonnassa. Riskienhallinnassa varaudutaan kunnan

toiminnan sisäisiin riskeihin, jolloin riskien luonne voi olla toiminnallinen tai taloudellinen. Tällöin niiden kohteena voi olla esimerkiksi kunnan omaisuus tai henkilöstö. (Mäenpää 2013, KPL VI 7.)

Kunnan ja kuntakonsernin toimiva riskienhallintajärjestelmä sekä kontrollit tarkistetaan tietojen oikeellisuuden, talouden ja toiminnan turvaamiseksi, kun kyseessä on konsernivalvonnan, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tarkastuksesta. Johtamis-, suunnittelu- ja seurantajärjestelmien riskien hallinta, toimivuus ja erilaiset kontrollijärjestelmät tulevat tällöin tarkastuksen kohteiksi. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa menojen ja tulojen valvonta, palkanmaksujärjestelmä ja palkanmaksu, tietojärjestelmän hallinta ja hankinnat sekä kartoittaa riskejä. Tärkeintä on ottaa pääasiaksi kunnan oman valvontajärjestelmän toimivuuden kartoitus, jota tilintarkastaja käy läpi joko valvontaprosessin toimivuuden kautta tai muiden erilaisten otantatarkastusten kautta. (Ala-aho ym. 2019, 111.)

Puutteita voi ilmetä tilintarkastuksen kautta esimerkiksi sopimusten tai sijoitustoiminnan valvonnassa, tulojen ja menojen valvonnassa, tietojärjestelmien valvonnassa, omaisuuden hankinnoissa, luovutuksissa tai hoidoissa, sisäisen tarkastuksen järjestämisessä, muissa hankinnoissa tai riskienhallinnan järjestämisessä. Tarkastushavainnoissa sisäisessä valvonnassa ovat tyypillisesti olleet ulkopuolisen rahoituksen, kuten EU-tukien, valvonnassa esiintyneet puutteet. Tällöin rahoituksen seurannasta ja käytöstä ei ole ollut riittäviä ohjeita tai sitä on valvottu puutteellisesti. Konsernivalvonnan tai sisäisen valvonnan selonteot voivat olla puutteellisia tilinpäätöksessä. Vakavia havaintoja ovat väärinkäytökset, jotka johtuvat sisäisen valvonnan puutteesta. (Ala-aho ym. 2019, 112.)

4) Valtionosuuksien tarkastus

Valtionosuuksien tarkastuksessa varmistetaan siitä, että valtionosuuksien perusteista on annettu oikeat tiedot sekä valtionosuuksien suuruus. Valtionosuuksien perusteiden tarkastuksessa tarkastellaan tietojen käsittely- ja keräilyjärjestelmän luotettavuutta, valtionosuuspäätösten käsittelyä sekä valtionosuusehtojen ja ohjeiden noudattamista. Oppilastietojen keräysjärjestelmä ja tietojen dokumentointi, taloustilastot, valtionosuuksien hakeminen, toteutuminen ja käytön

seuraamisen menettelyt sekä investointien valtionosuudet käydään läpi tarkastuksessa. Kuntiin kohdistuvaa valtionosuusjärjestelmää on uudistettu useasti viime vuosina. Suurin osa valtionosuuksista kertyy valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon perustuvista laskennallisista valtionosuuksista, joista merkittävin on peruspalvelujen valtionosuus. Tähän liittyen tilintarkastaja käy läpi valtionosuuksien laskennan perusteet sekä kirjaukset ja sen, että kunta itse valvoo niiden kertymistä ja tyytyy näihin määriin. Lähiaikoina volyympohjaisten valtionosuuksien ja tarkoin määrättyyn käyttötarkoitukseen osoitettujen valtionavustusten merkitys on kasvanut, joka on muuttanut tilintarkastuksen painotusta. Tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että valtionavustuksia haetaan vain silloin kun niihin on kunnalla oikeus. Tämän lisäksi on valvottava, että ne menevät päätöksen mukaiseen tarkoitukseen ja että niiden käytöstä raportoidaan annettujen ohjeiden mukaisesti kunnissa. (Ala-aho ym. 2019, 111; Leppänen 2015, 104.)

Tarkastuksen kohteena toiminta- ja taloustilastoissa ovat koko kunnan taloutta koskevien tietojen yhdenmukaisuus ja taloustilaston yksittäisillä tehtäväluokilla ilmoitettujen kustannusten oikeellisuus JHTT-yhdistyksen antaman suosituksen mukaan. Kun kyseessä ovat tehtäväluokkaiset kustannukset, on niissä suositusten mukaan kiinnitettävä huomiota muun muassa tehtäväluokan sisäisten tulojen ja menojen oikeellisuuteen, kustannusten kohdistumiseen oikein tehtäväluokkien välillä sekä meno- ja tulolajien ryhmittelyn oikeellisuuteen. Tilastoituja oppilastietoja verrataan kunnan dokumentoituihin oppilasluetteluihin ja korotettujen valtionosuuksien perusteena olevien tietojen oikeellisuus tarkastetaan, kun kyseessä ovat oppilastietojen ja muiden volyymitietojen tarkastus. Virheellisillä tiedoilla on vaikutusta valtionosuuksien määrään, jonka vuoksi ne tulevat tarkastelun kohteeksi. JHTT-yhdistyksen antamien suositusten mukaisesti valtionosuuksiin liittyviä tarkastuksia tehdään osana tilintarkastajan muita tehtäviä, jotka perustuvat kuntalakiin. Tällöin tarkastetaan osana sisäisen valvonnan ja hallinnon järjestämisen asianmukaisuuden tarkastusta, onko kunta tehnyt omat päätöksensä valtionosuuksista ja valtionosuuksiin tyytymisestä. Perusteissa päätöksessä täytyy tulla ilmi, että kunta on itse tarkistanut saamansa valtionosuuspäätöksen laskentaperusteiden oikeellisuuden. Tilinpäätöksen tarkastukseen kuuluu suositusten mukaan

tuloslaskelman valtionosuustulojen ja tilinpäätöksen valtionosuuksia kuvaavien liitetietojen oikeellisuuden tarkastus. (Ala-aho ym. 2019, 111; JHTT 2016.)

3.1.4 Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ja tilintarkastuksen resurssit

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on Suomessa määritelty Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa-suosituksessa. Se on hyväksytty vuonna 1991 Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmän toimesta. Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa-suositus on tarkastettu viimeksi vuonna 1999* Julkishallinnon ja - talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistys) kautta. Suositusta on jouduttu päivittämään muun muassa käyttöön otetun JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmän, tilintarkastuksen suhdetta konsultointiin ja muuhun neuvontaan koskevan keskustelun takia sekä julkishallinnon ja - talouden tilintarkastajista annetun lain tarkistamisen vuoksi. (JHTT ry 2006, 4.)

Suositus on annettu julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain 6 §: ssä, jonka mukaan tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Se on annettu lain soveltamisalasta riippumatta kaikkien julkishallinnon tilintarkastajien käyttöön. Suositusta noudatetaan kuitenkin soveltuvin osin valtiontalouden tarkastusviraston tarkastustoiminnassa ja muussa julkisyhteisöjen arviointi- ja tarkastustoiminnassa. Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, joka määrittyy kansainvälisen käytännön mukaan tilintarkastajien käsissä ja heidän ammatillisissa järjestöissään. Hyvä tilintarkastustapa on osa tilintarkastajaa koskevaa normistoa, joka koskee tilintarkastajan ammattitaidon ylläpitoa, käytöstä ja toiminnan riippumattomuutta. Ammattitaidon ylläpitämiseksi ammattikunnassa on käytössä ammatinharjoittajien auktorisointijärjestelmät. (JHTT ry 2006, 4.)

Suosituksat uusimmista KHT-yhdistyksen hyvän tilintarkastustavasta ja hyvän tilintarkastajataavasta julkaistaan vuosittain ilmestyvässä Tilintarkastusalan suositukset- kirjassa. Suositukset perustuvat lähtökohtaisesti kansainvälisen tilintarkastusjärjestön IFACin laatimiin suosituksiin. KHT-yhdistyksen antamat suositukset on tarkoitettu käytettäväiksi tilintarkastuslain

kirjanpitovelvollisiin yhteisöihin ja säätiöihin ja muuhun tilintarkastajan toimintaan. KHT-yhdistyksen suosituksia voidaan soveltaa myös JHTT-yhdistyksen Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa- suosituksen täydennyksenä. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on koostettu julkisen hallinnon hyvistä käytännöistä ja se on osin yhteneväinen tilintarkastuslakiin perustuvien suositusten kanssa. Periaatteet ovat sekä julkishallinnon että tilintarkastuslain yhteisöissä samat, mutta eroavuuksia löytyy esimerkiksi lausuntojen antamisesta valtiosuukien perusteista. (JHTT ry 2006, 4.)

Erillinen suositus julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta on paikkansapitävä, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa huomattavasti yritystoiminnasta. Näin ollen tilintarkastajan tulee ottaa huomioon ne erityispiirteet, joita julkishallinnossa esiintyy. Poikkeamia löytyy verrattuna liikeyrityksiin kuntien toiminnan rahoituksesta, tehtävistä ja tavoitteista sekä julkisyhteisöjä ohjaavasta lainsäädännöstä. Myös tilintarkastuksen sisältövaatimuksista löytyy poikkeavuuksia. Näiden erityispiirteiden huomiointi tulee näkyä tilintarkastuksen suunnittelussa, toteuttamisessa ja tarkastuksen tulosten raportoinnissa. (Suomen tilintarkastajat ry 2020, 5.)

Toisaalta taas julkishallinto tilintarkastuksen kohteena on tilintarkastuslain mukaisen tilintarkastusta kattavampi. TTL:n mukaisessa tilintarkastuksessa sovelletaan ISA-standardeja, jotka ovat julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa yksityiskohtaisempia ja eivätkä anna yhtä paljon harkintavaltaa tilintarkastajalle. ISSAI-standardit, kansalliset yksityisoikeudelliset yhteisöjen tilintarkastusta koskevat standardit, ja kansainväliset tilintarkastusalan standardit eivät velvoita tilintarkastajaa julkishallintoa tilintarkastettaessa. Tilintarkastaja voi kuitenkin ammatilliseen harkintaansa nojautuen soveltaa tietyiltä osin edellä mainittuja täydentäen julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. (Suomen tilintarkastajat ry 2020, 5.)

Kuntien tilintarkastus poikkeaa yksityisen sektorin tilintarkastuksesta siinä, että asiakkaan edustajana tarkastuslautakunta määrittää tarkastuksen volyymin. Kunnan tilintarkastuksen laajuus määritellään siis tilintarkastusta koskevassa tarjouspyynnössä. Tarkastuspäivien määrä voi vaihdella kunnan koon mukaan, vaikkakin itse tilinpäätöksen kokonaisuus on samanlainen

kunnan koosta riippumatta. Sisäisen valvonnan tarkastuksessa käytävien prosessien lukumäärä ei myöskään muutu samassa suhteessa kunnan kokoon nähden. (Leppänen 2015, 108.)

3.2 Kuntien tilintarkastuksen historia ja kunnallislain tausta

Kunnaliskomitea sai työnsä valmiiksi 15.09.1993 (KM 1993:3) ja teki ehdotuksen uuden kuntalain nimisen lain säätämisestä. Hallituksen ehdotus HE 192/1994 annettiin syksyllä 1994 ja eduskunnan valiokunta antoi siitä mietintönsä (HaVM 18/1994) tammikuussa 1995. Tämän jälkeen säädettiin uusi kuntalaki (KuntaL) 17.03.1995/365. Uuden kuntalain pyrkimyksenä oli vahvistaa kuntien itsehallinnollista asemaa. Lähtökohtana oli moniarvoisuuden ja yksilöllisyyden hengessä antaa jokaiselle kunnalle laaja vapaus omassa hallinnossaan, taloudessaan ja toiminnastaan päättämisessä. Tästä alkoi kuntien itsehallinnon rajoittuneisuuden purkaminen kunnan erityistoimialalla. Kuntalain tarkoituksena oli olla joustava ja väljä kunnallishallinnon peruslaki, jossa tapahtuu uudelleenarviointia kunnan ja valtion välisessä suhteessa. Tällä suhteella tarkoitetaan suoran demokratian tuomista edustuksellisen demokratian rinnalle, muutoksenhakujärjestelmässä, ympäristöstä huolehtimisessa, kunnan poliittisen ja hallinnollisen johtamisen toimivuudessa, kunnan taloudenhoidossa, konserniajattelussa sekä luottamushenkilöiden asemassa. (Heuru 2008,40–41.)

1995 vuonna kuntalakia uudistettiin perusteellisesti. Uudistus koski talouden ja hallinnon tarkastusta, jonka tavoitteena oli tilintarkastusjärjestelmän julkisen luotettavuuden ja ammattiosaamisen lisääminen. Kunnallinen tilintarkastus perustui luottamushenkilöihin, joiden lukumäärä vaihteli 1976 kunnallislaisissa neljän ja viidentoista välillä. Tilintarkastajille ei asetettu ammatillisia pätevyysvaatimuksia. Kunnan luottamustoimeen vaalikelpoinen henkilö voitiin valita kunnan tilintarkastajaksi ja tilintarkastus voitiin antaa yksinomaan luottamushenkilön tehtäväksi. Tämä aiemmin ollut luottamushenkilöiden vahva asema lakkautettiin ja siirryttiin ammattimaiseen tilintarkastukseen. Luottamushenkilöille luotiin uusi tehtävä, joka oli tarkastuslautakunta. Sen keskeisimpiä tehtäviä oli järjestää talouden ja hallinnon tarkastus sekä arvioida, olivatko valtuuston asettamat talouden ja toiminnan tavoitteet toteutuneet. Sääteilyä,

joka koskee kuntalain talouden ja hallinnon tarkastusta, ei olla tehty huomattavia muutoksia. Sääntely perustuu 1995 kuntalakiin. (Harjula & Prättälä 2015, 793, 805.)

Verrattuna aikaisempaa kuntalakiin, on uusimmassa versiossa selkeät ammatilliset pätevyysvaatimukset. Nykyisen kuntalain 122 §:n mukaan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön, jonka tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä yhteisö (JHTT-yhteisö). Yhteisön on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden hyväksytty tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja). Tilintarkastajat toimivat tehtävissään virkavastuulla.

Moni kunnista toimii nykyään konsernimuotoisena, jolloin osa kunnan toiminnasta on organisoitu juridisesti itsenäisiin yhteisöihin. Kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Tämä on sen vuoksi, että kuntakonsernin tilintarkastus on tarkoituksenmukaisesti järjestettyä. Samaa tilintarkastajaa käyttäessä helpottuu konsernivalvonnan järjestäminen, kunnan tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastaminen. Konserniyhteisöjen tietoja käytetään tilinpäätöksessä muun muassa omistuksia kuvaavissa liitetiedoissa, intressitapahtumissa ja toimintakertomuksessa. Lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään tytäryhteisöjen tilinpäätöstiedot. (Ala-aho ym. 2019, 99.)

Tilintarkastusyhteisö voidaan valita kerrallaan enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten.

Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

Tilintarkastajana ei saa toimia henkilö, joka 75 §:n mukaan ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan.

Kunnan toiminnan valvontajärjestelmä jaetaan sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan. Johdon ja organisaation itsensä näkökulma edustaa sisäistä valvontaa. Se on kunnan johdon hallinnon työkalu, jolla tarkastellaan riskejä, asetettujen tavoitteiden toteutumista sekä toimintaprosesseja. Se edustaa myös osaa kunnan johtamisjärjestelmästä. Tavoitteena on edistää organisaation toimintaa, jota on riskienhallinta, johtaminen ja toiminnan tuloksellisuuden arviointi. Tärkein osa ulkoista valvontaa on talouden ja hallinnon tarkastus, eli tilintarkastus. Se on riippumatonta toimivasta johdosta ja muusta organisaatiosta. Myös kunnan asukkaat osallistuvat ulkoiseen valvontaan, sillä heillä on käytössään kunnallisvalitus sekä kunnan toimintaa ohjaava julkisuusperiaate. Valtion viranomaisia kiinnostaa kuntien toiminta ja sitä valvovat Valvira, kanteluviranomaiset sekä aluehallintovirasto. (Harjula & Prättälä 2015, 793–794.)

3.3 Kuntien tilintarkastus julkisena hankintana

3.3.1 Julkinen hankinta

Tilintarkastusta hankittaessa kunnalle on kyseessä ostopalvelu, jolloin sen hankintaan sovelletaan julkisia hankintoja koskevia säännöksiä. Tarjouspyynnöissä määritellään yleensä erikseen tarjousten vertailuperusteet ja soveltuvuusvaatimukset. Vertailuperusteissa on kyse hintaa ja laatua kuvaavista tekijöistä. Laatuksiteereissa on taustalla kokemustietoa, jonka avulla voidaan määritellä tarkastuskohteiden lukumäärä ja tarkastajana toimimisen kesto. Soveltumisvaatimuksissa on kyse tilintarkastusyhteisöä ja vastuunalaista tilintarkastajaa koskevista muodollisista vaatimuksista sekä tilintarkastusyhteisön sekä vastuunalaisen ja muiden tilintarkastajien kokemuksesta. (Ala-aho ym. 2019, 100.)

Julkisella hankinnalla tarkoitetaan viranomaisen tai muun hankintayksikön tekemää hankintaa, jonka tavoitteena on tavaran hankinta, palvelun suorittaminen tai rakennusurakan toteuttaminen taloudellista vastiketta vastaan. Tätä toteutettaessa ja hankintasopimusta tehtäessä on noudatettava hankintalakia (2016/1397, Hankintal), joka uudistettiin 2016. 2017 alusta on ollut voimassa uudet hankintalait: laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1397/2016)

sekä laki vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1398/2016). Aiemmin mainituilla on implementoitu EU:n direktiivit 2014/23/EU, 2014/24/EU ja 2014/25/EU. Hankintalain lisäksi on ohjeistusta valtion, kuntien ja kuntayhtymien hankinnoista olemassa yleisissä hankintaohjeissa, joiden tehtävänä on selkeyttää ja täydentää hankintalainsäädäntöön sisältyviä velvoitteita. (Mäenpää 2013, II YLEINEN HALLINTO-OIKEUS, 4. Julkishallinnon tehtävän ja toimintamuodot.; Villa ym. 2020)

2016 hankintalait ovat sisällöltään vastaavanlaisia pääosin kuin aiempi hankintalainsäädäntö. Keskeisimmät muutokset, jotka johtuivat direktiiveistä, koskivat hankintojen jakamista osiin, uusia kilpailuttamismenettelyjä, ympäristö- ja sosiaalisten näkökohtien aiempaa suurempaa painoarvoa, pyrkimystä parantaa laadullisten näkökohtien huomioon ottamista sekä sitä periaatetta, jonka perusteella hankinta-asiakirjat voidaan toimittaa myös sähköisesti. Hankintalain tavoitteena on varmistaa, että julkisia varoja käytetään julkisiin hankintoihin tehokkaasti kestävien ja innovatiivisten hankintojen sekä yritysten että muiden yhteisöjen osallistumismahdollisuuksia tehostaen. Tehokkuus tapahtuu, kun hankintayksiköt voivat saada selville markkinoilta kilpailua hyödyntäen jokaisen hankinnan optimaaliset hinta-laatusuhteet tai hinnan. Tämän lisäksi on otettu huomioon kansainvälisiä yhteishankintoja sekä sosiaali- ja terveystalouden ja muiden erityisten palveluiden hankintamenettelyjä koskevia erityissäännöksiä. Kevennyksiä tehtiin EU:n kynnysarvot alittavissa kansallishankintojen menettelyissä. Kilpailu- ja kuluttajavirastolle annettiin tehtäväksi valvonnan tehostamisen takia laittomien suoramarkkinoiden valvominen. Myös EU-tuomioistuimen uudempaa oikeuskäytäntöä kodifioitiin lakiin. (Mäenpää 2013, II YLEINEN HALLINTO-OIKEUS, 4. Julkishallinnon tehtävän ja toimintamuodot.; Villa ym. 2020)

Hankintalain mukaisesti on hankintayksiköiden kilpailutettava käyttöoikeussopimuksensa ja hankintansa, jos hankinnan arvo ylittää tietyn säädetyn arvon. Tärkeitä periaatteita julkista hankintaa tehtäessä ovat syrjimättömyyden, tasapuolisuuden, suhteellisuuden ja avoimuuden vaatimukset, jotka tulee sisällyttää hankintatoimintaan vallitsevat kilpailuolosuhteet huomioon ottaen. Myös ympäristö- ja sosiaaliset näkökohdat on otettava toiminnassa huomioon. Hankintalaki ei sisällä erityisiä säännöksiä hankintojen suunnittelusta tai organisoinnista, vaikka kyseessä on yksi koko hankintaprosessin olennaisimmista osista. Mitä ainutlaatuisemmasta, isommasta ja monimutkaisemmasta hankinnasta on kyse, sitä merkittävämpi vaikutus hyvällä

suunnittelulla on koko hankintaprosessin onnistumiseen. (Mäenpää 2013, II YLEINEN HALLINTO-OIKEUS, 4. Julkishallinnon tehtävän ja toimintamuodot.; Eskola ym. 2017, 24)

Hankintasopimuksesta puhuttaessa on kyse yksityisoikeudellisesta sopimuksesta kahden erillisen oikeushenkilön välillä. Hankintasopimuksen määritelmä löytyy hankintalain 4 §:n 1 kohdasta, jonka mukaan hankintasopimuksella tarkoitetaan kirjallista sopimusta, joka on tehty yhden tai usean hankintayksikön ja yhden tai usean toimittajan välillä ja jonka tarkoituksena on rakennusurakan toteuttaminen, tavarankäytön hankinta tai palvelun suorittaminen taloudellista vastiketta vastaan. Suomessa hankintasopimusten tekemisellä on ajateltu merkitsevän yleisesti vasta viimeistä hankintamenettelyn varsinaista päättävää vaihetta. Tätä edeltävää vaihetta, kilpailumenettelyä, kutsutaan termillä hankinta. Hankintasopimus tulee tehdä kirjallisesti ja kaikista hankinnoista on tehtävä erikseen oma kirjallinen sopimus. Tätä tukee määritelmän lisäksi oikeusturvaa koskevat säännöt. (Eskola ym. 2017, 39–40.)

Taloudellisella arvolla on merkitystä hankintasopimuksessa, jos sopimuksen perusteella maksetaan rahallinen korvaus tai myönnetään muu taloudellinen hyöty sopimusosapuolelle. Selkeinten ilmaistuna kyse on hankinnasta silloin, kun yritykselle maksetaan heidän antamastaan suorituksesta rahamääräinen korvaus. Kyse voi myös olla vaihtokaupasta tai täysin veloitusetta tarjotusta palvelusta, jolloin voidaan katsoa myös syntyvän taloudellista arvoa. Hankintayksikön hankinnan kohteelle asetetut yksityiskohtaiset ja määrälliset vaatimukset ja muut ehdot osoittavat välitöntä taloudellista intressiä, joilla hankintayksikkö käyttää vaikutusvaltaa hankinnan tekemisessä. (Eskola ym. 2017, 41.)

Kaikissa julkisissa hankinnoissa tulee käyttää hyväksi olemassa olevia kilpailumahdollisuuksia, mikä tarkoittaa pääsääntöisesti tarjouskilpailua. Tällöin sovelletaan joko rajoitettua tai avointa hankintamenettelyä, jolla halutaan varmistaa kustannustehokkuus, riittävä kilpailu ja tarjoajien tasapuolinen kohtelu. Nämä tapahtuvat helpoiten, kun useampi tarjoaja kilpailee samasta hankintasopimuksesta. Rajoitetusta hankintamenettelystä on kyse silloin, kun tarjouksia pyydetään ennakoon määritetyltä joukolta toimittajia, jotka on tarjouspyyntöä koostaessa luokiteltu toimituskykyisiksi ja luotettavaksi hankinnan toimittajiksi. Hankintalain 33 §:n mukaan rajoitettu hankintamenettely on kaksivaiheinen, jolloin hankintayksikkö ilmoittaa hankinnasta ja

johon toimittajat saavat pyytää lupaa osallistua. Tarjoukset voivat tehdä ne yritykset, joille hankintayksikkö valitsee lähettää tarjouspyynnöt osallistumishakemusten joukosta. Hankintayksikkö voi rajata etukäteen niiden ehdokkaiden määrää, joilta tarjous pyydetään. Vähimmäismäärä sekä tarvittaessa enimmäismäärä on ilmoitettava tarjoajiksi kutsuttavien ehdokkailta pyydettävässä tarjouksessa. Valinnat tarjoajiksi hyväksyttävistä ehdokkaista on tehtävä noudattamalla hankintailmoituksessa esitettyjä soveltuvuuden vähimmäisvaatimuksia sekä arviointiperusteita. Ne, jotka eivät ole toimittaneet osallistumishakemusta tai jotka eivät täyty hankintayksikön asettamia vaatimuksia, eivät voi tulla ehdokkaiksi hankintayksikön menettelyyn. Avoin menettely eroaa rajoitetusta menettelystä niin, että kaikki halukkaat voivat tehdä tarjouksen eikä hankintayksikkö rajoita tarjouskilpailuun osallistuvien lukumäärää. Tällöin hankinnasta annetaan tieto julkisesti, joka usein julkaistaan sähköisesti, vaikkakin se voidaan myös hankintayksikön valinnan mukaan julkaista esimerkiksi alueellisessa tai valtakunnallisessa sanomalehdessä noudattamalla säädöksiä kunnallisten ilmoitusten noudattamisesta. Tieto hankinnasta täytyy tuoda julkiseksi niin, että mahdollisimman monen tarjoajan voidaan olettaa saava tiedon tapahtuvasta tarjouskilpailusta. (Villa ym. 2020 VIII 7.)

3.3.2 Julkisen hankinnan kynnyksarvot

Sisältö ja laajuus hankintojen kilpailuttamisveloitteessa riippuvat hankintojen kynnyksarvojen täyttymisestä. Hankintalain kansallisia ilmoitusmenettelyjä sovelletaan silloin, kun kansalliset kynnyksarvot täyttyvät. Hankinta on taas kilpailutettava EU: n laajuisesti ja hankinnassa on noudatettava EU-direktiiveissä säädettyjä yksityiskohtaisia menettelytapoja, jos hankinnan arvonlisäveroton kokonaisarvo asianomaiselle sopimustyyppille EU: n hankintadirektiiveissä säädetyn kynnyksarvon. Hankintalakiin on koottu eri lukuihin kansallisia hankintoja ja EU-hankintoja tarkoittavat säännökset. Erityisalojen hankintalain ollessa kyseessä, sovelletaan tätä ainoastaan EU-kynnyksarvojen täyttyessä. (Villa ym. 2020 VII 7)

Kansalliset kynnyksarvot

Kansallisiin kynnyksarvoihin pätee yleinen hankintalaki 25 §, jonka mukaan kansalliset kynnyksarvot ilman arvonlisäveroa laskettuna ovat:

- 1) 60 000 euroa tavarahankinnoissa, palveluhankinnoissa ja suunnittelukilpailuissa, jollei 3—4 kohdassa toisin säädetä;
- 2) 150 000 euroa rakennusurakoissa;
- 3) 400 000 euroa liitteen E 1—4 kohdassa tarkoitettuja sosiaali- ja terveyspalveluja koskevissa hankinnoissa;
- 4) 300 000 euroa liitteen E 5—15 kohdassa tarkoitettuja muita erityisiä palveluja koskevissa hankinnoissa;
- 5) 500 000 euroa käyttöoikeussopimuksissa.

Tätä lakia ei sovelleta hankintasopimukseen tai käyttöoikeussopimukseen, joiden ennakoitu arvo alittaa kansalliset kynnyksarvot.

Mikäli hankkeen raja-arvot ovat aiemmin mainittujen alapuolella, ei hankintalakia sovelleta. Hankintalainsäädännössä olevia kilpailuttamismenettelyjä saa kuitenkin noudattaa myös kynnyksarvot alittavissa hankinnoissa, vaikkei laki siihen velvoittaisi. Hankintayksikön omia hankintaohjeita voidaan soveltaa hankintaan. On huomioitava, että yleiset EU-oikeudelliset periaatteet, jotka koskevat syrjimättömyyttä, soveltuvat rahamääräisestä arvosta huolimatta. Hallintolakia (434/2003), kuntalakia (410/2015) ja muita vastaavia säännöksiä sovelletaan hallinnollisten viranomaisten osalta. (Villa ym. 2020, VII 7).

EU-kynnyksarvot

EU: n kynnyksarvoihin sovelletaan yleisen hankintalain 26 §, jonka mukaan:

EU-kynnyksarvot, jotka perustuvat hankintadirektiiviin ja käyttöoikeussopimusdirektiiviin, ilman arvonlisäveroa laskettuna ovat:

- 1) 134 000 euroa valtion keskushallintoviranomaisten tavarahankinnoissa, palveluhankinnoissa ja suunnittelukilpailuissa; puolustuksen alalla toimivien hankintayksiköiden tekemien tavarahankintasopimusten osalta kynnsarvo koskee ainoastaan hankintadirektiivin liitteessä III tarkoitettuja tuotteita koskevia sopimuksia;
- 2) 207 000 euroa muiden kuin 1 kohdassa tarkoitettujen hankintayksiköiden tavarahankinnoissa, palveluhankinnoissa ja suunnittelukilpailuissa; tätä kynnsarvoa sovelletaan myös puolustuksen alalla toimivien keskushallintoviranomaisten tekemiin tavarahankintasopimuksiin, jos niiden kohteena on muita kuin hankintadirektiivin liitteessä III tarkoitettuja tuotteita;
- 3) 5 186 000 euroa rakennusurakoissa.

Vähintään EU-kynnsarvojen suuruisiin hankintoihin sovelletaan, mitä 1—10 ja 14—16 luvussa säädetään hankintasopimuksista. Vähintään EU-kynnsarvon suuruisissa hankinnoissa on noudatettava jotain 5 luvussa tarkoitettua menettelyä.

Euroopan komissio tarkistaa kynnsarvot asetuksella kahden vuoden välein hankintadirektiivin 6 artiklassa säädetyn menettelyn mukaisesti ja julkaisee tarkistetut kynnsarvot Euroopan unionin virallisessa lehdessä, jolloin 1 momentin mukaisten arvojen tilalle tulevat Euroopan komission kulloinkin tekemien tarkistusten mukaiset arvot.

Hankinnan kokonaisarvo

Hankinnan arvon laskentasäännöt löytyvät hankintalain 27–30 §:stä. Kunkin hankintatyyppin osalta on erikseen kirjattu tarkat laskentasäännöt. Pääsäännöt löytyvät hankintalain 27 §:stä, jonka mukaan hankinnan ennakoitua arvoa laskettaessa on perusteena käytettävä sitä kokonaiskorvausta, joka on suurin maksettava ilman arvonlisäveroa. Hankinnan tarjoajille tai ehdokkaille maksettavat maksut tai palkkiot, mahdolliset vaihtoehtoiset toteuttamistavat ja hankintasopimukseen sisältyvät pidennys- ja optioehdot on otettava huomioon arvoa laskettaessa. Laskennassa on otettava huomioon kaikki olennaiset erät. (Villa ym. 2020, VIII 7.)

Erillisinä osina toteutetussa hankinnassa on laskettava yhteen kaikkien osien ennakoitu arvo. Jos kyseinen arvo on vähintään kansallisen kynnyksarvon tai EU-kynnyksarvon suuruinen, täytyy jokaisen osan hankinnassa noudattaa kyseisen kynnyksarvon ylittäviä hankintoja koskevia säännöksiä. Erillisistä toiminnallisista yksiköistä koostuvassa hankintayksiköissä on hankinnan arvoa laskettaessa huomioida kaikkien yksittäisten toiminnallisten yksiköiden hankintojen kokonaisarvo, jos niistä muodostuu yksi kokonaisuus. Arvot voidaan arvioida asianomaisen yksikön tasolla, mikäli erillinen toiminnallinen yksikkö vastaa itsenäisesti hankinnoistaan tai tietyistä hankintaryhmistä. (Villa ym. 2020, VIII 7.)

3.3.3 Kuntien tilintarkastuksen kilpailutus ja sen aiheuttamat ongelmat

Kun kunnalle hankitaan tilintarkastusta, on kyseessä julkisiin hankintoihin koskevien säännösten mukaisesta ostopalvelusta. Tällöin tarjousten vertailuperusteet ja soveltuvuusvaatimukset määritellään erikseen tarjouspyynnöissä. Tarjousten vertailuperusteissa on kyse laadusta ja hinnasta kuvaavista tekijöistä. Kokemustietoa käytetään usein laatukriteereiden määrittelyssä, joita voivat olla tieto tarkastajana toimimisen kestosta ja tarkastuskohteiden lukumäärästä. Paljon pieniä kuntia ja pitkään alalla toiminut tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö voi saada ylenmääräistä etua kokemuksestaan. Vastuunalaiseen tilintarkastajaan ja tilintarkastusyhteisöön liittyvät muodolliset vaatimukset (JHT-pätevyys, tilintarkastusyhteisö) sekä vastuunalaisen tilintarkastajan, muiden tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisön kokemus sisältyvät soveltuvuusvaatimuksiin. (Ala-aho 2019 ym., 100)

Kuntien tilintarkastuksen kilpailutuksessa esiintyy ongelmia, joita ovat tarjouspyyntöjen valintakriteeristön hintapainotus sekä tarkastuspäivien lukumäärän kiinnittäminen etukäteen. Nämä luovat riskin julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan toteutumiselle, sillä tilintarkastuksen kilpailutus näyttää johtaneen alhaisiin tarkastushintoihin ja tarkastuspäivien määrään. Verrattuna yrityksiin tilintarkastajiin, maksetaan kuntatilintarkastajille selkeästi matalampaa tilintarkastuspalkkiota. 86 prosenttia tarkastuslautakuntien puheenjohtajista on kertonut hinnan vaikuttavan tilintarkastusyhteisön valinnassa ja kilpailutuksessa erittäin paljon tai melko paljon. Tilintarkastuksen hankinta-asiakirjoista ja tarjouspyynnöistä nähdään myös, että halvimman

hinnan tarjoaminen johtaa lähes aina tarjouskilpailussa voittamiseen. Näiden tekijöiden voidaan nähdä heikentävän riittävän tarkastuslaajuuden toteutumista sekä alan liiketaloudellista houkuttelevuutta. Erityisen ongelmallista kuntien tilintarkastuksessa on tarkastuspäivien määrän kiinnittäminen tarjouspyyntöihin, sillä niiden tulisi määräytyä hyvän julkishallinnon tilintarkastustavan ja kuntalain mukaisesti. (Oulasvirta ym. 2021, 3, 17–18)

Tarjouspyyntöasiakirjoista on nähtävissä tarkastuslautakunnan resursoinnin ja osaamisen puutetta, joiden takia kilpailutuksissa käytetyt kriteerit eivät aina mittaa laatua parhaiten. Paikoittain käytetyt ehdot ja kriteerit eivät ole hankintalainsäädännön mukaisia. Tarjouspyyntö voidaan laatia tarkastuslautakunnan toimesta niin, että laadulle esitetyt vaatimukset esitetään minimivaatimuksina ja tarjouskilpailun ratkaisee halvin hinta. On olemassa myös toinen vaihtoehto, jolloin tarjouksen laatutekijöitä pisteytetään yhdessä hinnan kanssa tarjousvertailussa. Tässä kuitenkin päädytään usein laadun vertailussa tasapisteisiin ja siksi todellinen valinta tehdään ainoastaan hinnan perusteella. Tästä tehdyn tutkimuksen mukaan hintaa painotetaan liiaksi kunnissa ja kuntayhtymissä. Kunnissa on myös huomattu olevan ongelmia hankintamenettelyiden monipuolisessa hyödyntämisessä, esimerkiksi haastatteluja käytetään vähäisesti. (Oulasvirta ym. 2021, 17–19.) Kuntien tilintarkastajan valinnassa painotetaan alhaista hintaa vahvasti, jonka lopulta tilintarkastajan kilpailuttaminen aiheuttaa.

4 Poliittisen vallan jakautuminen kunnissa

4.1 Kunnan määritelmä ja oikeudellinen luonne

Suomessa kuntia oli vuonna 2019 311, joista 107 käyttää itsestään nimitystä kaupunki ja 204 nimitystä kunta (Kuntaliitto 2021). Suurin osa kunnista on kooltaan niin pieniä, että ne hoitavat niiden tärkeimmät tehtävät yhdessä muiden kuntien kanssa. Kunnat ovat luonteeltaan julkioikeudellisia oikeushenkilöitä, joilla on itsehallinto. Niiden on tarkoitus edistää alueensa elinvoimaa ja asukkaidensa hyvinvointia, sekä järjestää ympäristöllisiä, taloudellisia ja sosiaalisia palveluita asukkailleen (KuntaL 1.2§). Kuntien tehtävät voidaan jakaa yleiseen toimialaan ja erityiseen toimialaan. Yleinen toimiala kattaa paikalliset tehtävät, jotka kunta on itse päättänyt hoitaa oman itsehallintonsa nojalla. Erityinen toimiala kattaa kuntien lakisääteiset tehtävät. Yhtiä tärkeimpiä kunnan hoitamia tehtäviä ovat kulttuuri ja peruskoulutus. Kunnilla on myös sääntely- ja valvontavaltaa rakentamisen ja ympäristönsuojelun ohjaamisessa. Kunnat voivat myös hoitaa ison osan tehtävistään yhdessä, jolloin niiden tärkein yhteistoiminnan muoto on kuntayhtymä. Se on sopimuksella järjestetty itsenäinen julkisoikeudellinen oikeushenkilö. Kuntayhtymän tehtävä on huolehtia sen sisältämien kuntien yhteistyöstä tiettyjen tehtävien hoitamisen saralla. Ne voivat myös perustaa yhdessä lautakuntia tai yhteisiä virkoja. (Mäenpää 2013, 204–205.)

Heurun, Mennolan ja Ryynäsen (2008) mukaan kuntien poliittinen rooli on jäänyt heiveröiseksi suomalaisessa hyvinvointivaltiojärjestelmässä sen takia, että hyvinvointivaltiollisessa kehityksessä on korostunut valtiokeskeisesti toteutuneet uudistukset, joissa kunnat ovat toimineet vain täytäntöönpanijoina. Vallan ja vastuunjaon periaatteet valtion ja kuntien kesken ovat sekavoituneet ja näin hämärtäneet kunnan poliittista roolia. Nykyisessä oikeusjärjestyksessä tunnustetaan kuntien poliittinen luonne, sillä kuntalain 2 §:n nojalla kunnilla on aina ollut yhteiskuntapolitiikan ja paikallisyhteisöjen muotoilunvaltaa. Kuntalain 1 §:ssä taas on kunnan velvollisuus edistää asukkaidensa hyvinvointia ja kestävästä kehitystä alueellaan. Valtionosuusjärjestelmään tehdyt uudistukset vuonna 1993 antoivat kunnille mahdollisuuden poliittisiin valintoihin, jotka oli aiemmin tehty lainsäätäjän ja valtion tasolla. Nykyään päätöksentekoprosessi ei tapahdu vain poliittisten instituutioiden piirissä, vaan se on

hajautunut useisiin vallan keskittymiin. Kunnassa tällaisia ovat liikeyritykset ja talouselämä, uudentyypiset ja perinteiset viestimet sekä kansalaisyhteiskunnan toimijat. (Heuru ym. 2008, 175.)

4.2 Kuntavaalit

Kuntavaalien toimittamisesta säädetään vaalilaissa (714/1998) ja kuntarakennelaissa (1698/2009). Kuntalaissa säädetään kuntavaalien keskeisistä periaatteista, vaalilaissa vaalien toimittamisen menettelytavoista ja kuntarakennelaissa kuntajaon muutosten huomioiminen vaaleissa sekä valtuuston muodostamisesta vaalikauden aikana. Kuntavaalit toimitetaan välittöminä, salaisina ja suhteellisina. Niissä kaikilla äänioikeutetuilla on yhtäläinen äänioikeus. Kuntavaalien keskeisistä periaatteista säädetään kuntalaissa, jonka mukaan tällaisia periaatteita ovat vaalien välittömyys, salaisuus, suhteellisuus sekä yhtäläinen äänioikeus. Välittömydessä äännetään suoraan sille henkilölle, joka halutaan saada valituksi valtuustoon. Vaalisalaisuus tarkoittaa sitä, ettei kukaan äänestäjän itsensä lisäksi saa tietää ketä on äänestetty. Suhteellisessa vaalitivassa puolue tai muu ryhmä saa valituksi sen verran edustajia kuin sillä on ääniä verrattuna muihin puolueisiin tai ryhmiin verrattuna. (Harjula & Prättälä 2015, 237.)

Kuntavaaleissa ovat käytössä kunnilla omat vaalipiirinsä ja vaalit toteutetaan äänestysalueittain. Kunnan keskusvaalilautakunta, äänestysalueiden vaalilautakunnat sekä eri laitosten vaalitoiminnot ovat vastuussa vaalien käytännön toteutuksesta. Tämän lisäksi on mahdollista ennakköäänestää ja joissain tapauksissa myös toteuttaa kotiaänestys. Rekisteröidyt puolueet ja vähintään kymmenen äänioikeutetun perustamat valitsijajhdistykset voivat asettaa ehdokkaita kuntavaaleissa. Vaaliliiton voivat muodostaa yhdessä puolueet ja valitsijajhdistykset yhteislistan. Vaalilain 147 §: n mukaisesti puolueella, vaaliliitolla tai yhteislistalla on oikeus asettaa kussakin kunnassa enintään valittavien valtuutettujen puolitoistakertainen määrä ehdokkaita. (Harjula & Prättälä 2016, 237–238.)

Kuntalain (410/2015) 15 §: n mukaan valtuutetut ja varavaltuutetut valtuustoon valitaan kunnassa toimitettavissa kuntavaaleissa. Valtuuston toimikausi on neljä vuotta ja se alkaa vaalivuoden kesäkuun alusta.

Kuntavaaleihin on tehty muutoksia, jotka ovat vaikuttaneet sen nimityksen vakiintumiseen arkikieltä vastaavaksi sekä vaalipäivää on muutettu. Vaalipäivät ovat siirtyneet vuodesta 2017 eteenpäin vaalivuoden huhtikuun kolmanteen sunnuntaihin. Tätä muutosta perusteltiin sillä, että huhtikuun vaaleissa valitut valtuustot pääsevät vaikuttamaan sen vuoden talousarvion sisältöön sekä sen vaikutuksella koko kuntahallinnon toiminnan vuosirytmiiin ja ajoitukseen. Kuntalain 113 §:n mukaisesti muutos ei vaikuta tilikauteen, sillä se on edelleen kalenterivuosi. Valtuusto aloittaa toimikautensa kesäkuun alusta ja se valitsee muut kunnan toimielimet sen kesäkuussa järjestettävässä kokouksessa. Ennen 2017 tehtyä muutosta kunnallisvaalit toimitettiin kerran neljässä vuodessa neljäntenä sunnuntaina lokakuussa. Tällöin valtuutettujen toimikausi alkoi vaalivuotta seuraavan kalenterivuoden alusta ja se oli pituudeltaan neljä vuotta. (Harjula & Prättälä 2015, 236.)

Valtuusto päättää kunnassa valittavien valtuutettujen lukumäärästä. Kuntalain (410/2015) 16 §:n mukaan valtuutettuja on kuitenkin vähintään valittava seuraavan taulukon mukaisesti:

Taulukko 1. Valtuutettujen määrä

Asukasluku kunnassa	Valtuutettujen vähimmäismäärä
enintään 5 000	13
5 001–20 000	27
20 001–50 000	43
50 001–100 000	51
100 001–250 000	59
250 001–500 000	67
yli 500 000	79

Kuntalaki 16 §

Valtuutettuja valitaan laissa määrätty vähimmäismäärä, mikäli valtuusto ei tee päätöstä valtuutettujen lukumäärästä. Mikäli valtuusto päättää vähimmäismäärää isommasta lukumäärästä tai aiempaa päätöstä muutetaan, on siitä ilmoitettava oikeusministeriölle vaalivuotta edeltävän vuoden loppuun mennessä. Valtuutettujen määrää koskeva päätös voidaan panna täytäntöön ennen kuin se on saanut lainvoiman, mutta vain jos hallintotuomioistuimen ei kiellä sen täytäntöönpanoa. (Harjula & Prättälä 2015, 240.)

4.3 Suomen puolueet ja niiden poliittinen jakautuminen

Suomessa puolue on puolurekisteriin merkitty rekisteröity aatteellinen yhdistys, joiden tarkoitus on vaikuttaa valtiollisiin asioihin. Yleisohjelma on pakollinen rekisteröityneellä puolueella, sillä siinä esitetään puolueen keskeiset tavoitteet ja periaatteet. Näillä se kertoo, kuinka halutaan vaikuttaa poliittiseen ja yhteiskunnalliseen päätöksentekoon. Kansalaiset osallistuvat edustuksellisessa demokratiassa valtiolliseen ja kunnalliseen toimintaan puolueiden avulla niin, että kansalaiset äänestävät puolueiden asettamia ehdokkaita. (Eduskunta 2021.)

Rauli Mickelsson (2007) on tutkinut Suomen puolueiden historiallista kehitystä ja esittänyt puolueita erottavien ideologioiden koostuvan kolmesta asiasta: intresseistä, ydintotuusajattelusta ja arvoista. Yhteiskunnan eri ryhmien intressejä painottavat ajattelutavat ovat vieläkin keskeisiä ideologioiden aineksia. Vasemmisto-oikeisto-ulottuvuuden taustalla löytyvät yhteiskunnan luokka- ja kerrostumarakenteisiin rakentuvat eturistiriidat ja talouden sääntelyä sekä vapautta koskevat erilaiset näkemykset. Nykyaikana erottava tekijä vasemmiston ja oikeiston välillä on erilaiset näkemykset hyvinvointipalveluiden tuottamisesta ja valtion roolista siinä sekä tasa-arvosta. Kyseinen ulottuvuus politiikan perusulottuvuutena löytyy eduskunnan istumajärjestyksestä, jossa puolueiden paikat on sijoitettu niiden ideologisen suuntautumisen perusteella. Puhemiehestä katsoen vasemmalta oikealle seuraavaan järjestykseen: vasemmistoliitto, Suomen sosiaalidemokraattinen puolue, vihreä liitto, perussuomalaiset, Suomen keskusta, kristillisdemokraatit, kansallinen kokoomus ja Suomen ruotsalainen kansanpuolue. RKP:n sijainti perustuu kuitenkin siihen, että heidän ruotsinkieliset edustajansa saavat tulkkauksen helpommin salin reunassa. Vuonna 2003 tehdyn puolueiden äänestäjien

arvioitumisen sijoittumisestaan tässä ulottuvuudessa tutkimuksen perusteella eduskunnan istumajärjestys ei poikkea kuin vähän tästä. (Borg 2009, 327–328.)

Kun puhutaan vasemmisto-oikeisto-ulottuvuudesta äänestäjien keskuudessa, he sijoittautuivat seuraavasti: oikealle äärimmäisesti sijoittuivat kokoomuksen äänestäjät, josta seuraavana tulivat RKP ja keskusta. Tästä seuraavana tulivat kristillisdemokraatit ja perussuomalaiset. Vihreiden ja SDP:n äänestäjät sijoittuivat myös samaan paikkaan kuin tarkasteltaessa eduskunnan istumajärjestystä vasemmisto-oikeisto-ulottuvuuden kannalta. Monet eri tutkimukset vahvistavat vasemmisto-oikeisto-ulottuvuuden vahvuutta, joka tulee esimerkiksi ilmi kansanedustajien suhtautumisesta julkisiin terveystalouteen ja markkinatalouteen. Vasemmisto-oikeisto-ulottuvuus näkyy erityisesti valtion ja elinkeinoelämän suhteita, tulonjakoa ja sosiaalipalveluita koskevissa kysymyksissä. Oikeisto haluaa minimoida valtion roolin ja luottaa markkinatalouteen, kun taas vasemmisto haluaa markkinoiden sääntelyä painottaen valtion säätelevää ja palveluja tuottavaa roolia. (Paloheimo & Sundberg, 2005.)

Monista muista maista poiketen Suomen perustuslaissa ei erikseen turvata puolueiden järjestäytymis- ja toimintaoikeutta. Puolueet mainitaan kylläkin eduskuntavaaleja käsittelevässä PL 25 §:ssä ja tasavallan presidentin vaalia koskevassa PL 54 §:ssä. Puolueiden perustuslaillinen asema turvataan PL 13 §:n yhdistymisvapauden turvaamisen kautta. Vaalilainsäädännössä puolueilla on erityisasema, sillä niillä on valtiollisissa ja kunnallisissa vaaleissa välittömästi lakiin perustuva oikeus asettaa ehdokkaita. Tällainen oikeus on kuitenkin varattu vain sellaisille puolueille, jotka on rekisteröity puoluelain (10/1969) määräämällä tavalla. Puoluelain 9 §:n mukaan oikeus puoluetukeen kuuluu vain niille puolerekisterissä oleville puolueille, jotka ovat edustettuina eduskunnassa. Näin ollen tällaiset puolueet nauttivat tehostettua suojaa niin, ettei niiden toiminnan jatkamista voida kieltää puolustustilalain (1038/1991) nojalla. (Hallberg ym. 202, 3.9)

4.4 Kuntien poliittinen kilpailu kuntavaaleissa

Keväällä 2017 kuntavaaleissa oli 8 999 valtuustopaikkaa, joihin pyrki 33 618 ehdokasta. Tällöin yhtä valtuustopaikkaa kohti keskimäärin neljä (3,7) ehdokasta. Helsingissä ehdokkaita per paikka oli eniten, sillä yhtä paikkaa kohden oli 13 (12,8) ehdokasta. Pienin ehdokasmäärä taas oli Alavieskassa ja Kyyjärvellä, joissa valtuustopaikkoja oli 1,4 ehdokasta kohden. Ehdokasmäärät ovat vähentyneet, sillä valtuustopaikat ovat vähentyneet. 2017 ehdokkaita oli kuntavaaleissa 3 507 vähemmän kuin vuoden 2012 kuntavaaleissa. Vuoden 1996 vaaleista lähtien on ollut käytössä tapa, jossa puolueella, yhteislistalla tai vaaliliitolla on oikeus asettaa kussakin kunnassa ehdokkaita enintään puolitoistakertainen määrä valittavien valtuutettujen lukumäärään verrattuna. Maksimimäärää ehdokkaita on ollut loppujen lopuksi vaikea saada puolueille. (Pekola-Sjöblom & Piipponen 2018, 6–7.)

15 puoluetta ja 121 valitsijayhdistystä asettivat ehdokkaita kuntavaaleissa 2017. Ehdolle asetettiin 32 813 henkilöä puolueiden toimesta ja 805 henkilöä valitsijayhdistysten toimesta. Eniten ehdokkaita eri puolueita ja valitsijayhdistysten listoilta oli asukasluvultaan suurissa kunnissa, kuten Helsingissä ja Tampereella. Näissä oli molemmissa ehdokkaita 15 puolueesta ja kuudesta yhteislistasta. Vähiten ehdokkaita löytyi puolueista ja yhteislistoilta Merijärven kunnassa, jossa oli 20 ehdokasta keskustasta ja 4 perussuomalaisista. Ehdokasmäärät pienentyivät verrattuna kuntavaaleihin 2012 kaikilla suurilla puolueilla, paitsi vihreillä ja kristillisdemokraateilla. Muista poiketen he onnistuivat kasvattamaan ehdokasmääriään. (Pekola-Sjöblom & Piipponen 2018, 9.)

Kuntavaaleissa 2017 valittiin Manner-Suomen kunnanvaltuustoihin 8 999 valtuutettuja 13 eri puolueesta sekä useammasta ei valitsijayhdistyksestä ja yhteislistalta. Melkein 31 prosenttia valituista edusti keskustaa, 19 prosenttia SDP: tä ja noin 17 prosenttia kokoomusta. Muut valtuustopaikat menivät 9 prosenttia perussuomalaisille, 7 prosenttia vasemmistoliitolle, 6 prosenttia vihreille, 5 prosenttia RKP: lle ja 4 prosenttia kristillisdemokraateille. Noin 3 prosenttia valituista ehdokkaista tuli pienpuolueista, valitsijayhdistyksistä ja yhteislistoilta. Valtuutettujen määrä väheni 7 prosenttia, eli 675 henkilöä vähemmän pääsi edustajaksi. Keskimääräistä enemmän valtuustopaikkoja menettivät puolueittain kokoomus, keskusta ja perussuomalaiset. Valtuustopaikkoja enemmän saivat vasemmistoliitto, kristillisdemokraatit ja vihreät sekä sitoutumattomat ja pienpuolueet. (Pekola-Sjöblom & Piipponen 2018, 9.)

Taulukko 2. Valittujen lukumäärä ja prosenttiosuudet puolueittain ja vaalipiireittäin kuntavaaleissa 2017.

Puolue	Valittujen lukumäärä	Osuus valituista %
Kansallinen Kokoomus	1 490	16,6
Suomen Sosialidemokraattinen Puolue	1 697	18,9
Perussuomalaiset	770	8,6
Suomen Keskusta	2 824	31,4
Vihreä liitto	534	5,9
Vasemmistoliitto	658	7,3
Suomen Ruotsalainen kansanpuolue	471	5,2
Suomen Kristillisdemokraatit	316	3,5
Liberaalipuolue Vapaus valita	5	0,1
Itsenäisyyspuolue	2	0,0
Suomen eläinoikeuspuolue	-	-
Piraattipuolue	2	0,0
Feministinen puolue	1	0,0
Suomen Kommunistinen Puolue	2	0,0
Kommunistinen Työväenpuolue - Rauhan ja Sosialismin puolesta	-	-
Valitsijayhdistykset	227	2,5

Lähde: Tilastokeskus 2021.

Tutkittavana olevan 01.06.2017 alkaneen valtuustokauden alkaessa oli yhteensä 95 kuntaa, joissa yhdellä puolueella oli hallussaan yksinkertainen enemmistö eli yli puolet valtuustopaikoista. Määrä on noin kolmasosa kunnista. Yksinkertainen enemmistö oli hallussa keskustalla 80 kunnassa, RKP: llä 13 kunnassa, kokoomuksella yhdessä kunnassa (Pyhäranta) ja valitsijayhdistyksellä (Kärkölä-ryhmä, Kärkölä) yhdessä kunnassa. Keskustavaltaisin kunta oli Merijärvi, jossa 13 paikka 15 paikasta oli heidän listaltaan. Korsnäsissä kaikki 21 valtuutettua valittiin RKP: n listalta. Kärkölässä 15 paikkaa 27 valtuustopaikasta meni Kärkölä-ryhmälle. (Pekola-Sjöblom & Piipponen 2018, 9)

Kokoomuksesta tuli kuntavaalien 2017 tulosten perusteella suurin puolue kuntavaltuustoissa, sillä se 20,7 prosenttia annetuista äänistä. Toiseksi suurimmaksi puolueeksi nousi SDP, joka sai 19,4 prosenttia äänistä. Keskusta oli kolmanneksi suurin puolue saamallaan 17,5 prosentin kannatuksella. Sekä perussuomalaiset että vasemmistoliitto molemmat saivat 8,8 prosentin kannatuksen, kun taas RKP 4,9 prosentin ja kristillisdemokraatit 4,1 prosentin kannatuksen. Muut puolueet saivat yhteensä 3,5 prosentin kannatuksen kuntavaaleissa 2017.

Taulukko 3. Puolueiden kannatus kuntavaaleissa 2017.

Puolue	Puoleen kannatus %
Kansallinen Kokoomus	20,7
Suomen Sosiaalidemokraattinen Puolue	19,4
Suomen Keskusta	17,5
Vihreä liitto	12,5
Perussuomalaiset	8,8
Vasemmistoliitto	8,8
Suomen Ruotsalainen kansanpuolue	4,9
Suomen Kristillisdemokraatit	4,1
Liberaalipuolue Vapaus valita	0,2
Itsenäisyyspuolue	0,1

Suomen eläinoikeuspuolue	0,1
Piraattipuolue	0,4
Feministinen puolue	0,3
Suomen Kommunistinen Puolue	0,3
Kommunistinen Työväenpuolue - Rauhan ja Sosialismin puolesta	0,0
Valitsijayhdistykset	2,1

Lähde: Tilastokeskus 2021.

5 Empiirinen tutkimus

5.1 Tutkimusaineisto

Tutkimusaineistona on käytetty Jani Saastamoisen ja Hannu Ojalan keräämää aineistoa Suomen kunnista vuodelta 2020 kuntien tilintarkastusta koskevasta tutkimushankkeestaan. Aineisto sisältää kaikissa Suomen kunnissa maksetut tilintarkastuspalkkiot sekä tietoa tilintarkastusyhteisön tilintarkastajista, kunnan poliittisesta jakaumasta, kunnan johdosta ja muista muuttujista. Tähän tutkimukseen käytetty aineisto on rajattu niin, että data on valittu satunnaisvalinnalla 150 suomalaisesta kunnasta. Tutkimuksen luonteen vuoksi tilintarkastuspalkkion lisäksi on otettu mukaan kunnan poliittinen jakauma, eli mitkä puolueet ovat olleet vuonna 2019 vallassa kunnan sisällä. Tällä tarkoitetaan 2019 tilikaudella valittuina olleiden kunnanvaltuutettujen määrää. Suomen puolueista mukana ovat omina erillisinä muuttujina keskusta, kokoomus, RKP, SDP, kristillisdemokraatit, vasemmistoliitto, vihreät ja perussuomalaiset. Pienpuolueet on koottu yhteisen muuttujan alle, eikä pienpuolueilla ole omia yksittäisiä muuttujia. Valitsijayhdistykset on pienpuolueiden tavoin koottu yhden muuttujan alle ilman erittelyä.

Tutkimusaineistoa ei ole tarvinnut täydentää, sillä tutkimuksen aihe on rajattu tilikaudelta 2019 maksetun tilintarkastuspalkkion avulla ja siihen tarvittavat tiedot löytyvät 2020 kerätystä aineistosta sekä 2017 kunnallisvaalien tuloksista. Tutkimuksessa keskitytään yhden vuoden aikajaksolle tutkimukseen saadun datan takia sekä tutkimuksen halutun rajauksen vuoksi. Satunnaisotannan avulla tutkittavana olevien kuntien määrä on laskenut 311 kunnasta 150 kuntaan. Dataa on muokattu satunnaisotoksella ja määrää kuvaavat muuttujat on muutettu luonnollisiksi logaritmeiksi käytetyn tieteellisen menetelmä johdosta. Vallassa olleiden puolueiden kunnallisvaltuutettujen määrä taas on muutettu keskiarvoksi, jolloin kunnan kaikki kunnallisvaltuutetut yhteenlaskettuna muodostavat arvon 1. Aineistoa ei ole tarvinnut muokata muilta osilta ja sen sisältä on valittu tutkimukseen käytetyt muuttujat tutkimuskohteen avulla.

5.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmä toteutetaan Stata-tilastointiohjelman avulla. Empiirisessä tutkimuksessa usean muuttujan lineaarisella regressioanalyysillä, jossa pyritään tarkastelemaan usean selittävän muuttujan vaikutusta selitettävään muuttujaan. Selittävinä muuttujina ovat Suomen kunnissa toimivien puolueiden poliittinen valta, mitattuna valittujen kunnallisvaltuutettujen määrällä, ja selitettävänä muuttujana on kunnan maksama tilintarkastuspalkkion määrä. Samalla tilastointiohjelmalla toteutetaan myös Pearsonin korrelaatiokerroin sekä muuttujien jakaumaa koskevien keskilukujen laskenta.

5.2.1 Lineaarinen regressioanalyysi

Regressioanalyysin avulla tutkitaan, kuinka paljon yksi tai useampi muuttuja selittää toista muuttujaa. Selitettävää muuttujaa kutsutaan riippuvaksi muuttujaksi, eli **dependent**. Selittäviä muuttujia taas kutsutaan riippumattomiksi muuttujiksi, eli **independent**. Regressioanalyysissä on kyse sellaisesta tilastollisesta menetelmästä, joka pohjautuu korrelaatioiden tutkimiseen. Yhtenä regressioanalyysin etuna on se, että se voi sisällyttää useita selittäviä muuttujia samanaikaisesti. Näin ollen muuttujien regressiokertoimet kertovat, kuinka paljon selitettävän muuttujan arvo muuttuu selittävän muuttujan muuttuessa yhdellä yksiköllä kaikkien muiden muuttujien arvojen pysyessä ennallaan. Tässä tutkimuksessa tutkitaan miten poliittiset voimasuhteet (puolueiden kunnallisvaltuutettujen määrä) vaikuttaa maksettuun tilintarkastuspalkkion määrään. (Nummenmaa 2004, 298.)

Yhden selittävän muuttujan regressioanalyysi voidaan esittää seuraavasti:

$$\hat{y} = \beta_0 + \beta_1 x + \varepsilon$$

jossa

\hat{y} = selitettävän muuttujan arvo

β_0 = vakiotermi

β_1 = muodostetun regressiosuoran kulmakerroin

x = muuttujan arvo

ε = jäännöstermi

Nummenmaan (2004) mukaan matemaattisen mallin avulla muodostetaan ennuste \hat{y} jokaista todellista y :n arvoa kohtaan. Se mitä mallilla ei pystytä ennustamaan, on jäännöstermin edustama satunnaisvaihtelu ja mittausvirhe, eli y :n vaihtelua. Hyvin harvoin x kykenee ennustamaan y :n arvoa täysin oikein. Lineaarinen malli on Nummenmaan mukaan pohjimmiltaan virhetermien neliöiden minimointia pienimmän neliösumman menetelmällä (**ordinary least squares, OLS**). Tämä on matemaattisen optimoinnin menetelmä, jossa koetetaan löytää aineistoille paras sovite. Virhetermien neliösumma minimoidaan mallissa ja näin pyritään muodostamaan regressiosuora, jossa havaintojen yhteenlaskettu etäisyys on mahdollisimman pieni regressiosuorasta. (Nummenmaa 2004, 298.)

Regressioanalyysissä on tärkeä komponentti, jäännöstermi. Se lasketaan y -muuttujan ja ennustetun y :n arvon erotuksena. Tämä tulos kertoo mallin selittämättä jäävän osan y -muuttujan selittämisessä. Jäännöstermiä on tarkasteltava tuloksissa, koska regressiomallin itsensä muodostuminen perustuu jäännöstermeihin. Mikäli jäännöstermiksi muodostuisi 0, malli kykenisi selittämään täydellisesti y -muuttujan muutokset. Näin ollen mitä pienempi jäännöstermi on, sitä täydellisempi regressiomalli on. (Nummenmaa 2009, 310, 324.)

Mikäli selitettäviä muuttujia on useampi, puhutaan useamman selittäjän regressiomallista. Silloin mallin logiikka on sama kuin yhden selittävän muuttujan mallissa, mutta nyt selitettävän muuttujan ennustamiseen otetaan useampi eri selittävä muuttuja mukaan. Tällöin regressiomalli voidaan esittää seuraavasti:

$$\hat{y} = \beta_0 + \beta_1 x + \beta_2 x + \dots + \beta_k x_k,$$

5.2.2 Pearsonin korrelaatio

Pearsonin korrelaatio on korrelaatioanalyysiä, jossa tutkitaan kahden muuttujan välistä riippuvuutta. Korrelaatiokertoimet ovat riippuvuuden tunnuslukuja. Sitä käytetään jakaumiltaan

symmetristen suhde- ja välimatka-asteikon muuttujien lineaarisen riippuvuuden tarkasteluun. Korrelaatiokerroin voi saada arvoja väliltä -1-1. Riippuvuus muuttujien välillä on sitä voimakkaampi, mitä enemmän korrelaatiokerroin itseisarvo poikkeaa nolasta. Lähellä nolaa oleva korrelaatiokerroin tarkoittaa heikkoa riippuvuutta muuttujien välillä. (Tilastokeskus 2022.)

Jotta korrelaatio voidaan laskea, on ensin laskettava muuttujien kovarianssi. Kovarianssi eli yhteisvaihtelu kuvaa riippuvuutta, jonka avulla nähdään muuttujien poikkeamissa keskiarvoissa. (Tilastokeskus 2022.) Poikkeamat X-muuttujalle ovat:

$$x_1 - \bar{x}, x_2 - \bar{x}, \dots, x_n - \bar{x}$$

(Tilastokeskus 2022.)

Y-muuttujalle:

$$y_1 - \bar{y}, y_2 - \bar{y}, \dots, y_n - \bar{y}$$

(Tilastokeskus 2022.)

Kovarianssi mittaa sitä, että esiintyvätkö itseisarvoltaan suuret saman merkkiset poikkeamat usein samoissa havainnoissa. Näin osoitetaan muuttujien riippuvuus. Kovarianssi lasketaan keskiarvona tulojen poikkeamista (jakana n-1). (Tilastokeskus 2022.)

$$\text{cov}(x,y) = \frac{1}{n-1} ((x_1 - \bar{x}) \times (y_1 - \bar{y}) + (x_2 - \bar{x}) \times (y_2 - \bar{y}) + \dots)$$

Lähde: Tilastokeskus 2022.

Kovarianssi suhteutetaan korrelaatiokertoimessa muuttujien sisäiseen vaihteluun. Tämä muuttujien sisäistä vaihtelua mitataan keskihajonnalla. Pearsonin korrelaatiokertoimen kaava on:

$$r(x,y) = \frac{\text{cov}(x,y)}{\text{keskihajonta}(x) \times \text{keskihajonta}(y)}$$

Lähde: Tilastokeskus 2022.

Pearsonin korrelaatiokertoimella mitataan kahden muuttujan korrelaatiota väliltä -1-1. -1 tarkoittaa, että pistekuvio sijaitsee laskevalla suoralla ja arvo 1 taas osoittaa, että pisteet asettuvat nousevalle suoralle. (Tilastokeskus 2022.)

5.3 Muuttujat

Tutkimuksessa tilintarkastuspalkkiota kuvaava muuttuja on 2020 maksettu tilintarkastuspalkkion kokonaismäärä tilikaudelta 2019, joka on saatu satunnaisotoksesta Suomen kunnista. Satunnaisotokseen on valikoitunut 150 kuntaa, josta jokaisesta on kerätty maksetun tilintarkastuspalkkion määrä. Tilintarkastuspalkkio on muutettu luonnolliseksi logaritmiksi. Poliittisia voimasuhteita kuvaavat muuttujat ovat keskusta, kokoomus, RKP, SDP, kristillisdemokraatit, vasemmistoliitto, vihreät ja perussuomalaiset. Pienpuolueet on koottu yhteisen muuttujan alle, eikä pienpuolueilla ole omia yksittäisiä muuttujia. Valitsijayhdistykset on pienpuolueiden tavoin koottu yhden muuttujan alle ilman erittelyä. Alla olevasta taulukosta nähdään selitettävän ja selittävien muuttujien nimet tutkimuksessa, selitteet sekä tarkoitukset.

Taulukko 4. Muuttujat.

Muuttuja	Selite	Tarkoitus
----------	--------	-----------

<i>LN_TILINTARKASTUSPALKKIO</i>	Kunnassa vuonna 2020 maksetun tilintarkastuspalkkion luonnollinen logaritmi.	Selitettävä muuttuja. Logaritmi muuttaa datan symmetrisemmäksi.
<i>LN_ASUKASMÄÄRÄ</i>	Kunnan vuoden 2020 asukasmäärän luonnollinen logaritmi.	Selittävä muuttuja. Kuvaa kunnan kokoa.
<i>LN_VEROKERTYMÄ</i>	Kunnan vuoden 2020 verokertymän luonnollinen logaritmi	Selittävä muuttuja. Kuvaa kunnan kokoa.
<i>KESKUSTA</i>	Suomen Keskustan kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.
<i>PERSUT</i>	Perussuomalaisten kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.
<i>SDP</i>	Suomen Sosiaalidemokraattisen puolueen kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.
<i>KOKOOMUS</i>	Kansallisen Kokoomuksen kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.
<i>VASEMMISTO</i>	Vasemmistoliiton kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.
<i>RKP</i>	Suomen Ruotsalaisen kansanpuolueen kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.

5.4 Hypoteesit

Esitetään seuraavat hypoteesit:

H1: Puolue yksin ei vaikuta tilintarkastuspalkkion määrään.

H2: Vasemmistopuolueet maksavat enemmän tilintarkastuspalkkiota.

H3: Oikeistopuolueet maksavat vähemmän tilintarkastuspalkkiota.

Hypoteesit perustuvat aiempaan aiheesta tehtyyn tutkimukseen. Aiempaa tutkimusta on vähän eikä sitä löydy juuri tästä aiheesta Suomesta. Hintaa on tutkittu kuntien tilintarkastuksesta ja on huomattu, että mahdollisimman alhaista hintaa painotetaan voimakkaasti. Vahva alhaisen hinnan painotus johtuu Suomen lainsäädännöstä, jota kutsutaan hankintalainsäädännöksi. Tilintarkastukseen sovelletaan hankintaa koskevia säännöksiä, sillä hankittaessa kunnalle tilintarkastuspalveluja on kyseessä ostopalvelu. Tarjouspyynnöissä määritellään yleensä erikseen tarjousten vertailuperusteet ja soveltuvuusvaatimukset. Vertailuperusteissa on kyse hintaa ja laatua kuvaavista tekijöistä, mutta todellisuudessa hinta saa yleensä suurimman painoarvon. Lainsäädännön ollessa pitkälle alhaista hintaa suosiva, oletetaan hypoteeseissa muilla tekijöillä olevan suhteellisen pieni vaikutus tilintarkastuspalkkion määrään. Hypoteesit perustuvat vasemmisto-oikeistoulottuvuudessa käytettyihin ajattelumalleihin, joiden mukaan oikeisto nähdään perinteisesti taloudellisesti tarkempana kuin vasemmisto.

Muuttujat taulukossa olevat puolueet ovat mukana tässä tutkimuksessa. Yksin hypoteesissa testattavat puolueet ovat keskusta, kokoomus, persut, SDP, RKP ja vasemmistoliitto.

Oikeistopuolueisiin lasketaan näissä hypoteeseissa Suomen Keskusta ja Kansallinen Kokoomus, Vasemmistopuolueisiin lasketaan Vasemmistoliitto ja Suomen Sosiaalidemokraattinen puolue. Puolueiden yhdistämisessä poliittinen valta kasvaa ja tämän avulla saadaan tämän tutkimuksen mallissa käytetty poliittinen voimasuhde kasvamaan kunnan sisällä.

6 Tutkimustulokset ja empiirinen analyysi

6.1 Yksittäisten puolueiden poliittisen vallan vaikutus tilintarkastuspalkkioon

Testataan H1: Puolue yksin ei vaikuta tilintarkastuspalkkion määrään. Tarkastellaan aluksi 150 kunnan satunnaisotannalla tulleiden kuntien tilastollisia tietoja.

Taulukko 5. Muuttujien jakaumaa kuvaavat keskiluvut.

Muuttujat	Keskiarvo	Mediaani	Keskihajonta
<i>LN_TILINTARKASTUSPALKKIO</i>	9.136184	9.305	1.661916
<i>LN_ASUKASMÄÄRÄ</i>	9.266245	8.811503	3.565202
<i>LN_VEROKERTYMÄ</i>	17.2055	16.98687	1.355626
<i>KESKUSTA</i>	.3416434	.3719888	.2090536
<i>PERSUT</i>	.084308	.0754986	.0626295
<i>SDP</i>	.1803165	.1791444	.1103902
<i>KOKOOMUS</i>	.1566885	.1481481	.1068843
<i>VASEMMISTO</i>	.0655908	.0396078	.078265
<i>RKP</i>	.0660305	0	.196711

Keskiarvo kuvaa jakauman keskikohtaa, joka lasketaan laskemalla kaikki havaintoarvot yhteen ja jakamalla tämä yhteissumma havaintojen lukuarvolla. Keskihajonta on varianssin neliöjuuresta saatu arvo, joka myös on keskiarvoa tukeva tunnusluku. Sillä kuvataan havaintojen keskimääräistä etäisyyttä jakauman keskiarvosta. Mediaani taas ilmoittaa jakauman tyypillisen arvon, eli keskimäinen havaintoarvo. (Nummenmaa 2009, 64–68.) Tilintarkastuspalkkio, asukasmäärä ja verokertymä on ilmoitettu luonnollisina logaritmeina, eli ne eivät itsessään kerro todellisia määriä muuttujista, sillä logaritmit tasaavat lukuja. Puolueiden muuttujat on muutettu keskiarvoiksi kunnassa valittuna olleista kunnanvaltuutetuista.

Taulukosta 6 nähdään, että eniten valittuja kunnanvaltuutettuja on ollut keskustalla. Tämän jälkeen eniten valittuja on ollut SDP: llä, kokoomuksella, persuilla, RKP: llä ja vähiten vasemmistolla. Logaritmeista taas suurin keskiarvo on verokertymällä, kun taas asukasmäärä ja tilintarkastuspalkkio seuraavat läheisesti toisiaan. Mediaanin ja keskiarvon erotus kertoo muuttujien kokonaisjakautumisesta, josta nähdään mediaanin olevan kaikilla muuttujilla, paitsi keskustalla, pienempi kuin keskiarvo. Keskustan mediaani on puolueista suurin .371 arvolla ja sitä seuraavat SDP 0.179 arvolla sekä kokoomus arvolla 0.148. Muiden puolueiden mediaanit ovat huomattavasti pienemmät, alittaen 0.1 arvon. Logaritmeissa tilintarkastuspalkkion mediaani on suurempi kuin sen keskiarvo, kun taas asukasmäärä ja verokertymä ovat keskiarvoja pienempiä mediaanin suhteen. Keskihajonta siis kertoo, miten kaukana arvot ovat keskiarvosta. Tällöin suurempi etäisyys kertoo jakauman olevan vähemmän keskittynyt. Tässäkin suurin arvo löytyy keskustalla ja muilla puolueilla keskihajonta pysyy alle 0.2. Logaritmeista nähdään suurempi keskihajonta asukasmäärässä, kun taas tilintarkastuspalkkion ja verokertymän keskihajonta pysyy alle 2.

Suoritetaan lineaarinen regressio 150 Suomen kunnasta vuonna 2020, jotka on valittu satunnaisvalinnalla. Tavoitteena on selvittää, onko kunnan sisäisillä poliittisilla voimasuhteilla vaikutusta kunnan maksamaan tilintarkastuspalkkion määrään. Tutkimusmenetelmissä esitetyn kaavan mukaisesti muodostetaan ensimmäinen regressiomall seuraavasti:

$$\ln(\text{tilintarkastuspalkkion määrä}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(\text{asukasmäärä}) + \beta_2 \ln(\text{verokertymä}) + \beta_3 \text{keskusta} + \beta_4 \text{kokoomus} + \beta_5 \text{sdp} + \beta_6 \text{rpk} + \beta_7 \text{persut} + \beta_8 \text{vasemmisto} + \varepsilon$$

Käytetty data siirretään Stataan regressiomallin luomista varten. Statassa muodostuvat seuraavat tulokset:

Taulukko 6.

	SS	df	MS	F	Sig
Regressio	82.7145819	8	10.3393227	8.83	0.000
Jäännösarvo	165.176616	141	1.17146536		

Yhteensä	247.891197	149	1.66369931
-----------------	------------	-----	------------

LN_TILINTARKASTUSPALKKIO	Coef	Keskivirhe	T-suure	Sig.
<i>KESKUSTA</i>	.0286229	.0244846	1.17	0.244
<i>PERSUT</i>	.104168	.0566684	1.84	0.068
<i>SDP</i>	.0458494	0.270788	1.69	0.093
<i>KOKOOMUS</i>	.0043156	.0340641	0.13	0.899
<i>VIHREAT</i>	.0699946	.049436	1.42	0.159
<i>VASEMMISTO</i>	.0978367	.036911	2.65	0.009
<i>RKP</i>	.0517711	.0193043	2.68	0.008
<i>KD</i>	.0224031	.081315	0.28	0.783
<i>PIENPUOL_YHT</i>	.1050669	.2345692	0.45	0.655
<i>VALITS_YHD</i>	.0739467	.0442301	1.67	0.097
R-Squared	0.3337			
Adj R-squared	0.2959			
Root MSE	1.0823			

a. Selitettävä muuttuja *LN_TILINTARKASTUSPALKKIO*

b. Selittävät muuttujat: *LN_ASUKASMÄÄRÄ*, *LN_VEROKERTYMÄ*, *KESKUSTA*, *PERSUT*, *SDP*, *KOKOOMUS*, *VASEMMISTO*, *RKP*.

Yleisesti käytetyn (95 %) luottamustason mukaisesti ne p-arvot, jotka ovat pienempiä kuin 0,05 katsotaan tilastollisesti merkitseviksi. (Tietoarkisto 2022) Taulukon P>t arvoista Vasemmistopuolueen ja RKP: n arvot jäävät alle 0,05 eli ne ovat tilastollisesti merkitseviä muuttujia. Muiden muuttujien p-arvot ylittävät 0,05 ja ne eivät näin ollen ole tilastollisesti merkitseviä. R²-lukua käytetään regressiomallissa selittävänä osuutena. Sen avulla voidaan kertoa, kuinka suuren osuuden selitettävän muuttujan vaihtelusta selittävät muuttujat pystyvät selittämään regressioanalyysissä. R²-luku vaihtelee nollan ja yhden välillä. Jos luku on pieni, se

tarkoittaa regression selittävien muuttujien pystyvän selittämään vain vähän selitettävän muuttujan vaihtelusta.

Korjatussa R^2 -luvussa otetaan huomioon mallin sisältämien selittävien muuttujien lukumäärä. Se on aina pienempi tai vähintään yhtä suuri kuin itse R^2 -luku. Korjaus on tarpeellinen se vuoksi, että R^2 -luku nousee aina kun uusia selittäviä muuttujia lisätään regressioanalyysiin. (KvantiMOTV 2022). Mikäli R^2 -luku sijoittuu 0,3–0,5 välille, pidetään vaikutusta heikkona. Matalampi korjattu R^2 -luku taas tarkoittaa sitä, että ylimääräiset selittävät muuttujat eivät tuo malliin lisäarvoa.

F-testin tarkoituksena on arvioida, voidaanko regressioanalyysissä olevilla muuttujilla selittää selitettävän muuttujan vaihtelua. Se siis kuvaa sitä, sopiiko käytetty data ja menetelmä toisilleen. F-arvon ollessa ainakin 3,95, on tällöin 1 prosentin mahdollisuus olla väärässä. Voidaan havaita, että regressiomallin on merkitsevyydellä 0,0000. Tällöin F arvo on tilastollisesti merkitsevä ja nähdään, että jokin selittävistä muuttujista vaikuttaa tilintarkastuspalkkion määrään. Mallin poikkeavuus on 1.0823, joka on suhteellisen alhainen. Mitä lähempänä luku on nolaa, sitä vähemmän siinä on virheellisyyttä. T-arvo kertoo, voidaanko muuttujan kerrointa pitää nolaa suurempana tilastollisten kriteerien mukaan. (KvantiMOTV, 2022.) Regressiokerroin kertoo, miten paljon selitettävä muuttuja muuttuu, kun selittävä muuttuja kasvaa yhden yksikön.

Ensimmäisen regressiomallin muuttujissa ei löydetä merkitsevyyttä yksittäisistä puolueista, jolloin yhdenkään muuttujan p-arvo ei ole alle 0.05. Tästä voidaan vetää johtopäätös, ettei puolueiden yksittäistä vaikutusta tilintarkastuspalkkion määrään löydy. Tällöin ensimmäinen hypoteesi näyttäytyi todeksi. Seuraavien hypoteesien tutkimista varten poliittisten voimasuhteiden vaikutusta täytyy tarkastella uusilla muuttujilla.

6.2 Puolueiden yhteisvaikutus tilintarkastuspalkkioon

Seuraavaksi yhdistellään vallassa olevia puolueita kahdeksi uudeksi muuttujaksi:

Taulukko 7. Yhdistellyt muuttajat.

Uusi muuttuja	Selite	Tarkoitus
<i>SDPVASEMMISTO</i>	Suomen Sosiaalidemokraattisen puolueen ja Vasemmistoliiton yhteenlaskettujen kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.
<i>KESKUSTAKOKOOMUS</i>	Suomen Keskustan ja Kansallisen kokoomuksen yhteenlaskettujen kunnanvaltuutettujen keskiarvo vuonna 2020.	Selittävä muuttuja. Kuvaa poliittisia voimasuhteita kunnan sisällä.

Taulukko 8. Yhdisteltyjen muuttujien jakaumaa kuvaavat keskiluvut.

Muuttujat	Keskiarvo	Mediaani	Keskihajonta
<i>LN_TILINTARKASTUSPALKKIO</i>	9.136184	9.305	1.661916
<i>LN_ASUKASMÄÄRÄ</i>	9.266245	8.811503	3.565202
<i>LN_VEROKERTYMÄ</i>	17.2055	16.98687	1.355626
<i>SDPVASEMMISTO</i>	.2459073	.2576037	.1268631
<i>KESKUSTAKOKOOMUS</i>	.4983319	.5238096	.2012579

Nyt puolueiden yhdistelystä syntyy suuremmat keskiarvot. Sdpvasemmiston keskiarvo on 25 prosenttia ja keskustakokoomuksen 50 prosenttia. Yhdistettynä poliittinen voima nousee huomattavasti keskiarvojen mukaan. Keskustakokoomuksen keskiarvo lähes puolet kunnanvaltuutetuista ja sdpvasemmiston neljäsosa. Mediaaneista nähdään, että luvut ovat puolueiden kohdalla vielä hieman suuremmat. Keskihajonnan suhteen puolueiden yhdistelyn jälkeen ei tapahdu suuria muutoksia.

Muuttujien yhdistelyn jälkeen toteutetaan regressio uudestaan. Regressio toteutetaan seuraavan kaavan mukaisesti:

$$\ln(\text{tilintarkastuspalkkion määrä}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(\text{asukasmäärä}) + \beta_2 \ln(\text{verokertymä}) + \beta_3 \text{keskustakokoomus} + \beta_4 \text{sdpvasemmisto} + \varepsilon$$

Statassa muodostetaan lineaarinen regressio, josta saadaan seuraavanlainen taulukko:

Taulukko 9. Yhdisteltyjen muuttujien lineaarinen regressioanalyysi.

	SS	df	MS	F	Sig
Regressio	77.6201173	4	19.4050293	16.52	0.0000
Jäännösarvo	170.27108	145	1.17428331		
Yhteensä	247.891197	149	1.66369931		

LN_TILINTARKASTUSPALKKIO	Coef	Keskivirhe	T-suure	Sig.
<i>LN_ASUKASMÄÄRÄ</i>	-.0233757	.3140358	-0.07	0.941
<i>LN_VEROKERTYMÄ</i>	.4666389	.2893848	1.61	0.109
<i>SDPVASEMMISTO</i>	.3073536	.7368415	0.42	0.677
<i>KESKUSTAKOKOOMUS</i>	-.9863225	.4933256	-2.00	0.047
R-Squared	0.3131			
Adj R-squared	0.2942			
Root MSE	1.0836			

a. Selitettävä muuttuja *LN_TILINTARKASTUSPALKKIO*

b. Selittävät muuttujat:

LN_ASUKASMÄÄRÄ, LN_VEROKERTYMÄ, KESKUSTAKOKOOMUS, SDPVASEMMISTO

Verrattuna ensimmäiseen regressioon, jossa keskityttiin yhden puolueen vaikutukseen puolueiden yhteisvaikutuksen sijaan, löytyy tästä tilastollista merkitsevyyttä.

Vasemmistopuolueilla ei ole vaikutusta, mutta oikeistopuolueilla näkyy alle 0,05 p-arvo. Se on 0.047 eli merkitsevä. R^2 -luku on 0.3131 eli malli selittää 31,31 prosenttisesti tilintarkastuspalkkion määrää, mutta korjattuna R^2 -lukuna se selittää sitä 0.2942 eli 29 prosenttisesti. Mallin poikkeavuus on suhteellisen alhainen 1.0836, jolloin mallissa ei esiinny virheellisyyttä. F-arvosta nähdään, paraniko mallin ennustavuus, eli malli parani huomattavasti 8.83: sta 16.52: n. Oikeistopuolueiden t-arvo -2.00 kertoo, että muuttujan kerrointa voidaan pitää nolaa suurempana tilastollisten kriteerien mukaan.

Regressio kertoo, että kun oikeistopuolueiden osuus kunnassa nousee, niin tilintarkastuspalkkion määrä laskee. Koska kahden puolueen yhdistetty osuus ei voi kasvaa yli yhden, tulee tulkinnasta ongelmallista. Tuloksia voidaan kuitenkin tulkita niin, että keskustakokoomuksen vallan kasvaessa tilintarkastuspalkkion määrä pienenee. Tuloksista näemme, että H_2 on todistettu vääräksi, mutta seuraava hypoteesi pätee: Oikeistopuolueet maksavat vähemmän tilintarkastuspalkkiota.

6.3 Pearsonin korrelaatiokerroimen tulokset yhdistellyistä muuttujista

Suosittetaan Pearsonin korrelaatiokerroin Statan avulla tutkimusmenetelmissä esitetyn mukaisesti. Korrelaatiokerroin voi saada arvoja väliltä -1–1. Riippuvuus muuttujien välillä on sitä voimakkaampi, mitä enemmän korrelaatiokerroimen itseisarvo poikkeaa nolasta. Lähellä nolaa oleva korrelaatiokerroin tarkoittaa heikkoa riippuvuutta muuttujien välillä.

Regressiomalliin voidaan lisätä monia keskenään korreloivia selittäviä muuttujia. Tällöin muuttujien yhteinen varianssi otetaan vakioinnilla huomioon mallissa. Jos selittävien muuttujien

korrelaatio on liian suuri, se alkaa aiheuttaa ongelmia malliin. Tätä korrelaation suuruutta kutsutaan multikollineaarisuudeksi. Ongelmalta voidaan välttyä yleensä, mikäli selittävien muuttujien välillä ei ole todella suuria riippuvuuksia (yli 0,8). (Taanila 2010.) Pelkästään tällä tavalla tarkastelu ei poista multikollineaarisuusongelmaa, vaan olennaista on tarkastella selittävän muuttujan vaihtelua muiden muuttujien avulla. Ongelma näkyy, jos mallin muut muuttujat selittävät tietyn selitettävän muuttujan vaihtelun lähes täysin. (KvantiMOTV, 2022.)

Toisen regressiomallin muuttujilla luodaan Statassa Pearsonin korrelaatiokertoimet. Tuloksena saadaan seuraava taulukko:

Taulukko 10. Pearsonin korrelaatiokertoimet.

	LN_TILINTARKASTUSPALKKIO	LN_ASUKAMÄÄRÄ	LN_VEROKERTYMÄ	KESKUSTAKOKOOMUS	SDPVASEMMISTO
LN_TILINTARKASTUSPALKKIO	***1.0000				
LN_ASUKAMÄÄRÄ	** -0.3122	***1.0000			
LN_VEROKERTYMÄ	***0.5405	***0.9736	***1.0000		
KESKUSTAKOKOOMUS	** -0.3515	** -0.4356	** -0.4109	***1.0000	
SDPVASEMMISTO	*0.2007	*0.2834	*0.2981	* -0.2000	***1.0000

* 0.1–0.3 & -0.1– -0.3

** 0.3–0.5 & -0.3– -0.5

*** 0.5–1.0 & -0.5– -1.0

Muuttujat $\ln_asukasmäärä$ sekä $\ln_verokertymä$ kuvaavat molemmat kunnan kokoa. Näin ollen on luonnollista, että niiden välillä vallitsee 0.9736 korrelaatio. Koska ne molemmat kuvaavat kunnan kokoa, voidaan ne jättää huomioitta ja tämän osalta todeta multikollineaarisuuden puuttuvan tästä mallista. Tämän huomioimisen jälkeen voidaan todeta, ettei mallissa esiinny todella suuria riippuvuuksia selittävien muuttujien välillä eivätkä muut muuttujat selitä selitettävän muuttujan vaihtelua lähes täysin. Yksikään arvo ei ylitä 0,8 eli multikollineaarisuutta ei esiinny. Muuttujien suhteet itseensä ovat 1.000 eikä niitä tarvitse huomioida.

Tilintarkastuspalkkiota kuvaavan muuttujan kanssa positiivista korrelaatiota esiintyy yli 0.5 korrelaatiota verokertymän kanssa, joka lasketaan vahvaksi korrelaatioksi. Keskisuurta korrelaatiota esiintyy 0.3–0.5 välillä, jota nähdään negatiivisena asukasmäärän sekä keskustakokoomuksen kanssa. Heikkoa korrelaatiota löytyy 0.1–0.3 välillä, joka nähdään sdpvasemmiston kanssa. Keskustakokoomuksen ja sdpvasemmiston välinen korrelaatio on heikkoa ja se on arvoltaan negatiivista. Tämä tulkitaan niin, että kun toisen määrä kasvaa, niin toisen vähenee heikosti. Ottaen huomioon muutkin vallassa olevat puolueet, on tämä odotettu tulos.

Regressioanalyysissä tulkittu tilastollisen merkitsevyyden saanut keskustakokoomus sai tilintarkastuspalkkion kanssa -0,3515 korrelaation. Negatiivinen korrelaatio tarkoittaa, että kun tilintarkastuspalkkion määrä kasvaa, vähenee keskustakokoomuksen keskimääräinen kunnallisvaltuutettujen määrä kunnassa. Korrelaatio on kuitenkin vain keskivahvaa.

7 Johtopäätökset ja yhteenveto

Tutkielman tavoitteena on ollut tutkia kuntien poliittisten voimasuhteiden vaikutusta kunnissa maksettuihin tilintarkastuspalkkioiden määriin sekä hahmottaa, onko voimassaolevan lainsäädännön aikana mahdollista löytää muita vaikuttavia tekijöitä kuin hinta. Aiempi tutkimus kuntien tilintarkastuksessa on näyttänyt yhdessä tilintarkastuksen hankinta-asiakirjojen ja tarjouspyyntöjen kanssa, että halvimman hinnan tarjoaminen johtaa lähes aina tarjouskilpailussa voittamiseen kunnallisessa tilintarkastuksessa.

Kiinnostus tilintarkastuksen tutkimiseen alkoi erityisesti 1990-luvulla Suomessa, jolloin tehtiin suuri määrä väitöskirjoja aiheesta. Tutkimusta poliittisen vallan vaikutuksesta tilintarkastukseen sekä siihen liittyviin muuttujiin, kuten tilintarkastuspalkkioon, löytyy niukasti Suomesta. Muutamia tutkimuksia aihekentältä on tehty muissa Pohjoismaissa. Aihetta on kuitenkin tutkittu Yhdysvalloissa laajemmin, jolloin tutkimus on keskittynyt poliittiseen kenttään ja sen suhteeseen kuntiin sekä näiden vaikutusta tilintarkastuspalkkioiden määriin. Näitä aiheita ovat tutkineet Downs, Zimmerman ja Baber. Downs (1957) kuvasi tutkimuksessaan poliittisen kilpailun syntyvän silloin, kun puolueet kilpailevat toisten kanssa säilyttääkseen tai kasvattaakseen omaa valtaansa. Poliitikkojen on signaloitava äänestäjille ja muille sidosryhmille olevansa vastuullisia, jotta he pääsisivät jatkokaudelle. Zimmerman (1977) teki taas tutkimusta poliittisen kilpailun ja tilintarkastuksen suhteesta, jota Baber (1983) täydensi omilla tutkimuksillaan. Hän löysi näyttöä siitä, että poliittinen kilpailu lisää julkisten viranomaisten houkuttimia tilintarkastuksen järjestämiseen. Nähtiin että, mitä kovempaa poliittinen kilpailu on, sitä suurempi kannustin poliitikoilla on vastata sidosryhmien haluun saada tarkastettua tietoa.

Aiheen kuuluessa agenttiteorian piiriin, nähdään kunnan poliitikot sekä tilintarkastaja agentteina. Rubin (1987) huomasi tutkimuksessaan merkittäviä agenttisuhteita: äänestäjä ja poliitikko, poliitikko ja byrokraatti, byrokraatti ja joukkovelkakirjanhaltija sekä poliitikko tai byrokraatti. Hänen mukaansa poliitikkojen ja byrokraattien välinen tiedon epäsymmetria sekä niiden erilaiset hyödyntämismahdollisuudet voidaan tyydyttää osin tilintarkastuksen avulla. Joissain tutkimuksissa on löydetty eriväviä näyttöä. Elder ja Kattelus (1997) eivät tutkimuksessaan

löytäneet näyttöä poliittisen kilpailun ja tilintarkastuspalkkiolla mitatun kysynnän välillä. Samoin Ming ja Dolley (1998) eivät löytäneet tarpeeksi näyttöä poliittisen herkkyyden ja tilintarkastuspalkkion välillä. Yhdysvalloissa tehdyt tutkimukset useammalla eri vuosikymmenellä ovat tuottaneet risteävää tietoa aiheesta.

Suomesta tehdyssä tutkimuksessa Kettusen, Ojalan, Pesun, Saastamoisen ja Uotin (2021) mukaan poliittista kilpailua voidaan pitää julkisen sektorin tilintarkastuskirjallisuuden erityispiirteenä. Tämä näkyy myös Oulasvirran, Ojalan, Saastamoisen, Pesun, Kettusen, Paanasen, Anttilan ja Lindgrenin tekemässä tutkimuksessa, jonka mukaan Suomessa kuntien tilintarkastuksessa piilee ongelmia. Näitä ovat tarjouspyyntöjen valintakriteeristön hintapainotus sekä tarkastuspäivien lukumäärän kiinnittäminen etukäteen. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan toteutuminen vaikeutuu, sillä tilintarkastuksen kilpailutus johtaa alhaisiin tarkastushintoihin ja tarkastuspäivien määrän etukäteen valitsemiseen. Kuntatilintarkastajille maksetaan selkeästi matalampaa tilintarkastuspalkkiota verrattuna yrityksiin tilintarkastajiin. Kuntien tilintarkastuksessa Suomessa tarjouskilpailun ratkaisee halvin hinta. Myös toisessa tarjouskilpailun vaihtoehdossa, jossa tarjouksen laatutekijöitä pisteytetään yhdessä hinnan kanssa, päädytään usein laadun vertailussa tasapisteisiin ja tällöin valinta tehdään hinnan perusteella. Suomessa olevan lainsäädännön takia kuntien tilintarkastuksessa painotetaan alhaista hintaa yli laatukriteerien kunnissa ja kuntayhtymissä.

Tutkittaessa eri puolueiden yksittäisiä vaikutuksia tilintarkastuspalkkion määrään ei löydetty tilastollista merkitsevyyttä, kun taas puolueiden yhdistelyissä sitä löytyi. Yksittäisellä puolueella lähtökohtaisesti vallan määrä ei pääse nousemaan sille tasolle, että yksi puolue voisi tehdä tutkimuksen kannalta tarpeeksi voimakkaita päätöksiä. Yhdisteltäessä puolueiden poliittista voimaa asia muuttuu, sillä poliittinen valta kasvaa. Keskustan ja kokoomuksen ollessa yhdessä vallassa kunnassa löytyi merkitsevää tilastollista näyttöä siitä, että tällöin kunnan maksaman tilintarkastuspalkkion määrä laskee. Tulkintaa hankaloittaa kuitenkin se, että tätä poliittista valtaa mitataan niin keskustan ja kokoomuksen yhdistelyn kanssa kuin muissakin puolueuuttujissa keskiarvolla. Tällöin arvo ei voi nousta yli 1: n, joka hankaloittaa tulkintaa. Mallin selittävyysaste oli korjattuna 29 %, jolloin keskustan ja kokoomuksen vallassaolo ei selitä

tilintarkastuspalkkion määrän pientymistä täysin. Lisätutkimusta voitaisiin tehdä poliittisen vallan määrän merkityksestä, eli missä suuruusluokassa puolueen tai puolueiden yhteistyön taloudellinen tahto tulee näkyväksi, esimerkiksi tilintarkastuksen hinnan kohdalla.

Suomen kuntien kilpailuttaessa tilintarkastusta syntyy paine valita alhaisin hinta, jolloin laatukriteereille ei jää samanlaista painoarvoa. Muita laatukriteereitä tai hintaan vaikuttavia syitä on hankala tutkia hinnan alhaisuuden painotuksen vuoksi, jonka takia tulkinta saattaa vääristyä herkästi. Tämän sekä käytetyn mallin takia tässä tutkimuksessa ei voida sanoa tarkkaa vaikutussuhdetta keskustan ja kokoomuksen vallan suhteesta tilintarkastuspalkkion määrään. Jatkotutkimusta on tehtävä, mikäli halutaan selvittää syyt keskustan ja kokoomuksen hintaa alentavien syiden takaa. Tutkimuksesta nähdään, että puolueet saavat muutosta aikaan ja heillä on enemmän poliittista valtaa toimiessaan yhdessä, kuin toimiessaan yksin, muttei malli kuitenkaan selitä hinnan alentumisen syitä. Aihetta lisätutkimukselle löytyy tästä, sillä syitä tilintarkastuspalkkion määrään vaikuttavista tekijöistä tiukassa alhaista hintaa vahvasti suosivassa lainsäädännössä on mahdollista löytää.

Lähteet

Ala-Aho, V., Leppänen, P. & Oulasvirta, L. 2019. Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Helsinki. Alma Talent.

Baiman, S. 1979. Discussion of Auditing: Incentives and Truthful Reporting. *Journal of Accounting research Supplement*, 5, s. 25-29.

Borg, S. (toim.) 2009. Vaalit yleisdemokratiassa. Eduskuntavaalitutkimus 2007. Tampere University Press. Tampere.

Chow, C. W. 1982. The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences. *The Accounting Review*, 57(2), s. 272-291.

Copley, A., Gaver, J.J. & Graver, K M. 1995. Simultaneous Estimation of the Supply and Demand of Differentiated Audits: Evidence from the Municipal Audit Market. *Journal of Accounting Research*. Vol. 33, No 1. S. 137-155.

DeJong, D. V. & Smith, J. H. 1984. The Determination of Audit Responsibilities: An Application of Agency Theory. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 1/1984.

Downs, A. 1957. An Economic Theory of Political Action in a Democracy. *Journal of Political Economy*, 65(2), 135-150.

Eduskunta 2021. Puolueet. [Internet sivu]. Viitattu 16.11.2021.

<https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/yhteiskunta/eduskuntavaalit-tietopaketti/Sivut/Puolueet.aspx>

Elder, R. and Kattelus, S. (1997), The Demand for Auditing by Local Government Accounting Units, Paper presented at American Accounting Association Annual Meeting, Dallas (August).

Eskola, S., Kiviniemi, E., Krakau, T. & Ruohoniemi, E. 2017. Julkiset hankinnat. Helsinki. Alma Talent.

Fama, E. & Laffer, A. 1971. Information and capital markets. *Journal of Business* 44:3, 289–298.

Freeman, R. E. 1984. *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.

Gwilliam, D. R. 1987. *A survey of auditing research*. Prentice Hall International, London.

Hallberg, P., Karapuu, H., Ojanen, T., Scheinin, M., Kaarlo, Tuori. & Viljanen, V. 2021. *Perusoikeudet*. Helsinki. Alma Talent.

Harisalo, R. 2008 *Organisaatioteoria*. Tampere University Press, Tampere.

Harjula, H. & Prättälä, K. 2015. *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. Helsinki. Alma Talent.

Hay, D., Knechel, W.R. & Wong, N. 2006. Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research* 23(1):141-191.

Hay, D. & Cordery, C. J. 2016. The Value of Public Sector Audit: Literature and History. *Journal of Accounting Literature*, 40. s. 1-15.

Heuru, K. 2001. *Kuntalaki käytännössä*. Edita. Helsinki.

Heuru, K., Mennola, E. & Rynänen, A. 2008. *Kunta- Kunnallisen itsehallinnon perusteet*. Edita. Helsinki.

Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M. 2017. *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussääntely- kommentaari*. Helsinki. Alma Talent.

Ittonen, K. 2010. A Theoretical Examination of the Role of Auditor and the Relevance of Audit Reports. *Vaasan yliopiston julkaisuja. Opetusjulkaisuja* 61. *Business Administration* 28. *Accounting and Finance*. Vaasa,

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, s. 305–360.

JHTT ry. 2016. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Edita Prima. Helsinki

Johnson, P. & Gill, J. 1993. *Management Control and Organizational Behavior*. London: PCP Ltd.

Kettunen, J., Ojala, H. Pesu, J. Saastamoinen, J. ja Uoti, A. (2021) *Tilintarkastuksen ja arvioinnin Symposium-kirja*, painossa.

Kosonen, L. 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan: Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppakorkeakoulu. Väitöskirja. Viitattu 18.01.2021. [<https://lutpub.lut.fi/bitstream/handle/10024/31147/TMP.objres.90.pdf?sequence=1&isAllowed=y>]

Kuntalaki 17.03.1995/365

Kuntaliitto 2019 <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos>

Kuntaliitto 2018. *Tarkastuslautakuntien toiminta valtuustokauden vaihtuessa ja tilintarkastusyhteisön valinta*. [<https://www.kuntaliitto.fi/talous/tarkastus-ja-valvonta/tarkastuslautakunta/tarkastuslautakuntien-toiminta-valtuustokauden-vaihtuessa-ja-tilintarkastusyhteison-valinta>] Viitattu 18.01.2021

Kärkkäinen, H. 1998 *Tilintarkastajien uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta*. Lapin yliopiston taloustieteellisiä julkaisuja, B. Tutkimusraportteja ja selvityksiä 6, *Lisensiaatintutkimus*, Rovaniemi.

- Leppänen, P. 2015. Kunnallinen tilintarkastus: nykytila, muutos ja kehitysnäkymät. Tampere University Press.
- Martikainen, J-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Tampere University Press.
- Mickelsson, R. 2007. Suomen puolueet: historia, muutos ja nykypäivä. Vastapaino. Tampere.
- Ming, C. K., & Dolley, C. (1998). Determinants of public sector audit fees.
- Moe, T. M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science*, 28, 4, s. 739-777.
- Mäenpää, O. 2013. Hallinto-oikeus. Helsinki. Alma Talent.
- Niskala, M. & Näsi, S. 1995. Stakeholder theory as a framework for accounting. Teoksessa: Näsi, J. (toim.). *Understanding stakeholder thinking*, Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino, 75-95.
- Nummenmaa, L. 2004. Käyttäytymistieteiden tilastolliset menetelmät. Helsinki. Tammi.
- Nummenmaa L. 2009. Käyttäytymistieteiden tilastolliset menetelmät. Helsinki. Tammi.
- Näsi, J. 1995. What is Stakeholder Thinking? *Understanding Stakeholder Thinking*, Toim. Näsi, Juha, 19–32. Jyväskylä.
- Oulasvirta, L. Uoti, A. Ojala, H., Saastamoinen, J., Pesu, J., Kettunen, J., Paananen, J., Anttila, V. & Lindgren, H. 2021. Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus: Nykytila ja kehittämistarpeet. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11.
- Paananen, M., Rönkkö, J., Zerni, M. & Hay, D. 2020. Determinants of audit report modifications in Finnish municipalities. *Public Policy* 40 (2021). Tampere
- Paloheimo, H. & Sundberg, J. (2005). Puoluevalinnan perusteet. Teoksessa: Paloheimo, Heikki (toim.) *Vaalit ja demokratia Suomessa*. Helsinki: WSOY, 169–201.
- Pekola-Sjöblom, M. & Piipponen, S. 2018. Kuntavaalit, ehdokkaat ja valitut vuonna 2017. Uutta kunnista. Kuntaliiton julkaisusarja. 1/2018. Kuntaliitto.
- Petersen, T. 1993. The Economics of Organization. The Principal-Agent Relationship. *Acta Sociologica*, 36, s. 277-293.
- Power, Michael. 1997. *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford. Oxford University Press.

Rubin, M.A. 1987, "A Theory of Demand for Municipal Audits and Audit Contracts", Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol. 3, pp. 3-33.

Rubin, M.A. 1988. Municipal Audit Fee Determinants. The Accounting Review. Vol 63, No. 2 (Apr. 1988), pp. 219-236. American Accounting Association.

Suomen tilintarkastajat ry. 2020. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Suomen tilintarkastajat ry: n suosituksia 3/2020. Viitattu 18.01.2021.

https://asiakas.kotisivukone.com/files/kuntatarkastajat.kotisivukone.com/Julkishallinnon_hyva_tilintarkastustapa_final_01062020.pdf

Taanila, A. 2010. Lineaariset regressiomallit. Viitattu 13.03.2022 [http://myy.haaga-he-
lia.fi/~taaak/m/regressio.pd](http://myy.haaga-he-
lia.fi/~taaak/m/regressio.pd)

Tagesson, T. Glinatsi, N. & Prah, M. 2015. Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition. Public Money & Management, 35(4), 273–280.

Tilastokeskus. 2022. Johdatus tilastotieteeseen. 4.3.1 Pearsonin korrelaatiokerroin. Viitattu 04.03.2022

https://tilastokoulu.stat.fi/verkkokoulu_v2.xql?course_id=tkoulu_tilaj&lesson_id=4&subject_id=4&page_type=sisalto

Tilastokeskus. 2021. Liitetaulukko 1. Puolueiden kannatus kuntavaaleissa 1976-2017,%. Viitattu 2.12.2021. https://tilastokeskus.fi/til/kvaa/2017/03/kvaa_2017_03_2017-04-21_tau_001_fi.html

Tilastokeskus. 2021. 5.3 Valittujen lukumäärä ja prosenttiosuudet puolueittain ja vaalipiirteittäin kuntavaaleissa 2017. Viitattu 2.12.2021.

https://pxnet2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/StatFin_Passiivi/StatFin_Passiivi_vaa_kvaa_2017_05/630_kvaa_2017_tau_139.px/table/tableViewLayout1/

Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus. Helsinki. Edita.

Viitanen, R. 1995. Harmaasta valoon. Tilintarkastus - Revision 39, 122.

Villa, S., Airaksinen, M., Alén-Savikko, A., Bärlund, J., Jauhiainen, J., Kisanlahti, T., Kanervo, J., Knuts, M., Kuoppamäki, P., Kymäläinen, S., Mähönen, J., Pihlajarinne, T., Raitio, J. & Viitanen, K. 2020. Yritysoikeus. Helsinki. Alma Talent.

Vuorinen, E. 1995. Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa. Turku. Vuoricon Oy.

Wallace, W. A. 1980. The Economic Tole of The Audit in Free and Regulated Markets. Touche Ross Foundat.

Ward, D.D., Eldet, R.J. & Kattelus, S.C. Further Evidence on the Determinants of Municipal Audit Fees. The Accounting Review Vol. 69, No. 2 (Apr., 1994), pp. 399-411. American Accounting Association.

Zimmerman, J. L. 1997. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107.