

KUNNAN  
KIRJANPITOUUDISTUS



*Salme Näsi*  
*Juha Keurulainen*

# KUNNAN KIRJANPITOUUDISTUS

K U N N A L L I S A L A N   K E H I T T Ä M I S S Ä Ä T I Ö

## KUNNAN KIRJANPITOUUDISTUS

Kunnallisan kehittämissäätiön  
tutkimusjulkaisut, nro 20

Julkaisu on tulostettavissa säätiön kotisivuilta,  
[www.kaks.fi](http://www.kaks.fi)

© Kunnallisan kehittämissäätiö  
ja kirjoittajat

Vammalan Kirjapaino Oy, Vammala 1999

ISBN 952-9740-64-6

ISSN 1235-6956

# Sisällys

ESIPUHE 7

## 1 JOHDANTO 9

- 1.1 Kirjanpituudistus osana kuntalain uudistamista 9
- 1.2 Tutkimuksen tavoitteet 16
- 1.3 Tutkimuksen toteutus ja rakenne 17

## 2 HALLINNOLLINEN KIRJANPITO VS. LIIKEKIRJANPITO 21

- 2.1 Hallinnollisen kirjanpidon perinne julkisessa hallinnossa 21
- 2.2 Liikekirjanpidon keskeiset olettamukset ja periaatteet 24
- 2.3 Kirjanpitolain ja liikekirjanpidon piiriin siirtyminen Suomen kuntataloudessa 31
  - 2.3.1 Periaatteellinen laskenta-ajattelun muutos 32
  - 2.3.2 Kaksi kehittämisvaihtoehtoa 34
  - 2.3.3 Meno-tuloteoria ja kirjanpitolainsäädäntö tarjosivat ”valmiin” vaihtoehdon 36

## 3 KUNTA LIIKEKIRJANPIDON JA TILINPÄÄTÖS- RAPORTOINNIN YMPÄRISTÖNÄ 41

- 3.1 Yrityksen talousprosessi ja kirjanpito rahaproessin kuvauksena 41
- 3.2 Kunnan talousprosessi ja kirjanpito kunnan rahaproessin kuvauksena 45
- 3.3 Tilinpäätösraportointi yritys- ja kuntataloudessa 48

## 4 LIIKEKIRJANPITUUDISTUKSEN INNOVATIIVISUUS KUNTATALOUDESSA – Kuntatoimijoiden haastattelutulosten raportointi 54

- 4.1 Lüderin kontingenssimalli julkisen sektorin laskentatoimen uudistusten tarkastelumallina 54
- 4.2 Kuntatoimijoiden näkemykset kirjanpituudistuksen virikkeistä ja tarpeellisuudesta 60
- 4.3 Kunnan laskentainformaation tuottajat ja käyttäjät 63
- 4.4 Näkemykset kunnan rahoituksen laskentatoimen tehtävistä 68
- 4.5 Kirjanpituudistukseen liittyneet ongelmat 71
- 4.6 Uudistuksen seurausvaikutukset ja innovatiivisuuden kokonaisarviointi 73

|       |                                                                                                                                                   |     |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5     | KUNNAN KIRJANPIDON JA TILINPÄÄTÖSLASKELMIEN<br>INFORMAATIOSISÄLTÖ JA HYVÄSIKÄYTTÖ-<br>MAHDOLLISUUDET – Kuntatoimijoiden näkemysten<br>raportointi | 81  |
| 5.1   | Liikekirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat kunnan<br>tilinpäätösmallin osana                                                                         | 81  |
| 5.2   | Kuntatoimijoiden käsitykset tuloslaskelman ja taseen<br>kunnan tilinpäätökseen tuottamasta ”lisäarvosta”                                          | 82  |
| 5.2.1 | Vievätkö tilinpäätöslaskelmat talousarvion paikan<br>kunnan talouden ohjauksessa?                                                                 | 82  |
| 5.2.2 | Onko kunta tuloksentekijä, vallitseeko ”alimman<br>rivin tyrannia”?                                                                               | 84  |
| 5.2.3 | Poistot – tuloslaskelman uutta, mutta miten tarpeellista<br>informaatiota?                                                                        | 86  |
| 5.2.4 | Tuloslaskelman monet katteet ja niiden merkitys                                                                                                   | 88  |
| 5.2.5 | Kunnan negatiivinen tulos – tappio ja alijäämä – ja<br>oman pääoman hupeneminen                                                                   | 89  |
| 5.2.6 | Taseen erät ja niiden hyväksikäyttö                                                                                                               | 91  |
| 5.2.7 | Oman pääoman problematiikka                                                                                                                       | 93  |
| 5.2.8 | Kuntatalouden tasapaino ja tilinpäätösinformaatio                                                                                                 | 94  |
| 5.2.9 | Toiminnan ja talouden vertailu eri kuntien välillä                                                                                                | 96  |
| 5.3   | Ryhmäkeskustelujen yhteenveto                                                                                                                     | 98  |
| 6     | YHTEENVETO TUTKIMUKSEN TULOKSISTA                                                                                                                 | 100 |
| 6.1   | Liikekirjanpitomallin soveltuminen kuntasektorille ja Suomen<br>kuntasektorin perustelut liikelaskentamallin valinnalle                           | 100 |
| 6.2   | Liikelaskentaan siirtymisen seuraukset                                                                                                            | 105 |
| 6.2.1 | Informaatiota sisäpiirin päätöksentekijöille<br>eikä sidosryhmille                                                                                | 105 |
| 6.2.2 | Kuntatoimijoiden näkemykset uudistuksen seurauksista                                                                                              | 106 |
| 6.3   | Kirjanpitomallin puutteet ja ensi vaiheen kehittämistarpeet                                                                                       | 107 |
| 7     | LOPUKSI                                                                                                                                           | 110 |
|       | KIRJALLISUUSLUETTELO                                                                                                                              | 112 |
|       | LIITTEET                                                                                                                                          | 119 |

## Esipuhe

Kunta, talousarvio ja hallinnollinen kirjanpito – yritys, liikekirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat. Näistä elementeistä on perinteisesti syntynyt kaksi taloushallinnon ja laskentatoimen oppien, normistojen ja käytäntöjen maailmaa. Erilaiset ympäristöt – verorahoitteinen kuntaympäristö ja markkinarahoitteinen yritysympäristö – tarvitsivat erilaiset kirjanpitomallit. Kirjanpidon päätehtäväkin oli erilainen: kunnassa talousarvion toteutumisen valvonta, yrityksessä tuloslaskenta.

Vaan eipä ole kirjanpidon maailma enää näin selkeästi kaksijakoinen. Liikekirjanpito on vetänyt kilpailussa pitemmän korren. Myös kuntien kirjanpidossa on siirrytty liikelaskentaan. Kunnat laativat tuloslaskelman ja taseen, ja niiden taloutta arvioidaan erityisesti juuri tilinpäätöslaskelmien perusteella.

Pitkään sekä liikekirjanpidon että hallinnollisen kirjanpidon opetuksen ja oppien parissa työskennellyttä askarruttaa kysymys, oliko kuntasektorin siirtyminen liikekirjanpitoon perusteltu ja onnistunut ratkaisu. Jos vastaus olisi itsessään selvä *kyllä*, niin miksei tuota siirtymistä sitten toteutettu vuosikymmenien saatossa jo aiemminkin? Toisaalta tietysti ajat ja ajan mukana organisaatiot muuttuvat, mutta ovatko kunnat nyt erilaisia kuin ennen, enemmän yrityksen kaltaisia? Vai onko liikekirjanpito ehkä tarkoitettukin muuttamaan kuntia enemmän busineksen kaltaisiksi? Ehkäpä näinkin, mutta kaikesta huolimatta kunnat ovat voittopuolisesti verorahoitteisia talouksia, joissa tuloslaskennalla ei voi olla samaa merkitystä kuin markkinarahoitteisessa yritystaloudessa.

Tässä Kunnallisalan kehittämissäätiön rahoittamassa tutkimuksessa selvitetään kuntasektorin liikekirjanpituudistusta sillä perusteellisuudella, jolla kirjanpitolain piiriin siirtymistä olisi mielestämme pitänyt kuntasektorilla vähintäänkin valmistella.

Tutkimuksen teoreettisempi alkuosa kyseenalaistaa kuntien liikekirjanpituudistuksen yhtäältä itse liikekirjanpidon periaatteista ja olettamuksista ja toisaalta kuntatalouden kontekstista lähtien. Tutkimuksen empiirinen osuus perustuu neljän kunnan (Jyväskylä, Jyväskylän maalaiskunta, Kuopio ja Muurame)

keskeisten toimijoiden haastatteluihin. Haastatelluilta kysyttiin heidän käsityksiään ja näkemyksiään kirjanpituudistuksen toteutuksesta sekä uuden informaation hyväksikäytöstä ja merkityksestä.

Tutkimuksen tulokset pyrkivät vetämään yhteen sekä teoreettisen että empiirisen osuuden annin. Keskeisenä yhteenvetona on todettu, ettei tämä uudistus mikään suuri innovaatio ole, vaikka radikaali uudistus laskentatoimen maailmassa onkin. Valmiiseen vaihtoehtoon ja kopiointiin perustuva ratkaisu ei sitenkään ole aina helpoin ja paras ratkaisu. Kuntien kirjanpidosta tuli lähinnä ”missä mennään” -kirjanpitoa, koskei sille täsmällisempääkin tehtävää määritetty eivätkä yritysmaailmasta lainatut tuloslaskenta ja alimman rivin tarkastelu oikein kuntatalouteen istu.

Tutkimuskokonaisuuden suunnittelu samoin kuin tämä loppuraportointi erityisesti teoreettisemman alkuosan (pääkappaleet 1–3) ja tutkimustulosten koamisen suhteen (pääkappaleet 6 ja 7) ovat viime kädessä Salme Näsin käsialaa. Tutkimuksen empiirisen osuuden kirjoittajat ovat suunnitelleet ja osin toteuttaneetkin yhdessä. Kaksivaiheisissa teemahaastatteluissa syntyneen aineiston käsittely ja analysointi (pääkappaleet 4 ja 5) ovat olleet ensisijaisesti projektitutkija, KTM Juha Keurulaisen vastuualuetta.

Esitämme parhaimmat kiitoksemme tutkimuksessa mukana olleille kunnille ja kuntatoimijoille meille tutkijoille antamastanne ajasta ja meitä kovasti ilahduttaneesta yhteistyöstä. Professori Pentti Meklinille kiitos työn eri vaiheissa saaduista kommentteista. Kiitokset myös tutkimuksen rahoittajalle ja julkaisijalle sekä Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnalle, joiden tuella ja helmassa tämä työ on toteutettu.

Jyväskylässä marraskuussa 1999

Salme Näsi

# 1 Johdanto

## 1.1 *Kirjanpituudistus osana kuntalain uudistamista*

Vuoden 1995 kuntalaki (395/95) muutti kunnan taloutta ja erityisesti myös kunnan kirjanpitoa koskevia säädöksiä. Kuntalain 8 luku ”Kunnan talous” käsittää vain kuusi pykälää (65–70 §), joista edelleen vain yhdessä (67 §) säädetään kunnan kirjanpidosta. Mainittu kuntalain pykälä kuuluu seuraavasti:

”Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi mitä tässä laissa säädetään, soveltuvien osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (655/73) säädetään. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja tämän lain 68–70 §:n soveltamisesta.”

Pykälän ensimmäinen virke merkitsi kuntien kirjanpidon (rahoituksen laskentatoimen<sup>1</sup>) säätelyn historiassa radikaalia käännettä: kunnalliseen kirjanpitoon sovellettaisiin alun perin yrityssektoria varten luodun kirjanpitolainsäädännön säännöksiä. Ruotsalaiset laskentatoimen tutkijat (Brorström, Haglund ja

---

<sup>1</sup> Yrityksen laskentatoimen kokonaisuus jäsennetään meillä yleisesti kahtia käyttämällä termejä rahoituksen laskentatoimi ja johdon laskentatoimi, joskin muitakin termejä, kuten ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi, edelleen käytetään. Rahoituksen laskentatoimi sisältää kaiken tuloksen jakamista ja tuloksesta tiedottamista koskevan laskennan, ja johdon laskentatoimi puolestaan kattaa kaiken johtoa tukevan laskentatoimen organisaation kaikilla hierarkiatasoilla (ks. Vehmanen, 1992). Ks. myös Meklin–Näsi (1994), jossa on vastaavaa laskentatoimen kahtiajakoa ehdotettu sovellettavaksi julkisessa hallinnossa. Rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen kahtiajako lienee sovellettavissa myös julkisen hallinnon laskentatoimeen – erityisesti jos tavoitteena on harmonisoida julkisen laskentatoimen terminologia yrityksen laskentatoimen terminologian kanssa. Rahoituksen laskentatoimi julkisessa hallinnossa sisältäisi lakisääteisen (talousarvio- ja liike)kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin, ja johdon laskentatoimi puolestaan kattaisi kaiken johdon päätöksentekoa ja tuloksellisuuden arviointia avustavan laskentatoimen julkisen hallinnon eri organisaatiotasolla. Johdon laskentatoimen kokonaisuus määräytyy ensisijaisesti johdon omista tarpeista käsin.

Solli<sup>2)</sup> ovat kirjassaan arvioineet suomalaisen kehityksen ainutlaatuiseksi ja radikaaliksi. Käytännössä lakipykälä merkitsi sitä, että perinteinen kameraalinen tai hallinnollinen kirjanpito korvattaisiin liikekirjanpidolla<sup>3</sup>. Liikekirjanpidon soveltaminen julkisessa hallinnossa on asia, jota aina silloin tällöin oli väläytetty mm. laskentatoimen kirjallisuudessa<sup>4</sup>, mutta joka yleensä samaan hengenvetoon oli tyrmätty ikään kuin kuolleena syntyneenä ajatuksena: eihän yritys sektorin tuloslaskentaa ja voitonjakoa toteuttava kirjanpito sopinut julkisen hallinnon ei-voittoa-tavoittelevaan ympäristöön. Uuden kuntalain myötä tästä ajatuksesta kuitenkin tuli varsin nopeasti totta.

Kirjanpituudistus voidaan nähdä luonnollisena osana 1990-luvulla tapahtunutta julkisen hallinnon muutosta, johon kansainvälisessä keskustelussa yleisesti viitataan sanoilla New Public (Financial) Management (NPM tai NPFM) vastakohtanaan perinteinen julkinen hallinto, Progressive Public Administration (PPA).<sup>5</sup> Olson, Guthrie ja Humphrey – jotka sinänsä ovat löytäneet paljon kritiikin aihetta koko julkisen hallinnon uudistusintoilusta ja otsikoineetkin kirjansa sanoilla ”Global Warning!” – ovat koonneet julkisen hallinnon NPFM-uudistukset seuraaviksi viideksi ryhmäksi<sup>6</sup>:

- 1) muutokset tilinpäätösraportoinnissa, trendinä siirtyminen suoriteperusteiseen tilinpäätösraportointiin (accrual-based financial statements)
- 2) kaupallisten, markkinasuuntautuneiden johtamisjärjestelmien sekä sisäisten ja ulkoisten hinnoittelumekanismien kehittäminen (commercially-minded, market oriented management systems)
- 3) suoritusmittauksen, rahamääräisten ja ei-rahamääräisten suoritusmitta-

<sup>2</sup> Brorström ym. (1998, s. 135) kirjoittavat: ”Utvecklingen i Finland är unik genom att man låter den privata sektorns bokföringslag gälla även för den kommunala sektorn. Förändringen är radikal och man har helt flyttat initiativet i utvecklingen av redovisningen från kommunsektorn till staten. Vi har som bekant haft en liknande utveckling även i Sverige. Dock inte lika radikal.”

<sup>3</sup> Liikekirjanpidolla (lyhemmin myös liikelaskennalla) viitataan tässä tutkimuksessa asia-yhteyden mukaan yleensä suoriteperusteiseen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin (accrual accounting) tai erityisesti sen suomalaiseen, meno-tuloteoreettiseen versioon, koska Suomen kuntasektorin kirjanpituudistusta perusteltiin juuri liikekirjanpidon avulla meno-tuloteoriapohjalla.

<sup>4</sup> Ks. esim. Toiviainen (1935).

<sup>5</sup> Yksi julkisen hallinnon uudistusten edelläkävijämaita on Uusi-Seelanti. Lallyn ja Smithin artikkelissa (1997) puhutaan antiikin aikaisista johtamisen ja laskentatoimen menetelmistä (antiquated management and accounting methods) vastakohtanaan uuden ajan menetelmät (new age methods). Uusia, liike-elämästä omaksuttuja Uuden-Seelannin julkisessa hallinnossa sovellettavia menetelmiä ovat edellä mainitun artikkelin mukaan mm. vallan ja vastuun hajauttaminen (managerial empowerment), suoriteperusteinen kirjanpito (accrual accounting), omaisuuden uudelleenarvostukset (asset revaluations), sitoutuneen pääoman koron sisällyttäminen laskelmiin (capital charging) ja tuotosbudjetointi (output budgeting). Ks. Lally–Smith (1997), s. 45.

<sup>6</sup> Olson–Guthrie–Humphrey (1998), s. 18. Ks. myös Carr–Pihlanto (1997a ja 1997b), jotka niin ikään ovat tarkastelleet kriittisesti julkisen hallinnon markkinalähtöisiä uudistuksia, sekä Hood (1995) ja Helden–Mol (1999), joista viimeksi mainitussa on tarkasteltu NPM-kehitystä Alankomaiden julkisessa hallinnossa.

reiden ja -indikaattoreiden kehittäminen (development of a performance measurement approach)

- 4) budjettivallan ja -vastuun hajauttaminen sekä pyrkimys rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen sekä muun taloudellisen informaation integroimiseen (delegation of budgets and integration of both financial and management accounting systems and other economic-based information sets)
- 5) muutokset ulkoisessa ja sisäisessä tarkastuksessa erityisenä pyrkimyksenä kehittää palvelujen ja toiminnan tehokkuuden ja vaikuttavuuden arviointia (changes to internal and external public sector audits including "value-for-money" reviews).

Paljolti juuri edellä esitetyn kaltaisia uudistuksia on toteutettu myös meillä Suomessa viime vuosina. Kuntien (samoin kuin valtion) liikekirjanpituudistus palvelisi juuri ensimmäisen kohdan tarkoitusta: pyrkimystä suoriteperusteiseen tilinpäätösraportointiin (accrual-based financial statements). Tämän perusteella on lupa todeta, että esimerkiksi kuntien liikekirjanpituudistus edustaa kansainvälisen trendin mukaista kehitystä eikä edellytä sen kummempaa arviointia.

Mutta mitä tarkoitetaan termillä "accrual accounting"? Tässä työssä termin suomalaisena vastineena käytetään termejä "suoriteperusteinen kirjanpito" ja "liikekirjanpito". Kumpikaan näistä vastineista ei ole oikein täsmällinen, mutta niitä on käytettävä paremman puutteessa. Suoriteperusteinen kirjanpito viittaa siihen accrual accounting -mallin piirteeseen, että siinä liiketapahtumat rekisteröidään tuotannontekijäin vastaanottamiseen ja suoritteiden luovutukseen perustuen eikä maksutapahtumiin perustuen. Liikelaskenta taas tuo esille accrual accounting -mallin toisen keskeisen piirteen eli tuloksen laskemisen menojen ja tulojen vastakkainasetteluun ("matching") perustuen.

Kaiken kaikkiaan accrual accounting -termi viittaa laskentatoimen malliin, jonka sovellukset muodostavat moninaisten ratkaisujen kirjon. Kirjanpidon yksityiskohdat niin rekisteröintitehtävän kuin tilinpäätöslaskelmienkin osalta voidaan accrual accounting -mallin alla ratkaista vielä hyvin monella tavalla<sup>7</sup>, mistä Suomen kunta- ja valtiosektorin monessa suhteessa keskenään erilaiset ja yrityssektorin kirjanpitoratkaisuista poikkeavat sovellukset ovat esimerkkeinä. Liikelaskennan – kuten perinteisen hallinnollisen kirjanpidonkin – versiot ovat lukemattomat ja itse asiassa sijoitettavissa eri kohtiin laskentatoimen mallien janalla, jonka ääripäissä ovat täydelliset suoriteperusteiset ja puhtaat kassaperusteiset laskentatoimen mallit. Kansainvälisessä terminologiassa viitataan erilaisiin laskentatoimen malleihin mm. sanoilla "full accrual accounting", "modified accrual accounting", "modified cash accounting" ja "pure cash flow accounting"<sup>8</sup>. Tämän kaltaiset luokitukset antavat meille oikeutuksen ja syyn arvioida myös Suomen kuntasektorin uutta (liike)kirjanpitomallia ja sen soveltuvuutta ympäristöönsä.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Ks. esim. Lally-Smith (1997), jossa verrataan Uuden-Seelannin ja Yhdysvaltojen julkisen hallinnon erilaisia accrual accounting -malleja.

<sup>8</sup> Ks. erilaisista kirjanpitomalleista IFAC (1998) ja erilaisista kassavirtamalleista esim. Monsen-Olson (1996).

<sup>9</sup> Julkisen hallinnon laskentatoimen tutkijat muodostavat Comparative International Government Accounting Research- eli ns. -CIGAR-verkoston. Sen konferensseissa (esim.

Kuntalain kirjanpitoa koskeva muutos tuli voimaan vuoden 1997 alusta, ja se merkitsi mittavaa kirjanpidon muutosprojektia Suomen kuntahallinnossa, kunnissa ja kuntayhtymissä. Projektiin epäilemättä käytettiin toinenkin työpäivä ja markka niin kuntakäytännön kentällä kuin myös Suomen Kuntaliitossa ja vuonna 1995 perustetussa kirjanpitolautakunnan kuntajaostossa. Viimeksi mainittujen tehtävänä oli ohjeistaa kunnan uusi kirjanpito. Edelleen muutos työllisti lukemattomat liikekirjanpitoa taitavat kouluttajat ja konsultit sekä ohjelmistotalot, joiden kaikkien panosta tarvittiin liikekirjanpidon melko kireällä aikataululla tapahtuneen implementoinnin tueksi.

Kirjanpituudistuksen vaatimasta työmäärästä ja (välittömistä ja välillisistä) kokonaiskustannuksista tuskin kenelläkään on selvää käsitystä, tarkasta tiedosta puhumattakaan. Mielenkiintoista ja tarpeellistakin olisi selvittää, mitä hallinnon uudistukset veronmaksajille maksavat – erityisesti nyt kun kaikilla uudistuksilla näyttää olevan hyvin rajallinen elinkaarensa. Uudistus seuraa uudistusta, niin myös kunnan kirjanpidossa. Kuntalain säätämisen ja kunnan kirjanpito-ohjeiden antamisen jälkeen kirjanpitolainsäädäntö on taas kerran uusittu (kirjanpitolaki 1336/1997 ja kirjanpitoasetus 1339/1997). Näiden soveltamiseksi kuntajaosto on vastikään joutunut antamaan uudet yleisohjeet kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman laatimisesta sekä suunnitelman mukaisista poistoista. Uusia ohjeita noudatetaan kuntasektorin kirjanpidossa 1.1.2000 alkaen. Kirjanpitolain kelkkaan hyppäämällä kuntasektori sitoutui seuraamaan yrityselämän kirjanpituudistuksia, joiden tahti taas määräytyy kansainvälisen integraatio- ja harmonisointikehityksen vauhdin perusteella.

Kuntalain taloutta ja laskentatoimintaa koskevien säädösten perusratkaisuille katsottiin mallia ilmeisesti Ruotsista, jossa myös sovelletaan kolmivuotista taloussuunnittelua ja jossa kunnallisen laskentatoimen uudistamistyö alkoi jo vuonna 1983 ja on jatkunut lähes yhtämittaisesti näihin päiviin asti. Ruotsissa kolme vuosikymmentä vallalla ollut KKR:n (Kapitalredovisningskommittén) budjetointi- ja laskentamalli korvattiin vuonna 1986 uudella (Kf/Lf-86)-mallilla, jossa tuloslaskelma (resultaträkning), rahoitusanalyysi (finansieringsanalys) ja tase (balansräkning) muodostavat kunnallisen tilinpäätöksen ja kunnan talouden kuvauksen kulmakivet. Kirjanpituudistuksen tarkoituksesta Brorström ym. kirjoittavat mm. seuraavasti<sup>10</sup>:

Tilburgissa, Alankomaissa, kesäkuussa 1999) perinteinen talousarviokirjanpito vs. suoriteperusteinen laskentatoimi (accrual accounting) julkisen hallinnon laskentatoimen malleina on muodostunut yhdeksi ydinteemaksi. Eri maista tulevat tutkijat puhuvat kilpaa accrual accountingista, mutta jokaisella on mielessään oma erityisversionsa (yleensä tietysti tutkijan omassa maassa sovellettu ratkaisu) kyseisestä mallista. Näin myös Suomen kuntasektorin meno-tuloteoriaan, kirjanpitolainsäädäntöön ja kuntajaoston ohjeisiin perustuva malli on oma erityinen ratkaisunsa, eikä se saa hyväksyttävän tai innovatiivisen ratkaisun leimaa automaattisesti kansainvälisen accrual accounting -boomin siivellä.

<sup>10</sup> Brorström ym. (1998), s. 52. Ks. myös Brorström ym. (1997). Näistä teoksista saa tuoreen ja kattavan kuvan Ruotsin kunnallisen laskentatoimen normien ja käytäntöjen kehityksestä. Ks. myös kunnalliskomitean mietintö (1993:33, s. 144 ja 270), jossa on viitattu talouden ohjaussäännösten uudistamiseen Ruotsissa ja Norjassa. Ks. myös Oulasvirta (1997), s. 347–348.

”Huvudsyftet med utvecklingsarbetet var att utveckla en mer lättförståelig modell för redovisning och budgetering. Redovisningens grundmodell och tre hörnstenar ansågs tillfredsställa detta behov. Därmed anammades en modell som i sin grundstruktur var densamma som näringslivets redovisningsmodell. Detta betraktades i sig som en styrka eftersom kommunsektorens ekonomi därmed blev mer tillgänglig för politiker och tjänstemän med allmänna ekonomiska kunskaper.”

Sitaatin mukaan kirjanpito- ja budjetointimallin täytyy olla helposti ymmärrettävä: se on edellytys informaation hyväksikäytölle<sup>11</sup>. Tällainen ymmärrettävä malli ruotsalaisten näkemyksen mukaan oli yrityselämän kirjanpitomalli tuloslaskelmineen, taseineen ja rahoituslaskelmineen. Tämä malli avaisi poliitikoille ja virkamiehille kunnan talouden salat taloudellisen yleistietämyksen perusteella.

Ruotsin kunnalliseen kirjanpitoon liikekirjanpitomalli tuotiin hyvän kirjanpitotavan (god redovisningssed) noudattamisen ja soveltamisen kautta. Tämä ei tarkoittanut sitä, että kuntien tulisi kritiikittömästi noudattaa niitä kirjanpito-normeja, jotka oli luotu ja määritetty liike-elämän tarpeisiin<sup>12</sup>. Ruotsissakin liike-elämän kirjanpitosäännöksiä on 1990-luvun puolivälissä uudistettu vastamaan EU:n direktiivejä ja kansainvälisiä harmonisointivaateita. Kunnan taloudessa taas on omat erityispiirteensä ja ongelmansa. 1990-luvun puolivälissä erityisen problemaattisena nähtiin kunnan talouden tasapaino -käsite ja sen määrittäminen laskentatoimen ja tuloslaskelman perusteella.<sup>13</sup> Ruotsissa päädyttiin siihen, että kuntasektori tarvitsee oman kattavan laskentatoimen lainsäädäntönsä. Kunnallinen kirjanpitolaki, Kommunal redovisningslag (1997:614), säädettiin ja se tuli voimaan vuoden 1998 alusta. Nähtäväksi jää, tarvitaanko meilläkin kohta oma erityinen kunnallisen laskentatoimen lainsäädäntönsä eli päädytäänkö vaihtoehtoon, joka kuntalain valmisteluvaiheessa näkyy varsin kevyin perustein hylätyn.

Liikekirjanpidolle asetettiin meillä Suomessa suuria odotuksia. Oletettiin, että siirtyminen liikelaskentaan korjaisi väitetyt hallinnollisen kirjanpidon puutteet ja yleensä kunnallisen laskentatoimen ongelmat<sup>14</sup>. Kunnalliskomitean mietintöön kirjattiin lukuisia kunnan laskentatoimen ja kirjanpidon kehittämistarpeita ja ongelmakohtia<sup>15</sup>. Ne ovat jäsennettävissä esimerkiksi seuraavaksi luetteloksi:

- 1) selkeän kahtiajaon puute sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen kunnan laskentatoimessa

<sup>11</sup> Ks. esim. Watts (1996), s. 160–164: Qualitative characteristics of financial information.

<sup>12</sup> Ks. Brorström ym. (1998), s. 54.

<sup>13</sup> Erityisesti eläkevastuiden määrittäminen ja kirjanpidollinen käsittely muodostivat ongelman: kirjatako kuluksi maksetut eläkkeet vaiko eläkevastuut? Maksuihin perustuen eläkkeet vaativat noin 1,5 % kunnan tuotoista, kun taas eläkevastuut vaativat noin 4 % tuotoista. Ratkaisuna oli sekamalli, jossa eläkekustannuksiksi kirjattiin eläkevastuiden ja maksettujen eläkkeiden väliltä oleva summa. (Brorström ym. 1998, s. 54–55.)

<sup>14</sup> Komiteamietintöön (Km 1993:33, s. 272) kirjattiin: ”Nykyisten säännösten ja suositusten mukainen kunnan talousarvio ja tilinpäätös eivät ole antaneet riittävän selkeää informaatiota kunnan talouden analysointiin.” Selvitysmies Relanderin raportissa todettiin: ”Kuntien eri toimintojen järjestäminen ja johtaminen ei ole mahdollista ilman kunnollista laskentaintoa.” (Sisäasiainministeriö 1993, s. 64.)

<sup>15</sup> Km 1993:33, s. 278–280.

- 2) tilikauden tuloslaskenta ja tuloksen vaikutus kunnan omaan pääomaan sekä oman pääoman esittäminen taseessa
- 3) kunnan velkaisuuden ja omavaraisuuden arviointi luotettavin, kokonaisvaltaisen taseen tunnusluvuin
- 4) käyttöomaisuuden yli-investoinnit ja käyttöomaisuuteen sitoutuneen pääoman tehoton käyttö
- 5) kunnan omaisuusarvojen, poistotarpeiden ja -mahdollisuuksien arviointi
- 6) omistajan ohjausvälineiden tarve kuntakonsernin johtamisessa
- 7) tarve kehittää laskentatoimintaa taloudellisuuden, tuloksellisuuden ja kilpailukyvyn arviointiin
- 8) hallinnollisen kirjanpidon riittämättömyys budjettiseurannan, tilastoinnin ja kustannuslaskennan tehtäviin
- 9) tuotekohtaisten yksikkökustannusten ja toimintokohtaisten tuloslaskelmien tarve ja kehittämishankkeet kunnissa
- 10) kuntien välinen talouden vertailu
- 11) kirjanpidon lakitasoisen säätelyn puute.

Nopeastikin arvioiden voidaan todeta, että kirjanpituudistus ei parhaimmillaankaan voi yksinään ratkaista kaikkia näitä ongelmia. Osa puutteista ja kehittämistarpeista on johdon laskentatoimen (kustannuslaskennan tai sisäisen laskentatoimen) alueella, ja niitä kirjanpito ja tilinpäätösraportointi (rahoituksen laskentatoimi tai ulkoinen laskentatoimi) ei juurikaan voi ratkaista. Kirjanpidon *rekisteröinnein* voidaan tietysti luoda tietopohjaa eri *hyväksikäyttötarkoituksia* palvelevien laskelmien laatimiseen, mutta koko kuntatalouden tasolla tapahtuva muodoltaan ja sisällöltään normitettu tilinpäätösraportointi ei voi ratkaista kaikkia laskentatoimen ongelmia. Kun arvioidaan kunnan toiminnan taloudellisuutta, tuloksellisuutta ja kilpailukykyä, tarjoaa kirjanpito tilinpäätöslaskelmineen tähän vain yksipuolisen ja yksinään puutteellisen välineen.

Pitkä puute- ja kehittämistarveluettelo kielii siitä, että itse uudistamisen kenttä eli se, *mitä* uudistetaan ja *miksi*, on jäänyt täsmentymättä. Selkeää sen sijaan on ollut se, *miten* uudistetaan eli hallinnollinen kirjanpito on korvattava liikekirjanpidolla. Puutelista on pitkä ja paljolti ankkuroitu juuri liikelaskennan malliin (mm. tuloslaskenta, poistot ja oman pääoman esittäminen). Puutelistan takana olevat muutosagentit ovat tienneet, mitä haluavat: se on liikekirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat, kulmakivinä tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase.

Se, että puutelista on yhtäältä ankkuroitu liikelaskentamalliin ja toisaalta sisältää johdon laskentatoimen kehittämistarpeita (tuotekohtaisten yksikkökustannusten laskentaa ja mittareita taloudellisuuden, tuloksellisuuden ja kilpailukyvyn arviointiin), vaikeuttaa uudistuksen onnistuneisuuden arviointia. Puuteluetelo ei tarjoa pohjaa sen arvioimiseen, onko kirjanpituudistus saavuttanut tavoitteensa ja täyttänyt tehtävänsä. Arviointia on tehtävä muista lähtökohdista käsin.

Odotukset tuskin rajoittuivat vain laskentatoimen puutteiden korjaamiseen, vaan uudistuksella uskottiin saatavan kuntatalous kuriin ja erityisesti 1990-luvun alun laman aiheuttamat kuntatalouden kriisit hallintaan. Uusien taloussuunnittelu- ja kirjanpitojärjestelmien ajateltiin tuovan ratkaisun kuntatalouden on-

gelmiin. Kunnalliskomitean asettaman selvitysmies Relanderin selvityksessä (Sisäasiainministeriö, 1993) todettiin kuntatalouden kestävä tilanne ja edellytettiin laskentatoimen uudistusta koskevien ehdotusten pikaista toteuttamista. Kunnalliskomitea korosti, että ensisijainen vastuu talousongelmien ratkaisemisesta ja toiminnan jatkuvuudesta on kunnalla itsellään, ja kirjasi jatkoksi seuraavan laskentatoimen uudistusta koskevan kannanoton:

”Tuloslaskenta- ja rahoitusnäkökulmien huomioon ottaminen taloussuunnitelmassa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä sekä kirjanpitolain edellyttämät laskelmat ja niiden pohjalta laskettavat tunnusluvut antavat riittävän monipuolisen tietopohjan talouden hallintaan ja oikeiden johtopäätösten tekemiseen.”<sup>16</sup>

Liikekirjanpituudistus ei siis ollut tarkoitettu pelkäksi kirjanpidon tekniiseksi uudistukseksi, vaan kysymys oli isommista asioista. Haluttiin siirtää kunnille enemmän valtaa ja vastuuta talousasioissa, uudistaa taloussuunnittelua ja budjetointia sekä antaa markkinamekanismeille ja uusille johtamismalleille enemmän sijaa. Perinteisen kameraalisen ajattelun oli väistyttävä uuden ajattelun ja uusien asioiden tieltä.<sup>17</sup>

Kaksi liikekirjanpidolla hoidettua tilikautta on Suomen kuntatalouksissa tätä kirjoitettaessa takana ja kolmas pitkällä menossa. Lienee sopiva aika katsoa, mitä uudistuksella saavutettiin ja miten uudistus on kunnissa koettu. ”Vähän iloa liikekirjanpidosta valtion virastoille” otsikoi Vieraskynä taannoin Helsingin Sanomissa<sup>18</sup>, mutta miten on asianlaita Suomen kunnissa? Siitä, mikä vaikutus uudella kirjanpidolla on ollut kuntien talousongelmien ratkaisuun, ei tässä (ja tuskin muussakaan) tutkimuksessa voi sanoa mitään. Vastaan tulee kontrafaktuaalisuuden ongelma: me emme voi tietää, miten asiat olisivat ilman uudistusta.

Tämän tutkimuksen lähtökohtana on tutkijoita askarruttanut kysymys, edustaako liikekirjanpitoon siirtyminen innovaatiota julkisessa hallinnossa. Innovaatioksi ei voida kutsua mitä tahansa muutosta, vaan innovaatioon liitetään konnotaatio ”muutos parempaan”<sup>19</sup>. Uuden kirjanpitojärjestelmän tulisi – ollakseen innovaatio – tarjota enemmän ja/tai parempaa informaatiota kyseisen talousyksikön taloudesta. Chan, Jones ja Lüder (1996, s. 14) kirjoittavat, että julkisen sektorin laskentatoimessa siirtyminen suoriteperusteiseen laskentaan (accrual basis of accounting) on katsottavissa laadulliseksi muutokseksi eli innovaatioksi. He perustelevat näkemyksensä seuraavasti:

”Related to the conversion to the accrual basis is the greater emphasis placed on the balance sheet. This is an improvement because traditional accounting tends to focus on the flow of current financial resources. These changes would probably also require the bookkeeping system be converted from a single-entry system to a double-entry system. Elementary as this may seem, without the double-entry bookkeeping system, it is impossible to systematically generate financial data for a set of fully articulated financial statements, that is, both the balance sheet and statement of operations.”

<sup>16</sup> Km 1993:33, s. 264.

<sup>17</sup> Ks. Myllyntaus (1993), s. 243–259.

<sup>18</sup> Wallin ja Taipale kirjoittavat Helsingin Sanomien Vieraskynä-palstalla (HS 8.2 1999) valtion kirjanpituudistuksesta ja sen perusteluista.

<sup>19</sup> Vertaa Chan ym. (1996), s. 13.

Tämän kaltaiset kannanotot panevat pohtimaan, onko meidän kuntasektorimme kirjanpituudistus todella luonnehdittavissa innovaatioksi vai onko kyseessä vain muutos monien muiden muutosten joukossa. Onko liikekirjanpidon informaatio käyttökelpoisempaa, relevantimpaa ja luotettavampaa kuin hallinnollisen kirjanpidon informaatio ja onko yrityssektorilta kopioitu ja tarpeen mukaan räätälöity kirjanpitomalli paras ratkaisu? Ja nämä kysymykset tietysti esitetään liikekirjanpidolle uudessa kuntaympäristössä. Liikekirjanpitomalli (accrual accounting) on syntynyt palvelemaan markkinarahoitteisen yritystoiminnan kirjanpitotarpeita, kun taas hallinnollinen kirjanpito (tai yleisemmin talousarviokirjanpito) on luotu palvelemaan verorahoitteisen ja budjettiohjatun julkisen hallinnon kirjanpitotarpeita. Onko julkisen sektorin toiminta nyt muuttunut siinä määrin yritystoiminnan kaltaiseksi, että liikelaskentamalli tarjoaa julkiselle hallinnollekin parhaan kirjanpitoratkaisun, vai pyritäänkö kenties julkista hallintoa muuttamaan laskentatoimen avulla yrityssektorin kaltaiseksi? Olisiko hallinnollista kirjanpitoa ja tilinpäätösraportointia kehittämällä kenties päästy helpommalla yhtä hyvään lopputulokseen? Askarruttavia kysymyksiä olisi paljon. Tämän tutkimuksen kysymyksenasettelu ja tavoitteet esitetään seuraavassa.

## *1.2 Tutkimuksen tavoitteet*

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan kuntien kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin uudistusta sekä teoreettisena että empiirisenä kysymyksenä. Tarkoitus on etsiä vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

1) Onko julkisen sektorin siirtyminen liikekirjanpitoon (accrual accounting) perusteltu ratkaisu laskentatoimen ja kirjanpidon doktriinista käsin arvioituna? Miksi tai minkälaisin perusteluin Suomen kuntasektori päätyi noudattamaan kirjanpidossaan kirjanpitolakia, joka on ensisijaisesti luotu säätelemään liike-elämän kirjanpitoa ja tilinpäätösraportointia?

2) Miten kuntasektorin toimijat, laskentatoimen informaation tuottajat ja pääasialliset käyttäjät, virkamies- ja poliittinen johto näkevät kirjanpituudistuksen? Mitä käyttötarkoituksia ja tulkintoja toimijat antavat liikekirjanpidon tuottamalle informaatiolle? Mitkä ovat liikelaskentaan siirtymisen seuraukset kuntataloudessa?

3) Mitkä ovat kunnan kirjanpidon uudistusprosessin ja sen lopputuloksena olevan ratkaisun puutteet ja mihin suuntaan rahoituksen laskentointia kuntataloudessa tulisi edelleen kehittää?

Kunnallisen kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kohdeyksikkönä (entiteettinä) on kunta (tai kuntayhtymä), joka muodostuu lukuisista kunnallisista tehtäviä hoitavista organisaatioyksiköistä (toimielimistä). Tilinpäätösraportoinnin entiteettinä<sup>20</sup> on kuntakokonaisuus, jonka rajat määräytyvät talousarviotalouden perusteella. Kunta yhdessä tytäryritystensä ja muiden kuntakokonaisuuteen liitettävien yksikköjensä kanssa muodostaa kuntakonsernin. Uuden kuntalain 8:68 § 4 momentin säätämä konsernitase rajataan kuitenkin tämän tutkimuksen ulko-

<sup>20</sup> Entiteettikysymystä tarkastellaan lähemmin jäljempänä kappaleessa 2.2.

puolelle. Tämän tutkimuksen tarkastelutasona ovat siis kuntakokonaisuuden kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat ilman konsernitasetta.

Laskentatoimi määriteltiin edellä käyttäen rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen kahtiajakoa. Tämän tutkimuksen kohteena on kunnan rahoituksen laskentatoimi, jonka ytimen muodostavat kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat (financial accounting and reporting). Julkisessa hallinnossa laskentatoimen koko ketjuun kuuluvat myös budjetointi (budgeting) samoin kuin tilintarkastus (auditing). Tässä tutkimuksessa laskentatointa katsotaan suppeammassa merkityksessä eli kirjanpidon rekisteröintien ja tilinpäätöslaskelmien osalta, joskin julkisessa hallinnossa ainakin perinteisesti budjetoinnilla sekä tilinpidolla ja raportoinnilla on ollut tiukka kytkentä. Sitä seikkaa ei tässä työssä voida kokonaan unohtaa.

Kuntalaki uudisti myös kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia normeja (kuntalaki 9:71–75 §). Kuntalain 9:73 §, 1 mom. kohdassa 2 sanotaan, että ”tilintarkastajien on tarkastettava, onko kunnan tilinpäätös ja konsernitase laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista”. Siinä, miten hyvin liikekirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat osaltaan tarjoavat relevanttia ja luotettavaa – oikeata ja riittävää – informaatiota sanotun tarkastuksen suorittamiseksi, olisi tutkimustehtävää sinänsä. Tässä tutkimuksessa tilintarkastus on rajattu työn ulkopuolelle. Kunnan tilintarkastajia tosin on tutkimusta varten haastateltujen henkilöiden joukossa.

Kunnan tilinpäätöslaskelmien tarkastelu ei etene tässä työssä tilinpäätösanalyysin ja tunnuslukujen tasolle, vaan pysyttelemme pikemminkin laskentajattelun tasolla. Meitä askarruttaa se, miten liikelaskenta-ajattelu ja sen mukanaan tuomat asiat kuten tuloslaskenta ja uusi taseajattelu soveltuvat kuntakontekstiin. Asiaa lähestytään yhtäältä laskentatoimen doktriinista ja toisaalta kuntatoimijoiden näkemyksistä käsin.

### *1.3 Tutkimuksen toteutus ja rakenne*

Johdantokappaleen jälkeen pääkappaleet 2 ja 3 muodostavat tutkimuksen teoreettisen osuuden ja pääkappaleet 4 ja 5 empiirisen osuuden. Pääkappaleessa 2 tarkastellaan yhtäältä hallinnollista tai kameraalista ja toisaalta liikekirjanpitoa keskeisine käsitteineen, periaatteineen ja tehtävineen sekä kuntasektorin päätöstä ja päätöskriteereitä liikekirjanpitoon siirtymiseksi. Pääkappaleessa 3 tarkastellaan kuntaa rahoituksen laskentatoimen (kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin) ympäristönä sekä liikekirjanpidon soveltuvuutta tuossa ympäristössä laskentatoimen malliksi. Tarkastelu nojaa yrityksen ja kunnan talousprosessikuvauksiin, joiden avulla on helppo tuoda esille yrityksen ja kunnan eroja laskentatoimen ja erityisesti liikekirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristöinä. Talousprosessissa piirtyvät reaali- ja rahaprosessien ilmiöt ja käsitteet, joille kirjanpidon rekisteröinnit ja tilinpäätösraportointi rakentuvat. Toisaalta talousprosessimallin pohjalta ovat kartoitettavissa myös yrityksen tai kunnan rahoituksen

laskentatoimen informaation keskeiset käyttäjät tai sidosryhmät.

Tutkimuksen empiirinen osuus alkaa pääkappaleessa 4 kansainvälisessä julkisen laskentatoimen tutkimuksessa viime vuosina paljon käytetyn kontingenssimallin (the Contingency Model of Governmental Accounting Innovations) esittelyllä. Malli muodostaa viitekehyksen laskentatoimen innovaatioiden ja niiden seurausten (consequences) tutkimukselle. Tässä työssä kontingenssimalli on perustana ensimmäisen vaiheen haastatteluille tutkimuksen kohdekunnissa. Pääkappaleessa 5 tarkastellaan kunnan uuden kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien informaatioisisältöä ja raportoidaan kuntatoimijoiden ajatuksia, näkemyksiä ja käsityksiä uudistuksen sisällöstä ja merkityksestä kuntataloudessa. Kunnan talousprosessikuvaus ja kunkin kunnan omat, kirjanpidon tuottamat tilinpäätöslaskelmat vuosilta 1997 ja 1998 ovat olleet pohjana tutkimuksen toisen vaiheen haastatteluissa.

Laskentatoimen doktriinista tai oppikirjaviisaudesta sisältönsä ammentavat kappaleet 2 ja 3 pyrkivät vastaamaan ensimmäiseen tutkimuskysymykseen eli siihen, onko liikelaskentaan siirtyminen perusteltu ratkaisu julkisessa hallinnossa ja olivatko Suomen kuntasektorin motiivit liikelaskentaan siirtymiselle perusteltuja. Näissä kappaleissa pyritään samalla luomaan pohjaa tutkimuksen empiirisille osuudelle. Pääkappaleet 4 ja 5 etsivät vastauksia toiseen tutkimuskysymykseen eli uuden tilinpäätösinformaation sisältöön, hyväksikäyttöön ja tulkintaan sekä kuntatoimijoiden käsityksiin kirjanpituudistuksen kokonaisvaikutuksista tai seurauksista kuntasektorilla. Pääkappale 6 kokoaa työn yhteen teemmällä synteesiä tutkimustuloksista. Samalla pyritään vastaamaan kolmanteen tutkimuskysymykseen eli kartoittamaan niitä puutteita ja kehittämismahdollisuuksia, joita tässä kirjanpidon uudistusprosessissa ja sen lopputuloksessa on.

Empiirinen osuus rakentuu tutkimuksessa mukana olleiden neljän kunnan – *Jyväskylän, Kuopion, Jyväskylän maalaiskunnan ja Muuramen* – kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation tuottajina ja käyttäjinä olevien avainhenkilöiden haastatteluihin. Tutkimuksen kohdekunnissa on haastateltu kaupungin-/kunnanjohtajaa, kunnanvaltuuston ja -hallituksen puheenjohtajaa tai varapuheenjohtajaa, kunnan talousjohtoa kuten rahoitusjohtajaa, laskenta- tai kirjanpitoapäällikköä ja/tai kamreeria aina kunkin kunnan virkanimikkeiden mukaan. Lisäksi on haastateltu kunkin kunnan tilintarkastajaa. Haastateltuja henkilöitä on 18. Näin rajatussa ryhmässä on siten mukana sekä laskentatoimen informaation tuottajia että käyttäjiä, ja jotkut haastatellut toimivat molemmissa rooleissa. Valtuustojen ja hallitusten puheenjohtajat poliittisina päätöksentekijöinä ovat informaation käyttäjiä, kuten myös tilintarkastajat. Kunnan virkamies- ja talousjohto on yhtäältä käyttäjän ja toisaalta tuottajan roolissa. Kamreerit ja laskentatoimesta vastaavat henkilöt edustavat tuottajaryhmää. Kuntalaisena – veronmaksajana, äänestäjänä, palvelusten saajana – jokainen haastateltu edustaa myös informaation käyttäjää. Henkilöitä on kuitenkin haastateltu nimenomaan kuntatoimijan, ei kuntalaisen roolissa.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Haastatteluja olisi voinut laajentaa muihinkin sidosryhmiin. Esimerkiksi ns. rivivaltuutetut on jätetty (lähinnä vain tutkimusekonomisista syistä) haastattelujen ulkopuolelle. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei heidän näkemystään ja tilinpäätösinformaation

Haastattelujen avulla kartoitettiin kuntatoimijoiden ajatuksia kirjanpito-uudistuksen onnistuneisuudesta. Onko uusi kirjanpito- ja tilinpäätösmalli kuntatoimijoiden näkemyksen mukaan informatiivisempi ja parempi kuin vanha hallinnollinen malli? Miten kunnan keskeiset toimijat ovat kokeneet uudistuksen ja minkälaisia seurauksia he näkevät sillä olleen ja olevan? Haastattelujen pohjana ovat olleet kunkin kunnan talousarviot (ja -suunnitelmat) ja tilinpäätökset vuosilta 1996, 1997 ja 1998 sekä talousarvio vuodelle 1999. Tilinpäätös vuosista ensimmäinen edustaa vielä hallinnollisen kirjanpidon aikaa, kaksi viimeistä ovat uuden liikekirjanpidon aikakautta. Tilinpäätösdokumenttien tarkastelu on luonnollisesti fokusoitunut liikekirjanpidon tuottamiin tilinpäätöslaskelmiin, tuloslaskelmaan ja taseeseen.

Kuntatoimijoiden haastattelut tehtiin kahdessa vaiheessa. Ensimmäisen vaiheen haastattelut tehtiin yksilötasolla, kontingenssimalliin pohjautuvan strukturoidun teemahaastattelun<sup>22</sup> muodossa.<sup>23</sup> Toisessa vaiheessa kunkin kunnan haastatellut henkilöt olivat yhdessä ja haastattelu tapahtui ryhmähaastatteluna tai pikemminkin -keskusteluna tutkijoiden esiin nostamista aiheista.<sup>24</sup> Toisen vaiheen aihepiirit ja kysymykset koskivat nimenomaan laskentatoimen informaatiota ja sen hyväksikäyttöä, merkityksiä ja tulkintoja kunnassa. Yksitellen haastateltujen henkilöiden nimet ja tehtävä kuntahallinnossa on esitetty liitteessä 1a ja ryhmäkeskusteluihin osallistuneet liitteessä 2a. Haastattelut on raportoitu nimettöminä. Ensimmäisen vaiheen haastattelut raportoidaan haastattelunauhoilta poimituin suoriin sitaatein<sup>25</sup>. Toisen vaiheen ryhmäkeskusteluista on rakennettu yhtenäisiä tai yhteisiä ajatuksia, jotka on raportoitu kuntakohtaisesti.

Tutkimuksen lopputulos rakentuu yhtäältä laskentatoimen doktriinin ja toisaalta haastatteluissa esille tulleiden kuntatoimijoiden näkemysten varaan. Näistä lähtökohdista tutkijat muodostavat ja raportoivat oman tulkintansa tutkimusongelmasta, kuntasektorin kirjanpituudistuksen onnistuneisuudesta. Kysymys on kvalitatiivisesta tutkimuksesta, jonka luonteeseen aina kuuluu subjektiivisuutta ja mahdollisuus tulosten objektiivisuuden ja luotettavuuden kyseenalaistamiseen. Haastateltujen kuntatoimijoiden joukko on melko pieni (18) ja samoin kuntien määrä (4). Haastattelujen perusteella ei voi tehdä yleistäviä johtopäätöksiä siitä, miten kuntasektori kaiken kaikkiaan on kokenut kirjanpituudistuksen. Kvali-

---

tuottamista juuri heidän tarpeisiinsa pidettäisi tärkeänä. Tilinpäätösinformaation tulisi olla juuri rivivaltuutetulle ymmärrettävää, relevanttia ja luotettavaa. Rivivaltuutetut yhtäältä edustavat kuntalaisia ja toisaalta ovat tilivelvollisia kuntalaisille kunnan toiminnasta ja taloudesta.

<sup>22</sup> Ks. teemahaastattelusta Hirsjärvi–Hurme (1982).

<sup>23</sup> Ensimmäisen vaiheen haastattelut teki Juha Keurulainen. Kaikki haastattelut nauhoitettiin.

<sup>24</sup> Toisen vaiheen ryhmäkeskusteluja johti Salme Näsi, ja Juha Keurulainen piti keskusteluista pöytäkirjaa ja nauhoitti keskustelut. Juha Keurulainen on litteroinut kummatkin haastattelut ja vastannut haastattelujen analysoinnista.

<sup>25</sup> Henkilöiden nimiä ei kerrota, mutta henkilön tehtävä tai asema mainitaan sitaatin lopussa. Haastateltujen henkilöiden tehtävä ja/tai asema on ryhmitelty neljään luokkaan (virkamiesjohto, luottamushenkilöjohto, laskentahenkilö ja tilintarkastaja) yhtenä syynä vastauksista poimittujen sitaattien anonymiteetin säilyttäminen.

tatiivisen tutkimuksen luotettavuutta ovat omiaan lisäämään haastattelujen onnistunut dokumentointi ja raportointi sekä niiden pohjalta tehdyt johtopäätökset suhteutettuna teoreettisen osuuden pohdiskelun.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Ks. kvalitatiivisen tutkimuksen luonteesta ja arviointiperusteista lähemmin esim. Mäkelä (1990), s. 47–59 ja Alasuutari (1993), s. 64–83.

## 2 Hallinnollinen kirjanpito vs. liikeyrjanpito

### *2.1 Hallinnollisen kirjanpidon perinne julkisessa hallinnossa*

Suomen kuntahallinnon hallinnollinen tai kameraalinen kirjanpito (cameral accounting<sup>27</sup>) edustaa yhtä julkiselle budjettitaloudelle tavanomaisen talousarvio-kirjanpidon (budgetary accounting<sup>28</sup>) mallia. Talousarviokirjanpito on luotu juuri julkisen talouden tarpeisiin, ja sen ideana on rekisteröidä ja raportoida liiketapahtumat talousarvion kanssa yhdenmukaisella tavalla ja toteutuneet luvut talousarviolukujen rinnalla.<sup>29</sup> Tämä laskentamalli korostaa talousarvion keskeistä roolia suunnittelu-toimeenpano-valvonta-tilinteko-ketjussa. Talousarviokirjanpidon rationaalisuus edellyttää, että budjettilukuja ja toteutuneita lukuja verrataan koko ajan, jotta korjaaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä niin ettei budjet-tipoikkeamia pääse syntymään.

Kameraalisen (mutta yhtä hyvin yleensäkin talousarvio-) kirjanpidon keskeisinä piirteinä Monsen ja Näsi ovat korostaneet seuraavia kolmea seikkaa: 1) *kirjanpidon tiukka kytkentä vuotuiseseen talousarvioon*, 2) *rahakeskeisyys* ja 3) *konaisvaltaisen taseen puuttuminen*.<sup>30</sup> Perinteisesti julkisen talouden tärkein ohjausväline on ollut *budjetti*, varainhoitovuoden tulo- ja menoarvio tai talousarvio, ja julkisen talouden laskentatoimen (*kameraalisen* tai *hallinnollisen kirjanpidon*) tär-

<sup>27</sup> Kameraalisen laskentatoimen perusteoksia ovat mm. Walb (1926), Wysocki (1965) ja Filios (1983).

<sup>28</sup> Ks. perusteksti talousarviokirjanpidon (budgetary accounting) tekniikasta esim. Jones-Pendlebury (1996), s. 141–43. Muut sanotussa lähteessä mainitut laskentatoimen tekniikat ovat ”cash accounting”, ”accruals accounting”, ”commitment accounting” ja ”fund accounting”.

<sup>29</sup> Jones ja Pendlebury määrittelevät talousarviokirjanpidon (s. 141) seuraavasti: ”Budgetary accounting refers to the practice of many public sector organizations, and particularly governments, of keeping and presenting their operating accounts in the same format and alongside their budgets.”

<sup>30</sup> Monsen–Näsi (1996), s. 259–274.

kein tehtävä on ollut budjetin toteutumisen valvonta.<sup>31</sup> *Talousarvio ja sen toteutumista valvova hallinnollinen kirjanpito yhdessä muodostavat ns. kameraalisen järjestelmän.* Hallinnollisen tai talousarviokirjanpidon keskeinen tilinpäätösraportti on talousarvion toteutumisvertailu.

Julkisen taloudenhoidon keskeiset käsitteet ovat siten olleet budjetin käsitteet, (*hallinnolliset*) *tulot ja menot*, joille on historian saatossa julkisen hallinnon talousyksiköissä muodostunut oma, lähinnä sopimuksenvarainen alansa ja sisältönsä. Menojen ja tulojen määrittelyn lähtökohtana ovat olleet kassavarat ja ”varainliikunnot”. Menneinä aikoina juuri kassavaroja on pidetty varallisuuden keskeisenä mittapuuna ja kassavarojen vähentymistä menona ja lisäystä puolestaan tulona näiden varainliikuntojen lopullisista tulosvaikutuksista riippumatta.<sup>32</sup>

Hallinnollisen kirjanpidon ongelmana on pidetty mm. sitä seikkaa, että siinä lainanotto on katsottu tuloksi. Tämä on johtunut vain talousarvion tulo- ja menokäsitteiden laaja-alaisuudesta. Tuloksi on budjetoitu kaikki kunnan kassaan tulevat rahasuoritukset ja menoksi vastaavasti kaikki sieltä maksettavat suoritukset, joskaan tulojen ja menojen budjetoinnissa ja kirjaamisessa ei ole välttämättä noudatettu yksinomaan kassaperustetta. Budjetin tulopuolella keskeinen elementti ovat verot, niiden määrä ja jakautuminen. Usein menot ja tulot on jouduettu tasapainottamaan lainanotolla, ja näin myös kirjanpidossa lainanotto on katsottu tuloksi samoin kuin lainan takaisinmaksu tietysti menoksi. Vaikka kuntasektorin hallinnollinen kirjanpito ei meillä ole ollut kassaperusteista (vaan pikemminkin modifioitua suoriteperusteista), voidaan kuitenkin sanoa, että kuntatalouden hoito kameralismin aikana on ollut hyvin *kassa- tai rahakeskeistä*.

Hallinnollisen kirjanpidon kolmas tyypillinen – ja usein puutteena mainittu – piirre on kokonaisvaltaisen taseen puuttuminen. Tämä seikka johtuu siitä, että talousarviossa ja hallinnollisessa kirjanpidossa myös pitkävaikutteiset menot (esim. käyttöomaisuusinvestoinnit) yleensä luetaan kokonaisuudessaan kyseisen varainhoitovuoden menoiksi eikä hankintamenon jaksotuksia tehdä tilinpäätöksessä. Samoin sellaiset pääomatapahtumat kuin lainanotto ja sen takaisinmaksu samoin kuin lainananto ja takaisinperintä ovat talousarvion näkökulmasta katsoen ”tulosvaikutteisia”, eli nämäkin liiketapahtumat luetaan varainhoitovuoden menoiksi ja tuloiksi (eikä rahoitustapahtumiksi siten kuin liikekirjanpidossa). Tällaisen menojen ja tulojen laaja-alaisuuden johdosta ei hallinnollisessa kirjanpidossa tavallisesti muodostu kokonaisvaltaista (eli esimerkiksi käyttöomaisuuden ja pitkäaikaiset saatava- ja velkaerät sisältävää) tasetta.<sup>33</sup> Vuotuisen talousarvion toteutumista seuraavan hallinnollisen kirjanpidon tilit ikään kuin

<sup>31</sup> Ks. esim. Toiviainen (1926, 1929 ja 1935), Purhonen (1961), Hosiaisuusluoma (1969), Vesanen (1970), Marjanen–Halavaara (1970) ja Meklin (1974).

<sup>32</sup> Ks. julkisen talouden tulo- ja menon käsitteistä esim. Toiviainen (1929), s. 87 ja Hosiaisuusluoma (1969), s. 183–185.

<sup>33</sup> Eräiden tutkijoiden (ks. esim. Chan ym. 1996, s. 1–14) kriteerien mukaan hallinnollinen kirjanpito on itse asiassa yhdenkertaista (single-entry) kirjanpitoa. Kahdenkertaista hallinnollinen kirjanpito on toki siinä mielessä, että siinä jokainen tilitapahtuma kirjaetaan kahdelle tilille, toisen tilin debettiin ja toisen kreditiin. Yhdenkertaiseksi hallinnollista talousarviokirjanpitoa voidaan luonnehtia siitä syystä, että siinä ei tuloja ja menoja jaksoteta eikä tapahtumilla ole sekä tuloslaskelma- että tasevaikutusta.

elävät vain talousarviovuoden kerrallaan (have a year-to-year life<sup>34</sup>), eikä jatkuvuutta ole myöskään kokonaisvaltaisen varat, velat ja oman pääoman käsittävän taseen muodossa. Kokonaisvaltaisen taseen puuttuminen ei tosin ole ollut ongelma Suomen kuntasektorin hallinnollisessa kirjanpidossa. Kirjanpitoon liitetyn käyttöomaisuus- ja poistokirjanpidon avulla kunnissa on tuotettu myös kokonaisvaltainen, omaisuuden käypiä arvoja tavoitteleva tase.

Yhteenvetona hallinnollisesta tai talousarviokirjanpidosta voidaan sanoa, että se on syntynyt julkisen budjettitalouden tarpeisiin ja sillä on oma selkeä tehtävänsä, talousarvion toteutumisen valvonta. Tämän tehtävän – ja samalla menojen, tulojen ja maksujen erilläänpitotehtävän<sup>35</sup> – hallinnollinen kirjanpito on täyttänyt ilmeisen moitteettomasti. Jos ja kun julkisen sektorin kirjanpidolle annetaan uusia tehtäviä, ei niitä sitten välttämättä enää voidakaan ainakaan yhtä hyvin toteuttaa hallinnollisen kirjanpidon avulla.

Julkisen sektorin rahoituksen laskentatoimen tehtäväksi voidaan määrittää sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden (intergenerational equity) turvaaminen. Lähtökohtana pidetään sitä, että jokainen sukupolvi kustantaa omat palvelunsa eikä siirrä niitä tulevien sukupolvien maksettavaksi eikä sen paremmin syö sitä perintöä, jonka edelliset sukupolvet ovat sille jättäneet. Robinson (1998<sup>36</sup>) kirjoittaa intergenerational equity -käsitteestä mm. seuraavasti:

”Intergenerational equity is widely regarded as a key criterion for the structural fiscal stance of government. The traditional version of the intergenerational equity concept is based upon the ‘golden rule’ that taxpayers in each time period should finance all current expenditure and should make a contribution to the financing of inherited productive assets commensurate with the benefits they receive from those assets.”

Sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus on abstrakti käsite, joka on operationalisoitava. Siihen tavanomaisena ratkaisuna tarjotaan tilikausien välisen oikeudenmukaisuuden (interperiod equity) käsitettä. Miten sitten operationalisoida ja mitata tuota tilikausien välistä oikeudenmukaisuutta? Siihen tarvitaan varmasti jokin talouden tasapainomittari. Talouden tasapainon asemasta tai rinnan sen kanssa meillä on käytetty myös ilmaisua vakaa talous tai vakaan talouden tavoite. Kuntaliiton julkaisussa<sup>37</sup> vakaan talouden otsikon alla puhutaan kunnan tehtävien hoitamisen edellytysten turvaamisesta ja kirjoitetaan: ”Tämä tarkoittaa, että tulojen on suunnitelmakaudella katettava menot ja että kunnan maksuvalmiuden tulee aina olla riittävä. Talouden vakauteen vaikuttavat olennaisesti myös kunnan tekemät sitoumukset. Niiden tulee olla oikeassa suhteessa käytettävissä oleviin voimavaroihin.” Tässä sitaatissa käytetty ilmaus ”tulojen on suunnitelmakaudella katettava menot” on liian yleinen ollakseen operationaalinen – etenkin kun tässä käytetyt meno- ja tulo- käsitteet ovat jääneet määrittelemättä. Liikelaskennan termein tulisi puhua jaksotetuista tuloista ja menoista eli tuotoista ja kuluista.

<sup>34</sup> Vrt. Hay-Mikesell (1974), s. 387.

<sup>35</sup> Kirjanpidon tehtävistä enemmän pääkappaleessa 3.

<sup>36</sup> Robinson (1998), s. 31–32 viittauksella Musgrave–Musgrave (1973, s. 607). Ks. myös Lüder (1999), s. 7, termien ”das Prinzip der Ingenerativen Gerechtigkeit” ja ”das Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit” määrittely.

<sup>37</sup> Suomen Kuntaliitto, Kuntien uudistuva suunnittelu (1995), s. 20–21.

Tilikausien välinen oikeudenmukaisuus edellyttää sitä, että kunkin tilikauden aikana kerätään riittävästi veroja ja maksuja samana aikana tuotettujen palvelujen aiheuttamien kustannusten kattamiseen. Tarjoaako tähän ongelmaan ratkaisun liikekirjanpito – tai mikä tahansa liikekirjanpitomalli (accrual accounting model)? Ja tarvitaanko tähän liikekirjanpitoa vai voitaisiinko talouden tasapainosta tai vakaudesta yhtä hyvin pitää huolta talousarvion ja sen toteutumista valvovan kirjanpidon meno- ja tulo-käsitteitä ja tasapainovaatimusta tarkistamalla?<sup>38</sup> Näihin kysymyksiin ei lopullista vastausta saada tässä tutkimuksessa, mutta seuraavassa katsotaan, minkälainen kirjanpidon malli on liikekirjanpito, jota meidän kirjanpitolainsäädäntömme säätelemä kirjanpito edustaa.

## *2.2 Liikekirjanpidon keskeiset olettamukset ja periaatteet*

Edellä on käytetty termejä liikekirjanpito ja liikelaskenta, kun on puhuttu Suomen kuntasektorin kirjanpituudistuksesta ja kirjanpitolainsäädännön soveltamisesta kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Yleisellä tasolla kysymys on accrual based accounting -mallista: suoriteperusteisesta, meno tulon kohdalle-jaksotukseen perustuvasta kirjanpito- ja tilinpäätösmallista, jonka päätehtävänä on toiminnan kannattavuuden mittaaminen ja jota näihin saakka on yleensä sovellettu vain juuri yrityssektorin laskentatoimessa.

Liikekirjanpito (accrual based accounting) määritellään usein sen keskeisten olettamusten, käsitteiden, periaatteiden ja menettelytapojen avulla. Taulukko 1 käsittää liikekirjanpidon keskeiset olettamukset ja periaatteet<sup>39</sup>:

Ensimmäinen kohta määrittää kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kohteena olevat yksiköt ja toinen kohta tekee olettamuksen yksikön toiminnan jatkuvuudesta. Laskentatoimen yksikköjen (entiteettien) määrittäminen julkisessa hallinnossa ei ole yksiselitteinen asia. Ensinnäkin valtion tai kunnan budjettitalous kokonaisuutena voi muodostaa kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteetin. Budjettitalouden sisällä puolestaan voidaan erottaa organisaatiorakenteen ja/tai tehtävien ja toimintojen pohjalta yksikköjä, joista voitaisiin muodostaa omia laskentatoimen entiteettejään. Mahdollista olisi myös muodostaa julkisen hallinnon verorahoitteisista perustehtävistä ja markkinarahoitteisesta liiketoiminnasta omat entiteettinsä eli pitää ns. ”non-trading” ja ”trading activities”<sup>40</sup> erillään omina kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin yksikköinä.

Mahdollisuudet entiteettien muodostamiseen julkisessa hallinnossa ovat monet<sup>41</sup>. Tavoitteena tulisi olla tarkoituksenmukaisten raportointikokonaisuu-

<sup>38</sup> Robinson (1998, s. 31–35) antaa vastauksen siihen, millä laskentatoimen arvostus- ja poistomenetelmillä ”intergenerational equity” -ongelma voitaisiin ratkaista.

<sup>39</sup> Nämä olettamukset, periaatteet ja käsitteet löytyvät rahoituksen laskentatoimen perusteoksista. Ks. esim. Skousen–Langenderfer–Albrecht (1991), s. 7–11 ja 94–98.

<sup>40</sup> Ks. tämän jaon merkityksestä julkisen hallinnon tilinpäätösraportointiin Henley ym. (1992), s. 7–30.

<sup>41</sup> Shand (1995, s. 144) kysyy: ”Should a ministerial portfolio and a sectoral area of government, say health, education be a reporting entity, in addition to the relevant individual departments and statutory authorities.”

Taulukko 1. Liikekirjanpidon keskeiset olettamukset ja periaatteet

- Laskentatoimen yksikkönä (*accounting entity*) on itsenäinen talousyksikkö. Yksikkö voi olla pieni tai suuri; se voi olla voittoa tavoitteleva tai voittoa tavoittelematon yksikkö; se on organisaatioyksikkö, jonka liiketapahtumista pidetään kirjaa ja jonka tilinpäätös raportoidaan.
- Laskentatoimen yksikön toiminta oletetaan *jatkuvaksi* (*going concern or continuity assumption*).
- Liiketapahtumat ovat eri osapuolten vapaaehtoiseen kaupankäyntiin perustuvia (*the transactions are assumed to be arm's-length*).
- Liiketapahtumien mittaamisessa ja rekisteröimisessä käytetään hankintahintoja (*transactions are measured and recorded at their historical costs; at the exchange prices at the transaction date*).
- Liiketapahtumien täytyy olla rahassa mitattavia (*transactions must be measurable in monetary amounts*).
- Tasetasapaino ylläpidetään kahdenkertaisen kirjanpidon avulla (*the equality of both sides of the accounting equation is maintained through use of the double-entry system*).
- Tilinpäätösraportointi tapahtuu säännöllisesti, vähintään vuosittain (*annual reporting*).
- Realisointiperiaate ja meno tulon kohdalle -periaate (*accrual accounting and the matching principle*): tulot kirjataan silloin, kun ne suoriteperusteisesti syntyvät ja menot silloin, kun tuotannontekijät vastaanotetaan riippumatta kassaan- ja kassastamaksujen ajankohdasta. Tilinpäätöksessä menot asetetaan vastakkain niiden tulojen kanssa, joiden syntymiseksi menot on uhrattu.

sien muodostaminen julkisen hallinnon sisällä.<sup>42</sup> Suomen kuntasektorin kirjanpidossa on tehty se ratkaisu, että peruskunta on raportoiva entiteetti, samoin kuntakonserni ainakin konsernitaseen muodossa. Talousarviossa ja käyttötalousosan toteutumisvertailussa esitetään toimielin- ja tehtäväkohtaista tietoa toimintamenoista ja -tuloista sekä käyttöomaisuuden muutoksista poistot mukaan lukien, mutta itsenäisiä entiteettejä (tai taseyksikköjä) toimielimistä ei ole tehty. Mielenkiintoisena vertailutietona todettakoon, että valtionhallinnossa on päädytty toisenlaiseen ratkaisuun: budjettitalous kokonaisuutena muodostaa laskentatoimen entiteetin, mutta myös jokainen noin sadasta tilivirastosta muodostaa oman taseyksikkönsä ja entiteettinsä.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> Ks. esim. FASAB:n julkaisu ”Entity and Display”, Statement of Federal Financial Accounting Concepts, Number 2. June 6, 1995.

<sup>43</sup> Kunnalliskomitean mietinnössä (1993:33, s. 278) puhutaan ns. suljetun tilinpäätöksen laadinnasta. Suljetuksi ei valtion tilivirastojen tilinpäätöksiä voi varsinaisesti sanoa, sillä tiliviraston tilikauden kuluja eliminoidaan tiliviraston taseesta tekemällä vastaavan suuruinen pääoman siirtokirjaus valtion taseeseen.

Entiteettikysymystä ei ole kunnan kirjanpito-ohjeissa nimenomaisesti pohdittu, mikä viittaisi siihen, että asia on katsottu ongelmattomaksi. Mutta onko asia sittenkään niin selvä? Kunta muodostaa sittenkin hyvin monitasoisen tai -kerroksisen kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteetin. Talousarviossa kunnalliset toimintayksiköt ovat entiteettejä, joilla on omat määrärahasa ja kirjanpidollisesti seurattava talousarvion toteuttamisvastuunsa. Tämän vuoksi kunnan kirjanpito käsittää paljon myös kunnan sisäistä laskutusta, ja niin myös raportit voidaan esittää joko sisäisen laskutuksen erien (sisäiset vuokrat, korot jne.) kanssa tai ilman niitä. Kunnan virallisen tilinpäätöksen tuloslaskelmasta sisäiset tuotto- ja kuluerät eliminoidaan<sup>44</sup>, mutta talousarvion toteutumavertailun tuloslaskelmaosassa sisäiset tuotot ja kulut ovat mukana.

Kunnan liikelaitoksista on voitu muodostaa itsenäisiä taseyksiköitä (= entiteettejä), jotka laativat oman ”suljetun”<sup>45</sup> tilinpäätöksensä. Kunnan tilinpäätös voidaan kuitenkin edelleen laatia paitsi ilman liikelaitoksia myös niiden kanssa. Virallisessa tuloslaskelmassa liikelaitokset ja muut nettobudjetoidut yksiköt ovat bruttoperusteisesti mukana eli niiden tuotot ja kulut merkitään rivi riviltä kunnan tuloslaskelman vastaaviin tuotto- ja kulueriin. Tässä esiintyy epäselvyyttä tai ainakin päällekkäisyyttä entiteettikysymyksen ratkaisussa.

Viittauksia kuntakokonaisuuden hajanaisuuteen laskentatoimen entiteettinä löytyy myös kunnalliskomitean mietinnöstä. Esimerkiksi konsernitaseen tarpeellisuutta mietinnössä perustellaan sillä, että kunnan toimintoja on yhtiöitetty ja tehtäviä hoidetaan kuntayhtymissä ja että kunnan päätöksentekijöillä on ollut vaikeuksia selvittää, missä kaikessa toiminnassa kunta on mukana.<sup>46</sup>

Entiteettiongelman onnistunut ratkaisu on kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin onnistumisen edellytys. Onko kunta tarkoituksenmukainen kokonaisuus kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteettinä? Vastaus riippuu varmasti siitä, mitä halutaan raportoida, kenelle ja miksi. Jos tavoitellaan kunnan talouden tasapainoa sukupolvien välisen oikeudenmukaisuuden tai tilikausien välisen oikeudenmukaisuuden näkökulmasta, raportointi juuri kuntakokonaisuuden tasolla lienee tarkoituksenmukaista.<sup>47</sup> Entiteettikysymys sekä talousarvion että tilinpäätösraportoinnin näkökulmasta olisi joka tapauksessa ansainnut kirjanpituudistuksessa eksplisiittisen tarkastelunsa.

Going concern eli jatkuvuuden olettamus liikekirjanpidossa johtaa siihen, että yrityksen käyttöomaisuuden tasearvoa ei ole sidottu markkinahintoihin vaan tulonodotuksiin ja yrityksen tulonhankintaprosessiin toiminnan jatkuessa. Jatkuvuuden olettamus antaa perusteet käyttöomaisuuden hankintamenoperusteiselle arvostamiselle.<sup>48</sup> Toiminnan jatkuvuuden olettamus kuuluu ilman muuta

<sup>44</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet, Osa I, 1996, s. 54.

<sup>45</sup> Ks. Kunnalliskomitean mietintö (1993:33), s. 278.

<sup>46</sup> Ks. Kunnalliskomitean mietintö (1993:33), s. 279.

<sup>47</sup> Tosin tässäkin liiketoiminnan ja ei-liiketoiminnan pitäminen erillään voisi olla perusteltua. Ks. Robinson (1998), s. 31–32.

<sup>48</sup> Barronin laskentatoimen sanakirja määrittelee toiminnan jatkuvuus- (continuity tai going-concern) -olettamuksen seuraavasti: ”Accounting assumption that expects a business to continue in life indefinitely. It is the basis for using historical cost to value accounts rather than liquidation value since the company will remain in existence.”

julkisen hallinnon luonteeseen. Julkisyhteisöt huolehtivat paljolti juuri sellaisista tehtävistä, joiden jatkuvuuden tulee olla kaikkina aikoina turvattu ja jota jatkuvuutta yksityinen yrityssektori ei voisi taata. Toisaalta voidaan todeta se edelläkin jo esille tuotu seikka, että julkisen hallinnon tileillä ei perinteisesti ole ollut jatkuvuutta. Tilinpito on toteuttanut talousarvion toteutumisen valvontatehtävää, ja niin talousarvio samoin kuin tilitkin on tehty pikemminkin vuodeksi kerrallaan kuin jatkuvuuden olettamuksen pohjalta<sup>49</sup>. Näin liikekirjanpito tuo alkavien ja päättävien taseiden kautta kunnan rahoituksen laskentatoimeen jatkuvuuden, joka vuotuisen talousarvion toteutumista seuraavasta hallinnollisesta kirjanpidosta on periaatteessa puuttunut. Se, mikä omaisuus sitten tulisi sisällyttää taseeseen ja miten erilainen omaisuus tulisi taseessa arvostaa ja mitä menetelmiä käyttäen poistaa, on jo vaikeampi kysymys.<sup>50</sup>

Yritys toimii tuotannontekijä-, suorite- ja pääomamarkkinoiden ympäröimänä. Yrityksen liiketapahtumista voidaan sanoa, että ne perustuvat yrityksen ja hankkijoiden, asiakkaiden ja rahoittajien välisiin vapaaehtoiisiin transaktioihin. Liiketapahtumien vapaaehtoisuuden (arm's length<sup>51</sup>) oletamus ei täyty julkisessa hallinnossa. Se ei tietenkään täyty verojen eikä veronluonteisten maksujen kohdalla, muttei aina myöskään suoritteista perittyjen myyntitulojen tai maksujen kohdalla. Kunnan suoritteet ovat paljolti sellaisia, että kunta on niiden tarjoajana ja hinnoittelijana monopoliasemassa, ja suorite on välttämättömyyshyödyke (kuten vesi ja jäteveden puhdistus), eli kuntalainen ei voi sen ostamisesta kieltäytyä tai pidättäytyä. Sillä, että kunnan tulot (tuloslaskelmassa tuotot) eivät ole aidosti markkinoilta ansaittua ja asiakkailta vapaaehtoisesti saatua tuloa, on ymmärrettävästi merkitystä, kun arvioidaan liikelaskennan soveltuvuutta kuntasektorin laskentamalliksi.

Yritystaloudessa niin tuotannontekijöiden hankinnassa kuin suoritteiden myynnissäkin käytetään rahaa vaihdon välineenä eli liiketapahtumat yrityksen ja sen hankkijoiden samoin kuin yrityksen ja sen asiakkaiden välillä mitataan rahassa. Sama ei pidä juurikaan paikkaansa kunnan ja sen ”asiakkaiden”, kuntaalaisten, välisissä liiketoimissa. Erityisesti kollektiivihyödykkeiden (esim. katu- jen, siltojen, puistojen jne.) käyttö ei ole rahana mitattavissa. Sama koskee useimpia yksilösuoritteita, jotka kuntalainen saa vastaanottaen ilman välitöntä maksua (esim. peruskoulu) tai nimellistä maksua vastaan (terveyskeskuksessa käynti tai hoitopäivä). Kunnan tarjoamat palvelut, tuotos, eivät siis ole rahassa mitattavissa, mikä merkitsee sitä, että tuottojen puoli kirjanpidossa puuttuu ja on korvattava tuloilla, kuten Kilpiö aikoinaan kirjoitti. Taloudellisen tuloksen ja kannattavuuden mittaamisen vero- ym. tulojen ja kulujen erotuksena voi syystä kyseenalaistaa.

<sup>49</sup> Hay ja Mikesell (1974, s. 387) kirjoittavat, että julkisen sektorin tilit ”have a year-to-year life, rather than an indefinite life”.

<sup>50</sup> ”Intergenerational equity” -lähtökohdasta käyttöomaisuuden arvostusta ja poistoja on tarkastellut mm. Robinson (1998).

<sup>51</sup> Barron's Accounting Handbook määrittelee ”the arm's length transaction” -asian seuraavasti: ”One entered into by unrelated parties, each acting in their own best interest. It is assumed that in this type of transaction the prices used are the fair market values of the property or services being transferred in the transaction.” Mt. s. 264.

Kahdenkertainen kirjanpito (double-entry bookkeeping) tarkoittaa liiketapahtuman kirjaamista kahdelle tilille, toisen tilin debettiin, toisen krediitiin. Kahdenkertaisessa liikekirjanpidossa liiketapahtumilla on sekä tulos- että tasevaikutuksensa riippumatta siitä, katsotaanko liiketapahtumia ensisijaisesti tuloslaskennan eli dynaamisen taseteorian vaiko taseen varojen ja pääomien muutoksen eli staattisen taseteorian näkökulmasta.<sup>52</sup>

Debet-kredit-kirjausten muodossa valtion ja kuntien hallinnollinen kirjanpito on Suomessa ajat pitkät ollut kahdenkertaista. Liikekirjanpitoon siirtymisen myötä valtionhallinto todella sai paitsi tuloslaskelman nyt ensi kertaa (aloittavan taseen kovan laatimisurakan tuloksena) myös kokonaisvaltaisen taseen, joihin molempiin liiketapahtumien kirjaaminen jatkossa ulottaa vaikutuksensa.

Suomen kuntasektorin kirjanpidossa laadittiin jo hallinnollisen kirjanpidon aikana kokonaisvaltainen, käyttöomaisuuden käyviä arvoja (indeksoinnein tai muulla tavalla) tavoitellut tase. Kirjanpituudistuksen myötä siirryttiin hankintamenoperusteiseen arvostukseen ja suunnitelman mukaisiin poistoihin. Suomalainen kirjanpidon meno-tuloteoria ja sille perustuva (tai ainakin ennen viimeksi tehtyjä uudistuksia perustunut) kirjanpitolainsäädäntö edustavat dynaamista taseajattelua. Siinä tuloslaskenta tuottojen ja kulujen erotuksena ja tuloslaskelma ovat ensisijaisia asioita ja taseelle jää vain eräänlaisen siirtotilin tehtävä kahden tilikauden välillä. Sikäli kuin kuntasektori asetti kirjanpituudistukselle tavoitteita paremman taseinformaation suhteen, oli dynaamisen, tilikauden tuloslaskentaa ja -laskelmaa korostavan kirjanpito- ja tilinpäätösmallin plagiointi yrityssektorilta kyseenalaistettavissa oleva ratkaisu. Mihin kuntasektori tarvitsee tasetta, kuka sitä käyttää ja mihin tarkoitukseen? Sitten kun näihin kysymyksiin on vastaukset valmiina, voidaan ryhtyä keskustelemaan siitä, miten tulisi tehdä taseen laajuus-, arvostus- ja poistometodologiset ratkaisut.

Yritystaloudessa taseyhtälöllä ja omalla pääomalla on erityinen merkityksensä<sup>53</sup>. Yritys voidaan nähdä yrittäjä-omistajateorian (proprietary theory) pohjalta siten, että yrittäjä omistaa varat (taseen vastaavaa-puolen) ja vastaa yrityksen veloista. Varojen ja velkojen erotus, oma pääoma (assets – liabilities = capital) kertoo yrityksen nettoarvon omistajalle. Entiteettiteorian (entity theory) pohjalta yritys nähdään itsenäisenä, omistajista ja johdosta erillisenä yksikkönä, jolla on omat varat ja vastuut ja taseyhtälö muotoa varat = vastuut (assets = liabilities tai assets = liabilities + stockholders' equity). Oma pääoma muodostaa kaikissa yritysmuodoissa vakavaraisuuden perustan ja antaa yritykselle riskinsietokykyä, on puskuririskiä vastaan ja alentaa rahoitusriskiä<sup>54</sup>.

<sup>52</sup> Ks. esim. Belkaoui (1992, s. 188–191), jossa kirjanpidon ja tuloslaskennan lähestymistavat on luokiteltu kolmeen kategoriaan: the asset/liability or balance-sheet view, the revenue/expense or income statement or matching view and the nonarticulated view.

<sup>53</sup> Oman pääoman merkityksestä Mautz (1994, s. 45) kirjoittaa seuraavasti: "The term 'equity' implies ultimate ownership in a business organization. Included within that ownership are a number of rights and privileges including the right to claim net income, to have the organization managed for the financial benefit of its owners, to dispose of that ownership interest, to have a voice in choosing management, and so on."

<sup>54</sup> Ks. esim. Leppiniemi–Leppiniemi (1997), s. 146–153.

Tasetasapainoa voidaan julkistaloudessakin ylläpitää kahdenkertaisen kirjanpidon avulla – kunhan ensin on laadittu kahdenkertaisen kirjanpidon aloitettava tase ja tasapainotettu se taseyhtälöön perustuen ”oman pääoman” residuaalisuureella (varat = velat + oma pääoma tai varat – velat = oma pääoma). Taseyhtälön muodostamisen suhteen varojen määrittäminen ja arvostaminen on hyvin ratkaisevaa. Näin syntyy taseen vastaavaa-puoli eli avainelementti myös vastatavaa-puolen oman pääoman tai nettovarojen määrittämiselle varojen ja velkojen erotuksena. Kuntien edellytettiin liikekirjanpitoon siirtyessään määrittelevän tietyn kaavan mukaan osan kunnan omasta pääomasta peruspääomaksi, jota ei saa vähentää<sup>55</sup>, pitäen lähtöarvona tilinpäätöksen 1996 käyttöpääoman arvoa. Tämä suhteellisen muuttumaton oman pääoman osa ”osoittaisi kunnan asukkaiden pitkäaikaista tai pysyvää pääomasijoitusta kuntaan. Peruspääoman tehtävänä yhdessä muiden oman pääoman erien kanssa olisi taata kunnan kyky suoriutua sille annetuista sitoumuksista.”<sup>56</sup>

Oman pääoman olisi olettanut määräytyneen kunnan aloittavassa taseessa taseyhtälön pohjalta residuaalina (varat – velat = oma pääoma) eikä vuoden 1996 tilinpäätöksen käyttöpääomasta lähtien tiettyä kaavaa noudattaen muodostuvana suureena. Edellä siteerattiin tekstiä, jossa sanottiin peruspääoman osoittavan ”kunnan asukkaiden pitkäaikaista tai pysyvää pääomasijoitusta kuntaan”. Tämä panee miettimään ensiksikin sitä, katsotaanko kunnan omaa pääomaa ja tilinpäätöslaskelmia yrittäjä-omistajateorian (proprietor theory), entiteettiteorian (entity theory) vai jonkin muun pohjalta. Tätä kysymystä tuskin on kuntasektorilla pohdittu, mutta senkin pohtiminen voisi tuoda tiettyä linjakkuutta ratkaisuihin. Toisekseen mielenkiintoinen on tuo kunnan asukkaiden pitkäaikaista tai pysyvää pääomasijoitusta koskeva kannanotto. Voidaanko kuntalaisia todella pitää kunnan sijoittaja-omistajina? Hosiaislouma totesi kirjassaan (1969) jokseenkin siten, että kunnan omaisuus on kunnan, ei kuntalaisten. Samoin todetaan edellä siteeratusta sisäasiainministeriön julkaisussa, ”*ettei kunnalla ole omistajaa, jonka vastuu kunnan velasta tai oikeus kunnan varallisuuteen määräytyisi määrätyn oman pääoman erän perusteella. Kunnan jäsenyys ei tuo kuntalaiselle omistajalle kuuluvia oikeuksia, mutta ei myöskään omistajuuteen liittyvää riskiä pääomasijoituksen menettämisestä. Velkojain suojan katsotaan tulevan turvatuksi kunnan verotusoikeudella.*”<sup>57</sup>

Yrityksen omalla pääomalla on omistajansa. Kunnan omalla pääomalla ei ole ainakaan omistajan oikeuksin varustettua omistajaa. Kunta on pikemminkin itsenäinen, kuntalaisista erillinen entiteettinsä, jonka ovat varat ja vastuut ja jonka taseessa näkyy pikemminkin nettovarallisuus (net assets) kuin oma pääoma. Kirjallisuudesta voi poimia seuraavan ajatuksen: ”*the conventional concept of equity has no place in financial reporting for nonprofit organizations*”<sup>58</sup>. Meillä kuntata-

<sup>55</sup> Kuntalain 67 §:n perustelut.

<sup>56</sup> Sitaatti poimittu sisäasiainministeriön asettaman kuntien ja kuntayhtymien oman pääoman ja talouden tasapainottamisen säätely kuntalaissa -toimikunnan mietinnöstä 2/1998, s. 24.

<sup>57</sup> Ks. Sisäasiainministeriö, toimikunnan mietintö 2/1998, s. 23.

<sup>58</sup> Mautz (1994), s. 45.

louden (kuten myös valtiontalouden) kirjanpidossa tämäkin asia lienee vielä poh-  
timisen arvoinen.

Eräs liikekirjanpidon olettamuksista on säännöllinen, vähintään vuotuinen  
raportointi. Yritystaloudessa vain totaalitytulos voidaan laskea yksiselitteisesti to-  
taalitytulojen ja totaalitytenojen erotuksena. Vuosituloksen laskeminen tuottaa tu-  
lojen ja menojen jaksotusongelmia, mutta se on laskettava; voitonjako omistajil-  
le on sidottu vuositulokseen, ja myös tuloverotuksen lähtökohtana on vuositu-  
los. Erityisesti omistajia ja potentiaalisia omistajia varten pörssinoteeratut yh-  
tiöt tuottavat lisäksi osavuositarkastuksia, joissa talousluvut ovat keskeisellä sijalla.

Vuotuisperiaate on yksi julkisen budjettitalouden periaatteista, ja siksi sään-  
nöllinen, vähintään vuotuinen raportointi on ollut osa julkisen talouden käytän-  
töä siinä kuin yritystaloudenkin. Tärkein raportti on ollut talousarvion toteutu-  
misvertailuraportti, joka on jäänyt hallinnon sisäiseen käyttöön eikä ole juuri-  
kaan tarkoitettu ulkoisille sidosryhmille. Kuntalain 8 luvun 68 §:n mukaan kun-  
nan tilikausi on kalenterivuosi ja tilikaudelta on laadittava tilinpäätös. Kunta-  
jaosto on antanut yksityiskohtaiset suositukset kunnan (ja kuntayhtymän) tilin-  
päätösmalliksi (ks. liite 3). Se näyttää monikerroksiselta ja melko raskaalta ko-  
konaisuudelta. Eri tavoin esitetyillä talousluvuilla on siinä keskeinen asema. Kun-  
nan tehtävien ja toimintojen luonne huomioon ottaen voidaan kysyä, onko uusi  
tilinpäätösmalli liian talouspainotteinen, tulisiko toimintakertomuksessa rapor-  
toida enemmänkin reaalisia, toiminnallisia tuloksia. Tällöin voi myös ajatella,  
että vuosi on turhan lyhyt raportointijakso ainakin sellaisten tehtävien ja toi-  
mintojen osalta, joiden tulokset eivät kypsy kuin hedelmäsato vuosittain.

Taulukon 1 viimeinen kohta käsittää kaksi liikekirjanpidon periaatetta: rea-  
lisointiperiaatteen ja meno tulon kohdalle -periaatteen. Ne yhdessä määrittävät  
liikelaskennan keskeiset ominaisuudet ja riittävät usein liikelaskennan (accrual  
accounting) määritelmäksi esimerkiksi seuraavasti:

”Accrual accounting recognises revenues and expenditures as they are earned or in-  
curred (not as cash is received or paid like in cash flow accounting), and as far as  
possible, expenditures are matched (as expenses) against the corresponding revenues.  
The most important concept involved in accrual accounting is thus the matching con-  
cept, which implies allocation of the financial effects of transactions and other events  
into appropriate accounting periods so that relevant revenues and expenses are  
matched.”<sup>59</sup>

Realisointiperiaate ja meno tulon kohdalle -periaate ovat tunnetusti myös  
Saarion meno-tulokirjanpidon keskeiset periaatteet. Näiden periaatteiden avul-  
la yritystaloudessa korostetaan tulojen ja menojen kohdistamista oikealle tili-  
kaudelle (appropriate accounting period) ja tilikauden tuloksen mittaamista.

Yrityksen menot syntyvät tuotantontekijöiden hankkimisesta ja tulot suo-  
ritteiden luovuttamisesta. Menojen ja tulojen rekisteröinti kirjanpitoon voidaan  
tehdä niiden realisoituessa eli suoriteperusteella. Tilinpäätöksessä tilikaudelle  
kuuluvien tulojen eli tuottojen määrittäminen ei yleensä tuota ongelmia. Tuo-  
toista vähennetään sitten kuluina ne menot, jotka on tarvittu noiden tuottojen

<sup>59</sup> Ks. esim. Littleton (1953), s. 66, Hendriksen (1982), Belkaoui (1992) ja Parker (1984).

aikaan saamiseen. Tilinpäätöksessä ja tilikauden tuloksen laskemisessa noudatetaan siis meno tulon kohdalle -periaatetta.

Julkinen talous on laskentatoimen ympäristönä erilainen ja monimutkaisempi kuin yritys. Julkisen talouden menot eivät kaikelta osin synny tuotannon-tekijöiden hankkimisesta (esim. valtion budjettitalouden menoista siirtomenojen osuus on yli 50 prosenttia). Julkisyhteisön ja sen yksiköiden tuloista yleensä vain vähäinen osa saadaan suoritteiden luovuttamisesta myyntituloina. Liiketaapahtumien kirjaaminen reaali-prosessissa tapahtuvaan menojen ja tulojen kypsy-miseen perustuen eli suoriteperusteella tulee siis kysymykseen ainoastaan rajoitetusti.

Ongelmallista julkisessa taloudessa on myös meno tulon kohdalle -periaatteen (matching) noudattaminen. Budjettirahoitteisessa ”non-trading-toiminnassa” välitön yhteys suoritteiden luovutuksen ja tulojen väliltä puuttuu, samoin puuttuu yhteys menojen uhraamisen ja tulojen syntymisen väliltä. Tilinpäätöksen tekeminen ja tuloksen laskeminen puhdasoppisesti meno tulon kohdalle -periaatetta noudattaen ei siis ole julkisen talouden ei-liiketoimintaympäristössä mahdollista.

Edellä sanotun perusteella voidaan tehdä se alustava johtopäätös, että liikelaskenta keskeisine periaatteineen ei täysin luontevasti istu julkiseen ”non-trading-talouteen”, jonka tuotos ei ole normaalin kaupankäynnin kohteena eikä rahana mitattavissa ja joka pääasiallisesti rahoitetaan verovaroin. Kuntakokonaisuus eli käytännössä kunnan talousarvionalous on eräs mahdollinen kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien entiteetti. Kunnan toiminta on jatkuvaa ja raportoinnin on oltava säännöllistä, esimerkiksi vuosittaista. Kunnan kirjanpidossa voidaan noudattaa kahdenkertaisuutta (double-entry) ja pitää sen avulla yllä tasetasapainoa, sen jälkeen kun aloittava tase kerran on laadittu. Kunnan transaktioilta kuitenkin puuttuu vapaaehtoiseen kaupankäyntiin (arm’s lenght) perustuvien liiketapahtumien luonne; monia transaktioita (esim. verojen perimistä tai rahatukien ja -avustusten antamista) voi tuskien edes kutsua liiketapahtumiksi. Tällaisessa transaktioympäristössä hankintahintojen käytön (historical costs at the exchange prices at the transaction date) ja rahassa mitattavuuden olettamukset eivät toimi samassa merkityksessä kuin yritystaloudessa. Ja kuten sanottu, tuotospuolella nämä olettamukset eivät ole voimassa lainkaan sikäli kuin kunnan toiminnan tuotos ei ole rahassa mitattavissa ja/tai luovutetaan kuntalaisille ilman rahaa vaihdon välineenä. Jo edellä sanotun perusteella myöskään realisointiperiaatteen ja meno tulon kohdalle -periaatteen soveltaminen ei kuntatalouden ympäristössä voi tapahtua samoin kuin yritys-ympäristössä.

### *2.3 Kirjanpitolain ja liikekirjanpidon piiriin siirtyminen Suomen kuntataloudessa*

Edellä oleva liikekirjanpidon olettamuksia ja periaatteita koskeva argumentointi panee kysymään, miksi ja minkälaisin perusteluin Suomen julkinen sektori ja erityisesti kuntasektori 1990-luvun lopulla siirtyi soveltamaan kirjanpidossaan liikekirjanpitoa. Mahdollisia syitä ja selityksiä on monia – liian monia. Ulko-

maiset tutkimukset eivät rohkaise tyhjentävän vastauksen etsimiseen, sillä mahdolliset syyt ja selitykset ovat liian monitahoiset. Brorström<sup>60</sup> on listannut eri tutkijoiden esittämiä selityksiä sille, miksi perinteinen talousarviokirjanpito on korvattu (yleensä) jonkinlaisella liikekirjanpitomallilla. Nämä selitykset vaihtelevat käyttäjäystävällisemmän tai paremmin päätöksentekoa tukevan kirjanpitomallin tarpeesta kuntatalouden alamäkeen tai rappioon. Edelleen selitykseksi käy se, että uudistuskomitean jäsenet tunsivat eri malleista parhaiten juuri liikekirjanpidon tai että liikekirjanpidolla on eräänlainen ”best practice” -status. Eräs varteen otettava selitys ovat ”muutosagentit” tai ”laskentatoimen eliitti”, toisin sanoen yksilöt ja ryhmät, jotka syystä tai toisesta ovat voimakkaasti ajaneet siirtymistä liikekirjanpitoon.

Seuraavassa rajataan kysymykseen ”miksi?” vastaaminen kunnalliskomitean mietinnön (ja paljolti samoja tekstejä käsittävien lainvalmisteluasiakirjojen) varaan. Saattaa kuulostaa tylsältä ja yksipuoliselta, mutta näin ei asia välttämättä ole. Tuo asiakirja on melko mielenkiintoinen historian jälkeensä jättämä dokumentti. Sen teksti paljastaa sittenkin parhaiten sen ”virallisen” syyn, miksi ja minkälaisin perusteluin liikekirjanpitoon siirtyminen meillä kuntasektorilla tapahtui.<sup>61</sup>

### 2.3.1 PERIAATTEELLINEN LASKENTA-AJATTELUN MUUTOS

Ajatus liikekirjanpidon soveltumisesta myös kuntasektorin kirjanpitoon ja tilinpäätökseen edustaa meillä 1990-luvun näkemystä ja merkittävää käännettä laskenta-ajattelussa<sup>62</sup>. Antti Kilpiö kirjoitti vuonna 1956 julkaistussa kirjassaan kunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä seuraavasti:

”Kunnankin kirjanpidossa tehdään vuosittain tilinpäätös ja lasketaan tulos, mutta itse tulos ja sen ainekset ovat toisenlaiset kuin liiketaloudessa. Kunnan tilinpäätöksessä ei voida laskea taloudellista tulosta liiketalouden tapaan, sillä siellä puuttuu kokonaan tuloslaskennan toinen puoli, tuottojen puoli. Kunnan toiminnan tuottoja ei nimittäin useimmissa tapauksissa voida rahalla mitata. Tuottojen sijasta käytetään kunnan kirjanpidossa tulosta laskettaessa menojen vastineena tuloja, jolloin lopulliseksi tulokseksi saadaan tulojen ja menojen erotus, säästö tai vaje. Sitäkään ei lasketa itse tuloksen ja sen suuruuden osoittamiseksi, sillä kunnahan ei tavoittele säästöä tai vajea, vaan laskenta tapahtuu etukäteen suunnitellun tulojen ja menojen tasapainon toteuttamisen osoittamiseksi.”<sup>63</sup>

Teksti korostaa talousarvion roolia kunnan talouden suunnittelussa ja kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtävää talousarvion toteutumisen ja talouden (tulojen ja menojen) tasapainon valvonnassa. Kilpiö näki selkeän eron tuottojen ja tulojen välillä. Verotuloja ja valtionosuuksia ei katsottu tuloslaskennan mielessä tuotoiksi sillä tavoin kuin uudessa liikekirjanpidossa, jossa verotulot ja valtionosuudet kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi ja tulosanalyysia tehdään eri kattei-

<sup>60</sup> Brorström (1998), s. 319–321.

<sup>61</sup> Ks. myös Näsi (1996/1999), jossa on tarkasteltu liikelaskentaan siirtymisen kriteereitä sekä kunta- että valtion sektorilla.

<sup>62</sup> Kunnallisen laskenta-ajattelun kehittymistä Suomessa on tarkastelu lähemmin lähteissä Näsi (1996 ja 1999a.)

<sup>63</sup> Kilpiö (1956), s. 442.

siin, tulokseen ja yli- tai alijäämiin perustuen. Tuloslaskennan ja talouden tasapainon osoittamisen välillä Kilpiö näki periaatteellisen eron.

Vielä paljon myöhemminkin kuin Kilpiö 1950-luvulla, tuloslaskentatehtävää liiketaloudellisessa mielessä ei katsottu kuntasektorin kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtäväksi. Hallipelto ja Kataja kirjoittivat vuonna 1980 julkaistussa oppikirjassaan mm. seuraavasti:

”Tuloksenlaskentatehtävä kunnan kirjanpidossa ei merkitse samaa kuin tuloksen laskeminen yrityksen kirjanpidossa, jossa tämä on tärkeä mm. verottajaa ja voitonjakoa varten.”

Kunnan tilinpäätöksessä ja tilinpäätösraportoinnissa ratkaiseva asema kirjoittajien mukaan oli talousarviolla, koska *”tilinpäätöksen tarkoituksena on selvittää, missä määrin on pysytty valtuuston antamissa talousarvion rajoissa tai ohjeissa, eli kuinka hyvin talousarvion tulo- ja menoluvut ovat toteutuneet”*.

Vielä myöhemmin eli vuonna 1992 julkaistussa teoksessa Hallipelto ym.<sup>64</sup> toteavat, että ongelமாகոhtana on *”kunnallisen laskentatoimen teoreettisen perustan heikkous, jota on pyritty paikkaamaan sillä, että liikelaskentaan soveltuvien teorioiden on kuviteltu pätevän myös yhteisten asioiden hoitamista kuvaavaan laskentaan”*.

Kirjoittajat toteavat edelleen:

”Kritiikki on jäänyt vähäiseksi, koska viime aikoina muutoinkin tietynlainen yritys- ja yksityistalouden arvostaminen on ollut vallalla, eikä niinkään ole pantu arvoa kaikille yhteisen ja tarpeellisen infrastruktuurin olemassaololle ja ylläpidolle. Sellaisista asioista viestittämisessä kunnallisella laskentatoimella tulisi kuitenkin olla oma osuutensa.”

Viimeksi siteerattu lähde ennakoi pian tulevaa ja toi ilmeisen osuvasti esille eräitä 1990-luvun ilmiöitä: yksityis- tai yritystalouden arvostamisen julkisen talouden yläpuolelle ja yrityssektorin ja sen järjestelmien paremmuuden per se<sup>65</sup> sekä turhan kritiikittömän suhtautumisen uudistuksiin. Kuviteltu paremmuus riittää uudistuksen perusteluksi. Asiaa ei tarvitse sen tarkemmin tutkia.

Kirjanpitolain piiriin siirtymistä on pidetty yhtenä merkittävimmistä asioista kuntalain uudistamisessa. Kunnalliskomitea lähti siitä, että kunnat tarvitsevat saman kaksijakoisen laskentatoimen kuin liikeyrityksetkin (sisäinen laskentatoimi ja ulkoinen laskentatoimi) ja että hallinnollinen kirjanpito oli aikansa elänyt. Mietinnössä todettiin näin:

”Kunnallinen laskentatoimi ei ole yhtä selkeästi jakaantunut ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen kuin liiketaloudessa. Talousarviokirjanpidolla on tuotettu taloussuunnittelun laskelmat, toimintokohtainen kustannuslaskenta sekä taloustilasto ja osin valtionosuuksien tilityslaskelmat.” (Km 1993:33, s. 278.)

Hallinnollisen kirjanpidon puutteita tuotiin kunnalliskomitean mietinnössä esille useassa kohdin, mm. seuraavia ajatuksin:

”Kunnan toiminnan ja talouden ohjauksen lisääntyneitä tietovaatimuksia ei kunnissa enää kyetä täyttämään hallinnollisen kirjanpidon tilipuitteistolla. Kunnat joutuvat jär-

<sup>64</sup> Hallipelto ym. (1992), s. 111. Ks. myös Ruuska (1991), s. 176–177 ja (1993), s. 33.

<sup>65</sup> Tähän viittaavat myös monet ulkomaiset lähteet. Ks. esim. Jones–Pendlebury (1996).

jestämään laskentatoimensa uudelleen siten, että budjettiseuranta, tilastointi ja kustannuslaskenta eriytetään osaksi tai kokonaan kahdenkertaisesta kirjanpidosta.” (Km 1993:33, s. 279.)

”Nykyinen hallinnollinen kirjanpito – on järjestelmänä historiallisen kehityksen tulos: talousarviokirjanpitoon on vaiheittain yhdistetty tasekirjanpito, rahastojen kirjanpito, käyttöomaisuuskirjanpito, poistojen ja laskennallisten korkojen tilit, liikelaitosten erilliskirjanpito ja rahoitusosan laskelma. Osittaisratkaisujen kautta rakentuneena järjestelmänä sen käsitteistö on osin jäänyt epäselväksi ja sen kirjauskäytäntö epäjohdonmukaiseksi.” (Km 1993:33, s. 281.)

Sitaatit on poimittu kuvaamaan uudistuksen perushenkeä. Hallinnollinen kirjanpito on vanhanaikainen, sillä ei kyetä täyttämään toiminnan ja talouden ohjauksen lisääntyneitä tietotarpeita. Olisi tietysti ollut paikallaan konkretisoida näitä näkemyksiä kertomalla, mikä on tuo lisätiedon tarve, ketkä tietoa tarvitsevat ja mihin tarkoitukseen. Vähintäänkin alustavan käsitteellisen viitekehyksen muodostaminen uudistuksen perustaksi olisi ollut toivottavaa.

### 2.3.2 KAKSI KEHITTÄMISVAIHTOEHTOA

Eri vaihtoehtoja kuntien rahoituksen laskentatoimen kehittämiseksi ei juuri näy kartoitetun. Kunnalliskomitean mietinnön mukaan kunnallisen kirjanpidon säätelyn kehittämiseksi hahmoteltiin kaksi vaihtoehtoa, joista toinen, erityisen kirjanpitomallin ja -lainsäädännön rakentaminen kuntia varten näkyy hylätyn melko nopeasti ja kevyesti. Tämäkin vaihtoehto olisi mietinnön mukaan tähdännyt tilikauden tuloksen ja kunnan rahoitusaseman muutoksen ymmärrettävään ja selkeään esittämiseen. Komitea päätyi kuitenkin ratkaisussaan kirjanpitolain noudattamisen vaihtoehtoon<sup>66</sup>. Kunnalliskomitean mietintöön (1993:33, s. 282, ks. myös Lakikokoelma 1995, s.102) asia on kirjattu näin:

”Kuntien ulkoisen kirjanpidon saattaminen nykyaikaiselle tasolle ja teoreettisesti pitävälle perustalle voitaisiin toteuttaa kahden perusvaihtoehdon pohjalta. Ensimmäinen olisi erityisesti kuntia varten rakennettu kirjanpitomalli, jonka säännökset otettaisiin joko kuntalakiin tai erilliseen kuntien kirjanpitolakiin. Toinen vaihtoehto olisi soveltaa kirjanpitolakia myös kuntiin ja kuntayhtymiin.”

Kunnan kirjanpidon tehtävistä on tässä kohden esitetty yksiselitteinen mutta perustelematon kannanotto. Kunnalliskomitean mietintöön kirjattiin näin:

”Vaihtoehdossa, jonka mukaan kunnille säädettäisiin oma kirjanpitolaki, keskeistä olisi tilikauden tuloksen laskennan ja kunnan rahoitusaseman muutosten ymmärrettävä ja selkeä esittäminen. Tämän suuntaisiin osittaisratkaisuihin on jo päädytty 1990-luvulla annetuissa keskusjärjestöjen suosituksissa. Niissä kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöslaskelmia on tietoisesti kehitetty liikekirjanpidon suuntaan. Tällöin on kuitenkin herännyt kysymys, onko rinnakkainen ja sisällöltään pitkälti voimassa olevan kirjanpitolainsäädännön mukainen kuntien kirjanpidon erillissäätely välttämätön.”

<sup>66</sup> Vielä joitakin vuosia aiemmin julkisen talouden luokituslautakunta (1987:37, s. 45) oli esittänyt käsityksensä hallinnollisen kirjanpidon puolesta ja liikekirjanpidon sopimattomuudesta sellaisenaan julkiseen hallintoon.

Valinta kirjanpitolainsäädännön eduksi sinetöitiin siis epäsuoralla – *onko rinnakkainen ja sisällöltään pitkälti voimassa olevaa kirjanpitolainsäädäntöä vastaava kuntien kirjanpidon erillissääntely välttämätön?* – kysymyksellä ja siihen vain implisiittisenä annetulla ei-vastauksella.<sup>67</sup> Historian jälkeensä jättämistä dokumenteista päätellen päätös kirjanpitolain piiriin ja liikelaskentaan siirtymisestä tehtiin kuntasektorilla ilmeisen vaivattomasti, nopeasti ja harvojen *kunnallisen laskentatoimen eliittiä*<sup>68</sup> edustavien henkilöiden laatimiin selvityksiin<sup>69</sup> ja käsityskantoihin perustuen. Vuonna 1993 julkaistussa selvitysmies Relanderin raportissa kirjanpituudistukseen otettiin puoltava kanta. Kunnalliskomitean mietintöön (1993:33) sisältyi liitteinä selvitykset kirjanpitolain soveltamisesta kuntiin sekä talousarvio- ja kirjanpitojärjestelmän koelaskentaprojektin raportti, joka sisälsi myös projektissa mukana olleiden kunnallisten toimijoiden arviointilausunnot.

Muutamia kriittisiä arvioita kirjanpituudistuksesta esitettiin aikakauslehdissä, mutta niitä ei ilmeisestikään juuri noteerattu. Esimerkiksi Heuru kirjoitti Kunnallistieteellisen aikakauskirjan numerossa 2/94 näin:

”Kunnalliskomitean näkökulma kunnallistalouteen on ollut liiketaloudellinen ja asenne liiketaloutta ihaileva – jo yksin – kunnallishallinnon funktionaalinen dualismi asettaa – liikekirjanpidon menetelmän soveltuvuuden kyseenalaiseksi. Kunnassa noudatettavan kirjanpidon pääasiallisena tavoitteena ei voi olla yksinomaan taloudellisen tuloksen osoittaminen niin tärkeää kuin se onkin. Kirjanpidon tulee palvella myös kunnallishallinnon demokraattista vaatimusta. Siksi hallinnollinen kirjanpito on yhä edelleen tarpeen.”

Päätös kirjanpitolain piiriin siirtymisestä näyttää siis lyödyn äkkiä lukkoon, ja kunnalliskomitean mietinnössä esitetystä kunnan kirjanpidon uutta perustaa koskevasta näkemyksestä muodostui maassa ”virallisesti hyväksytty kanta”. Tämä tapahtui siitä huolimatta, että kunnalliskomitean mietinnöstä annetut lausunnot eivät suinkaan antaneet kirjanpitolain soveltamiselle täyttä tukea<sup>70</sup>. Varsinaisten muutosagenttien piiri oli varmasti laajempi kuin jokin kunnallisen laskentatoimen eliitti. Uudistuksen takana saattoivat olla esimerkiksi suurten kaupunkien ”konsernijohto” sekä tilintarkastajat, joille kuntasektorin liikekirjanpito avaisi mahdollisuudet mittavaan liiketoimintaan. Tämä on lähinnä vain arvausta asiasta, joka vielä odottaa tutkijaansa.<sup>71</sup>

Yleisinä perusteluina liikelaskentaan siirtymiselle kunnalliskomitean mietinnössä (1993:33) tuotiin esille hallinnollisen kirjanpidon kyvyttömyys vastata

<sup>67</sup> Ks. myös Hallituksen esitys 1994 vp – HE 192, s. 53.

<sup>68</sup> Laskentatoimen eliitistä on puhunut Jönsson (1985). Meillä Suomessa Tuittu on tutkinut budjettieliitin käyttäytymistä ja talousohjauksen todellisuutta valtanaamion takana. Ks. Tuittu 1994, 1995 ja 1997.

<sup>69</sup> Ks. Hallipeto (1992) ja kuntalain valmistelusta esim. Prättälä (1995).

<sup>70</sup> Lausuntojen antaminen tosin oli ihmeen vähäistä. Kirjanpitolain soveltamisesta kuntien kirjanpitoon lausui kantansa vain seitsemän kuntaa. Järviön ym. mukaan niistä kaksi suhtautui myönteisesti ja viisi epäilevästi. Ks. Järviö ym. (1994), s. 2. Tiivistelmät eri sidosryhmien antamista lausunnoista mt. s. 46–54.

<sup>71</sup> Kunnan kirjanpituudistusprosessi muutosagentteineen ja -motiiveineen tarjoaisi varmasti jopa väitöskirjan aiheen jollekulle. Vrt. Pirisen väitöskirja (1996), joka käsitteli vuoden 1992 kirjanpitolainsäädännön uudistusta.

tämän päivän informaatiotarpeisiin ja lisääntyvä suuntaus organisoida kunnallisia toimintoja yhtiöiden kautta sekä kuntayhtymien määrän kasvu, joiden mukana konsernitaseen laatiminen tulee tarpeelliseksi. Tuloslaskelman ja taseen tarvetta perusteltiin tilikauden tuloksen ja oman pääoman muutosten laskemisen sekä omavaraisuuden ja velkaantuneisuuden arvioinnin avulla. Kunnalliskomitean mietinnössä viitattiin myös kuntien keskinäisen vertailun ja edelleen kuntien ja muiden talousyksiköiden välisen vertailun mahdollistumiseen liikekirjanpidon tuottamien tilinpäätöslaskelmien avulla.

### 2.3.3 MENO-TULOTEORIA JA KIRJANPITOLAINSÄÄDÄNTÖ TARJOSIVAT ”VALMIIN” VAIHTOEHDON

Komiteanmietinnössä tuotiin ongelmakohtana esille se, että kirjanpidon käytäntö kunnissa oli ollut kirjavaa. Syyksi tähän katsottiin se, että kirjanpito oli perustunut vain keskusjärjestöjen suosituksiin eikä sitovaan säännöstöön. Mietintöön kirjattiin mm. seuraava kannanotto:

” – varsinaisessa kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä on tarvetta aikaansaada suositustasoa sitovampi säännöstö, joka sisältäisi yleiset periaatteet ja ohjeet kirjanpitovelvollisuudesta, kirjaamisperusteista, tilinpäätöslaskelmista sekä käytettävistä kirjanpitokirjoista ja niiden säilyttämisestä. Säännösten tulisi perustua sellaiseen kirjanpidon teoriaan, joka muodostaisi johdonmukaisen, todellisuutta vastaavan ja perusrakenteeltaan yksinkertaisen selitysmallin. Mallin tulisi antaa kokonaisnäkemys kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen perusteista. Sen avulla tulisi voida ratkaista uudet tilanteet johdonmukaisella tavalla turvautumatta poikkeussäännöksiin. Lisäksi kunnan kirjanpidon selitysmallin tulisi olla, mikäli mahdollista, vertailukelpoinen muiden talousyksiköiden kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadintaperusteiden kanssa.” (Km 1993:33, s. 281.)

Sitaatti on selvästi kirjoitettu jo kirjanpidon meno-tuloteorian ja kirjanpitolain hengessä sekä sitä kautta yrityssektorin soveltamaan kirjanpitomalliin siirtymistä tukevassa tarkoituksessa. Kirjanpitolain ja meno-tuloteorian soveltamista puollettiin mietinnössä myös seuraavin näkökohdin:

- Kirjanpitolaki antaisi kunnan kirjanpidolle ja tilinpäätökselle valmiin, yleisesti hyväksytyn ja tunnetun säännösten, joka takaisi tilinpäätöksen vertailtavuuden muihin kuntiin ja talousyksiköihin.
- Kirjanpitolain mukainen kirjanpito lienee myös useimmille kunnan päätäjille ja kuntalaisille tunnetumpi kuin hallinnollinen kirjanpito.
- Meno-tuloteorialle perustuva kirjanpito on yleisluonteista ja soveltuu erilaisten talousyksiköiden kirjanpitoon.
- Kirjanpitolaki parantaisi tilinpäätösinformaatiota. Kunta saisi tuloslaskelman ja taseen.
- Kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen yhtenä keskeisenä tehtävänä on ollut tilivelvollisuuden täyttämisen valvonta. Kirjanpitolain soveltaminen ei rajoittaisi tämän tehtävän täyttämistä. (Ks. tarkemmin Km 1993:33, s. 282–283 ja 1994 vp – HE 192.)

Liikekirjanpitoon siirtyminen nähtiin mahdolliseksi myös itse kirjanpidon meno-tuloteorian luoja, professori Martti Saarion tekstiin vedoten<sup>72</sup>. Saario kir-

<sup>72</sup> Ks. Hallipelto (1993), s. 13 ja Meklin (1998), s. 195.

joitti oppikirjassaan<sup>73</sup> mm. seuraavasti: ”Kirjanpidon teorian selitysarvo ei myöskään saisi rajoittua vain joihinkin kirjanpidon ilmiöihin, vaan sen tulisi olla sama riippumatta liikkeen laajuudesta, liikealasta, yritysmuodosta, kirjaustekniikasta ja ns. arvostusperiaatteista. Sen pitäisi edelleen olla riippumaton toiminnan tarkoituksesta. Sen vuoksi se ei saisi rajoittua vain ansioyrityksiin, vaan sen tulisi soveltua myös julkisoikeudellisiin samoin kuin aatteellisiin yhteisöihin.” Totta on, että tuota Saarion tekstiä voi käyttää tukemaan meno-tuloteorian soveltamista myös julkisella sektorilla. Saario viittasi kirjassaan useissa kohdissa julkiseen hallintoon, mutta siitä, miten pitkälle hän oli ajatellut julkisen hallinnon ympäristöä meno-tulokirjanpidon näkökulmasta, on meidän vaikea sanoa juuri mitään. Meno-tuloteorian monet peruselementit joudutaan joka tapauksessa miettimään julkisen hallinnon ympäristössä uudelleen. Esimerkkinä olkoon vaikka meno tulon kohdalle -periaate, joka julkisessa hallinnossa on jouduttu lisäksi sorvaamaan muotoon meno tuotannontekijän käytön kohdalle -periaate<sup>74</sup>.

Liikekirjanpidon myötä tuloslaskelma ja tase ovat kunnan tärkeimmät tilinpäätöslaskelmat. Kunnan koko tilinpäätöksen sisällöstä on kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antanut ohjeet<sup>75</sup>, mutta tuloslaskelma ja tase ovat kahdenkertaisen suoriteperusteisen laskennan tärkeimmät raportit, ja niiden pohjalta kirjanpituudistusta on ensi kädessä lähdettävä arvioimaan.

Kirjanpitolakia sovelletaan kuntasektorilla ”soveltuvien osin”. Välttämätön lisäys kuntalain tekstissä, mutta kuinka pitkälle tuo varaus todella kantaa – erityisesti olosuhteissa, joissa kirjanpitolainsäädäntöä harmonisoidaan yritysten kansainvälistymisen ja Suomen integraatiokehityksen myötä kohden eurooppalaisia ja kansainvälisiä standardeja<sup>76</sup> ja samalla luovutaan<sup>77</sup> kuntasektorin vahvana vallinnan argumenttina toimineesta meno-tuloteoriasta. Voi siis kysyä, käykö meillä kuten Ruotsissa, eli sittenkin vielä tarvitaan kuntasektorille oma kaiken kattava kirjanpitolainsäädäntönsä. Ruotsin lainvalmisteluasiakirjoissa on esitetty luettelo niistä erityispiirteistä, joiden vuoksi kunnat tarvitsevat oman kirjanpitolainsäädännön ja jotka on otettu huomioon Ruotsin kirjanpitomallin (redovisningsmetod) valinnassa. Luettelo on seuraava:

- Kuntien toiminnan yleishyödyllinen luonne ja kollektiivinen rahoitus veroin ja valtionavuin.
- Pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden yleishyödyllinen ja ei-realisoitavissa oleva luonne.
- Kuntien toiminnan perustuminen kuntalakiin tai muuhun lainsäädän-

<sup>73</sup> Saario (1958, 3. painos 1968), s. 11.

<sup>74</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet, Osa I, 1996, s. 11.

<sup>75</sup> Ks. liite 3, jossa on esitetty kunnan tilinpäätöksen rakenne ja sisältö.

<sup>76</sup> Pohjana EU:n 4. ja 7. yhtiöoikeudelliset direktiivit sekä IASC:n (International Accounting Standard Committee) standardit. Pöyhönen (1994, s. 91) on kritisoinut uudistusta oikeustieteelliseltä kannalta sikäli, että uudistuksen jälkeen kunnan kirjanpidon valvontafunktio siirtyisi valtiolle ja itse asiassa Euroopan unionille.

<sup>77</sup> Kirjanpitolainsäädännön johtavien kommentaattorien mukaan meno-tuloteoriasta kirjanpidon perustana on luovuttu (ks. Leppiniemi 1998, s. 56), eikä se näytä kuuluvan kirjanpitolain tulkinnan tai hyvän kirjanpitotavan lähteisiin (ks. Järvinen ym. 1998, s. 47–48).

töön sekä yleistä etua tavoitteleva luonne. Ilman lain suomaa mahdollisuutta kunta ei saa harjoittaa voittoa tavoittelevaa elinkeinotoimintaa.

- Kuntien tuotot eivät tule markkinoilta ja ovat siksi ainakin lyhyellä aikavälillä riippumattomat kustannuksissa tapahtuvista muutoksista.
- Kunnan olemassaolo perustuu perustuslakiin, eikä kunta lakkaa noin vain olemasta eikä joudu konkurssiin.
- Kunnan ohjaus perustuu edustuksellisen demokratian periaatteille, mikä tarkoittaa mm. poliittisen vastuun kantamista, avoimuutta ja julkisuusperiaatetta.
- Tavoitteiden asettaminen, tehtävien priorisointi ja resurssien allokointi tapahtuu budjetin avulla, ja budjetista päättäminen on keskeinen asia kunnan poliittisessa ohjauksessa.

Enimmäkseen tuttuja asioita, jotka Ruotsissa on taas nostettu esille kuntatalouden keskeisinä elementteinä ja erilaisuutena yritystalouden kontekstiin nähdessä myös kirjanpitolainsäädännön uudistamisen ja laskentatoimen näkökulmasta. Tältä pohjalta voisi päätellä, että on ehkä sittenkin liian radikaalia hakea kunnan ja yrityselämän samankaltaisuuksia, kun monet tosiasiat kuitenkin puhuvat muuta.

Rohkeana yhteenvetona voi aprikoida, että liikelaskentaan siirtymisen taustalla meillä Suomessa on ollut vaikuttamassa se yleinen käsitys, että liike-elämä on tehokkaampaa kuin julkinen toiminta ja yrityssektorilla on paremmat ja modernimmat laskenta- ym. järjestelmät kuin julkisessa hallinnossa. Liike-elämän paremmuus ikään kuin antoi valtuutuksen esimerkiksi kirjanpito- ja tilinpäätösmallin kopioimiseen ilman, että asiaa olisi tarvinnut sen perusteellisemmin selvittää. Viittauksia tällaiseen liike-elämän per se -paremmuuteen selityksenä liikejohtamisen mallien diffuusioitumiselle julkiseen hallintoon tulee vastaan myös ulkomaisessa kirjallisuudessa. Tähän seikkaan viitatessaan Henley ym. kirjoittavat, että julkisen sektorin tilinpito on paljon mutkikkaampi juttu kuin yksityisen sektorin tilinpito, eivätkä laskentatoimen mallit muutoinkaan ole parempia tai huonompia, vaan ne ovat erilaisia.<sup>78</sup> Vähän pitempi sitaatti mainitusta lähteestä sanoo seuraavasti:

”– producing public sector accounts is more complex than producing them for private sector organizations. This makes accounts different rather than 'better' or 'worse'. Those who believe that private sector accounts are superior need to bear two factors in mind. First, there are no immutable accounting or other financial reporting rules which apply irrespective of the nature and purposes of the organization whose activities and results are being displayed or the objectives of presentation. Second, that private sector accounts are for more open to manipulation and that cash accounts, despite their crudeness, have a degree of transparency that accrual accounts cannot give, and that many private sector financial reports do not seek to offer.”

Liikekirjanpituudistukseen oli ladattu paljon odotuksia kuntataloudessa. Ajatukset eivät olleet yksinomaan uudistusta tukevia. Uudistuksen innovatiivisuutta epäileviä ja kriittisiäkin näkemyksiä esitettiin, mutta enimmäkseen vasta jälkiarviona<sup>79</sup>. Kunnan laskentatoimen eliittipiirien ulkopuolella tuskin ehdittiin

<sup>78</sup> Ks. esim. Henley ym. (1992), s. 23.

<sup>79</sup> Ks. esim. Heuru (1994), s. 110 sekä Näsi (1997) ja Sallinen (1997), s. 191.

havahtua ennen kuin päätökset uudistuksen pääsuuntaviivoista oli jo tehty. Mitä kunnan perinteisen kirjanpidon puutteisiin tulee, on tässä vielä muistutettava, että hallinnollinen kirjanpito on osa kameraalista järjestelmää ja sillä on eri päätehtävä kuin liikekirjanpidolla. Molemmat laskentamallit on kehitetty omiin perinteisiin ympäristöihinsä, kameraalinen kirjanpito julkisen hallinnon budjettitalouteen ja liikekirjanpito yritystalouteen, eikä näitä laskentamalleja siten tule verrata ja arvioida samoista lähtökohdista käsin. Hallinnollisen kirjanpidon päätehtävänä on talousarvion toteutumisen valvonta, ja tätä tehtävää se on toteuttanut ilmeisen hyvin.<sup>80</sup> Liikekirjanpito taas palvelee yritys ympäristöä ja sen tuloksenlaskenta- ja voitonjakotehtäviä.

Kuvio 1. Talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito – kaksi eri kirjanpitomallia

|                       | Perinteinen talousarvio-kirjanpito            | Liikekirjanpito                                                                  |
|-----------------------|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Keskeiset käsitteet   | Tulot - rahan lähteet<br>Menot - rahan käyttö | tulot, menot, rahoitus-tapahtumat;<br>tuotot, kulut,<br>varat, velat, oma pääoma |
| Päätehtävä            | Talousarvion toteutumisen valvonta            | Tuloksen ja jakokelpoisen voiton laskeminen<br>Taloudellisen aseman osoittaminen |
| Tilinpäätös-laskelmat | Talousarvion toteutumisvertailu               | Tuloslaskelma<br>Tase                                                            |

Kuviossa 1 on tuotu esille perinteisen talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon aivan keskeiset erottavat piirteet. Siitä käy ilmi, miten erilaisista kirjanpidon malleista on kysymys. Erilaisuuden vuoksi ei ole aihetta huonompi–parempi-, vanhanaikaisempi–uudenaikaisempi- tms. vertailuihin. Yksinkertaisesti vain erilaiset ympäristöt tarvitsevat (tai ovat ainakin tarvinneet) erilaiset kirjanpito-

<sup>80</sup> Ks. mm. Näsi (1997).

mallit. Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon raportoinnin aivan keskeinen ero voitaisiin pelkistää seuraavan asetelman muotoon, jossa nuoli osoittaa laskemisen suuntaa:

| Talousarviokirjanpito |                |                  | Liikekirjanpito |    |
|-----------------------|----------------|------------------|-----------------|----|
| TA mk                 | Toteutunut, mk | Ero + / - mk (%) | Tuotot          | mk |
|                       |                |                  | ./ Kulut        | mk |
|                       |                |                  | = Tulos +/- mk  |    |

Talousarviokirjanpidon horisontaalisen laskemisen tehtävänä on verrata toteutuneita kuluja budjetoituihin lukuihin ja näin valvoa talousarvion toteutumista. Laskemisen suunta ja tarkoitus talousarviokirjanpidossa ja liikekirjanpidossa on siis erilainen. Liikekirjanpidon vertikaalisen laskemisen voi olettaa aina vääjäämättä johtavan jonkinasteiseen alimman rivin tarkasteluun (voidaanpa tässä erään kirjan nimeä lainaten puhua jopa ”alimman rivin tyranniasta”<sup>81</sup>).

Laskentatoimen ympäristöt muuttuvat ja voivat samankaltaistua. Samoin eri kirjanpitomalleista voidaan kehittää erilaisia versioita, accrual accounting-mallistakin varmasti kuntasektorille sopiva versio. Onnistumisen edellytys on, että kehittämistyön pohjana on selkeä käsitys tuon kirjanpito- ja tilinpäätösmallin funktioista uudessa kontekstissaan. Vahvan suomalaisen kirjanpidon meno-tuloteorian ja valmiin kirjanpitolainsäädännön olemassaolo ei riitä takaamaan kirjanpituudistuksen onnistuneisuutta.

<sup>81</sup> Ks. Estes (1995).

### 3 Kunta liikekirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristönä

Tämän kappaleen päätarkoituksena on tarkastella kuntaa liikekirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristönä. Liikkeelle lähdetään kuitenkin yritysympäristön kuvaamisesta, koska liikekirjanpito on yritysympäristössä omassa perinteisessä kontekstissaan. Yritys- ja kuntaympäristön yhtäläisyyksien ja erojen tarkastelun kautta saadaan toivottavasti esille asian ydin: liikekirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien tehtävät yritysympäristössä ja mahdolliset tehtävät kuntaympäristössä. Rahoituksen laskentatoimen doktriini tarjoaa valmiita vastauksia yrityksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtävistä, mutta kuntasektorin laskentatoimessa doktriini on vähäisempää, ja siksi tässäkin työssä esitettävät ajatukset ovat alustavia ja tarjolla pohdittaviksi ja edelleen jalostettaviksi.

#### *3.1 Yrityksen talousprosessi ja kirjanpito rahaproessin kuvauksena*

Yritys määritellään talousyksiköksi, joka hankkii tuotannontekijöitä, yhdistää ne tuotantoprosessissa ja myy aikaansaadut tuotteet suoritemarkkinoilla tulon ja voiton saamiseksi. Yritys siis uhraa menoja tulojen saamiseksi. Menoja (ja kassamenoja) uhrataan ensin ja tuloja (ja kassatuloja) kertyy myöhemmin. Erityisesti vasta alkava ja investointeja tekevä yritys tarvitsee pääomarahoitusta menojen ja tulojen välisen aikaeron kattamiseen. Yrityksen menoilla ja tuloilla (rahan käytöllä ja rahan tulolla) on ainakin jonkinlainen keskinäinen kausaalisuhde. Mitä enemmän menoja yritys uhraa, sitä enemmän tuloja se voi odottaa.<sup>82</sup>

Yritysympäristö muodostaa liikekirjanpidolle oman perinteisen ympäristön, jota on kuvattu talousprosessin (pääoman kiertokulkukaavion<sup>83</sup> tai yrityksen

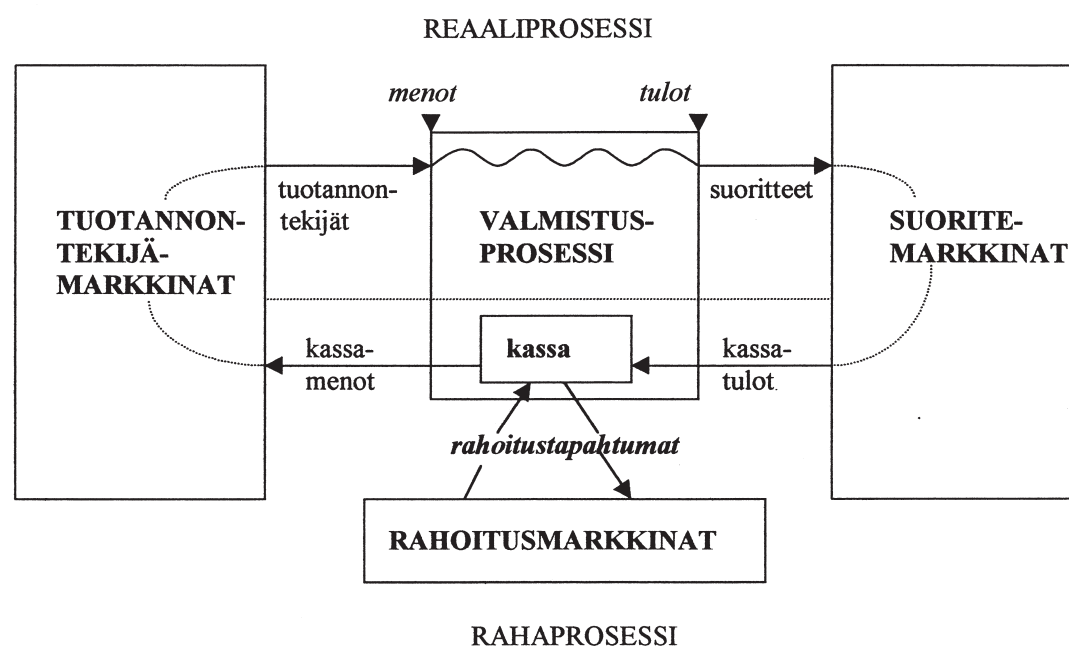
<sup>82</sup> Kausaalisuus on tosin pikemminkin oletamus kuin fakta. Kettunen (1997) tarkastelee kausaalisuutta mielikuvana laskentatoimessa ja kyseenalaistaa kausaalisuuden menojen ja tulojen välillä keskiajalta peräisin olevana kirjanpidon olettamuksena.

<sup>83</sup> Esim. Honko (1969), s. 31–33 tai Artto (1968), s. 23.

synteettisen määrittelyn<sup>84)</sup> avulla kuviossa 2. Yritys toimii kolmien markkinoiden ympäröimänä, ja sen liiketapahtumat syntyvät näillä markkinoilla toimivien osapuolten tai panos-vastikesuhteessa olevien sidosryhmien kanssa. Talousprosessin yläosa kuvaa yrityksen reaali-prosessia tai panos-tuotosprosessia ja alaosa yrityksen rahaprocessia.

Yrityksen kirjanpito on määriteltävissä yrityksen rahaproessin kuvaukseksi. Kirjanpidon tehtävät yritysympäristössä ovat erilläänpito- eli rekisteröinti-tehtävä, tuloksenlaskentatehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Näistä kaksi ensimmäistä ovat kirjanpidon teoreettiset tehtävät ja viimeksi mainittu tehtävä on sovellettu.<sup>85</sup>

Kuvio 2. Yrityksen talousprosessi



Saario kirjoitti, että "kirjanpidon päätehtävä ja -tarkoitus on pitää ao. talousyksikön rahat, menot ja tulot erillään toisten talouksien rahoista, menoista ja tuloista. Vain kirjanpidon avulla on mahdollista erottaa ja pitää erossa esim. yrityksen, yhdistyksen, kunnan, valtion jne. rahat, menot ja tulot toisten talouksien rahoista, menoista ja tuloista."<sup>86</sup>

Saarioon meno-tulokirjanpidon pääkäsitteet ovat menot ja tulot sekä raha ja pääoma, ja kirjanpitoon kirjattavat liiketapahtumat ovat menoja, tuloja ja rahoitustapahtumia. Menon Saario määritteli yksiselitteisesti toisilta talouksilta ostettavien hyödykkeiden, esineiden ja palveluksien ostohinnaksi. Tulon Saario

<sup>84</sup> Ks. Lehtovuori (1972), s. 19–22: yrityksen kolme määritelmää.

<sup>85</sup> Ks. esim. Lehtovuori (1972), s. 23–24.

<sup>86</sup> Saario (1968), s. 18.

määritteli laajasti sanomalla, että ”jos rahaa saadaan sillä tavoin lopullisesti omaksi, ettei sitä tarvitse myöhemmin luovuttaa antajalle takaisin, on raha saatu tulona”. Ja hän jatkoi: ”Valtio, kunnat ja seurakunnat saavat pääosan tarvitsemistaan rahoista verotuloina, yhdistykset taas jäsenmaksutuloina. Sen sijaan yksityishenkilöt – samoin kuin yrityksetkin voivat saada tuloa vain *ansaitsemalla*: ne luovuttavat muille talouksille näiden haluamia palveluksia ja aineellisia hyödykkeitä, ts. myyvät suoritteitaan.”<sup>87</sup>

Yritystaloudessa ja yrityksen kirjanpidossa liiketapahtumat voidaan yleensä vaikeuksitta luokitella *menoiksi*, *tuloiksi* ja *rahoitustapahtumiksi*. Tulo syntyy, kun suorite luovutetaan asiakkaalle, ja on suoritteen myyntihinta. Vastaavasti meno syntyy silloin, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan, ja on tuotannon tekijän hankintahinta. Menot kirjataan menotileille ja tulot tulotileille<sup>88</sup>. Muut liiketapahtumat ovat rahoitustapahtumia ja ne kirjataan rahoitustileille, joita ovat raha- ja saatavatilit sekä pääomatilit.

Yrityksen kirjanpidon toinen teoreettinen ja usein päätehtäväksi sanottu tehtävä on *tuloksenlaskentatehtävä*. Yrityksen sidosryhmät (esim. omistajat ja verottajat) ovat kiinnostuneita yrityksen tilikauden tuloksesta ja jakokelpoisesta voitosta. Tilikauden tuloksen laskeminen edellyttää kirjanpitoon kirjattujen tulojen ja menojen jaksottamista kyseisen tilikauden tuotoiksi ja kuluiksi. Jaksotusongelma ratkaistaan meno tulon kohdalle -periaatteen (matching) mukaisesti, ja tilikauden tulos lasketaan sitten jaksotettujen tulojen ja menojen eli tuottojen ja kulujen erotuksena.<sup>89</sup>

Yrityksen tuloksesta Lehtovuori (1972) kirjoitti seuraavasti: ”Yrityksen tulos tuotoksen ja panoksen erotuksena ilmenee joko reaali-prosessin tai rahaproessin puolella, ja näin voidaan puhua joko *bonitaarisesta tuloksesta* tai *monetaarisesta tuloksesta*. Yrityksen ’reaaliset’ tavoitteet ovat reaali-prosessin puolella: yritys saa ympäristönsä hyväksymisen kyetessään myymään suoritteitaan ja kohdattaessaan näin menekkiä lähempänä ympäristössä tapahtuvaa välillistä tai välitöntä kulutusta. Bonitaarinen tulos saadaan määrittelemällä tuotokselle ja panokselle jotkut arvot ja laskelmalla näitten erotus eli absoluuttinen kannattavuus määritellyn arvojärjestelmän perusteella. Tällaisen arvojärjestelmän erikoistapaus on todellisuudessa vallitseva hintajärjestelmä, joka ilmenee reaali-prosessin tapahtumien yhteydessä maksetuista todellisista rahamääristä eri hinnoista. *Reaali-prosessin kannattavuus heijastuu rahaproessiin tulorahoituksena*, joka kaventaa ostomenojen maksamisen edellyttämää pääomarahoituksen tarvetta ja siten myös pääomarahoituksesta suoritettavaa korvausta eli voitonjakoa.”<sup>90</sup>

Edellä oleva pitkä sitaatti Lehtovuoren tekstistä tuo esille sen tärkeän seikan, että yrityksen reaali-prosessi heijastuu rahaprosessissa. Sanotaan, että yrityksen rahaproessi on reaali-prosessin peilikuva. Kuten myöhemmin joudutaan

<sup>87</sup> Saario (1968), s. 20.

<sup>88</sup> Meno- ja tulotilien ryhmään avataan lisäksi myös oikaisu- ja siirtokirjauksia varten.

<sup>89</sup> Meno-tuloteorian mukaan tilinpäätöksessä tapahtuu kaksi kahtiajakoa: tulojen jakaminen kuluiksi ja voitoksi sekä menojen jakaminen kuluiksi ja aktiivoiksi. Ks. esim. Lukka-Pihlanto (1993, s. 264 tai 1994, s. 68–69).

<sup>90</sup> Lehtovuori (1972), s. 27–28.

toteamaan, tämä seikka ei pidä (juurikaan) paikkaansa julkisessa, esimerkiksi kuntataloudessa. Juuri tämä on keskeinen näkökohta arvioitaessa monetaarisen, rahaprosessin kuvaukseen perustuvan tuloslaskennan mielekkyyttä julkisessa taloudessa.

Yritystaloudessa reaali prosessin kannattavuus heijastuu rahaprosessin tulorahoituksena. Tulorahoituksen bruttosummasta on ensin erotettava reaali prosessin menojen korvaamiseen tarvittava osuus (kulurahoitus). Jäljelle jäävästä erotetaan vieraalle pääomalle kuuluva, kiinteäksi sovittu voitto-osuus, ja näin saadaan tulorahoituksen residuaalinen osa, josta verottaja ottaa lainmukaisen osuutensa, ja vasta loppu on varsinaista voittorahoitusta, jonka käytöstä voitonjakoon tai jättämisestä yritykseen on tehtävä päätös.

Yrityksen talousprosessissa monetaarinen tulos siis ilmoittaa voitonjakoon käytettävissä olevan tulorahoituksen määrän, ja sen laskeminen on välttämätöntä silloin kun voiton käyttöä koskeva päätös riippuu voiton suuruudesta. Lehtovuori kirjoitti tuloslaskennasta ja voitonjaosta edelleen seuraavasti: ”Rahalaskenta osoittaa voittoa heti kun tuotannontekijäin alkuperäinen hankintahinta on saatu tulorahoituksella katetuksi. Rahan arvon alentuessa ja tuotannontekijöiden hintojen noustessa toiminnan jatkaminen vaatii lisää rahoitusta, mutta sen hankkiminen ei voi tapahtua ’automaattisesti’ – vaan tietoisien päätöksen tuloksena niiden päätöksentekijöiden toimesta, jotka siihen ovat oikeutettuja. Taloudellisen pääomansäilyttämisen periaate on vain eräs suositus, että suunnitellun reaali prosessin jatkumisen turvaamiseksi olisi tehtävä sen periaatteen mukainen itserahoituspäätös – jonka puitteissa voidaan erottaa yrityksen toimintatason säilyttävä ja yrityksen kasvua edistävä itserahoitus. Mikäli reaali prosessia ei suunnitella jatkettavaksi, tätä itserahoituspäätöstä ei tietenkään tarvitse tehdä, vaan koko nominaalinen voitto voidaan jakaa. Ne, jotka sijoittavat yritykseen pääomaa residuaaliehdoin (eli yrityksen perustajat ja omistajat) ovat oikeutettuja saamaan käyttöönsä alkuperäisen pääoman ylittävän residuaalin sen jälkeen kun kaikki muut maksut on suoritettu. Mutta rahoituksen tasapainon säilyttäminen edellyttää tulorahoitusta pidätettäväksi yrityksessä suunnitellun reaali prosessin läpiviemisen edellyttämällä tavalla.”<sup>91</sup>

Edellä olevat ajatukset yrityksen tuloksenlaskennasta, voiton jakamisesta ja tarpeesta pidättää voittovaroja yrityksessä toimintatason säilyttämiseksi ja kasvun edistämiseksi on poimittu tähän siitä syystä, että niillä on käyttöä, kun pohditaan tuloslaskennan tehtävää kunnassa ja tuloslaskelman poistojen ja tulos- tai yli-/alijäämäinformaation merkitystä.

Erilläänpito- ja tuloslaskentatehtävän lisäksi kirjanpito muodostaa laajan perustietorekisterin, josta on mahdollista saada tietoja hyvin erilaisia käyttötilanteita ja -tarkoituksia varten. Kirjanpidon *hyväksikäyttötehtävä* yrityksen sisällä määräytyy yrityksen (johdon) omista tarpeista käsin.

<sup>91</sup> Lehtovuori (1972), s. 30–31.



Kuntaakin ympäröivät markkinat, erityisesti tuotannontekijämarkkinat ja myös rahoitusmarkkinat. Suoritemarkkinoiden tilalle kuvioon on kirjattu kuntalaiset veronmaksajina ja kunnan palvelujen saajina. Kunnan tuotoksella ei ole markkinoita ja jos on, usein vain kvasimarkkinat. Markkinat eivät ainakaan yksin määrää kunnan toimintaa ja taloutta. Kuntalaisia edustavat poliittiset päätöksentekijät on piirrettävä kuvioon mukaan, sillä kunnan tehtäviä, rahoitusta ja resurssien allokointia koskeva päätöksenteko tapahtuu edustuksellisen demokration ja poliittisen päätöksenteon pelisääntöjen mukaan eikä markkinavoimien ehdoilla.

Kunnan talousprosessissa talousarvio ja sen toteutumista seuraava talousarviokirjanpito saavat keskeisen paikan. Kuntatalouden ja nimenomaan rahan käytön ja keruun keskeinen ohjausväline on talousarvio. Talousarvioprosessissa määräytyy mm. se, miten paljon veroja kerätään ja mistä. Verot sekä valtionosuudet ja -avustukset muodostavat suurimmat kunnan kassaan tulevat rahavirrat kunnan rahaprosessissa, mutta rahaa kassaan tulee myös suoritteiden myynnistä, myyntituloista ja maksuina. Kunnan kassasta lähtevästä rahavirrasta suuri osa menee tuotannontekijöiden hankintaan, ennen kaikkea henkilöstön palkkoihin, mutta rahaa maksetaan myös erilaisina tukina ja avustuksina.

Kuntatalouden transaktioiden luokitus menoiksi, tuloiksi ja rahoitustapahtumiksi ei ole ollenkaan yhtä selkeätä kuin yritystaloudessa. Kunnan verotulot ovat tuloa sen kriteerin pohjalta, että kunta saa veromarkat lopullisesti omakseen ilman velvollisuutta palauttaa antajalle, mutta muutoin verot kootaan yleiskatteisesti kunnan toiminnan rahoittamiseen eikä niillä ole kytkentää kunnan toiminnan tuotokseen, kuten yrityksen tuloilla (myyntituloilla) on. Liiketapahtumien luokituksen suhteen ongelmallisia ovat myös niin saadut kuin maksetut tuet ja avustukset. Esimerkiksi kunnan kotitalouksille maksamat toimeentulotuet ja -avustukset ja yhteisöille myöntämät tuet ja avustukset merkitsevät rahoitustapahtumia kunnan rahaprosessissa ilman vastaavia tapahtumia reaali-prosessin puolella.

Myös valtionosuudet ja -avustukset kunta saa lopullisesti omakseen, ja ne on kuntataloudessa tulkittu tuloiksi. Siitä huolimatta voi kysyä, ovatko valtionosuudet ja -avustukset, samoin kuin EU- ja muut mahdolliset tuet todella tuloa vaiko sittenkin rahoitustapahtumia. Käyttötalouden valtionosuudet ja -avustukset perustuvat määritelmänsä mukaan<sup>93</sup> valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon eikä niillä ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Eikö kysymys siis ole pikemminkin rahoitustapahtumasta kuin tulosta?

Erityisesti investointeihin (käyttöomaisuuteen ja muuhun pitkävaikutteeseen menoon) saadut valtionosuudet ja -avustukset kunnat vähentävät kirjanpidossaan investoinnin hankintamenosta, eli investoinnin valtionosuudet ja -avustukset on tulkittu puhtaasti rahoitustapahtumiksi (ilman palautusvelvollisuutta). Kunnan kirjanpidossa valtionosuudet ja -avustukset ovat siten joko tuloja tai rahoitustapahtumia aina sen mukaan, mihin tarkoitukseen rahaa saadaan. Samanlainen liiketapahtuma muuttaa siis luonnettaan pelkästään sillä perusteella, tulee-ko rahaa käyttötalouden rahoittamiseen vaiko investointeihin tai muihin pitkä-

<sup>93</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 1996b, s. 64.

vaikutteisiin menoihin. Tämä on epäjohdonmukaista. Luokitteluongelmat eivät tietenkään ole ylitsepääsemättömiä, vaan lähinnä sopimuksenvaraisia määrittelykysymyksiä. Kuitenkin nämä esimerkit riittänevät kumoamaan sen ajatuksen, että meno-tuloteoreettinen kirjanpito olisi vaivatta sovellettavissa kuntatalouteen.

Jälleen Lehtovuoren<sup>94</sup> sanoja siteeraten ”meno-tulo-teoria rekisteröi nimensä mukaisesti reaali-prosessin aiheuttamia menoja ja tuloja sekä antaa periaatteet niitten periodikohtaiselle vastakkainasettelulle periodin tuloksen määrittämiseksi”. Kuntataloudessa menot ja tulot ovat paljon muutakin kun reaali-prosessin aiheuttamia. Edellytykset suoriteperusteiselle kirjanpidolle sekä meno tulon kohdalle -vastakkainasettelulle ovat puutteelliset. Tulojen ja menojen (tuottojen ja kulujen) tuloslaskelman muodossa useine välituloksineen – ja vielä määrätysssä etuoikeusjärjestyksessä<sup>95</sup> – tapahtuvalle raportoinnille on vaikea löytää teoreettisia perusteita.

Yritystaloudessa sanotaan, että rahaprosessi on reaali-prosessin peilikuva. Näin ei voi sanoa kuntataloudessa. *Kirjanpito on kuntataloudessakin rahaproessin kuvaus, mutta rahaproessi ei ole reaali-prosessin peilikuva eivätkä kunnan menestyminen, reaalisten tavoitteiden saavuttaminen eikä ”reaali-prosessin kannattavuus” heijastu rahaprosessissa.* Tästä syystä *monetaarinen tuloslaskenta kuntataloudessa ei (ainakaan yritystaloudellisessa mielessä) ole tarkoituksenmukaista.* Kunnan ”tuloslaskennan” komponentit ”tulot” (tai ”tuotot”) samoin kuin ”menot” (tai ”kulut”) ovat joko lakisääteisiä tai ne (esim. kuntalaisilta erilaisista palveluista perittävät maksut) ovat kunnan omassa päätösvallassa ja budjetoitavissa, mistä syystä tilinpäätöslaskelmat edelleenkin heijastavat viime kädessä sitä, miten hyvin – oikeaan osuvasti – oli onnistuttu ennakoimaan ja budjetoimaan vero- ym. tulojen samoin kuin lakisääteisten ja muiden menojen määrä. Kyllähän kunnan ”talouden tasapaino” ja ”tulos” riippuvat edelleenkin siitä, miten tasapainoiseksi talousarvio on laadittu ja miten budjetoinnissa on onnistuttu. Monetaarisen tuloslaskennan aidot tuotto- ja kulukomponentit kuntataloudesta siis puuttuvat.

Edellä on tarkastelu kunnan monetaarista tuloslaskentaa kirjanpidon – kunnan rahaproessin kuvauksen – pohjalta ja todettu, ettei monetaarinen tulos kuntataloudessa mittaa kunnan menestymistä, reaalisten tavoitteiden saavuttamista eikä reaali-prosessin kannattavuutta. Tämän perusteella on tehtävä se johtopäätös, että kunnan monetaarisella tuloslaskennalla, tilinpäätöslaskelmilla ja niistä saatavalla informaatiolla on jokin muu kuin perinteinen sanoma: kunnan toiminnan menestyminen tai menestymättömyys. Sanoma voisi olla jotakin sellaista kuin että ”onnistuimme keräämään rahaa palvelumaksuina, veroina ja valtion-osuuksina enemmän kuin käytimme rahaa tuotannontekijöiden hankintaan, avustuksiin jne.”, ”onnistuimme budjetoinnissa ’nappiin’ ja pääsimme +/- nollatulokseen”, ”rahaproessin tuloennusteet toteutuivat yli odotusten, onnistuimme

<sup>94</sup> Lehtovuori (1972), s. 25.

<sup>95</sup> Ks. Saarion kustannusten etuoikeusjärjestysteoriasta tai maksujärjestysteoriasta tuloslaskennassa Lukka-Pihlanto (1993), s. 266–274. Kuntaliiton antamassa Kunnan ja kunta-yhtymän tilinpäätösmalli -julkaisussa s. 14 todetaan näin: ”Tuloslaskelmassa selvitetään tilikaudelle jaksotettujen tulojen riittävyyttä tilikaudelle jaksotettuihin menoihin, jotka laskelmassa on esitetty määrätysssä etuoikeusjärjestyksessä. Tulorahoituksen riittävyyttä arvioidaan toiminta-, käyttö- ja vuosikatteen sekä tilikauden tuloksen avulla.”

tekemään positiivisen tuloksen”, ”vero- tai muut tuloennusteet eivät toteutuneet, teimme alijäämäisen tuloksen”.

Kirjanpidolla kunnan rahaproessin kuvauksena on ilman muuta rekisteröinti- eli erilläänpitotehtävä kuten yritystaloudessakin. Tämä tehtävä on voitu ja voitaisiin ilmeisesti edelleenkin hoitaa yhtä hyvin hallinnollisen kirjanpidon kuin liikekirjanpidonkin avulla. Tämän lisäksi kirjanpidolla on talousarvion toteutumisen valvontatehtävä, mutta onko sillä myös tuloksenlaskentatehtävä?<sup>96</sup> Yllä olevan tekstin pohjalta voisi argumentoida, että tuloslaskenta kuntataloudessa sittenkin samaistuu talousarvion toteutumisen valvontatehtävän kanssa. Tuloslaskelma heijastelee talousarviossa tehtyjen tulo- ja menoennusteiden toteutumista, ja tilinpäätöksen perusteella arvioidaan tarvetta seuraavan tilikauden talousarvion muuttamiseen.

### *3.3 Tilinpäätösraportointi yritys- ja kuntataloudessa*

Edellisessä alakappaleessa kirjanpidon tehtävien tarkastelu fokusoitui erilläänpitotehtävän ja tuloksenlaskentatehtävän (kuntataloudessa talousarvion toteutumisen valvontatehtävän?) eli ns. teoreettisten tehtävien tarkasteluun. Tässä alakappaleessa tarkastellaan tilinpäätöstä lähtien liikkeelle vastakkaisesta suunnasta eli hyväksikäyttäjistä ja heidän tarpeistaan. Tällöinkin tietysti puhutaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen (rahoituksen laskentatoimen) tehtävistä, mutta nyt tilinpäätösraportoinnista ja raporttien hyväksikäytön suunnasta liikkeelle lähtien.

Yrityksen kirjanpidon päätehtävän, tuloslaskentatehtävän, perusteella on pääteltävissä, että yrityksen tilinpäätösinformaatio palvelee ennen kaikkea voitonjakoon osallisia sidosryhmiä: omistajia ja verottajaa. Nämä ovat edelleenkin tärkeät yrityksen tilinpäätösinformaation käyttäjät, mutta tänään yrityksen tilinpäätösinformaatio runsaine liite- ja toimintakertomustietoineen on muodostunut laajaksi taloudellisen tiedon lähteeksi, jonka käyttötarkoitukset ovat monet ja etukäteen rajoittamattomat. Tilinpäätösinformaatio on siten tarkoitettu yrityksen kaikkien sidosryhmien, niin sisäisten kuin ulkoistenkin, päätöksenteon apuvälineeksi ja edunvalvonnan perustaksi.<sup>97</sup> Tilinpäätös voi siis palvella monia ja myös ennalta määräämättömiä hyväksikäyttötarkoituksia. Yrityksen tilinpäätöksestä voidaan kirjoittaa esimerkiksi seuraavasti:

”Tilinpäätös on yrityksen keskeisin viesti ulkomaille, mutta myös viesti yritykselle itselleen. Tilinpäätös sisältää kurinalaisen yhteenvedon yrityksen tilikauden tuloksesta ja sen saavuttamasta taloudellisesta asemasta. Se pakottaa katsomaan ikään kuin peilistä: on kysymys yrityksen kuvan tarkistamisesta sekä omasta että ulkopuolisten näkökulmasta.”<sup>98</sup>

Sopiiko tämä teksti myös kunnan tilinpäätöksen tarkastelun pohjaksi? Kirjallisuudesta löytyy teoreettista ja empiirisesti tutkittua tietoa siitä, ketkä ovat

<sup>96</sup> Kunnallisen laskentatoimen tehtäviä teoreettislähtöisesti on tarkasteltu mm. teoksessa Jacobsen ym. (1995), s. 49–66.

<sup>97</sup> Tilinpäätöksestä ja sen tulkinnasta ks. esim. Leppiniemi–Leppiniemi (1997).

<sup>98</sup> Leppiniemi–Leppiniemi (1997).

julkisen sektorin tilinpäätösraporttien käyttäjät ja potentiaaliset käyttäjät sekä mitkä ovat kunkin käyttäjän informaatiotarpeet. Jones ja Pendlebury raportoivat oppikirjassaan kaksi tilinpäätösinformaation käyttäjiä ja käyttöä koskevaa lähestymistapaa, joita he kutsuvat differentiaali- ja integraalilähestymistavaksi (differential and integral approach).<sup>99</sup>

Ensiksi mainitun lähestymistavan osalta Jones ja Pendlebury viittaavat tutkimukseen<sup>100</sup>, jossa on päädytty seuraavaan kymmenen käyttäjäryhmän luetteloon: 1) veronmaksajat, 2) tukien ja avustusten antajat, 3) sijoittajat ja luotonantajat, 4) maksuja suorittavat palvelusten saajat, 5) henkilöstö, 6) hankkijat, 7) lakisääteiset päätöksentekijät, 8) johto, 9) äänestäjät, 10) valvontaelimet.<sup>101</sup> Tämän luettelon lähtökohtana ovat julkisen sektorin tarvitsemat voimavarat. Neljältä ensiksi mainitulta ryhmältä – veronmaksajat etunenässä – tulee rahoitus; seuraavat kaksi eli henkilöstö ja hankkijat tarjoavat työn ja muut tuotannontekijät; seuraavat kaksi ryhmää, poliittinen ja virkamiesjohto eri tasoilla, tekevät resursseja koskevat allokointipäätökset; viimeksi mainitut kaksi ryhmää, äänestäjät ja erilaiset toimintaa valvovat elimet, asettavat toiminnalle tavoitteet ja rajat sekä valvovat lakien ja muiden määräysten toteuttamista.

Integraalilähestymistapa ryhmittelee laskentatoimen käyttäjät informaatiotarpeiden perusteella lukumäärältään harvemmiksi ryhmiksi. Tätä lähestymistapaa edustavassa Anthonyn tutkimuksessa käyttäjät on luokiteltu viiteen ryhmään: 1) hallintoelimet (governing bodies), 2) sijoittajat ja luotonantajat (investors and creditors), 3) voimavarojen tarjoajat (resource providers), 4) valvontaelimet (oversight bodies), 5) kansalaiset veronmaksajina, äänestäjinä ja työntekijöinä (constituents). Näiden ryhmien informaatiotarpeet Anthony luokitteli seuraavia asioita koskeviksi: 1) organisaation taloudelliset toimintaedellytykset (financial viability), joihin kuuluvat omavaraisuuden ja maksuvalmiuden arviointi, kassaanmaksujen ja kassastamaksujen suhteen tarkastelu sekä resurssien riittävyyden arviointi 2) budjetin tai muun toiminnan ohjenuoran toteuttaminen (fiscal compliance), 3) johdon rahan käyttö (management performance<sup>102</sup>) ja 4) palvelujen kustannukset (cost of services provided).<sup>103</sup>

<sup>99</sup> Ks. Jones–Pendlebury (1996), s. 111–127. Myös Coy ym. (1997, s. 105) viittaavat näihin kahteen tilinpäätösinformaation käyttäjiä koskevaan lähestymistapaan. Ks. myös Aitken (1990).

<sup>100</sup> Tutkimus on amerikkalainen NCGA:n (the National Council on Government Accounting) julkaisu kirjoittajina Drebin, Chan ja Ferguson (1981). NCGA oli Yhdysvalloissa kunnallisen ja valtion tason rahoituksen laskentatoimen tärkein standardisoija ennen GASB:n (the Governmental Accounting Standards Board) perustamista 1984.

<sup>101</sup> Ks. myös Henley ym. (1989, s. 11–15), jossa julkisen sektorin tilinpäätösraporttien käyttäjinä on nimetty kaksitoista ryhmää. Yllä tekstissä mainittujen ryhmien lisäksi luettelossa ovat myös kilpailijat ja erilaiset painostusryhmät.

<sup>102</sup> Anthonyn tutkimus on vuodelta 1978 ja rajaa johdon suorituksen arvioinnin siihen, onko johto käyttänyt rahaa viisaasti, tuhlailematta.

<sup>103</sup> Vertailun vuoksi todettakoon, että Henley ym. (1989, s. 8–9) esittävät julkisen sektorin tilinpäätösraporttien tavoitteet ja tehtävät kuuden kohdan luettelolla seuraavasti: a) tilivelvollisuus resurssien käytöstä (compliance and stewardship), b) tuotosta ja yksikkökustannuksia koskeva tilivelvollisuus (accountability and retrospective reporting, c) suunnittelun ja varojen käytön oikeutuksen väline (planning and authorization information),

Drebinin ym. raportissa määriteltiin julkisen sektorin yksiköiden kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin tehtäviksi ”*tarjota käyttökelpoista rahamääräistä informaatiota taloudellisen, poliittisen ja yhteiskunnallisen päätöksenteon ja tilivelvollisuuden osoittamiseksi sekä edelleen yksikön ja sen johdon suorituksen arvioimiseksi*”<sup>104</sup>. Tässä sitaatissa tuodaan esille kolme asiaa, joita tilinpäätösinformaation tulee palvella: päätöksenteon tukeminen, tilivelvollisuuden toteuttaminen ja suorituksen arviointi. Kahden viimeksi mainitun tarkoituksen erittelyä Jones ja Pendlebury pitävät turhana, jos tilivelvollisuus (accountability) määritellään riittävän laajaksi<sup>105</sup>. Jos kaksi viimeksi mainittua yhdistetään laajemmaksi tilivelvollisuuden käsitteeksi, saadaan tilinpäätösinformaation tehtävät typistettyä kahteen pääkohtaan<sup>106</sup>:

- *tuottaa informaatiota päätöksenteon tueksi* (useful information for decision making) ja
- *toteuttaa julkisen hallinnon laajaa tilivelvollisuutta* (demonstrating accountability and stewardship)<sup>107</sup>.

Näihin kahteen kohtaan kirjallisuudessa nykyisin yleensä ryhmitetään tilinpäätösinformaation tarkoitukset, joten myös tässä tutkimuksessa nojataan tähän kaksijakoiseen tehtäväkenttään Suomen kuntasektorin kirjanpito- ja tilinpäätösuudistusta arvioitaessa. Julkisen sektorin tilinpäätösraportointia koskeva tutkimus osoittaa, että aiemmin päätöksenteon tukeminen katsottiin joko tilinpäätösraportoinnin yksinomaiseksi tai ainakin päätehtäväksi. Nytemmin (1980-luvun puolivälistä lähtien) kuitenkin tilivelvollisuuden toteuttaminen on nostettu julkisen sektorin tilinpäätösraportoinnin ensisijaiseksi tehtäväksi.<sup>108</sup>

d) elinkelpoisuuden osoittaminen (viability), e) suhdetoiminnan väline (public relations), f) fakta- ja numerotiedon lähde (source of facts and figures).

<sup>104</sup> Englanninkielisenä määrittely on seuraava: to provide (1) financial information useful for making economic, political and social decisions, and demonstrating accountability and stewardship, and (2) information useful for evaluating managerial and organizational performance.

<sup>105</sup> Ks. Jones–Pendlebury (1996), s. 118.

<sup>106</sup> OECD:n Public Management -raportissa (1993) s. 3 sanotaan: ”Financial accounting and reporting systems are seen to have an important role to play in providing necessary information to support decision-making, and to reflect accountability in value for money terms.” Ks. laskentatoimen tehtävistä myös esim. Mellemvik ym. (1988).

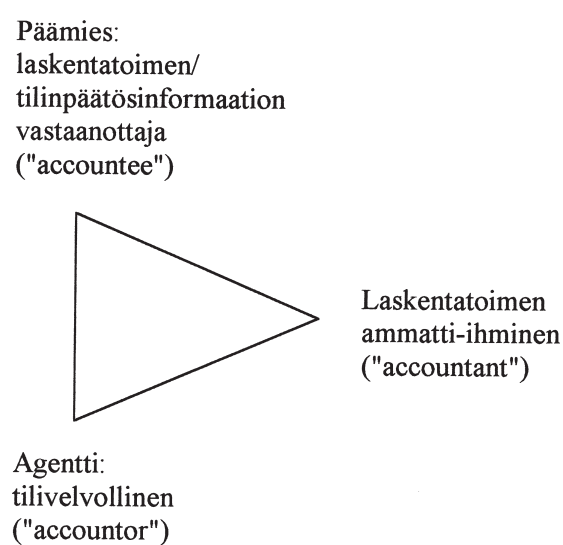
<sup>107</sup> ”Stewardship” ja ”accountability” ovat käsitteitä, joilla viitataan englanninkielisessä kirjallisuudessa julkisen hallinnon tilivelvollisuuteen. Näistä ensin mainittu on suppeampi ja rajoittuu lähinnä vain sen osoittamiseen, että tilivelvollisen haltuun osoitetut varat ovat tallella, ettei niitä ole hukattu. Jones ja Pendlebury määrittelevät käsitteen ”stewardship” (s. 116) seuraavasti: ”Stewardship refers to the holding of someone else’s assets by a steward. In its narrowly defined sense the responsibility of stewardship is to demonstrate that those assets have not been misappropriated.” Kirjoittajat määrittelevät käsitettä ”accountability” seuraavin sanoin: ”Accountability – in its widest sence, refers to the responsibility for your actions to someone else. It is therefore much more than just accounting. – – accounting, is concerned with financial accountability plus some aspects of economic accountability, – – accountability goes beyond the narrowly defined stewardship of assets to include responsibility for the performace of those assets.” (Jones–Pendlebury 1996, s. 116–17.)

<sup>108</sup> Coy, Dixon, Buchanan ja Tower (1997) ovat perehtyneet julkisen sektorin tilinpäätösra-

Tilivelvollisuus on tärkeä käsite laskentatoimen yhteydessä. Ijiriä siteera-  
ten ”tilivelvollisuus on laskentatoimen olemassaolon oikeutus ja selkäranka”<sup>109</sup>.  
Gray ym. määrittelevät tilivelvollisuuden ”velvollisuudeksi tehdä tiliä ja rapor-  
toida toiminnoista, joista on vastuussa”<sup>110</sup>. Eräissä lähteissä laskentatoimen in-  
formaation avulla toteutettu tilivelvollisuus liitetään demokratian käsitteeseen  
ja erityisesti osallistuvan demokratian (participatory democracy<sup>111</sup>) perusedelly-  
tykseksi. Tilivelvollisuutta katsotaan usein agenttiteorian tai sitä muistuttavan  
mallin<sup>112</sup> pohjalta, jolloin päämies-agenttisuhte tarjoaa lähestymistavan lasken-  
tatoimen tilivelvollisuustehtävän tutkimiseen. Laskentatoimen termin päämies  
on se, jolle ollaan tilivelvollisia (accountee) ja agentti on tilivelvollinen (ac-  
countor). Laskentatoimen tiedon keruusta, rekisteröinneistä ja raporttien laati-  
misesta huolehtiva laskentatoimen ammattilainen (accountant) on tässä päämies-  
agenttisuhteessa tiedon välittäjä.<sup>113</sup>

Tilivelvollisuussuhde on kuntataloudessa kerroksinen: virkamiesjohto on  
tilivelvollinen poliittisille päätöksentekijöille, luottamuselimille, jotka puolestaan  
ovat tilivelvollisia äänestäjilleen, kuntalaisille. Laskentaihmiset, kamreerit, kir-  
janpitopäälliköt ja kirjanpitäjät ovat laskentatoimen informaation tuottajia ja ja-  
kajia. Kuntasektorin laskentatoimessa tilivelvollisuutta olisi hyödyllistä tarkas-

*Kuvio 4. Laskentatoimen avulla hoidetun tilivelvollisuuden kolme osapuolta*



portointia koskevaan kirjallisuuteen ja tehneet sen pohjalta mm. seuraavan johtopäätök-  
sen: ”– decision making was the sole or main objective of all six publications issued up  
to 1985. Thereafter, there was a change in emphasis, and accountability was espoused as  
the primary objective of reporting in the eight publications since 1985.” Ks. ma. s. 105.

<sup>109</sup> Ijiri (1975), s. 29–33.

<sup>110</sup> Gray ym. (1996), s. 38. Ks. tilivelvollisuuden käsitteestä myös Tamminen ym. (1999).

<sup>111</sup> Gray ym. (1996), s. 32–54.

<sup>112</sup> Ks. Gray ym. (1996), s. 38–42.

<sup>113</sup> Ks. Ijiri (1975), s. ix., Sandin (1991) tai Monsen (1993), s. 14–16.

tella agenttiteoreettisen lähestymistavan pohjalta syvemmin: ketkä ovat tilivelvollisia, mistä ja keille ja mihin tuo tilivelvollisuus perustuu? Tässä tutkimuksessa asia jätetään (myös lukijoiden mieleen) hautumaan.

Kunnan kirjanpituudistusta koskeva dokumenttiaineisto antaa aiheen todeta, että uudistus ei tuottanut uutta tietoa eikä syventänyt suomalaista doktriinia sen suhteen, mitkä ovat kuntasektorilla rahoituksen laskentatoimen tehtävät ja ketkä ovat sen tuottaman informaation käyttäjät ja potentiaaliset käyttäjät. Uudistus ei tuottanut niin sanottua käsitteellistä viitekehystä (conceptual framework<sup>114</sup>). Kirjanpituudistus rakentuu pitkälti sen ajatuksen varaan, että rahoituksen laskentatoimen informaatio tuottaa *informaatiota päätöksenteon tueksi ja informaation hyväksikäyttö jää julkisen hallinnon ja ennen kaikkea kunnan oman hallintokoneiston* (ml. tilintarkastus ja tarkastuslautakunta) *sisälle*. Tärkeimmät hyväksikäyttäjryhmät ovat kunnan talous- ja muu johto ja luottamuselimet sekä valtion viranomaiset valtionapupäätöksentekoa, tilastointia ym. varten. Hallinnon ulkopuoliset sidosryhmät – rahoituslaitokset, media, kuntalaiset, jopa henkilöstö, hankkijat, muut kunnat jne. – luetellaan eri teksteissä, mutta jäävät hyvin sekundaarisiksi tilinpäätösinformaation käyttäjinä samoin kuin jää tilivelvollisuuden toteuttaminen laskentatoimen informaation selkärankana.

Turhan usein oletetaan, että esimerkiksi kuntalaiset ovat passiivisia, että heitä ei kiinnosta yhteisten asioiden hoito. Asia on varmasti näin, mutta voi olla niinkin, että kuntalaiset ja muut ulkopuoliset sidosryhmät eivät myöskään saa riittävästi relevanttia, luotettavaa ja ymmärrettävää tietoa kunnan toiminnasta ja taloudesta. Tilinpäätösraportoinnin kehittäminen juuri kuntalaisten näkökulmasta käsin ja tiedon demokratisoiminen saattaisivat lisätä aktiivisuutta. Kuntatalouden kerroksinen tilivelvollisuus kuntalaisille suoraan ja luottamushenkilöiden kautta tarjoaisi nimenomaisena lähtökohtana – eikä vain opittuna retoriikkana – nykymalliin nähden erilaisen perustan kunnan rahoituksen laskentatoimen informaatioisällön kehittämiseksi.

Kun tässä työssä arvioidaan kunnan kirjanpituudistuksen onnistuneisuutta, otetaan tilivelvollisuusaspekti huomioon, vaikka se käytännön uudistustyössä lienee lähes unohdettu. Tämä huomiotta jättäminen on puute jo sinänsä, ja kysyä voi, miten lopputulos voisi ikään kuin sattumalta toteuttaa tilivelvollisuutta kovin hyvin, jos sitä ei ole uudistamistyön eri vaiheissa edes pidetty mielessä.

Englanninkielisessä julkisen laskentatoimen kirjallisuudessa näkee usein termin ”right to know”, oikeus tietää. Kunnan kerroksisessa tilivelvollisuuskehikossa luottamushenkilöillä on suorastaan ”velvollisuus tietää” ja kuntalaisilla taas puolestaan ”oikeus tietää”. Miten poliittiset päätöksentekijät voivat tehdä päätöksiä ja kantaa tilivelvollisuusvastuun, ellei heillä ole tietoa asioista? Tämä merkitsee sitä, että esimerkiksi tilinpäätöstiedon on oltava niin helppotajuista, että luottamushenkilöksi kelpoinen henkilö voi sen ymmärtää. Ulkomaisessa kirjallisuudessa eräs tilinpäätösinformaatiolle asetettu laatukriteeri on ymmärrettävyys

<sup>114</sup> Erityisesti anglosaksisessa maailmassa ns. conceptual framework muodostaa perustan laskentatoimen uudistamistyölle. Tällaisia käsitteellisiä viitekehyksiä löytyy mm. US GAAP:sta ja IASC:n standardeista.

(understandability<sup>115</sup>). Yrityssektorin tilinpäätöksiä lukevilta henkilöltä on lupa olettaa kohtuullinen määrä laskentatoimen opintojen kautta saatua ymmärrystä, mutta julkisessa hallinnossa tulisi terveen talonpoikaisjärjen kutakuinkin riittää tilinpäätösinformaation ymmärtämiseen<sup>116</sup>. Muussa tapauksessa luottamushenkilöksi voivat hakeutua vain merkonomit, ekonomit ja muut laskennan ammattilaiset.

Yksin jo veronmaksajan (toiminnan rahoittajan) roolin pitäisi antaa kuntalaiselle oikeus tietää. ”Accounteen” roolissaan kuntalaisten pitäisi saada ymmärrettävää, relevanttia ja luotettavaa informaatiota.

Tässä tutkimuksessa ei ole tarkoitus edetä Suomen kuntasektorin tilinpäätösinformaation käyttäjien ja heidän tarpeittensa tyhjentävään luettelointiin. Ajatuksena on ollut ainoastaan kartoittaa kunnan tilinpäätösraportoinnin päälinjat. Niistä ensimmäinen on se, että kunnan kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation käyttäjät ovat sekä kuntahallinnon sisäisiä että ulkopuolisia sidosryhmiä, joskin jo luokittelu sisäisiin ja ulkoisiin sidosryhmiin sinänsä on sopimuksenvarainen. Toisekseen tilinpäätösinformaation tulee olla ymmärrettävää ja käyttökelpoista sekä päätöksenteossa että tilivelvollisuuden toteuttamisessa. Näistä kumpaakaan sidosryhmäkokonaisuutta tai tarkoituserää ei tietystikään pidä unohtaa, mutta rahoituksen laskentatoimen – kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin – tehtävänä on jo määritelmänsä perusteella tuottaa informaatiota ennen kaikkea ulkoisten sidosryhmien, kuntahallinnossa erityisesti kuntalaisten ja heidän edustajinaan luottamushenkilöiden tarpeisiin. Kuntalaisiin nähden laskentatoimi toteuttaa kuntahallinnon tilivelvollisuutta; luottamushenkilöiden suhde laskentatoimen informaatioon perustuu sekä tilivelvollisuuteen että päätöksentekoon.

Kunnan tilinpäätösmaali (ks. liite 3) on todella monipuolinen ja kerroksinen kokonaisuus. Se käsittää paljon muutakin kuin vain kirjanpidon tuottamat tilinpäätöslaskelmat, tuloslaskelman ja taseen liitetietoineen sekä rahoituslaskelman. Kunnan toimintakertomus sisältää pakollisena osana mm. talousarvion toteutumisen tarkastelun toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden osalta. Tilinpäätös on kokonaisuus, joka tarjoaa monipuolista informaatiota edellä määritelyihin (tai muihin) tarkoituksiin. Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan voida lähteä koko tilinpäätöksen informaatioisällön ymmärrettävyyden ja käyttökelpoisuuden arviointiin, vaan on rajoituttava juuri siihen informaatioon, joka saadaan uuden liikekirjanpitojärjestelmän ansiosta. Eli kysymys tässä tutkimuksessa kuuluu: mikä on se lisäys, mitä liikekirjanpito tuloslaskelmineen ja taseineen tilinpäätösraportoinnissa tarjoaa?

<sup>115</sup> Ks. esim. Belkaoui (1981), s. 92–93, Watts (1996), s. 162 ja Barron’s Accounting Handbook, jossa ”understandability” määritellään seuraavasti: ”term indicating that financial information is stated in terms that enable users to perceive its significance”.

<sup>116</sup> Tässä tulee tietysti vastaan ns. sosiaalisen konstruktionismin ajatus, joka tässä yhteydessä tarkoittaa sitä, että jokainen tilinpäätöksen lukija näkee ja tulkitsee informaation aina omalla tavallaan, omista lähtökohdistaan käsin.

## 4 Liikekirjanpituudistuksen innovatiivisuus kuntataloudessa – Kuntatoimijoiden haastattelutulosten raportointi

### *4.1 Lüderin kontingenssimalli julkisen sektorin laskentatoimen uudistusten tarkastelumallina*

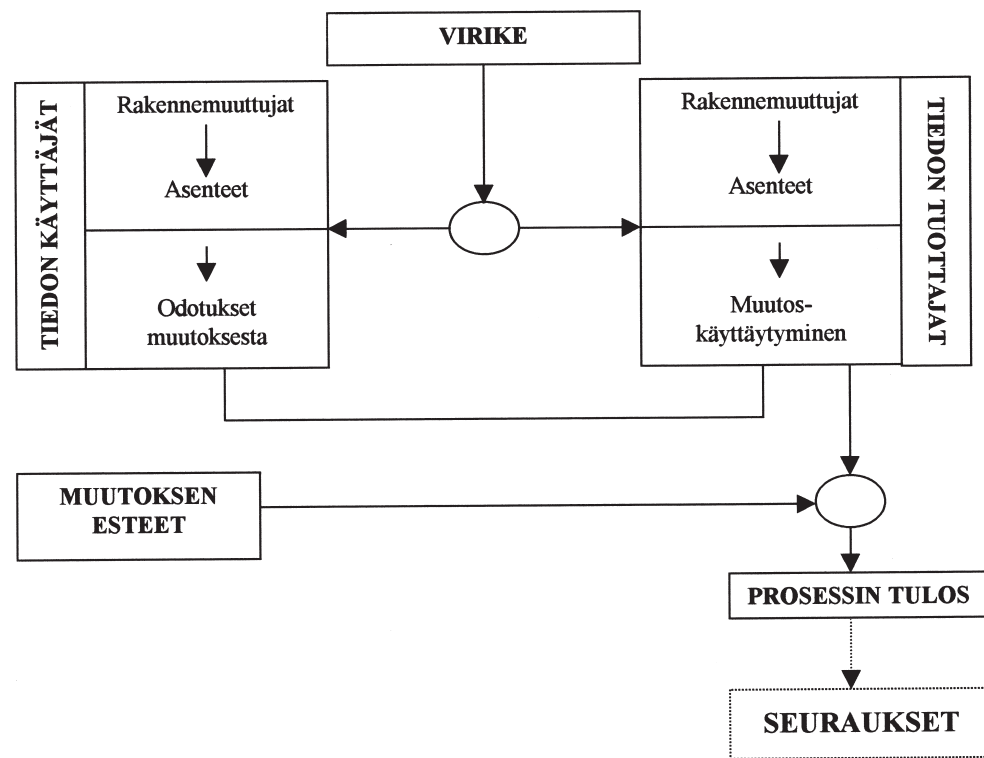
Kansainvälisessä julkisen laskentatoimen tutkimuksessa on 1990-luvulla käytetty usein hyväksi julkisen sektorin laskentatoimen innovaatioiden kontingenssimallia (the Contingency Model of Governmental Accounting Innovations)<sup>117</sup>.

Kuviossa 5 esitetty mallin ensimmäinen versio on pelkistetty. Siinä laskentatoimen uudistusprosessin muuttujat kuuluvat seuraaviin neljään ryhmään: 1) virike (stimuli), 2) julkishallinnon sosiaalinen ympäristö (social environment of the government), 3) poliittis-hallinnollisen järjestelmän luonne (characteristics of the political administrative system) ja 4) toimeenpanon esteet (implementation barriers). Lähtökohtaolettamuksena on, että kolmessa ensin mainitussa ryhmässä on identifioitavissa joukko kontekstuaalisia ja asennemuuttujia, jotka vaikuttavat informaation tuottajien ja käyttäjien käyttäytymiseen ja selittävät julkisen sektorin laskentatoimen muutoksia, innovaatioita. Otollinen yhdistelmä kontekstuaalisia muuttujia ja suosiollisia asenteita voi tehdä innovaatioprosessin todeksi. Eteen voi kuitenkin tulla myös esteitä, joiden johdosta muutoksen toimeenpano epäonnistuu. Toisaalta halutun kaltainen uudistus ei takaa, että muutos myös seuraamuksiltaan on onnistunut.<sup>118</sup>

<sup>117</sup> Mallin on esittänyt professori Klaus Lüder vuonna 1992. Sen jälkeen malliin on usein viitattu, ja sitä on CIGAR:n (Comparative International Governmental Accounting Research) tutkijoiden parissa käytetty ja edelleen kehitetty siinä määrin, että voidaan jo puhua CIGAR-tutkimuksen paradigmasta (ks. Chan ym. 1996, s. 3). *Kontingenssimallin* avulla Lüder on pyrkinyt havainnollistamaan jo tapahtuneen laskentatoimen uudistusprosessin vaiheet ja tekijät. Kontingenssiteoreettista lähestymistapaa tutkimuksessaan ovat käyttäneet mm. Karila (1998) ja Partanen (1997).

<sup>118</sup> Monsen ja Näsi (1998) katsovat, että laskentatoimen uudistusten tarkastelu kontingenssimallin pohjalta on sinänsä onnistunut, mutta kontingenssimalli ei yksinään riitä kuvaamaan julkisen sektorin laskentatoimen innovaatioprosessia, koska se ei kerro juuri

Kuvio 5. Julkisen laskentatoimen uudistusten kontingenssimalli (lähde: Lüder 1992 ja Chan ym. 1996)



Kontingenssimallia ovat useat tutkijat käyttäneet 1990-luvulla ja esittäneet mallista empiirisen työnsä pohjalta täydennettyjä, toisen ja kolmannen sukupolven versioita.<sup>119</sup> Kun alkuperäisessä mallissa puhutaan vain laskentatoimen informaation tuottajista ja käyttäjistä, on myöhemmissä malleissa erotettu poliittiset ja hallinnolliset toimijat (political and administrative actors) laskentatoimen informaation käyttäjinä. Poliittiset toimijat ovat sekä informaation tuottajia (kansalaisiin, suureen yleisöön nähden) että käyttäjiä (hallintokoneistoon nähden). Hallinnolliset toimijat on katsottu yksinomaan informaation tuottajiksi (sekä poliitikoille että kansalaisille). Malliin on lisätty siitä aiemmin puuttuneet kansalaiset (citizens, general public) laskentatoimen informaation käyttäjinä.

Edelleen mallia on kehitetty siten, että käyttäytymismuuttujat on erotettu selvemmin kontekstuaalisista muuttujista ja näin korostettu käyttäytymismuuttujien vaikutusta laskentatoimen uudistusprosessiin. Merkittävin askel mallin jatkokehittelyssä on ollut se, kun itse laskentatoimen uudistuksen jatkoksi on lisätty uudistuksen seuraukset (consequences) sekä palaute (feedback).<sup>120</sup> Ei siis

mitään itse julkisesta taloudesta laskentatoimen ympäristönä. Monsen ja Näsi täydentävät kontingenssimallia julkisen hallinnon laskentatoimen ympäristöä kuvaavalla talousprosessikuvalla.

<sup>119</sup> Ks. esim. Lüder (1994), Godfrey–Devlin–Merrouch (1996) ja Jaruga–Nowak (1996) sekä Pallot (1996).

<sup>120</sup> Ks. Jaruga–Nowak (1996).

tyydytä tarkastelemaan vain itse laskentatoimen muutosta, innovaatiota, vaan myös niitä tosiasiallisia seurauksia, joita muutos on saanut aikaan. Seuraukset saattavat muuttaa informaation tuottajien ja käyttäjien asenteita ja käyttäytymistä, ja näin mallista tulee dynaaminen, itseohjautuva järjestelmä.

Mallissa käytetään laskentatoimen muutoksesta termiä innovaatio. Innovaation Lüder määrittelee ”laskentajärjestelmän käsiteelliseksi – ei niinkään menettelytapoja koskevaksi – muutokseksi kokonaisvaltaisen, luotettavan ja tarkoituksenmukaisen taloudellisen informaation tuottamiseksi tilivelvollisuuden toteuttamisen ja terveen päätöksenteon tueksi”.<sup>121</sup>

Kirjallisuudessa innovaatioilla tarkoitetaan usein teknisiä innovaatioita. Rogersia mukaillen innovaatio kehittyy seuraavanlaisen prosessin tuloksena: ongelma/tarve – perus- ja sovellettu tutkimus – kehittäminen – kaupallistaminen – tiedottaminen ja omaksuminen – seuraukset.<sup>122</sup> Kaikki innovaatiot eivät kehity juuri tässä järjestyksessä, vaan prosessiin sisältyy ehkä lisävaiheita tai siitä puuttuu jokin vaihe. Innovaatioprosessin onnistuminen edellyttää eri vaiheissa havaittujen puutteiden, arvioiden ja kritiikin rekisteröimistä ja käyttöä parantamisen apuvälineinä.<sup>123</sup>

Rogersin mukaan innovaatioilla on tiettyjä tunnusmerkkejä: Innovaation ei ensinnäkään tarvitse olla uutuus, ennen tuntematon asia, vaan se voi olla myös jo käytössä oleva idea tai käytäntö, joka *uudessa ympäristössään saa parhaimmassa tapauksessa myönteisen vastaanoton*, mutta *josta myös tulee olla mahdollisuus kieltäytyä*. Toinen innovaatioon liitetty piirre on se, että päätös innovaation soveltamisesta ja yleensä myös itse idea syntyy siinä *yhteisössä, joka ryhtyy innovaation käyttäjäksi*. Rogers puhuu myös *vallankäyttäjän innovaatiopäätöksestä*, jossa päätösvalta innovaation hyväksymisestä tai hylkäämisestä on pienellä valtaa käyttävällä ryhmällä.<sup>124</sup>

Innovaatiolla on myös tietyt perusominaisuudet, joiden perusteella se joko hyväksytään tai hylätään. *Suhteellinen etu* kertoo sen, kuinka paljon parempana uutta järjestelmää pidetään verrattuna siihen järjestelmään, jonka se syrjäyttää.<sup>125</sup> Suhteellisen edun luonne – taloudellinen, sosiaalinen tai muu vastaava – vaikuttaa ratkaisevasti siihen, miten innovaatio omaksutaan osaksi järjestelmää. Innovaation *yhteensopivuus*<sup>126</sup> tarkoittaa uuden järjestelmän sopivuutta organisaation arvoihin ja uskomuksiin, entiseen järjestelmään ja tarpeisiin. Monimutkaisuus innovaation yhteydessä merkitsee käänteistä suhdetta omaksumiseen ja *kokeiltavuus* mahdollisuutta uuden testaamiseen. *Havaittavuus* taas edellyttää, että innovaation käyttöönotosta aiheutuvat seuraukset on mahdollista havaita.

<sup>121</sup> ”An accounting innovation is conceptually not merely procedurally changes of the accounting system to ensure the supply of comprehensive, reliable and meaningful financial information needed for appropriate financial accountability and sound financial management.” (Lüder 1994, s. 1.)

<sup>122</sup> Rogers (1995), s. 133.

<sup>123</sup> Harisalo (1995), s. 42.

<sup>124</sup> Rogers (1995), s. 11–29.

<sup>125</sup> Rogers (1995), s. 212 ja Haveri (1995).

<sup>126</sup> Rogers (1995), s. 224–242.

Innovaation seuraukset voivat olla odotettuja tai odottamattomia, välittömiä tai välillisiä sekä toivottuja tai epätoivottuja. Muutosagenttien pitäisi Rogersin mukaan kiinnittää huomiota ja kantaa vastuuta innovaation seurauksista. Hän kirjoittaa seuraavasti:

”Change agents also give little attention to consequences. They often assume that adoption of a given innovation will produce only beneficial results for adopters. This assumption is the pro-innovation bias. Change agents should recognize their responsibility for the consequences that they introduce. They should be able to predict the advantages and disadvantages of an innovation before introducing it to their clients, but this is seldom done.”<sup>127</sup>

Julkisen sektorin laskentatoimen muutoksia on siis tutkittu mm. Lüderin kontingenssimallia käyttäen ja kehittäen, ja näin on saatu vertailupohjaa eri maissa tapahtuneiden muutosten virikkeistä, kontekstuaalisista muuttujista, asenne- ja käyttäytymismuuttujista sekä muutoksen esteistä. Sanotusta huolimatta on vielä paljon asioita, jotka kaipaavat tutkimusta esimerkiksi juuri kontingenssimallin pohjalta. Julkisen sektorin laskentatoimen sisältöä sekä toimijoiden asenteita ja käyttäytymistä on tutkittu liian vähän, mutta aukkopaiikkoja on vieläkin keskeisemmissä kysymyksissä, kuten esimerkiksi siinä, miten julkisen sektorin laskentatoimen innovaatiot syntyvät, ketkä toimivat muutosagentteina, mitä tarkoitetaan laskentatoimen innovaatiolla ja voidaanko innovaatioksi luonnehtia kaikkea, mikä on uutta ja erilaista.<sup>128</sup>

Kirjanpitolain piiriin ja liikekirjanpitoon siirtymistä pidettiin kuntasektorilla ilmeisen innovatiivisena ratkaisuna. Uudistusta puoltaneissa kirjoituksissa nähtiin itsestään selvänä, että kirjanpidon uudistamisen tuloksena talouden realiteetit tulevat esiin, tilinpäätösinformaatio paranee ja takaa vertailtavuuden, uuden informaation ja uusien tunnuslukujen avulla voidaan tehdä oikeita johtopäätöksiä ja niin edelleen. Onko näin todella käynyt, onko kirjanpituudistuksella ollut tällaisia seurauksia – siitä meillä ei ole tietoa. Tällä tutkimuksella pyritään kartoittamaan, mitkä ovat kuntatoimijoiden näkemykset kirjanpituudistuksen seurauksista. Ovatko seuraukset olleet odotettuja ja toivottuja, onko ilmennyt jotakin odottamatonta ja ei-toivottua? Onko uudistuksella yleensäkin ollut havaittavia seurauksia vai näyttääkö siltä, että uudistus on toteutettu, mutta mitään muuta muutosta se ei ole aiheuttanut?

Edellä olevan innovaatiokäsitteen ja sen ominaisuuksia koskevan lyhyen tarkastelun perusteella on todettavissa, että kuntasektorin kirjanpituudistukselta lähtökohtaisesti puuttuu joitakin innovaation tunnusmerkkejä. Liikekirjanpito (accrual accounting model) sinänsä on tietysti vanha, mutta innovatiivista voisi olla sen soveltaminen uudessa ympäristössä. Innovaatioprosessin eräät vaiheet ohitettiin tai toteutettiin verraten kevyesti (erimerkkeinä laskentatoimen ongelmien ja kehittämistarpeiden selvitys, erilaisia laskentajärjestelmiä koskeva perus- ja soveltava tutkimus).

Innovaation piirteisiin kuuluu kokeiltavuus. Kirjanpituudistuksen pilotointi ennen kuntalain säätämistä tapahtui ns. koelaskentaprojektissa, jossa oli muka-

<sup>127</sup> Rogers (1995), s. 405.

<sup>128</sup> Ks. Chan ym. (1996), s. 10–11.

na kolme erikokoista kuntaa. Koelaskenta ei ollut todellista kokeilua, vaan koelaskelmien (tuloslaskelmat, uusimuotoiset rahoituslaskelmat, taseet ja talousarvion toteutumisvertailut) laatimista kunkin kunnan tuolloin vuoden parin takaisen (vuoden 1991) talousarvioiden ja tilinpäätösten perusteella. Projektiin osallistuneiden kuntien (kuntia edustaneiden taloushallinnon ammattilaisten) arviot uudistuksesta olivat pääasiassa, mutta eivät pelkästään positiivisia. Esimerkiksi taseen laatimista, erityisesti käyttöomaisuuden arvostusta ja poistolaskentaa kohtaan esitettiin epäröiviä kannanottoja.<sup>129</sup> Kuntasektorin koko ja yksin jo kuntien ja kuntayhtymien lukumäärä huomioon ottaen koelaskentaprojekti oli hyvin vaatimaton kokeilu, ja siinä mukana olleet henkilöt edustivat uudistuksen etuoikeutettua eliittiä. Siitä huolimatta näyttää siltä, että tämänkään pienen eliittiryhmän näkökantoja ei otettu vakavana palautteena huomioon uuden talousarvio- ja kirjanpitomallin kehittämiseksi.

Uudistusta koskeva päätöksenteko ja prosessi vietiin kaiken kaikkiaan niin nopeasti läpi, ettei siinä ollut aikaa eikä tilaa tutkimukselle, perusteellisille selvityksille eikä kokeiluille.<sup>130</sup> Tällaiseen käsitykseen tutkijana vääjäämättä tulee, kun tarkastelee prosessin jälkeensä jättämiä dokumentteja. Innovaation piirteisiin kuuluu myös mahdollisuus kieltäytyä uudistuksesta, mutta sitä ei yksittäisellä kunnalla kirjanpituudistuksen suhteen ollut. Eräs uudistuksen lähtökohta oli saattaa kunnan kirjanpito suositustasoa sitovammin säädellyksi, eli kysymys oli kaiken kaikkiaan lakisääteisestä uudistuspakosta, josta kaikkein pienimmäkään kunnat eivät voineet kieltäytyä, vaikka niille uudistuksesta on ilmeisesti ollut kaikkein vähiten hyötyä. Tästä näkökulmasta katsoen kuntasektorin kirjanpituudistusta voidaan luonnehtia *vallankäyttäjän innovaatiopäätökseksi*.

Uuden kirjanpito- ja tilinpäätösmallin suhteellisesta edusta perinteiseen kirjanpitomalliin nähden, yhteensopivuudesta, monimutkaisuudesta ja uudistuksen seurausten havaittavuudesta on vaikea sanoa mitään ilman empiiristä tutkimusta. Kuntasektorin toimijoiden haastatteluista saataneen näihin kohtiin joitakin vastauksia.

Edellä olleeseen Rogersin kirjasta poimittuun sitaattiin viitaten voi kysyä, pohtiiko tässä maassa kukaan ja koskaan hallinnon uudistusten seurauksia. Tunteeko kukaan vastuuta siitä, että uudistukset onnistuvat? Muutosagenttien, keitä he kulloinkin ovatkin, tulisi sitaatin mukaan pystyä ennustamaan uudistuksen mukanaan tuomat edut ja haitat ennen kuin uudistus markkinoidaan kentälle. Kuntasektorin kirjanpituudistuksen haittaselvityksessä implementointikustannukset olisivat muodostaneet merkittävän erän, mutta muitakin haittoja voidaan olettaa ilmenevän – mahdollisesti jopa kuntasektorille soveltumattoman talouden ohjauksen ja uusien liian kovien liiketaloudellisten ajattelutapojen muodossa. Ja mitkä ovat ne kirjanpituudistuksen edut, jotka pannaan kustannusten ja haittojen vastapainoksi puntariin? Eipä taida olla kenelläkään tästä mitään tietoa.

<sup>129</sup> Ks. Kunnalliskomitean mietinnön 1993:33 liite 4: Talousarvio- ja kirjanpitojärjestelmän koelaskentaprojekti.

<sup>130</sup> Kuntaliiton TAKI-työryhmään valittu joukko kuntia sai valmistautua tulevaan uudistukseen, mutta kaikilla kunnilla ei ollut tähän mahdollisuutta, koska ohjeet ja säännökset eivät olleet valmiina.

Julkisen sektorin laskentatoimen innovaatioiden kontingenssimallin perusversion pohjalta tässä tutkimuksessa on haastateltu neljän kohdekunnan toimijoita, virkamies- ja luottamushenkilöitä. Haastattelut on fokusoitu mallin muuttamaan moduuliin ja tarkasteltu asioita hyvin staattisesti, vaikka mallin pohjalta laskentatoimen uudistuksia voitaisiin tarkastella myös dynaamisena prosessina. Tässä työssä mielenkiinto on kohdistunut erityisesti mallin alku- ja loppupäähän eli keskitytään kuntatoimijoiden näkemyksiin kirjanpituudistuksen virikkeistä (stimuli) ja toimeenpanon esteistä (implementation barriers) sekä itse uudistuksen innovatiivisuudesta ja seurauksista (outcome and consequences).

Perusmallin kaksi muuta päämoduulia käsittävät laskentatoimen informaation tuottajat ja käyttäjät. Mallin perusteella lähdetään yleensä etsimään muutosta selittäviä tekijöitä julkisen hallinnon ympäristöstä sekä asenteista ja käytämisestä. Laadullinen tutkimus ei tällaiselle selitystasolle yllä. Siksi tässä tutkimuksessa tyydytään mallin keskiosan suhteen vain kunnan laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien sekä laskentatoimen tehtävien perustarkasteluun. Eri tutkijathan ovat kehittäneet mallia, kuten edellä mainittiin, juuri tuottaja–käyttäjä-kategorisoinnin suhteen. Nimenomaan luottamushenkilöiden dualinen rooli sekä informaation tuottajana että käyttäjänä tekee heidän asemansa ainutlaatuiseksi. Laskentatoimen (ja erityisesti kirjanpidon ja tilinpäätös)informaation tuottajia, käyttäjiä ja tehtäviä koskevalla keskustelulla kuntatoimijoiden kanssa luodaan pohjaa kirjanpidon innovatiivisuuden ja seurausten tarkasteluun. Erityisen mielenkiintoista tässä on se, minkä aseman kuntalaiset ja luottamushenkilöt saavat laskentatoimen informaation käyttäjinä ja näkykö tilivelvollisuuden toteuttaminen kunnallisen laskentatoimen tehtäväkentässä.

Ensimmäisellä haastattelukierroksella haastateltiin yksitellen 18 kuntatoimijaa, mukana kaupungin-/kunnanjohtajia ja talousjohtoa, kirjanpitopäälliköitä, kamreereita, valtuuston ja hallituksen puheenjohtajia sekä tilintarkastajia. Kierros käynnistyi marraskuun alussa 1998 ja oli tehty helmikuun puolivälissä 1999. Haastattelujen järjestys oli sattumanvarainen; niitä tehtiin sitä mukaa kuin henkilöillä oli aikaa. Haastateltujen nimet ja esitetyt kysymykset löytyvät liitteistä 1a ja 1b.

Seuraavissa alakappaleissa esitetään ja analysoidaan haastateltavien vastauksia ensimmäisen haastattelukierroksen kysymyksiin, jotka oli laadittu edellä kuvatun kontingenssimallin pohjalta. Haastattelujen analysoinnissa edetään kysymyksittäin. Jokaisen kysymyksen kohdalla esitetään suoria sitaatteja haastateltujen antamista vastauksista. Vastauksia on ryhmitelty niissä havaittujen samankaltaisuuksien perusteella. Vastausten analysoinnissa ei ole käytetty virka-aseman mukaista ryhmittelyä, koska vastaajien määrä eri ryhmissä on pieni (neljä kunnanjohtajaa, neljä valtuuston puheenjohtajaa jne.).

Suorien sitaattien loppuun on pantu sulkuihin joko sana *luottamusjohto* (jolloin kyseessä on ollut kunnan-/kaupunginvaltuuston tai -hallituksen puheenjohtaja), *virkamiesjohto* (kaupunginjohtaja, rahoitusjohtaja), *laskentahenkilö* (talous-suunnittelupäällikkö, laskentapäällikkö, kamreeri)<sup>131</sup> tai *tilintarkastaja*. Tällä ha-

<sup>131</sup> Joidenkin virkanimikkeiden osalta on ollut vaikeuksia valita, pannako ne virkamiesjohdon vai laskentahenkilön kategoriaan. Tutkimuksellisessa mielessä sillä ei ole tässä ko-

lutaan tuoda esille, onko kyseinen haastateltu tehtävänsä puolesta ensisijaisesti laskentatoimen informaation tuottaja vai käyttäjä. Tehty karkea jaottelu vastaa myös laskentatoimen tilivelvollisuussuhteen eri osapuolia (accountee, accountor, accountant).

#### 4.2 Kuntatoimijoiden näkemykset kirjanpitouudistuksen virikkeistä ja tarpeellisuudesta

Ensimmäinen kuntatoimijoille esitetty teemahaastattelukysymys oli: *Mistä mielestänne tai tietääksenne tuli aloite tai syntyi virike<sup>132</sup> kunnallisen kirjanpitojärjestelmän uudistamiseksi?* Tähän kysymykseen kuntatoimijat antoivat mm. seuraavanlaisia vastauksia:

”Eikö se ollut tämä vertailtavuus muiden talousyksiköiden, niin kuin yritysten kanssa, ja se että saataisiin yhtenäinen säännöstö koskemaan kaikkea kirjanpitoa.” (laskentahenkilö)

”...mutta en tiedä, mistä sitten lopullinen impulssi on tullut. Kyllä sillä varmaan tarvettakin oli. Ainahan sitä on sanottu, että tuo hallinnollinen kirjanpito on sellainen, jota ei välttämättä ymmärretä.” (laskentahenkilö)

”Sehän ei ollut tosiasiaa lakiin perustuvaa vaan sellaista suosituspohjaista, ja sitten näiden käytäntöjen perusteleminenkin oli vaikeata, kun se ei ollut sellaista lakiin perustuvaa.” (tilintarkastaja)

”Kyllä se varmaan vuosien mittaan havaittiin tämä hallinnollisen kirjanpidon riittämättömyys kuvaamaan talouden tilaa ja kehitystä ja ennen kaikkea se vertailtavuus sitten muihin organisaatioihin, esim. kuntien systeemi ei ollut verrannollinen yritysten kirjanpitoon.” (tilintarkastaja)

”Minä ainakin oletin, että se lähti liikkeelle siitä, että tämä tilinpitojärjestelmä pitäisi saada lähemmäksi yritystoiminnan tilinpitoa, että se tulisi siihen verrattavaksi, samantapaiseksi. Sellainen se oli se ajatuskanta, että miksi se muuttui.” (luottamusjohto)

”Minä luulisin, että se lähti siitä, että haluttiin myöskin vertailla sitä, että miten menestyttään ja vertailla kuntia, että on olemassa tiettyjä mittareita, yhteisiä tuloksia.” (luottamusjohto)

”Minä luulen, että hallinnollinen kirjanpito koettiin hyvin vanhahtavaksi ja että se oli vielä enemmän sitä toiminnan ohjausta hyvin staattisella tavalla ja ajateltiin, että miten tästä voitaisiin saada motivoivampi ja sellainen tuloshakuisempi ja... Mukana tuli tunnuslukuja, jotka kertovat myös yrityksille jotakin.” (virkamiesjohto, laskentahenkilö)

---

vin suurta merkitystä, vaikka virkamiesjohto ja laskentahenkilö sekä tilivelvollisuuden osapuolien että informaation tuottajan tai käyttäjän roolin suhteen kuuluvat eri ryhmiin.

<sup>132</sup> Lüder tunnisti kaksi mahdollista virikettä kunnan laskentajärjestelmän uudistamisprosessin käynnistymiselle: taloudellinen skandaali, joka johtaa tilivelvollisuutta korostavaan (*accountabilism-driven*) uudistukseen, ja taloudellinen kriisi, joka puolestaan johtaa johtamista, valvontaa ja tehokkuutta korostavaan (*managerialism-driven*) uudistukseen. Pallot’n (1996) mukaan Uuden-Seelannin julkisen laskentatoimen uudistus oli seurausta julkisen talouden valtavasta velkaantumisesta eli kriisistä, joka johti siirtymiseen suoriteperusteiseen laskentaan (accrual accounting). Johtamisen funktiota tukevat tehokkuus- ja tuloksellisuusvaatimukset edistivät asiaa. Tilinpäätösraportoinnin uudistus seurasi uudistuksen sivutuotteena (Pallot 1996, s. 331–334).

”...että pystyisi kunnan taloutta hallitsemaan samoilla käsitteillä kuin yritystä. Ja toisaalta se oli aika omalaatuinen se vanha kirjanpito, kun esimerkiksi velanotto oli tuloa ja tasapainotus tehtiin sillä velanotolla. Toisaalta kuntien taseet eivät kertoneet yhtään mitään mistään asiasta. Ne olivat niin erimitallisia ja eri tavalla laadittuja ja kukaan ei puhunut kuntien taseesta mitään, koska kaikki tiesivät, että ne oli päin peetä. Ei sitä [uudistusta] voinut suoraan kohdistaa kehenkään tai mihinkään yksin, enemmän siellä oli taustalla tällaiset laskennan kehittämistarpeet ja se sitten muotoutui tällä tavalla.” (laskentahenkilö)

”Komitean aloittaessa ei juuri ollut vastustusta, ja se eteni muutamien henkilöiden toimesta, jotka tunsivat tarvetta uudistaa laskentaa, ja komitea jätti laskentatoimen uudistuksen virkamiesporukalle, joka vei sen läpi. Ilmeisesti oli tarvetta yhdenmukaistaa laskentatointa senkin kannalta, että yrityselämä paremmin ymmärtäisi, mitä tapahtuu. Ehkä tässä ei ollut mitään syvällisempää, ehkä se tuli ajan virtauksena, jatkona budjetoinnin uudistukselle ja tulosohjaukselle.” (tilintarkastaja)

Näissä vastauksissa käsitellään pikemminkin uudistuksen tarvetta ja syitä kuin virikettä ja aloitteen tekoa. Kuntien kirjanpidon lähentyminen yritysten kirjanpitokäytäntöjen kanssa sekä vertailtavuuden ja yhtenäisen säännösten aikaansaaminen ovat seikkoja, jotka nousivat keskeisinä esille vastauksissa. Tässä suhteessa vastaukset noudattavat pitkälti kunnalliskomitean kirjanpituudistukselle asettamia odotuksia. Kuten seuraavista sitaateista käy ilmi, haastatelluilla on se käsitys, että uudistusta toivottiin ja sillä oli paitsi kuntien ja etujärjestöjen myös yrityselämän tuki.

”Oli olemassa tietynlaisia paineita, sisäisiäkin paineita, jotka edesauttoivat, mutta kyllä kai alun pitäen lähtökohtana oli se, että yksityinen sektori alkoi puhua näistä kahdesta järjestelmästä ja sitä kautta se siten lähti tämä rulla pyörimään. Ja kuten mainitsin, KULAUKSEN suositukset alkoivat pikkuhiljaa kallistumaan sinne kirjanpitolain suuntaan.” (tilintarkastaja)

”Käsittääkseni tämä vanha kirjanpito ei tuottanut riittävän vertailukelpoista tietoa. Siinä oli osaltaan kunnan sisäiset tarpeet saada tarkempaa kustannustietovertailua eri hallintokuntien kesken ja ennen kaikkea kuntakentän kesken ja sitten osaltaan tarve on siihen, että jossain määrin saataisiin kuntakenttää vertailukelpoiseksi yksityisen sektorin kanssa. Että ne uudistamistarpeet olivat ilmeisen selvät ja monelta taholta toivotut. Käsittääkseni myös yrityksistä toivottiin tätä.” (virkamiesjohto)

”En muista. Tästä on puhuttu laajalla sektorilla. Yksityiset ja keskusjärjestöt ovat puhuneet siitä, että pitäisi saattaa kunnat ja elinkeinoelämä samanlaiseen kirjanpitojärjestelmään, ja tämä varmasti on tavoitteena ollut.” (luottamusjohto)

Joissakin vastauksissa sentään käsiteltiin myös sitä, ketkä tässä uudistuksessa olivat muutosagentteja, mistä virike uudistamiseen lähti. Yksiselitteistä totuusarvoa näillä vastauksilla ei ole (paitsi vastaajan vastauksena), mutta kommentit ja mielipiteet ovat kuitenkin mielenkiintoisia, ja jotain totuuden jyvää niissä todennäköisesti on.

”Minä luulen, että se lähti nimenomaan Kuntaliiton taholta, että se voisi paremmin vertailla kuntia ja kuntayhtymiä ja näkisi kuntien todellisen taloudellisen tilanteen.” (laskentahenkilö)

”Käsittääkseni tämä tuli Kuntaliiton taholta. Ilmeisesti niillä oli huoli enemmänkin näillä tilastonikkareilla, että ei ollut tällaisia yhteneväisiä tilastoja. Ehkä se sieltä juontaa alkunsa.” (virkamiesjohto)

”Voisin kuvitella, että silloiset kunnalliset keskusjärjestöt saattoivat olla aktiivisia, ja jos oikein muistan, niin tarkoitus oli selkeyttää kunnallista laskentajärjestelmää ja saat-  
taa se lähemmäksi liikekirjanpitoa, yritysten käytäntöä.” (luottamusjohto)

”Varmaan Kuntaliitto siinä viime vaiheessa oli keskeisessä asemassa. Kyllä tämä tuli elinkeinoelämän puolelta aika useasti esille. Tätä meidän laskentajärjestelmää mikä oli käytössä, niin sitä arvosteltiin.” (tilintarkastaja)

”Minulle jäi sellainen kuva, että Kuntaliitosta. Ja kyllähän kuntatasollakin oli esitetty arvostelua tätä hallinnollista kirjanpitoa kohtaan lähinnä lainojen käsittelyn osalta, joka oli ainakin yrityssektorille vaikea tajuta.” (laskentahenkilö)

”Kyllä sille tarvetta kai on ollut kautta aikain, ja kyllä kai se aloite lähti tuolta Kunta-  
liiton suunnasta ja sanotaanko, vähän ylemmältä portaalta, mutta kieltämättä myös kunnassa on kautta aikain ollut tämän laskentatoimen järjestelmäprobleema sikäli, että päättäjät, jotka tarvitsisivat niitä [laskentatoimen tietoja] omissa toiminnoissaan, niin se on ollut hyvin rajallista, niitten saanti.” (luottamusjohto)

”Kuntaliitto teki nämä esitykset, ja omassa kunnassani todettiin joskus, että pitäisi selkeyttää tällaista tarkastustoimintaa. Ja totta kai siinä oli aloitteentekijöitäkin. Edus-  
kunnassa käytiin sellaista myönteistä keskustelua.” (luottamusjohto)

”Uskoisin, että Kuntaliitto oli keskeinen tekijä ja sen takana olevat keskeiset kunnal-  
liset vaikuttajat Suomessa ja myöskin valtiolta. Ja viime aikoina voimakkaasti mo-  
net taloudelliset järjestöt arvostelivat kuntien tilannetta ja tekivät omia analyysejään kuntien kehityksestä ja arvostelivat sen hallitsemattomuutta. Komiteassahan ne syn-  
tysanat on lausuttu.” (tilintarkastaja)

Vastausten perusteella voidaan sanoa, että Kuntaliitto on selkein yksittäi-  
nen taho, jonka katsotaan toimineen kirjanpituudistuksessa muutosagenttina. Vanhan kirjanpitojärjestelmän puutteisiin viitattiin useissa lausunnoissa; eräissä sen heikkoudet olivat uudistuksen syynä:

”Ennen se oli ihan kauhistuttava tilanne, kun ennen tätä muutosta velanotto oli tu-  
loa.” – ”Se oli aika omalaatuinen se vanha kirjanpito, kun esimerkiksi velanotto oli  
tuloa ja tasapainotus tehtiin sillä velanotolla. Toisaalta kuntien taseet ei kertonut yh-  
tään mitään mistään asiasta.” (laskentahenkilöt)

”...ja heikkoushan tässä meidän vanhassa systeemissä oli se, että sehän ei ollut tosi-  
asiassa lakiin perustuvaa vaan sellaista suosituspohjaista, ja sitten näiden käytäntöjen  
perusteleminenkin oli vaikeaa, kun se ei ollut sellaista lakiin perustuvaa. Ja sitten Kun-  
taliitto ja KULAUS alkoikin ottaa oppia tästä kirjanpitolain mukaisesta kirjanpidos-  
ta, eli nyt sitten ruvettiin sotkemaan näitä sillä lailla, että ruvettiin noukkimaan eri-  
laisia asioita täältä kirjanpitolaista, ja syntyi sellainen aika paha sekasotku. Se meni jo  
vähän kaaokseksi.” (tilintarkastaja)

Kirjanpituudistuksen perustelut rakentuvat selkeästi hallinnollisen kirjan-  
pidon ja liikekirjanpidon vastakkainasettelulle siitä lähtökohdasta, että liikekir-  
janpito on parempi kuin hallinnollinen kirjanpito per se eli ilman, että puhu-  
taan edes kirjanpidon tehtävistä eli siitä, mitä tehtäviä kirjanpidolla kuntatalou-  
dessa on, missä sen tulee olla hyvä. Entisessä järjestelmässä oli paljon puutteita,  
joita sitten liikekirjanpidossa ei olisi. Suhteellisen edun tarkastelua ei ikään kuin  
edes tarvita: niin paljon parempi kirjanpitomalli on liikekirjanpito. Joissakin lau-  
sunnoissa tuotiin kuitenkin esille, ettei liikekirjanpitokaan ole mikään ongelmien  
ratkaisautomaatti, vaan sekin tarvitsee taitavan ja ajattelevan käyttäjän:

”Tässä on hyvä väline oikein ja hyvin käytettynä, ammattitaidolla ja päättäväisyydellä ja rohkeudella. Tätä kautta tulee se hyöty, mutta tämä ei vapauta ajattelusta.” (tilin-tarkastaja)

Vastausten perusteella voi tehdä sellaisen tiivistävän yhteenvedon kuntien kirjanpituudistuksen ”virikkeistä” tai pikemminkin lähtökohdista, että uudistus johtui hallinnollisessa kirjanpidossa koetuista puutteista ja tarpeesta tehdä vertailuja paitsi kuntien kesken myös yrityselämän kanssa. Ja kun puhutaan muutagentista, osoitetaan Kuntaliittoon päin. Kuntien keskusjärjestöillä on kautta aikain ollut kuntiin nähden auktoriteettiasema talousarvioasetelma- ja kirjanpitosuosittelujen antajana. Siksi tätä kirjanpituudistusta voidaan haastattelujenkin pohjalta luonnehtia vallankäyttäjän innovaatioprosessiksi, vaikkakin haastattelujen pohjalta syntyy se vaikutelma, että uudistus oli kunnissakin odotettu ja otettiin vastaan melko myönteisesti<sup>133</sup>.

#### 4.3 Kunnan laskentainformaation tuottajat ja käyttäjät

Kysymykset 2–4 koskivat laskentatoimen informaation tuottajia ja käyttäjiä kuntasektorilla. Kysymysten muotoilu oli seuraava: *Informaatiolla, niin myös laskentatoimen informaatiolla, on sekä tuottajansa että käyttäjänsä. Ketkä ovat teidän kunnassanne tärkeimmät laskentatoimen informaation tuottajat? Entä ketkä ovat tärkeimmät laskentatoimen informaation käyttäjät?* Lüderin kontingenssimalliin tehtyihin tarkennuksiin perustuen kysyttiin edelleen, *onko jako laskentatoimen informaation tuottajiin ja käyttäjiin mielestänne selvä ja ongelmaton. Ovatko eri ryhmät mahdollisesti päällekkäisiä eli ovatko samat henkilöt tai henkilöryhmät sekä tuottajina että käyttäjinä?*

Kontingenssimallin alkuperäisessä versiossa laskentatoimen informaation tuottajat ja käyttäjät kuvattiin selkeästi kahdeksi eri ryhmäksi. Kontingenssimallin uudemmissa versioissa *suuri yleisö* (general public) esitetään erikseen informaation käyttäjänä, *virkamiehet* (administrative actors) tuottajina ja luottamushenkilöt (political actors) sekä tuottajina että käyttäjinä: tuottajina suhteessa asukkaisiin ja käyttäjinä suhteessa virkamiehiin. Tilivelvollisuusnäkökulmaa ei kysymyksenasetteluun sisällytetty, vaan annettiin vastaajien itse pohtia sitä, ketkä ovat informaation tuottajia, ketkä käyttäjiä ja jatkoksi vielä myös sitä, mikä tehtävä laskentatoimella kuntataloudessa on. Implisiittisesti kysymys oli kaiken aikaa juuri kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä (joskin se saattoi ajoittain unohtua, ja vastaukset käsittelivät laskentatoimen kenttää kokonaisuudessaan mukaan lukien talousarvio).

Vastausten purkaminen aloitetaan laskentatoimen informaation *tuottajista*.

”Tietysti se on kunnassa tämä rahatoimisto.” (laskentahenkilö)

”Kyllähän se keskushallinnon, taloushallinnon yksiköt, mutta sittenhän on myöskin suuremmissa hallintokunnissa taloushallinto.” (laskentahenkilö)

”Minun mielestäni se on taloustoimisto, joka sitä kuitenkin tuottaa, mutta hallintokunnat valmistelevat.” (luottamusjohto)

”Meillä ainakin kehittää nuo hallintokunnat taloustoimiston lisäksi.” (virkamiesjohto)

<sup>133</sup> Vrt. Helin (1997), s. 40–44.

Raha-/taloustoimiston henkilöstö tuottaa kunnan talousinformaation, mutta hallintokunnat valmistelevat asioita, etenkin talousarviovaiheessa. Laskentatoimen informaatio syntyy ja sitä valmistellaan siis mitä suurimmassa määrin taloudesta vastaavien viranhaltijoiden ja toiminnasta vastaavien sektoreiden (hallintokuntien) välisenä yhteistyönä. Sinänsä mielenkiintoinen piirre on se, että kun aletaan puhua itse laskentatoimesta kuntasektorilla, niin ensimmäisenä keskusteluun tulee talousarvio. Talousarviolla siis kaikesta päätellen on edelleen hyvin määräävä asema kuntatalouden laskentatoimessa. Muutamia lausumia esimerkiksi seuraavassa:

”Kyllä laskentainformaation tuottajia ovat ennen kaikkea virkamiehet ja taloustoimiston ihmiset, mutta siinä alkuvaiheessa talousarviossa informaatiota antavat voimakkaasti myös luottamusmiehet, mutta sitten kun talousarvio on hyväksytty niin sitten ne kyllä tipahtavat keltasta aika reippaasti, että he saavat sitten vaan raportteja hallitukseen ja valtuustoon.” (tilintarkastaja)

”Totta kai siinä mielessä luottamushenkilöillä on mahdollisuus vaikuttaa, kun määritellään sitä, että minkälaisia numeroita esim. talousarvioon laitetaan. Mihin kuntatasolla nyt on mahdollisuus vaikuttaa? Valitettavan suuri osa siitä lukumuodostuksesta on enemmän ja vähemmän pakollista, jolle ei voi mitään.

Luottamushenkilöt ovat käyttäjiä, eivät ne minun mielestäni tuota. Mitäs ne tuottaisivat? Vaikutusta niillä on, nehan voivat haluta sitä ja tätä, mutta käytännössä muut ne tuottavat. Kyllähän ne haluavat tietoa, ja jatkuva narina on näistä raporteista, että nämä eivät täytä vaatimuksia. Mutta lähinnä on kysymys tästä toiminnan seuraamisesta.” (laskentahenkilö)

”No johtoryhmä tietysti, ja hallintokunnat, mutta tuottajiksi voidaan katsoa myös esimerkiksi kuntalaiset, koska he vaikuttavat esimerkiksi väkilukuun ja meidän verotuloihin, niin kuin myös yritykset, koska ne vaikuttavat yhteisöveroihin.” (laskentahenkilö)

”No hallintokunnathan ne tietysti on, että ne toiminnot, mitä me tehdään. Jos tällä sitä tarkoitetaan. Se toiminta puetaan tilinpäätös vaiheessa markoiksi, ja sitten tietysti erillinen kirjanpito sen tekee fyysisesti. Mutta sen taustalla on joka tapauksessa elävä elämä, mutta että ketkä on sen kirjanpitoulottuvuuden piirissä, niin ne ovat terveyskeskus, vanhainkoti jne., joilla kulkee mukana kalkulaattori, joka laskee.” (virkamiesjohto)

Edellä kontingenssimallin tarkastelun yhteydessä todettiin, että julkisella sektorilla laskentatoimen informaation tuottajat ja käyttäjät eivät muodosta kahta selkeästi erillistä ryhmää, vaan useilla ryhmillä on sekä tuottajan että käyttäjän rooli. Tämä seikka johtuu ilmeisesti juuri talousarvion laadintaprosessista, johon osallistuu virkamies- ja luottamushenkilöstöä laajasti organisaation eri osissa ja tasoilla. Eli yksi ja toinen osallistuu talousarvion tavoitelukujen tuottamiseen ja on myöhemmin talousarvion ja tilinpäätösraporttien käyttäjä. Tuottaja-käyttäjä-dikotomia ei siis oikein toimi kuntasektorin laskentatoimen tarkastelussa. Tilivelvollisuuden näkökulmasta kunnan laskentatoimen osapuolet voitaisiin ehkä selkeämmin jakaa niihin, jotka ovat tilivelvollisia, ja niihin, joille tiliä tehdään, sekä laskentahenkilöihin, jotka hoitavat rekisteröinti- ja raportointitehtävät.

Pääkappaleessa 3 tarkasteltiin kunnan rahoituksen laskentatoimen informaation käyttäjiä. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen potentiaalisia käyttäjäryhmiä oli

lukuisia. Luettelot käsittivät yleensä tusinan verran käyttäjäryhmiä luottamushenkilöistä mediaan ja kunnan asukkaisiin, muihin kuntiin ja valtiovaltaan saakka. Kunnan rahoituksen laskentatoimen informaation käyttäjiä koskevaan kysymykseen saatiin tässä tutkimuksessa seuraavankaltaisia vastauksia:

”Informaatiota on aika monenlaista. Sitten kootaan lautakunnille, hallitukselle ja valtuustolle omia raportteja. Siellä se on hyvin pitkälle sitä määrärahojen seurantaa eli määrärahojen riittävyyden seurantaa. Ja julkisuus ja sisäasiainministeriö ja Kuntaliitto ja yritykset, ne on ehkä ne keskeiset. Pikkunen ero on siinä kertomisessa ulospäin ja sitten poliittisille päättäjille ja vielä henkilökunnalle. Siis kaupungin virkamieskunnalle kerrotaan myös henkilöstön kannalta. Päättäjille analysoidaan palvelujen kannalta sekä budjettia että tilinpäätöstä. Ja sitten julkisuudelle, että mikä on se suunta ja mitä on odotettavissa, sitä odottavat kuntalaiset ja ennen kaikkea se yrityselämä ja tiedotusvälineet.” (virkamiesjohto)

”Tavallaan se taloudellinen päätöksenteko, joka hyödyntää näitä tietoja, se tarkoittaa valmistelijoita, keskeisiä virkamiehiä, siis virastopäälliköitä, kaupungin johtoa, kaupunginjohtajaa, joka tekee budjettiesityksen ja hallitus ja valtuusto. Kyllähän he niitä käyttäjiä ovat. No, en tiedä, esimerkiksi minun roolini, se on sekä tuottajan sekä käyttäjän rooli.” (laskentahenkilö)

”Laskenta- ja suunnitteluhenkilöstö, talouspäälliköt, tulosalueen päälliköt, tilintarkastajat, luottamushenkilöt, kaupungin johto, muut sidosryhmät.” (laskentahenkilö)

”Tietenkin keskushallinto käyttää niitä ja hallintokunnat käyttävät, luottamushenkilöt, ja vielä sitten on ihan yleistä kiinnostusta. Sitten tietenkin pankit käyttävät kun lainoja myönnetään. Sitten ovat tietenkin tilastojat.” (laskentahenkilö)

”Talo käyttää infoa pitkin vuotta sisäisesti, ja sitten kun mennään ulospäin niin luottamushenkilöt saavat tällaisia väliraportteja – ja varmasti lehdistökin. Ja sitten kun tehdään tilinpäätös niin sitten se piiri laajenee huomattavasti: valtuusto hyväksyy tilinpäätöksen, tilintarkastajat ovat siinä mukana. Mutta sitten tätä ulkopuolelta, sittenhän tulee lehdistö mukaan voimalla, sitten tulevat kaikki tilastonikkarit ja Keski-Suomen liitto, joka kannattaa muistaa yhtenä tärkeänä tilinpäätöksen hyväksikäyttäjänä. Sittenhän on tämä Tilastokeskus, joka teetättää hyvinkin yksityiskohtaiset taloustilastot, ja ne perustuvat nimenomaan tilinpäätöksiin.” (tilintarkastaja)

Kysymys rahoituksen laskentatoimen ja erityisesti tilinpäätösinformaation käyttäjistä tuottaa siis pitkiä käyttäjälistoja, ja eri vastaajien käsitykset käyttäjistä ovat jokseenkin yhdenmukaiset. Yhdenmukaista on myös se, että kunnan sisäiset käyttäjäryhmät ovat vastauksissa etusijalla. Muutamia tätä näkökohtaa tämentäviä esimerkkejä seuraavassa:

”No tietysti se on toimiva johto kaikista tärkein, hallintokuntien johtajat seuraavat, missä mennään. Ja meillä tytäryhtiöiden toimivan johdon kanssa aina katsotaan, missä mennään.” (virkamiesjohto)

”Kyllä se tietysti kaupunginhallitus on se ykköskäyttäjä, ja muut käyttävät sitten valikoiden. Sitten kaupunkilaisille pyritään suodattamaan ymmärrettävää tietoa. Tilinpäätökset pyritään laatimaan tällaisiksi kansanpainoksiksi, ja sitä kautta heitä perehdytetään tähän asiaan. Kai siitä joitakin mielikuvia välittyy, mutta syvällisempi tieto – ei kai se kaupunginhallituksen keskeisestä porukasta pitemmälle ulotu, ei se siitä paljon kauemmas ulotu se hyväksikäyttö.” (tilintarkastaja)

”Varmasti tärkeimpiä ovat hallintokunnat. Totta kai tärkein käyttäjä on keskushallinto eli hallitus ja valtuusto.” (luottamusjohto)

”Arkipäivän työssä on tärkeää, että informaatiota saadaan nopeasti ja kaikilla halukkailla on mahdollisuus seurata tilannetta omalta mikrolta. Ensisijainen käyttäjäryhmä on päättäjät: hallitus, valtuusto, miksei lautakunnatkin, jotka toimintakertomusta varten arvioivat. Muita käyttäjiä ovat sitten ulkopuoliset: Tilastokeskus, Kuntaliitto, jossain määrin myös rahoittajat, tilintarkastajat.” (tilintarkastaja)

Toimiva johto ja kunnan taloudellisen päätöksenteon tukeminen nousevat keskeiselle sijalle kunnan tilinpäätösinformaation käyttöä koskevissa vastauksissa. Toimivalla johdolla tarkoitetaan johtoryhmää, jonka kokoonpano vaihtelee kuntakohtaisesti. Mukana on virkamies- ja luottamushenkilöjohtoa. Ydinryhmän voi muodostaa myös vain hallituksen sisäpiiri tai se voi olla huomattavasti laajempi. Kunnan asukkaita joko ei mainittu edes potentiaalisina laskentatoimen informaation käyttäjinä tai heidän halunsa ja kykynsä informaation käyttöön oletettiin vähäiseksi.

”Kuntalainen on kyllä aika kaukana. Hän on sen informaation varassa, mitä media tästä tilinpäätöksestä kertoo. Media poimii sieltä jonkin yksittäisen asian. Kuntalainenhan on aika lailla sivullinen tässä, se käyttää palveluja paljon, mutta se vaikuttamismahdollisuus on aika pieni, sitä edustaa valtuusto.” (tilintarkastaja)

”Se on yllättävän vähäistä [kuntalaisten osuus] tai sanotaan, että kuntalaisilla olisi siihen tarvetta. Ei kuntalaisella kuitenkaan ole mahdollisuutta käydä näitä asiapapereita katsomassa, se on kunnan asia aktivoitua.” (luottamusjohto)

”No nehän pitäisi olla luottamusmiehet ja me muut virkamiehet, ja tietenkin nämä tilastonikkarit, mutta että se kertoisi kuntalaisille jotakin, minä uskon, että niitä ei kiinnosta – muuta kun muutamaa. Ja ne eivät ole perillä niistä systeemeistä.” (virkamiesjohto)

”...eli valtio, toiset kunnatkin ovat kiinnostuneita ja sitten yksityiset kuntalaiset, ei niitä sovi... Että tuosta informaation käyttämisestä minä odottaisin, että kuntalaiset käyttäisivät enemmän, mutta eivät ne sitä käytä, ei niillä ole niin kuin semmoista mielenkiintoa.” (tilintarkastaja)

Vaaleilla valittu valtuusto on tilinpäätösinformaation käyttäjänä myös kuntalaisten edustaja. Epäilyjä rivivaltuutetun taidosta lukea tilinpäätöksiä tai yleensäkin laskentatoimen informaatiota esitti erityisesti laskentahenkilöstö.

”Tavallaan ne, jotka osaavat pyytää ja tietävät mitä haluavat, niin ne kyllä varmasti saavat sen, mutta kyllä yleensä kai ongelma on se, että esimerkiksi luottamushenkilöillä se niitten taloushallinnon tietämys on monesti sillä tasolla, että eivät ne välttämättä osaa sitten lukeakaan niitä raportteja, vaikka ne pyytävät jotain tietoa. Se pitäisi niin valmiiksi pureksia ja pistää kommenttia ja analysoida sitä.” (laskentahenkilö)

”En osaa oikein sanoa sitä, mutta minä epäilen, että osaavatko kaikki edes käyttää sitä, vaikka niillä olisi siihen mahdollisuus.” (laskentahenkilö)

Hyvin tärkeä rooli on medialla, joka tuo informaation kuntalaisten ulottuville. Media tekee tehtävänsä valikoiden: se katsoo, millä seikoilla on uutisarvoa, millä ei. Media toimii eräänlaisena informaation suotimena kunnan ja kuntalaisen välillä. Myös Tilastokeskus ja Kuntaliitto nimettiin merkittäviksi tilinpäätösinformaation käyttäjiksi. Tilastokeskus ”teetättää” kunnissa paljon ”ylimääräistä” työtä, mutta julkaisee tilastonsa kuntataloudesta auttamattomasti myöhässä (ks. mm. Helsingin Sanomat, Kotimaa-osasto, 9.6.1998).

Yrityksiä eivät haastatellut juurikaan maininneet kunnan laskentatoimen informaation käyttäjinä. Haastatteluissa samoin kuin kunnalliskomitean mietinnössä tuotiin kuitenkin yritykset esille perinteisen hallinnollisen kirjanpidon arvostelijoina, niin myös tarve kuntien ja yritysten väliseen vertailuun kuntien kirjanpituudistuksen keskeisenä perusteluna. Kirjanpitoon perustuvien vertailujen ja koko yrityssektorin rooli kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen käyttäjänä jää niin kirjallisissa dokumenteissa kuin haastatteluissakin hämäräksi – lähinnä retoriikaksi. Kunnallisten liikelaitosten osalta vertailutarvetta saattaa olla, ja konsernitilinpäätöksen (toistaiseksi konsernitaseen) laatimista mahdollisimman yhdenmukainen kirjanpitomalli tietysti helpottaa.

Ovatko tuottajat ja käyttäjät kaksi selkeästi erillistä ryhmää? Vastauksena kysymykseen tuottajien ja käyttäjien erottamisesta saatiin monta mielenkiintoista vastausta. Jotkut haastatelluista olivat sitä mieltä, että mitään ristiriitaa tuottajien ja käyttäjien rooleissa ei ole olemassa, jotkut taas näkivät jonkinlaisen ristiriidan olemassaolon. Seuraavassa muutamia esimerkkejä haastattelulausunnoista:

”Tämä on tavallaan aika vaikeaa, melkein samat yksiköt ovat tuottajia niin kuin käyttäjiä.” (luottamusjohto)

”En näe siinä hirveästi ristiriitaa. Tämä päätösorganisaatio on niin rakennettu, että työtä tehdään monessa portaassa. Mielestäni se on ollut hyväkin, sillä esimerkiksi valtuustossa on myös lautakunnissa istuvia jäseniä, jotka tietävät sen tason asioista tarkemmin. Siinä mielessä se on ollut hyvä järjestelmä. On tietenkin sitä omaa reviirin vartioimista, mutta tiedon tuottamisessa ja sillä tavalla ei se ole kovin suuri ongelma, koska nämä laskentatiedot ovat sellaisia, että niitä ei voi hirveästi väärin käyttää, ne ovat kuitenkin fakta-asioita. En tiedä, onko esimerkiksi säästöjen aikaan saaminen tällaisten roolien vuoksi vaikeampaa, mutta se on vaan myönteistä, että ihmisillä on syvempää tietoa.” (laskentahenkilö)

”Kyllä se minusta on ongelmaton, kun tuota ajattelee, millä tavalla sitä systeemiä kehitellään. Ainakin minun ajatukseni on se, että se tehdään käyttäjän, kuntalaisen puolesta, maksajaa siinä ajatellaan koko ajan. Minusta siinä ei ole mitään ongelmaa tehdä niitä ratkaisuja.” (luottamusjohto)

Tuottajan ja käyttäjän välinen suhde nähdään osaltaan myös esteellisyyskysymyksenä:

”Tietysti hallitus, joka tuottaa sen informaation, on myös se pääkäyttäjä, mutta valtuuston rooli on, että ei valtuustoa voi pitää taloushallinnon informaation tuottajana, kyllä se on käyttäjä. No, se on taas esteellisyyskysymys. Jos ajatellaan esimerkiksi tilinpäätöksen käsittelyä valtuustossa: sama porukka istuu sitä asiaa käsittelemässä valtuustossa kuin tuottaa sen tiedon eli vastaa sen tilinpäätöksen laatimisesta. Tilintarkastuksen kannalta tämän organisaation pitäisi olla sellainen, että hallituksen jäsenet eivät voisi olla valtuustossa. Eivätkä yleensä nekään, jotka ovat tuottamassa sitä informaatiota, saa olla siinä portaassa, joka sitä asiaa käsittelee.” (tilintarkastaja)

”Ihan hyvä kysymys. Tämä on enemmän semmoinen ikuisuus-kysymys, kuka on esteellinen ja kuka ei. Tämä on iso kysymys ja lähtee ihan sieltä perusrakenteista.” (luottamusjohto)

Laskentatoimen informaation tuottajat ja käyttäjät eivät siis ole kaksi selvästi erillistä ryhmää, vaan päällekkäisyyttä esiintyy. Kunnallisen päätöksenteon kannalta tässä törmätään helposti esteellisyyskysymyksiin. Kuitenkin osallistu-

minen kunnan toimintaan monessa portaassa ja esimerkiksi valtuutettujen lautakuntatyöskentely arvioitiin myönteiseksi asiaksi, sillä toimintojen tuntemus kasvaa, kun samat henkilöt ovat mukana valmistelussa ja päätöksenteossa.

Yrityssektorilla omistajat ja verottaja ovat (johdon ohella) tilinpäätösinformaation tärkeimmät käyttäjät. Entä kuntasektorilla, voiko tuottajia ja käyttäjiä asettaa tärkeysjärjestykseen? Vastauksia, joissa selvästi mainittiin tärkeysjärjestys sekä tuottajien että käyttäjien osalta, oli vain muutama:

”Ehdottomasti nämä käyttäjät täällä kunnassa on ne tärkeimmät, nehän sitä kunnan toimintaa ohjaavat.” (virkamiesjohto)

”Käyttäjänä minä katsoisin, että virkamieskunta on järjestyksessä ensimmäinen, koska sen pitää niin kuin hallita tämä homma ja nimenomaan seurata ja tehdä johtopäätöksiä koko ajan. Niin ja sen jälkeen tulevat ne luottamushenkilöt, vaikka ne ovatkin niitä lopullisia päättäjiä. Jos katsotaan tuolta tuottajapuolelta, niin kyllä siinäkin minä panisin virkamiehet ensimmäiseksi, kyllä se lähtee sieltä virkamiehen tietoudesta ja käsityskannoista.” (tilintarkastaja)

”Kyllä se lähtee sieltä ihan alhaalta. Suunnitteluosasto ja rahatoimisto erottuvat tärkeinä. Suunnittelu on tärkeä, tärkeä on koko ketju, että ne tiedot on luotettavasti rakennettu. Sanoisin, että kaikkein tärkein on talousyksikkö, että se luo hyvän laskentajärjestelmän. Tämän tehtävänä on trimmata se väline kuntoon. Käyttäjäpuolella, sanoisin, että se strategioita luova ryhmä eli päätöksiä valmistelevat viranhaltijat. Johdoryhmä on ehkä enemmän tällainen tiedonvälitysfoorumi. Eli kunkin sektorin päälliköt, siellä tiedetään joka hetki se realismi, missä ollaan menossa. Sanoisin, että se on tärkein porras, että se mitoittaa oman palvelunsa oikein ja että ne tekevät niin huolellista työtä ja vievät sen luottamushenkilöille. Pitäähän tietysti antaa joku painoarvo niille ulkopuolisille käyttäjille, kuntalaisille ja muille, mutta he eivät tee ratkaisuja. Se ratkaisujen hermokeskus on siellä sektoreiden johdossa.” (tilintarkastaja)

Virkamiesten keskeinen asema laskentainformaation tuottamisessa näyttää olevan itsestään selvä. Tämä koskee niin keskushallintoa kuin eri hallintokuntia. Hallinnon hajauttamisen seurauksena kunnissa on hajautettu vastuuta taloudesta ja toiminnasta yhä laajemmalle joukolle, jonka on pystyttävä arvioimaan oman sektorinsa tai yksikkönsä toimintaa. Loogisesti tästä seuraa se, että laskentainformaation käyttö on välttämätöntä myös siellä, missä sitä tuotetaan. Joissakin harvoissa vastauksissa korostettiin myös tilinpäätösinformaation merkitystä tilivelvollisuuden tai vastuun näkökulmasta.

”Ihan vilpittömästi pyritään siihen, että kuntalaiset saisivat sellaista taloutta koskevaa informaatiota, joka olisi ymmärrettävää ja merkittävää ja vaikuttaisi ihmisiin niin, että ne tietäisivät, mihin rahat menevät. Ja kyllä tätä informaatiota tuotetaan aika paljon päätöksenteon tueksi. Välttämätöntä on se, mitä laki vaatii ja olennaista on se, että taloudessa voitaisiin toimia optimaalisesti, mutta aika paljon tuotetaan myös sitä tietoa, joka palvelee juuri tätä tilivastuuta kansalaisille. Tietoa on paljon. Käyttö on siten vähän vaikeampaa.” (tilintarkastaja)

#### *4.4 Näkemykset kunnan rahoituksen laskentatoimen tehtävistä*

Kunnan kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation tuottajia ja käyttäjiä koskevan kysymyksen lisäksi haastatelluille esitettiin myös kysymys kunnan rahoituksen

laskentatoimen (kirjanpidon ja tilinpäätöksen) tehtävistä. Erityisen kiinnostavaa oli kuulla, miten haastatellut näkevät kirjanpidon tehtävän muuttuneen uuden kirjanpidon aikana. Haastatellulle esitettiin seuraava kysymys: *Mitkä ovat ulkoisen laskentatoimen (kirjanpito, tilinpäätös) tehtävät kunnassa?* Haastattelun aikana kysymystä yleensä vielä täsmennettiin kysymällä, *ovatko tehtävät muuttuneet uuden kirjanpidon johdosta.*

Talousarvion toteutumisen seuranta on perinteisesti ollut kunnan kirjanpidon tärkein tehtävä (menojen, tulojen ja rahojen erilläänpitotehtävän lisäksi). Onko tämä edelleen kirjanpidon tärkein tehtävä, vai palvelevatko kirjanpito ja tilinpäätös nyt jotain muuta tehtävää tai tehtäviä? Talousarvion toteutumisen seuranta, mutta erityisesti päätöksenteon tukeminen korostuu vastauksissa, joista seuraavassa esimerkkejä:

”Tuottaa tietoa päättäjille, valmistelijoille, ja antaa informaatiota kuntalaisille ja ulospäin eli siis kertoa kunnan talouden tilanne. Julkisestikin. Mutta ennen kaikkea antaa informaatiota päätöksenteon pohjalle.” (luottamusjohto)

”Yrittää kertoa kunnan taloudellinen tilanne ja olla työväline päätöksenteon pohjaksi.” (laskentahenkilö)

”Tietysti se yksi tehtävä on se talousarvion toteutumisen seuranta edelleen, mutta se yksi tehtävä on se, että pitäisi saada niitä mittauskelpoisia lukuja, joilla voitaisiin sitten verrata. Päätöksenteon avustaminen on noussut arvokkaammaksi tässä taloudellisessa tilanteessa kuin ennen, koska talousarvion tekeminen ja seuraaminen on tarkempaa kuin aiemmin.” (luottamusjohto)

”Noo, kai sen tarkoitus on olla sen taloudellisen päätöksenteon apuväline. Näin varmaan. Sen lisäksi kai se osoittaa sen kunnan taloudellisen tilanteen, varat ja velat.” (virkamiesjohto)

”Antaa tietysti kuvan tästä kunnan taloudellisesta tilanteesta ja talousarvion toteutumisesta ja missä mennään. Ja tietysti antaa sitten kuvan vähän, että miltä se tulevaisuuskin näyttää, että mitä on odotettavissa. Oikeaa ja ajan tasalla olevaa tietoa siitä, miten talousarvio on toteutunut.” (laskentahenkilö)

”Minä vielä uskon siihen, että yleensä se antaa kuvan siitä, missä mennään. Eli laskentatoimen, kirjanpidon tehtävä on olla siltana ja tavallaan tuottaa sen sillan kautta materiaalia johtamisen apuvälineeksi. Ei se ole itsetarkoitus, vaan se kertoo, missä ollaan ja mihin ollaan menossa. Ensisijaisesti se on johtamisen apuväline.” (virkamiesjohto)

”...mutta se että ketä kaikkia varten se on, niin minä väittäisin, että edelleen se on tähän sisäiseen toimintaan kaikkein tärkein, luottamusmiesten informaatioon ja meidän omaan seurantaan.” (virkamiesjohto)

”Se asemoi kunnan taloudellista tilaa, ei ehkä niinkään vuosittainen tilinpäätös, mutta tilinpäätöksien sarja. Se antaa meidän kuntalaisille, medialle, toisille kunnille tietoa siitä, että missä mennään. Se on tavallaan keskeinen tekijä niiden koordinaattien pystyttämisessä siinä, että tiedetään, mikä on oma tila.” (virkamiesjohto)

Yrityksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtäväksi nimettäisiin varmasti tuloksen laskeminen. Kunnassa ei kirjanpidolla ole tällaista yhtä selkeätä tehtävää. Edellä olevien lausuntojen perusteella kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä voisi luonnehtia tehtävältään missä mennään -raportoinniksi.

Tiedotusvälineet asettavat kuntia usein joidenkin taloudellisten mittarien perusteella paremmuus- tai muuhun järjestykseen ja tekevät kuntavertailuja.

Haastatteluvastausten perusteella ainakaan tutkimuskunnissa kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtävä ei ole mahdollistaa oman kunnan vertailua muihin, vaan pikemminkin oman kunnan taloudellisen tilanteen ja kehityksen seuranta. Kysymys laskentatoimen tehtävistä kunnassa koski erityisesti kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Muutamat haastatellut (erityisesti laskentatoimen ammattilaiset) nojasivat laskentatoimen doktriinista poimittujen tehtävien (ml. tuloksen laskeminen) nimeämiseen, mutta yleensä vastauksissa tulevat esille samat asiat: päätöksenteon tukeminen ja talousarvion toteutumisen seuraaminen sekä missä mennään -taloustilanteesta kertominen.

”No kyllä se on vaan se lakisääteinen rekisteröintitehtävä, että se on niin kuin se perustietomassa, joka pitää olla pohjana kaikelle muulle laskennalle. Kyllä se palvelee kaikkea muutakin laskentaa.” (laskentahenkilö)

”Kyllä ne ihan yleiset tilinpitoon liittyvät: erilläänpito, tuloksen laskeminen ja rahoituksen seuraaminen. Ne on ne keskeiset. On tullut muutama asia, joka on muuttanut sitä. Ensinnäkin vanhassa se laskenta pysähtyi vuosikatteeseen ja seurattiin, miten rahat ovat riittäneet ja kuinka paljon kunnalla on lainaa. Nythän vuosikatteesta jatketaan kahteen suuntaan: tulokseen, joka on uusi käsite, ja rahoituslaskelmaan, jossa mukaan tulevat investoinnit. Se on tuonut nämä kaksi ulottuvuutta – toisaalta tulokselisuuden ja toisaalta rahoituksen. Ja se on huomattavasti selkeyttänyt kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtävää. Ennen se oli vain menojen ja tulojen muistiin kirjaamista ja budjetin toteutumista, ja siitä tehtiin tase, luettelointi omaisuus ja arvostettiin se, miten kukin halusi.” (tilintarkastaja)

”No, tähän voidaan sanoa, että ne ovat ihan samat kuin missä muualla tahansa, noin ihan yleisesti ottaen. Ulkoinen laskenta kertoo siitä taloustilanteesta, missä mennään, mitä mikin toiminta maksaa, ja niin meillä kuin muuallakin tämän laskennan tehtävänä on olla pohjana tälle sisäiselle kustannuslaskennalle. Talousarvion seuranta, en minä tiedä onko se tärkein tehtävä, mutta kyllä se on edelleen hyvin tärkeä tehtävä, koska firmoissakin tehdään budjetti ja budjettia seurataan tiukasti, ihan samahan se on. Kyllä se hyvin keskeisesti tähtää talousarvion toteutumisen seurantaan.” (tilintarkastaja)

Talousarvion tärkeys – jopa sen liiallinen sitovuus ja hallitsevuus – käy ilmi esimerkiksi seuraavista lausunnoista:

”On siihen tietenkin tullut lisää, mutta kyllähän se talousarvion seuranta aika tärkeätä on. Niin kauan kuin on tällainen sitova talousarvio niin kyllä se aika tärkeätä on se seuranta, vaikka ei pitäisi olla, tavallaan tämä liian sidonnainen talousarvio lyö korvalle tätä kirjanpitosysteemiä.” (laskentahenkilö)

”Se on tiedon tuottaminen, ja hyvin pitkälle jo ihan kuntalaista johtuen se on se vuosibudjetti ja sen toteutumisen seuranta, eli se on hyvin sidoksissa siihen tilivuoteen, eli se laskentatoimi kertoo siitä ja liikekirjanpidon muodossa esitettynä niin se on sen tehtävä, kunnan taloudellisesta tilasta kertominen. Sitten siellä on niitä verbaalisia arvioita, esim. onko se tasapainossa, heikko, kriisissä.” (virkamiesjohto)

”Ne ovat valtuustossa asetettuja tavoitteita ja ne pitää, ne sitoo ja sitä pitää seurata. Valitettavaa vaan on, että se on liian korostunutta se talousarvion seuranta, se jättää kaiken muun allensa.” (laskentahenkilö)

Useissa vastauksissa ajateltiin laskentatoimintaa laajemminkin kuin vain kirjanpitoa ja tilinpäätöslaskelmia. Laskentatoimen tehtäväkenttä laajeni johdon

laskentatoimen alueelle ja talousarviossa asetettujen toiminnallisten tai reaalis-  
ten tavoitteiden saavuttamisen valvontaan:

”Minun mielestäni laskentatoimen merkitys on se, että pystytään selkeästi talousar-  
viostakin katsomaan, mitä mikäkin toiminto maksaa, eli siellä on selkeästi luettavissa  
tiedot mittarit, ja mahdollisesti tarkistaa tilanne ja muuttaa toimintatapoja, tehdä uu-  
sia suunnitelmia, reagoida. En minä siihen oikein muuta keksi.” (luottamusjohto)

”Niin kuin äsken totesin, se on sekä virkamiehille seurannan kannalta että luotta-  
mushenkilöille tärkeää. Välitilinpäätökset, sekä toiminnalliset että taloudelliset. Nämä  
ovat niitä tärkeitä tekijöitä, että pystytään jo hyvissä ajoin reagoimaan, että ollaanko  
siinä talousarviossa päätetyllä kurssilla ja jos ei olla, niin pystytään korjauksia teke-  
mään. Minä näen sen tällaisena talousarvion seurantajärjestelmänä ennen kaikkea sen  
roolin.” (luottamusjohto)

”Ne ovat tiettyjä välikappaleita, kirjanpito ja tilinpäätös vuoden lopussa kertoo sen,  
miten on onnistuttu rahallisessa mielessä. Eihän se kirjanpito ja tilinpäätös välttä-  
mättä muuta kerro. Toiminnallista puoltahan se ei ota, se kertoo vain sen menneisyy-  
den, mutta jossain vaiheessa punnitaan se tulevaisuus erikseen.” (luottamusjohto)

”Onhan se välttämätöntä, demokratian kannalta, niin kauan kuin tällaiset järjestel-  
mät ovat olemassa, niin totta kai niiden pitää olla ajan tasalla. Ja tähän kuntatalou-  
teen tulee vielä ulkopuolista rahoitusta, ja se vaatii entistä enemmän tarkkaavaisuut-  
ta, ja euroon siirtyminen.” (luottamusjohto)

”Kyllä se on se sama tehtävä vieläkin, se talousarvion seuranta. Se on jo kuntalaissa  
määritelty keskeiseksi. Ja se on tietysti valtuuston ohjausväline, josta on suora yhteys  
kuntalaisiin. Se on hyvin tärkeä asia. Tietysti ihan puhtaasti tämä laillisuustehtävä,  
luotettava tieto taloudellisesta tilasta, sen ohella, että talousarviokirjanpito jakaa ne  
rahat tietyn prioriteetin mukaan ja valvotaan, että niillä rahoilla saadaan tietty vasti-  
ne reaali maailmassa. Ja sitten, että saadaan oikeat ja riittävät tiedot kunnan taloudes-  
ta. Ja vielä kolmantena tämä johtamisen avustaminen ja tulevan suunnitteleminen.”  
(tilintarkastaja)

Talousarvion toteutumisen seuranta, kunnan taloudellisesta tilanteesta ker-  
tominen ja päättäjien avustaminen. Siinä ovat tiivistettynä haastateltujen vas-  
taukset kunnan laskentatoimen ja erityisesti kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien  
tärkeimmistä tehtävistä. Talousarvion seuranta on edelleen tärkeä (ellei tärkein)  
tehtävä, mutta muut tehtävät ovat tulleet lisäksi. Laskentatoimen doktriinista  
tuttua tilivelvollisuuden toteuttamista tuskin kukaan mainitsi rahoituksen las-  
kentatoimen tehtävänä. Laskentatoimen selkäranka on siis jäänyt uudistuksessa  
unhoon tai korkeintaan pelkäksi retoriikaksi.

#### 4.5 Kirjanpituudistukseen liittyneet ongelmat

Kirjanpituudistuksen valmistelussa ja toimeenpanossa korostuivat tekniset asiat.  
Itse laskentatoimen hyväksikäyttö ja raporttien ymmärtäminen jäivät ohuelle  
perustalle. Tukea tälle näkemykselle saadaan kirjanpituudistuksen esteitä kos-  
kevaan kysymykseen – *Mitkä ovat olleet tai yhä ovat esteitä (implementation  
barriers) kyseisessä uudistuksessa?* – annetuista vastauksista. Toimeenpanon estei-  
tä tai vaikeuksia uudistuksen tiellä on julkisuudessa käsitelty pääasiassa teknis-  
ten ongelmien osalta: Atk-järjestelmät eivät toimineet odotusten mukaisesti,

järjestelmien toimitukset olivat epävarmoja, myöhässä ja niin edelleen. Samoja asioita tuodaan esille haastateltujen vastauksissa:

”Näin on kerrottu, että atk ei ollut käytössä tarpeeksi nopeasti. Ja sitten se muuttaminen, siirtäminen, että tulisi vertailukelpoisia lukuja, niin se on ollut vaikeaa. Ja nyt näiden muutosvuosien aikana on vaikeaa verrata edellisiin vuosiin. Kaiken kaikkiaan siitä päästiin kohtuudella jyvälle. Suurempien kokonaisuuksien käsittely ehkä on tuottanut joitakin ongelmia, ehkä asennepuolella se oli sitä, että tuntui vähän, että me ei ollakaan päättämässä mistään.” (luottamusjohto)

”Minä katson, että ei tämän järjestelmän muutoksessa hirveitä ongelmia ollut, kyllä ne olivat enemmän atk:n kanssa.” (laskentahenkilö)

”Esimerkiksi atk-ohjelmat eivät pelanneet ja saatiin taistella ylitöissä, kuten kai kaikissa muissakin kunnissa oli sama juttu. Ne eivät saaneet niitä ohjelmiaan pelaamaan. Sitten tämä ensimmäinen tilinpäätös kun tuli, niin nämä Kuntaliiton lopulliset ohjeet tulivat niin myöhässä. Kuntaliitto ei ollut ajan tasalla, ja meidän piti tehdä se itse. Ja Kuntaliitto oli kouluttamassa meitä, niin liiton kouluttajatkin puhuivat vielä näistä vanhoista mittareista ja pyysivät meiltäkin niitä vanhoja mittareita ja...” (laskentahenkilö)

Kuntaliittoon kohdistettiin kritiikkiä etenkin koulutuksen suhteen. Tämä tuntuu merkilliseltä, kun ottaa huomioon, että juuri Kuntaliitto oli ilmeinen muutosagentti ja muutospyrkimysten konkretisoija. Atk-ohjelmien ja ohjeiden viivästyminen ja koulutus eivät suinkaan olleet ainoita pulmia. Seuraavat kommentit kuvaavat niitä asenteellisia ongelmia, joita esiintyi etenkin luottamushenkilöiden keskuudessa:

”Joskus luottamuspuolella on naristu siitä, että uusi systeemi olisi liian suuripiirteinen, että talousarviossa ja tilinpäätöksessä, ja varsinkin talousarviossa, ei näkyisi riittäväällä tarkkuudella, mihin rahat menevät. Ja luottamushenkilöillä on joskus ollut vaikeuksia hahmottaa, mistä itse asiassa on päätetty.” (luottamusjohto)

”No tietysti kunnan sisällä oli tällaisista muutosvastarintaa, koska henkilökuntaa jouduttiin kouluttamaan ja se joutui opettelemaan nämä uudet asiat. Ja sitten joo, jonkinlaista vastarintaa tuli luottamushenkilöiltä, kun heitä piti kouluttaa tähän, että mikä on poistot, ja talousarvion rakenne ja kaikki, niin moneen kertaan tosiaan, että he ymmärsivät. Nyt minä luulen, että nämä ongelmat ovat poistuneet.” (laskentahenkilö)

”Enpä tiedä, henkilökunnan koulutustaso, päättäjien sitoutumattomuus ehkä, järjestelmät yleensä, vanhakantaisuus. Yleensä taloushallinnon jälkeenjääneisyys kuntasektorilla. Se oli se suurin este.” (virkamiesjohto)

”On edelleenkin niin, että osa luottamusmiehistä ei ymmärrä ’hölökkäsen pöläystä’. Se on valitettavasti niin, että mahtuu yhden käden sormiin, jotka ymmärtävät ja haluavat kehittää asioita virkamiesten kanssa. Toivoisi, että näitä menestyneitä ihmisiä tulisi mukaan, mutta ei heitä kiinnosta, kun he näkevät, millaisia ihmisiä täällä on ehdokkaina.” (virkamiesjohto)

”Sitten myös liikekirjanpidon osaaminen, tavallaan se muutos tästä hallinnollisesta kirjanpidosta. Luottamusmiehet olivat hirveän huonoja osallistumaan koulutukseen.” (laskentahenkilö)

”Asenteet ja sitten se, että aina löytyy vieläkin niitä, jotka sanovat, että kunta on semmoinen, jota ei voi tällaisen liikelaskennan piiriin laittaa, että se on niin spesiaali alue. Kyllä se aloittava tase oli hirveän hankala tehdä, kun tase ei ollut yleensä kauden helppo kenellekään, sen ymmärtäminen.” (virkamiesjohto)

”Koulutuksessa puhuttiin eksperteille. Minun käsittääkseni se [Kuntaliiton koulutus] meni yli hilseen.” (luottamusjohto)

”Muistan ainakin, että tietoa oli vaikea saada ulos niistä järjestelmistä. Kyllä se on vaikeata [omaksuminen], ja se on ollut vaikeata myös virkamiehille, jotka sitä ovat tehneet. Ja asiat ovat kasautuneet, ihan kamreerin konttoorissa.” (luottamusjohto)

”Se on hirveän vaikeata, mutta eihän valtuustossa... Totta kai ne ovat kuntalaisten edusmiehiä ja agentteja, jotka ovat omia pieniä asioitaan ajamassa, mutta hirveän harva hahmottaa kokonaisuutta. Eli valtuusto on paljon alemmalla tiedon tasolla kuin hallitus.” (luottamusjohto)

Kunnalliskomitean<sup>134</sup> perustelu, että liikekirjanpito olisi yleisesti tunnetumpaa kuin hallinnollinen kirjanpito, ei saa vankkaa vahvistusta kuntakentästä. Ainakin luottamushenkilöiden vaikeudet ymmärtää liikekirjanpidon mekanismeja tulivat esille niin heidän omista kuin myös muiden lausunnoista. Esteet eivät olleet ylitsepääsemättömiä, koska uudistus toteutettiin ja vielä suhteellisen nopealla aikataululla. Miten jatkossa sitten käy, onko kunnan ”kolmen komponentin tilinpäätösinformaatio”<sup>135</sup> (tuloslaskelma ja tase rahoituslaskelmalla ja liitetiedoilla täydennettynä) liian monimutkainen kokonaisuus esimerkiksi luottamushenkilöiden näkökulmasta? Jos systeemi on niin monimutkainen, ettei sitä omaksuta, se hylätään tai vähitellen unohdetaan. Nyt vaikuttaa siltä, että kunnan tilinpäätöslaskelmista tuloslaskelma ja sen välituloksista vain vuosikate on erityisen tärkeä. Kolmen komponentin malli lienee monille liian monimutkainen kokonaisuus hallittavaksi.

#### 4.6 Uudistuksen seurausvaikutukset ja innovatiivisuuden kokonaisarviointi

Viimeisellä haastattelukysymyksellä pyrittiin saamaan esille haastateltujen kokonaiskäsitys uudistuksen onnistuneisuudesta. Haastatelluilta kysyttiin: *Mitkä ovat olleet tämän kirjanpitouudistuksen seurausvaikutukset? Osaatteko sanoa, mitä myönteistä uudistus on tuonut mukanaan, mitä mahdollisesti kielteistä?* Tämän kysymyksen avulla pyrittiin saamaan esille kuntatoimijoiden käsitys siitä, oliko uudistus todella innovaatio ja minkälaisin seurauksin.

Vastauksissa tuotiin esille monenlaisia asioita. Kaupungin-/kunnanhallituksen puheenjohtajat ilmaisivat tyytyväisyytensä siihen, että talousinformaatio rakentuu nyt suuremmista kokonaisuuksista:

”Se on hyvä, että tällaisten pitkien, tympeiden numerosarjojen näyttäminen, joilla ei ole sinänsä mitään merkitystä, se on häipynyt. Ja hyvää on se, että tulokset ja tilinpäätökset kuin myös talousarvio ovat lukukelpoisempia. Se on paremmin tutustuttavissa. Tunnuslukupuoli on ihan hyvä. Julkisuudessa kun esitellään kuntien tilinpäätöksiä, niin eihän niistä mitään irti saa.” (luottamusjohto)

”Minusta se on selkeyttänyt luottamushenkilön kannalta talousarvion ja talouden seuranta. Siis puhutaan suuremmista kokonaisuuksista, siellä on tulos, rahoitus, investoinnit jne. eli se antaa selkeän kuvan kokonaisuuksista.” (luottamusjohto)

<sup>134</sup> Katso Kunnalliskomitean mietintö 1993:33, s. 282.

<sup>135</sup> Lüder (1999) käyttää tästä mallista nimitystä ”die Drei Komponenten Modell”.

Vastapainona kunnanhallituksen edustajien tyytyväisyyteen haastattelunauhoilta löytyy valtuuston jäsenten mielipiteitä, joista kuvastuu myös tyytymättömyyttä ja tietämättömyyttä siitä, miten uusi järjestelmä toimii:

”Sitä tässä on vähän toivottu, että jos olisi aina vähän niin kuin momenttiluku, kun tehdään päätös, miltä momentilta se otetaan, mitä se vaikuttaa. Eikä katsota niin kuin nyt, että tehdään päätös puolesta miljoonasta ja virkamiehet katselee, mistä momentista otetaan. Ennen oli pääomamenot ja -tulot ja käyttömenot ja -tulot. Nyt nämä ovatkin sotkeutuneet tavallaan niin kuin sisäkkäin, ei mielletä niin selvästi kuin ennen kun sanottiin, että investointiin on tuo raha ja käyttötalouteen tuo. Nyt rajataan selkeästi, ohjataan siinä mielessä ihan oikein, että mikä on varattu investointiin, niin sitä ei silloin... Vaikka se tiettyssä mielessä on kokonaisrahaa. Tämän selkeyttäminen on vielä kesken! Siellä on pieni sillisalaatti olemassa. Sen näki tässä talousarvion valmistelussa, että käsite-erot ovat vielä kaukana. Kyllä se lisää [kiinnostusta], ja se lisää just sen takia, koska ei vielä tarpeeksi tunneta tätä. Ja varmasti vielä menee aikaa ennen kuin luottamushenkilöt pääsevät sisäistämään tämän.” (luottamusjohto)

”No se ainakin, että uusi systeemi kertoo tiedon kunnan taloudesta laajemmalle porukalle. Ei tieto, vaan siis ne asiat on nyt laajemmalla porukalla käsissä. Se taloustoimisto on nähty kiviriippana eli toimisto yrittää hillitä päättäjiä, että meillä ei mene kukaan niin hyvin kuin halutaan kertoa. Jos päästäisiin sellaiseen toimintaan, että pystyttäisiin tunnusluvut ja raportit antamaan selkeässä, ymmärrettävässä muodossa ja mahdollisimman usein. Siinä on asennekasvatusta meille päättäjillekin, eli me otettaisiin vastuuta siitä taloudesta. Me ei olla sitä tehty kovin paljon aikaisemmin, eikä nykyäänkään riittävästi vaan ollaan ajateltu, että sitä varten meillä on palkatut virkamiehet, mutta meidän tulee päätöksillämme ottaa meille kuuluva vastuu. Nyt minun mielestäni on päättäjänä vaikeampaa olla kuin aikaisemmin. Uusille päättäjille on helpompaa, kun on vain tämä yksi järjestelmä, mutta meille vanhoille, minä ainakin elän vieläkin sitä vanhaa, että niin sitä siihen tottuu.” (luottamusjohto)

Erään vastauksen mukaan kunnanhallituksen ja -valtuuston rooli on muuttunut – paljolti juuri liikekirjanpidon seurauksena. Lausunnon sävy on se, että muutos on huonompaan suuntaan.

”Laskentatoimen muutoksen mukana kunnanhallituksen ja -valtuuston rooli on muuttunut bisneksentekijäksi, se päätöksenteko on elinkeino-, maanomistus- ja omaisuuden realisointipolitiikkaa jne. Ja joskus kun tarkastelee niitä päätöksiä, niin vähän hirtittää, koska ne on tullut ihan muusta maailmasta ne termit. Mutta niiden kanssa nyt eletään. Siellä yhtiöitetään, etsitään kumppaneita ja mietitään omaa osuutta niissä. Nämä ovat muita kuin kunnallishallinnon kysymyksiä. Ja tähän vaikuttaa tämä uusi laskentatoimi, koska vanhan hallinnollisen kirjanpidon aikana nämä asiat olivat yksinkertaisia kunnan talouden kannalta: oli käyttömenoja ja pääomamenot, piste. Nyt on kuluja, vuosikuluja ja -menoja ja aktivoitavia menoja, jotka eivät ole kuluja sillä hetkellä, jos ne ovat aktivoitavia. Tulee tällaisia kokonaan uusia ulottuvuuksia, mitkä pitää hallita, niin kuin, että onko johonkin yhtiöön pantava raha sijoitus vai kulu. Ja jos ajatellaan sitä infoa, niin tietysti se, joka haluaa tehdä hyvän tuloksen, se aktivoi ja siirtää kulut tulevaisuuteen. Ja voi olla, että se entistä enemmän vaikeuttaa tilannetta ja nämä roolit menevät sekaisin.” (tilintarkastaja)

Vastauksen antaja hallitsee liikekirjanpito-opin, mutta tuo samalla esille sen ongelman, joka kuntataloudessa tulee vastaan yksin jo liiketapahtumien luokitelussa menoiksi, tuloiksi ja rahoitustapahtumiksi. Vastaajan mukaan päätöksenteko on busineksentekoa, ei perinteistä kunnallispoliittista päätöksentekoa: asia, joka toiselle saattaa olla kauhistus ja toiselle mahdollisuuksia täynnä.

Eräs selvästi *positiiviseksi* koettu kirjanpituudistuksen mukanaan tuoma piirre on se, että kiinnostus talouden hallintaa ja kehittämistä kohtaan on lisääntynyt:

”Totta kai tulosvastuullisuus on yksi, joka tulee tämän liikekirjanpidon yhdeksi osaksi sen johdosta, että on tehty päätöksiä, että ollaan tietyllä tavalla tulosvastuullisia eri hallintokunnissa. Minun mielestäni se on hyvä, koska silloin siinä pitää tapahtua tiettyä yrittämistä siinä yksikössä, missä toimitaan, että pärjättäisiin.” (luottamusjohto)

”Erittäin myönteistä on se, että tällaisten talousasioitten merkitys on korostunut, joka olisi ollut edessä joka tapauksessa.” (virkamiesjohto)

Kunnan talousjohto, laskentajärjestelmistä vastaavat henkilöt ja tilintarkastajat löytävät halutessaan suuren joukon myönteisiä asioita kirjanpituudistuksesta:

”Hyvää on se vertailtavuus ulkopuolelle. Sitten henkilöstön ammattitaito, eli hallinnollisen kirjanpidon osaajilla ei ole markkinoita tai kiinnostusta mihinkään muualle oikein. Sitten myöskin tämä liikekirjanpito ja nykyaikainen laskentatoimi ja rahoitustoimi niin sehän kiinnostaa jo nuoria opiskelijoitakin. Sitten tällä liikelaskennalla on päättäjien kanssa... Kun siellä on yritystaustaisia, niin puhutaan aina samaa kieltä ja tulee semmoinen moderni ote siihen asiaan. Ne on niitä hyviä puolia, ja sitten juuri nämä tunnusluvut yhtenäistyvät. Sitten vielä nämä järjestelmät, myös ohjelmistot, me voimme käyttää yritysmaailmaan kehitettyjä ohjelmistoja. Siellä on juuri semmoiset hyvä kirjanpitotapa ja kirjanpitolaki ja -asetus, että siellä tehdään oikein ne asiat, tehdään just niin kuin pitää, jaksotukset ja tämmöiset. Kun ulkoinen laskentatoimi on kirjanpitolain mukainen, niin nämä oheishommatkin pitää tehdä jämptisti. Varastot, reskontrat, niihin saa paljon enemmän jujua, kun ne näytetään riveittäin ja raportoidaan vähän eri tavalla kuin hallinnollisessa kirjanpidossa.” (virkamiesjohto)

”Kyllä se oli aika yllättävä tieto, että paljonko koko konsernilla on lainaa. Se oli sellainen, joka pysäytti luottamushenkilötkin. Tuli käyttöomaisuus ja sen arvostaminen mukaan. Tuli poistot, joita ei ollut ennen, vaan ajateltiin, että sillä ei ole mitään merkitystä, että ne on vaan laskennallisia eriä. Ei se minusta ihan mitätön ole, vaan aika iso uudistus. Yks merkittävimmistä muutoksista.” (laskentahenkilö)

”Minä luulen, että tämä on johtanut näiden taloushallinnon prosessien kehittämiseen laajemminkin. Sitten tavallaan tällainen muutos se aina piristää ja luo uusia toimintatapoja. En minä nyt näkisi sellaisia ongelmia, paitsi on hieman pelokkuutta lisätyöstä ja oppimisesta, mutta se vaihe menee aika nopeasti.” (laskentahenkilö)

”No, saatiin aikaan tuloslaskelma ja rahoituslaskelma, jotka ovat selvemmin tajuttavissa. Nyt selvästi nähdään, paljonko rahat vähenevät ja paljonko on sitten velalla katettavaa, niin jos ajatellaan sitä rahoituslaskelmaa. Eli minun mielestäni tämä kyllä parantaa tuon talouden ymmärtämistä.” (laskentahenkilö)

”Kyllä se varmaan on selkeyttänyt niitä talouden perusasioita, millä päätöksiä tehdään. Se, että tuleeko alijäämää ja sen taseen laskeminen, sillä voi kuvitella, että sillä on jotain merkitystä, kun ennen sitä ei oikein laskettu ollenkaan. Kunta kuitenkin omistaa aika paljon kaikennäköistä, niin se on tullut niin kuin selvemmin esille. Tällainen talouden hallinta, niin kyllä sen näillä uusilla käsitteillä aika nopeasti ja helposti pystyy hahmottamaan. No se on ollut yksi hyvä puoli, että sellainen tulkinnanvaraisuus on paljon pienempää kuin aikaisemmin. Ennen ne investoinnit ja käyttomenot oli ihan samanlaisia. Rahaa paloi kummassakin, mutta nykyään, jos vuosikatteeseen haluaa vaikuttaa, niin se on ymmärrettävä, että siellä on yläpuolella ne vaikuttavat erät ja investoinnit eivät suoraan vaikuta siihen ollenkaan. Tai lainanotto.

Ennen kun sillä tasapainotettiin, niin nykyään se vaan kasvattaa korkomenoja ja heikentää vuosikatetta ja tasapainoa. Siinä mielessä se on niin kuin paljon oikeampi lähestymistapa.” (tilintarkastaja)

”No, uudistuksen tuloshan on varmasti ollut positiivisessa mielessä se, että nyt kun on otettu mukaan nämä suunnitelman mukaiset poistot ja menty selvään tuloslaskelmaan, jossa on sekä ulkoisia ja sisäisiä mukana – mehän tehdään kahdenlaisia tuloslaskelmia – ollaan päästy näkemään entistä paremmin se, missä mennään, mikä on se kunnan itseasiallinen taloudellinen tilanne. Ennen oli aika hämää se, että... Vuosikate, eli mikä on se rahamäärä, mikä jäi niin kuin jäljelle investointeihin ja lainojen maksuihin, se oli aika epäselvää, se piti erikseen laskea. Nyt se tulee esille tässä virallisessa tilinpäätösinformaatiossa. Että minä tämän tuloslaskelman nimeän, se oli aika pirun hyvä uudistus, se näkyy sieltä tuloslaskelmasta. Se on informatiivisempi tämä laskelma kaikkienensa. Samoin rahoituslaskelma, joka sitä vähänkin ymmärtää ja osaa lukea, niin sehän on mitä mainioin totuuden kertoja. Mutta että tuloslaskelma ja rahoituslaskelma, ne ovat hyviä.” (tilintarkastaja)

Eniten ongelmia aiheuttivat ja epäileviä mielipiteitä herättivät liikekirjanpidon mukaisen alkavan taseen muodostaminen, käyttöomaisuuden poistot ja tase-erien hallintaan mahdollisesti liittyvät ongelmat tulevaisuudessa:

”En tiedä, ehkä tietyllä tavalla kun nyt on tämä tilanne, että rahat ei riitä mihinkään, että mikä se on sitten tämä poistosysteemi. Se on aika kiusallinen pitkällä tähtäimellä, koska kuitenkin minä olen edelleenkin sitä mieltä, että kunta ei kuitenkaan ole varsinainen yritys. Nämä poistot eivät kuitenkaan minun mielestäni tuoneet sitä toivottua tulosta, mutta vaikea on nyt sanoa, koska tämä on vielä aika lyhyt aika.” (virkamiesjohto)

”Sitten negatiivisia puolia, en minä muuta näe kuin sen, että ei nyt vaan tulisi A- ja B-luokan kuntia tällä perusteella. Sen taseen ja poistosuunnitelman rakentaminen, jos ne ei ole sitä ihan oikein osanneet tehdä, ei tehtäisi heti kauhean dramaattisia johtopäätöksiä. Huono piirre voi olla, että jotkut ovat olleet kauhean kovilla ja pelänneet muutosta ja sitten ovatko kaikki jaksaneet sitten tehdä kaikki täsmätykset niin, että ne on... On tullut niin paljon uutta asiaa, että kaikki myötätunto niille ihmisille, se on ollut kova homma siirtyä hallinnollisesta kirjanpidosta liikekirjanpitoon. Semmoinen yritysmainen ote on mahdollista. Tässä pitää olla kuitenkin malttia, koska niillä asioilla on kuitenkin vähäisempi merkitys kuin yrityksissä, ettei kuormita henkilöstöä väärillä asioilla.” (virkamiesjohto)

”Mutta vielä tästä tuloksesta sen verran, että jotakin on tekemistä, esimerkiksi poistoja ja niiden pohdintaa pitää jatkaa. Ei ole ollenkaan niin selvää, että ne korvausinvestoinnit on suunnitelman mukaisten poistojen suuruisia, eli siis investointitarve ei ehkä olekaan niin suuri kuin luullaan.” (tilintarkastaja)

”Kielteisenä on ollut se, että jos me tällä menolla jatketaan ja valtio edelleenkin jättää merkittävän osan kuntakentästä heitteille, niin tämä kirjanpitojärjestelmä tulee tuotamaan kauhean tilaston kuntien taloudellisesta asemasta. Tämä poistoproblematiikka. Se, että kun se on otettu suoraan yrityksiltä, ja käytännössä me ei pystytä vaikuttamaan omiin tuloihin. Ne on lakisääteisiä hyvinkin yksityiskohtaisesti, ja sitten kun tämä ankkuroidaan sumu-poistojärjestelmällä johonkin tiettyyn tasoon ja se puskee sen automaattisesti läpi riippumatta siitä, miten meidän tulonmuodostusmekanismi toimii. Niin kriisikuntien määrä nykyisellä kirjanpitojärjestelmällä tulee ymmärtääkseni aivan vääjäämättä lisääntymään. Minun käsittääkseni se on pakko muuttaa. Se antaa liian murheellisen kuvan kunnista. Tiedän kuntia ja kuntayhtymiä, jotka ihan tietoisesti puskee vastoin näitä kirjanpitolain ohjeita. Saa nähdä, mitä kuntajaosto sanoo. Minusta on tavallaan hyvä, että ne hakee pikkasen niitä rajoja.” (virkamiesjohto)

”Jos tämä vanha järjestelmä olisi, niin samanlaiset kunnat eivät olisi kriisikuntia. Se voi korostaa liikaakin omaisuusmassojen osalta hyvän kunnallistalouden merkitystä. Tässä poistojärjestelmässä, siinä pitäisi saada joku ylimenokausi, pystyttäisiin nämä omaisuusarvot tavallaan laskemaan lähemmäksi oikein, koska jos me tehdään yksi arvostusvirhe, me ei sitä virhettä saada enää korjattua. Se reagoittaa nopeammin päätöksentekijöitä. Vaikka tällä on pyritty yrityselämän kanssa samaan, ne eivät kohtelee nämä kirjanpitojärjestelmät, toiminnot eivät ole samanlaiset yksityisellä ja kunnissa. Kun meidän ei tarvitse lähteä poistamaan poistojen kautta, jotain verotusjärjestelmää. Tämmöistä täsmentämistä.” (luottamusjohto)

”Väistämättä herää kysymys, että oliko ne alkuarvostukset esimerkiksi käyttöomaisuudessa oikein. Niitä on tullut nyt vastaan näitä asioita, esimerkiksi homekoulujen yhteydessä. Niissä on aika iso hankintamenon kulujäännös, joka joudutaan kirjaamaan suoraan tulokseen. Tässä voi olla heikko kohta. Sille ei ehkä voida tehdä mitään.” (tilintarkastaja)

Suunnitelman mukaisia poistoja paitsi parjattiin myös tietenkin puolustettiin. Poistolaskennan mielekkyys on ollut keskeisenä keskusteluteemana mm. lehden palstoilla<sup>136</sup> ja ilmeisesti tulee siellä pysymään vielä pitkään. Poistot eli käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen edustavat todella sitä uutta liikekirjanpidon ja tuloslaskennan mukanaan tuomaa problematiikkaa.

Tilinpäätösinformaation parantaminen oli muutaman vastaajan mielessä. Vaikka kuntalain taloussäännösten muuttamisella pyrittiin siihen, että kuntien keskinäinen vertailukelpoisuus paranisi, tämä ei ole välttämättä toteutunut. Ongelmia on myös talousarvion ja tilinpäätöslukujen vertaamisessa.

”Enemmän ovat kunnat vertailtavissa konsernitasolla, koska toiminnot on vähän eri tavalla järjestetty. Vieläkin vähän haittaa tämä liikelaitosjärjestelmä, että tulee sitten monennäköistä laskelmaa. Että kun talousarvion pohjana on yleensä sellainen tuloslaskelma, jossa liikelaitokset ovat vain yhdellä rivillä ja sitten kuitenkin tilinpäätöksissä ne yhdistetään rivi riviltä, niin on niin monennäköisiä laskelmia, että pitäisi ymmärtää, mikä on vain talousarvioseurantaa ja mikä on se todellinen. Ja riippuu siitä, miten kunnat niitä esittää, niin tulos voi olla ihan erinäköinen.” (laskentahenkilö)

”Kuntien vertailtavuus on parantunut, mutta ei se ole vieläkään hyvä. Taseessa on paljon erilaisuuksia vielä. Jotkut arvostuserät – joissakin kunnissa niitä on, toisissa niitä ei ole ollenkaan – se heittää niitä taseita jo vaikka kuinka paljon, satoja miljoonia. Liikelaitosten käsittely on selkeytynyt, kyllä vieläkin on ongelma se, että toiset kunnat haluavat tietoisesti talousarviossa jättää liikelaitokset pois. Ja että tilinpäätöksissä liikelaitokset esitetään, niin nyt ne esittää talousarviosta eri perusteilla laskettuja lukuja kuin mitä tilinpäätös kertoo, ja se on tiedonvälityksen ja yleisön kannalta aikamoinen ongelma. Ei ole järkeä, että taloutta suunnitellaan eri ympäristössä kuin se sitten toteutuu ja sitä seurataan.” (laskentahenkilö)

”En tiedä kielteistä, mutta tällainen spekulanttien koulukunnan syntyminen on mahdollista, koska näitä pelimerkkejä on aika paljon just käyttöomaisuuden osalta. Tasehallintaa pitäisi syventää, sillä vaikka tulokset saattavat näyttää hyviltä, ne eivät ehkä olekaan sitten niin hyviä. Yksi vaara on se, että jos alkaa mennä huonosti, niin laskeetaan aktivointikynnystä, mutta jos alkaa mennä hyvin, niin saattaa käydä päinvastoin. Isotkin remontit saatetaan kirjata kuluiksi. Laki ei tätä pysty täysin sääntelemään. Kaiken kaikkiaan tässä on harkinnan varaa ja siinä on ongelma.” (tilintarkastaja)

<sup>136</sup> Ks. esim. Kuntalehti 1/99 ja 2/99.

”Ja se kannattaisi minun mielestäni ottaa huomioon, että se ei ole kunnan kannalta niin karmea asia, jos tappiota tulee. Kuntalakihan sanoo, että hallituksen pitää ryhtyä toimiin talouden tasapainottamiseksi suunnittelukaudella, ja se suunnittelukausi voi olla vaikka 10 vuotta, vaikka ei kai se missään ole niin pitkä. Tasapainotusta pitää yrittää, mutta jos se ei onnistu, niin se ei onnistu, konkurssiahan tässä ei kannata pelätä.” (tilintarkastaja)

”Toisaalta se, millä perusteella muodostettiin näitä vapaan oman pääoman eriä. Se ongelma on se, että heikkenevän talouden aikana alijäämää kertyy ja se pelivara siellä vapaassa omassa pääomassa on nopeasti syöty. Ehkä tämä tuodittaa jotkut siihen ajatteluun, että meillä on kyllä varaa siellä taseessa. Sitten tämä talouden tasapainottamisvaatimus on liian väljä.” (tilintarkastaja)

”Teknisellä sektorilla, joka huolehtii investoinneista ja kunnan omaisuudesta, ei tämän asian valmistelu ole oikein onnistunut. Kaikenlaisia ’sammakoita’ tulee vastaan. Kun alkavaa tasetta muodostettaessa ongelmia tuli nimenomaan kunnallisteknisten saatavien erilaisten sopimusten kohdalla, varsinkin niiden, jotka olivat syntyneet ennen tätä uudistusta. Esimerkiksi joku rakentaja suorittaa kunnallisteknisenä korvauksena uuden alueen kadut ja viemärit. Eli kunta antaa kaavoitusmonopolia käyttöön ja siitä maksetaan korvaus, ei rahana vaan tavarana, joka luovutetaan tulevaisuudessa. Ja tämä saatava olisi tietenkin pitänyt kirjata avaavaan taseeseen, mutta näin ei tehty. Siispä nämä vastikkeet rakennuttajilta pitää kirjata tulosvaikutteisesti toteutessaan. Näistä ei ole selkeitä ohjeita, vaan on noudatettava kirjanpitolakia. Näissä tilanteissa ei taida olla yhtenäistä käytäntöä eri kunnissa. Ennenhän tällainen korvaus oli investointituloa, mutta nyt se on tuotto. Näiden asioiden sopiminen uusiin puitteisiin on aika vaikeata.” (tilintarkastaja)

Yllä olevan haastattelusitaatin loppuosa kertoo siitä, minkälaisia ongelmia liikekirjanpidon kahden keskeisen periaatteen, realisointiperiaatteen ja meno tulon kohdalle -periaatteen soveltaminen aiheuttaa kuntataloudessa. Liiketapahumat voivat olla luonteeltaan eräänlaista pitkän aikavälin vaihtokauppaa, sopimuksia, sitoumuksia yms., joiden kohdalla eivät aina myöskään hankintahinta-perusteisen, rahamääräisen mittaamisen olettamukset täyty.

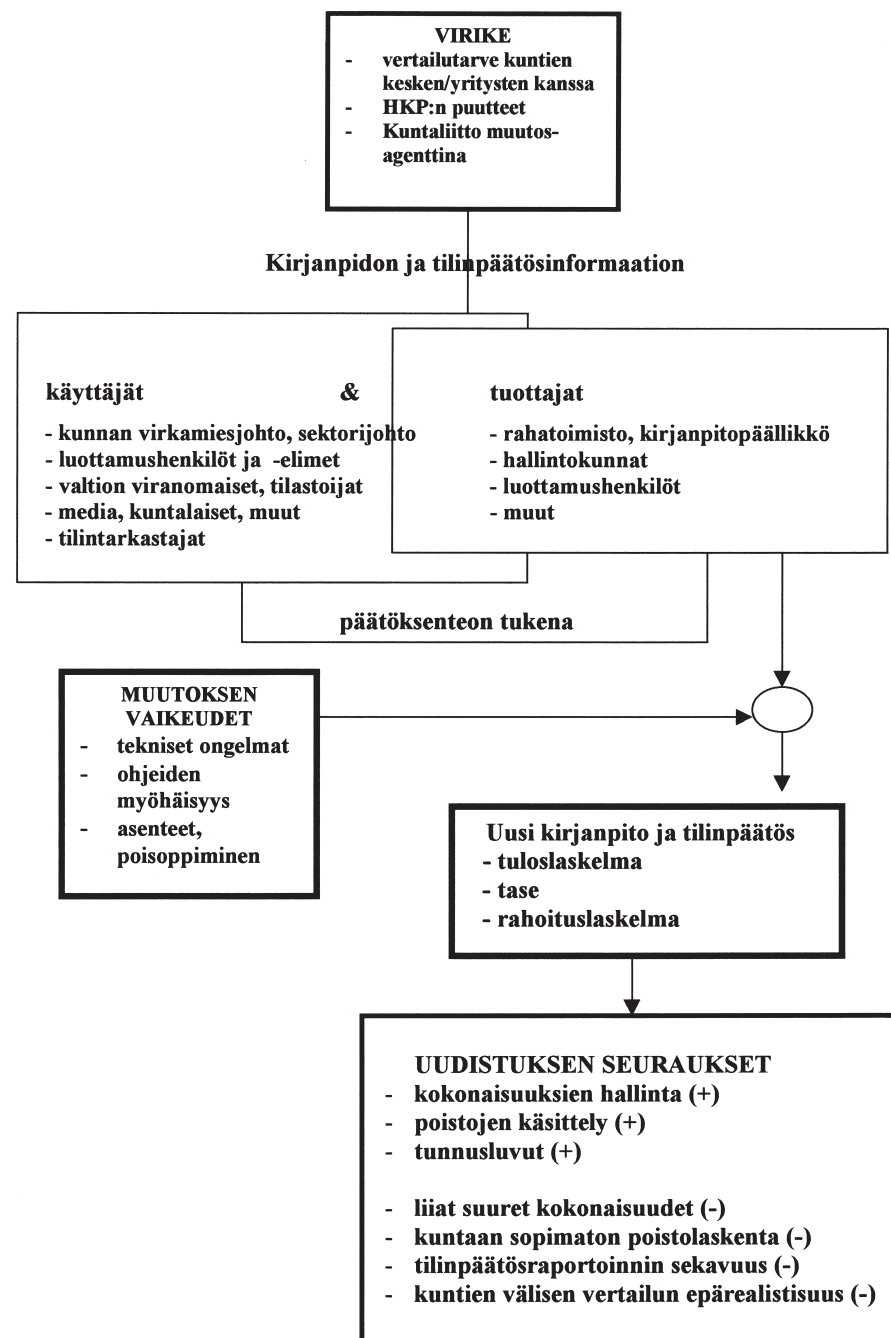
Taloudelliset lähtökohdat eivät kaikissa kunnissa ole yhtä hyvät. Ehkä oikeutetusti joissakin kunnissa on närkästytty kuntien taloudesta julkaistuista tilastoista ja vertailuista. Seuraava sitaatti kieliikin siitä, ettei tilinpäätöslaskelmien loppusummia pidetä kunnan todellisen ”hyvyyden” mittareina, vaan pikemminkin olosuhteiden tulkkina:

”Kuntien tilinpäätösvertailussa ainakin kaikkein typerin tapa on verrata jotain loppusummia, koska ne muodostuvat niin täydellisesti eri tavalla. Jos kuntia kunnolla verrataan, pitäisi verrata palvelujen tuottamisen hintoja: paljonko jokin päivähoido maksaa ja niin edelleen. Eli jos näitä loppusummia vaan katsotaan, joihin vaikuttavat ihan muut seikat kuin kunnan omat toimet, niin suorastaan raivostuttaa, kun kehutaan talouskuntana jotain X:n kuntaa, joka mällää valtionosuuksilla ja yhteisöveron tuotoilla. Ei se ole sen kunnan taloudenhoidon käsissä se asioiden hoitaminen, vaan se johtuu ihan jostakin muusta.” (luottamusjohto)

Kirjanpituudistuksen seuraukset ovat kuntatoimijoiden mukaan sekä ”plus-saa” että ”miinusta”. Sama asia saattaa toisen haastattelun lausunnossa esiintyä positiivisena ja toisen henkilön lausunnossa negatiivisena seikkana.

Miten tämä haastattelukierros nyt sitten pitäisi koota ja kytkeä kontingenssimalliin? Kahdeksantoista henkilön haastattelun perusteella ei voi saada tyh-

Kuvio 6. Kuntatoimijoiden näkemys kirjanpituudistuksesta (ns. Lüderin kontingenssimalliin sovitettuna)



jentävää vastausta yhteenkään kunnan kirjanpituudistusta koskevaan kysymykseen, mutta vastaukset riittävät heijastamaan yleisiä käsityksiä asioista ja niiden kulusta. Kontingenssimallin moduuleista keskitymme vain muutamaan: mallin alkuun ja loppuun. Jokaisella uudistuksella on virikkeensä; jostakin jokainen uudistus saa alkunsa, joku sen keksi, jostakin otettiin mallia. Jokaisella uudistuksella on myös lopputuloksensa ja seurauksensa: kirjanpituudistuksen konkreettisenä tuloksena on tietysti uusi kirjanpito- ja tilinpäätös malli ja siihen siirtymi-

sellä jotkin seuraukset. Eihän sellainen uudistus ole uudistuskään, jolla ei ole mitään seurauksia, vaikutuksia todellisuudessa. Liikekirjanpitomalliin siirtymisen seurauksena voisi olla vaikkapa lisääntynyt businessajattelu, lisääntynyt monetaarisen tuloksenlaskennan ajattelu, kiinnostus vain tuloslaskelman alimpia rivejä kohtaan tms. Mikään uudistus tuskin tapahtuu täysin vaivatta. Jos näin olisi, tuskin sitä silloin edes huomattaisiin. Myös kirjanpituudistuksen toimeenpanossa oli vaikeuksia.

Kuntatoimijoiden haastatteluilla saadaan esille heidän käsityksensä kirjanpituudistuksen virikkeestä ja tarpeellisuudesta, muutoksen esteistä, lopputuloksesta ja seurauksista eli saadaan sisältöä moduuleihin virike, muutoksen esteet, tulos ja seuraukset. Muutosta selittäviä tekijöitä, rakenne-, asenne- ja käyttäytymismuuttujia ei tässä työssä ole kartoitettu. Kuntatoimijoilta on sen sijaan kysytty heidän näkemyksiään kunnan kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation tuottajista ja käyttäjistä sekä rahoituksen laskentatoimen tehtävistä. Haastattelutuloksen ydin on koottu kuvioon 6.

Uudistuksen virikkeenä (stimuli) oli haastateltujen mukaan vertailujen tarve sekä hallinnollisen kirjanpidon riittämättömyys tai puutteet. Muutosagenttina toimi Kuntaliitto, mutta muutoksen tarpeellisuus oli tiedostettu eri tahoilla.

Mitä tulee itse uuteen kirjanpito- ja tilinpäätösmalliin (innovaatioon?), sen vastaanotto ja käsitykset uudistuksen tarpeesta ovat etupäässä myönteisiä. Kuntatoimijoiden vastaukset, jotka koskivat uudistuksen seurausvaikutuksia, niin myönteisiä kuin kielteisiäkin, liittyvät kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation yksityiskohtiin. Vaikka asennoituminen uudistukseen on jokseenkin positiivista, yksityiskohdista riittää paljon puhetta ja polemiikkia. Tutkijana tulee pakostakin siihen johtopäätökseen, että lopputulos ei ole keskeisillekään käyttäjille täysin kirkastunut, vaan kokonaisnäkemys uudistuksen onnistuneisuudesta on vielä haussa. Laskentatoimen informaation tuottajista laskentahenkilöt osaavat mallin teknisesti ja kertaavat haastattelutulkinnoissaan lähinnä sitä, mitä ohjeet ja manuaalit asioista sanovat.

Kunnan laskentatoimen (siten myös rahoituksen laskentatoimen) informaation tuottajat ja käyttäjät sekä laskentatoimen funktiot ymmärretään kuntatoimijoiden keskuudessa yksipuolisesti: käyttö päätöksenteon apuna ja lähinnä kuntahallinnon sisällä, sisäisten sidosryhmien keskuudessa.

## 5 Kunnan kirjanpidon ja tilinpäätös- laskelmien informaationsisältö ja hyväksikäyttömahdollisuudet – Kuntatoimijoiden näkemysten raportointi

### 5.1 *Liikekirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat kunnan tilinpäätösmallin osana*

Kirjanpidon teoreettisista tehtävistä menojen, tulojen ja rahojen erilläänpitotehtävä voidaan kuntataloudessa hoitaa yhtä hyvin hallinnollisen kuin liikekirjanpidon avulla. Kirjanpitomallien eroavuudet tulevat erityisesti esille vasta tilinpäätöksen ja tilinpäätösraportoinnin vaiheessa. Hallinnollisen kirjanpidon tuottama pääraportti on *talousarvion toteutumisen vertailuraportti*. Suoriteperusteiseen menojen ja tulojen kirjaamiseen ja meno tulon kohdalle -jaksotuksiin perustuvan liikekirjanpidon tuottamat tilinpäätöslaskelmat ovat *tuloslaskelma* ja *tase*. Näiden laskelmien tuottaminen yritystaloudessa toteuttaa kirjanpidon toista teoreettista tehtävää, tuloksenlaskentatehtävää. Lisäksi kirjanpidon rekisteröimiä tietoja ja tuottamia laskelmia voivat käyttää päätöksenteossa hyväkseen sekä yrityksen sisäiset että ulkoiset sidosryhmät. Hyväksikäyttötehtävä on kirjanpidon kolmas ja sovellettu tehtävä.

Kunnan uuden kirjanpidon tuottama tuloslaskelma ja tase muodostavat vain osan kunnan tilinpäätöskokonaisuudessa (ks. kunnan tilinpäätösmalli, liite 3<sup>137</sup>), mutta kuitenkin juuri näiden laskelmien perusteella on arvioitava liikelaskentaan siirtymisen onnistuneisuutta kuntataloudessa. Kiintoisa kysymys on näiden laskelmien kunnan tilinpäätöskokonaisuuteen tuoma lisäarvo. Tuloslaskelman ja taseen merkitystä korosti myös kunnalliskomitea mietinnössään: ”*Kirjanpitolaki parantaisi tilinpäätösinformaatiota. Kunta saisi tuloslaskelman ja taseen*”.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut ohjeet erikseen sekä tuloslaskelman laatimisesta että taseen laatimisesta<sup>138</sup>. Ohjeissa käydään laskelmat läpi

<sup>137</sup> Yksityiskohtaisesti kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli on esitetty Suomen Kuntaliiton julkaisussa (1998).

<sup>138</sup> Ks. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet, Osa I, Suomen Kuntaliitto (1996). Niissä on julkaistu kuntajaoston vuonna 1996 antamat ja 1997 alusta voimaan tulleet yleisohjeet. 1.1.2000 tulevat voimaan uudet yleisohjeet, jotka kuntajaosto on antanut 1999.

erä erältä ja tuloslaskelman osalta kerrotaan lisäksi, mitä eri katteet ilmoittavat, kuvaavat tai merkitsevät.<sup>139</sup> Tuloslaskelman ja taseen lisäksi kunnissa niin kuin usein yrityssektorillakin laaditaan rahoituslaskelma, joka ei kuitenkaan ole kahdenkertaisen kirjanpidon tuotos vaan laadittava erillislaskelmana. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamien ohjeiden mukaan rahoituslaskelma esitetään kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa pakollisena informaationa. Rahoituslaskelman tehtävänä on täydentää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antamaa kuvaa tulo-rahoituksen riittävydestä, investoinneista, sijoituksista, pääoma-rahoituksesta ja rahoitusaseman muutoksesta.<sup>140</sup>

## *5.2. Kuntatoimijoiden käsitykset tuloslaskelman ja taseen kunnan tilinpäätökseen tuottamasta ”lisäarvosta”*

Toisen haastattelukierroksen pohjana olivat kunnan talousprosessin kuvaus sekä kuntatoimijoiden ensimmäisten haastattelujen ja kuntien tilinpäätösinformaation herättämät lisäkysymykset. Tässä vaiheessa keskustelut tapahtuivat ryhmissä. Kustakin neljästä kunnasta olivat koolla aiemmin henkilökohtaisesti haastatellut henkilöt (eräin poikkeuksin<sup>141</sup>) – avainhenkilöitä sekä kirjanpidon informaation tuottaja- että käyttäjäpuolelta.

Ryhmäkokoonnotumiset olivat luonteeltaan enemmän keskustelua<sup>142</sup> kuin tiukasti ohjattua haastattelua. Aihealueet sivusivat osaltaan ensimmäisten haastattelujen tavoin laajempia kokonaisuuksia, mutta mukana oli myös kunkin kunnan omasta tilinpäätösaineistosta<sup>143</sup> poimittuja esimerkkejä, joilla tuotiin konkretiaa keskusteluun.

Seuraavassa ryhmähaastattelujen tulos raportoidaan siten, että esitetyn kysymyksen jälkeen tiivistetään kunkin kunnan edustajien näkemykset yhdeksi kokonaisuudeksi, joka ei ole suora sitaatti kenenkään lausunnosta, vaan keskustelusta koottu tiivistelmä. Kaikkiin kysymyksiin ei jokaisessa kunnassa syntynyt sellaista vastausta, että siitä voitaisiin tiivistää yhtenäinen ajatus.

### 5.2.1 VIEVÄTKÖ TILINPÄÄTÖSLASKELMAT TALOUSARVION PAIKAN KUNNAN TALOUDEN OHJAUKSESSA?

Ex post -tilinpäätösraportoinnilla on yrityssektorilla ollut merkittävä rooli, kun taas julkisella sektorilla ex ante laaditun talousarvion merkitys talouden ohjaus-

<sup>139</sup> Koska kuntajaoston yleisohjeet tuloslaskelman ja taseen laatimisesta ovat lukijoillemme varmasti tuttuja ja joka tapauksessa jokaisen halukkaan hankittavissa ja luettavissa, olemme ne tunnetuiksi ja toistamme niitä sivumäärän säästämiseksi tekstissä mahdollisimman vähän.

<sup>140</sup> Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta (1999), s. 4.

<sup>141</sup> Kuntien luottamuselimissä oli tapahtunut vaihdoksia syksyn 1998 jälkeen. Samoin jotkut kuntien viranhaltijoista olivat vaihtuneet.

<sup>142</sup> Keskusteluun nostettiin eri aihealueita, ei niinkään tiukasti muotoiltuja kysymyksiä.

<sup>143</sup> Jokaisen neljän kunnan tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma vuosilta 1997 ja 1998 sekä vuosikatteen, lainojen ja nettoinvestointien kehitys ovat liitteissä 4–7.

välineenä on (ollut) keskeinen. Kirjanpitolain piiriin ja liikekirjanpitoon siirtyminen on mahdollisesti siirtänyt myös kunnissa painopistettä talousarviosta jälkikäteisen tilinpäätösinformaation tarkastelun ja analysoinnin suuntaan. Varsin tavanomaista näkyy myös olevan, että kuntien talousarvio- ja tilinpäätösluvut eroavat melkoisesti toisistaan. Tarkoittaako tämä sitä, että talousarvio on menettämässä merkitystään sitovana talouden ohjeena ja että talousarvio ja toteutuneet numerot eli tilinpäätös muodostavat ikään kuin laskentatoimen ”kaksi eri maailmaa”<sup>144</sup>. *Talousarvion vs. tilinpäätöksen (budget vs. accounts) rooli kunnan talouden ohjauksessa, talousarvion ja tilinpäätöksen välinen suhde ja näiden laskentatoimen osa-alueiden keskinäinen tärkeysjärjestys sekä siinä kirjanpituudistuksen myötä mahdollisesti tapahtuneet muutokset* oli ryhmähaastattelun ensimmäinen teema. Se myös synnytti läsnäolijoiden keskuudessa heti runsaasti keskustelua ja kannanottoja.

– Talousarvion merkitys kunnan suunnittelussa on jopa korostunut entisestään. Talousarvion tekemiseen käytetään yhä enemmän aikaa. Se on yksi osa sitä katkeamatonta ketjua, jolla eri vuodet liitetään toisiinsa. Menossa on ehkä jonkin kaltainen välivaihe, jossa tilinpäätösraportointi on hetkittäin korostunut, mutta tilinpäätöksen tehtävänä on myös tulevien talousarvioiden suunnittelu. Tiukan talouden ja tervehdyttämishajelmien vuoksi talousarvio on yhä hyvin tärkeä. Tase ja tuloslaskelma ovat itse asiassa talousarvion jatkeita, vaikka ne ovat itsenäisiä laskelmia. Kaupungin johdon kannalta tilinpäätöksen osalta oikeastaan vain tuloslaskelman vuosikate on kiinnostava, koska se kertoo, onko tulevaan talousarvioon tehtävä muutoksia. Talousarvion ja tilinpäätöksen erilainen esittämistapa on hieman häiritsevää. (*Kuopio*)

– Liikekirjanpidon mukana laskelmiin on tullut selkeyttä. Yksityiskohtaisista ja turhan laajoista laskelmista on päästy eroon ja nykyinen tarkkuus on se, mitä luottamushenkilöt tarvitsevat. Talouden ohjauksen piirissä on mukana niin iso joukko ihmisiä, että on tärkeää puhua asioista samoilla termeillä, ja nyt se on mahdollista. Kaiken kaikkiaan ollaan menossa hyvään suuntaan. Se, että talousarviossa ja tilinpäätöksissä on suuria eroja, johtuu ennen kaikkea siitä, että päinvastoin kuin yrityksissä kunnissa on vaikea ennustaa tuloja riittävällä tarkkuudella. Oma talousarvioprosessimme on kuitenkin harvinaisen onnistunut. Talousarvioprosessi on nyt koko vuoden mittainen verrattuna entiseen. Korjauksia ja muutoksia tehdään koko ajan. On hyvä, että analyysiä tehdään, koska ilman analyysiä ei voi olla ohjaustakaan. Kunnallishallinnon näkymät ovat sellaisia, että riskit aiheuttavat muutospaineita, mutta kaikissa kunnissa tähän ei varmasti olla valmiita. Vaikka talousarvion sitovat määrärahat ovatkin yhä melkoisen pyhiä, on sanottava, että tilinpäätöksen merkitys on korostunut, etenkin kun tilinpäätöksen vaikutukset on jo otettava huomioon kuluvan vuoden talousarviossa. (*Jyväskylä*)

– Tilinpäätös on jo sinänsä korostunut, koska hallituksenhan pitää nimenomaan tehdä ehdotus tuloksen käsittelemisestä. Talousarvio on kyllä säilyttänyt asemansa; sen laatiminen on jopa vaikeampaa kuin ennen, koska mm. verotulojen ja valtionapujen määrät ovat jokseenkin pimennossa. Eduskuntakin tekee

<sup>144</sup> Vertaa Høgheim ym. (1989), The Two Worlds of Management Control -artikkeli.

päätöksensä vasta, kun kunnat ovat päättäneet talousarvioistaan. Siksi suunnitellun ja toteutuneen välillä voi olla suuriakin eroja. Tarkastuslautakunnalla on tässä yhteydessä erityisen suuri merkitys. Jos se ei tarpeeksi kiinnitä huomiota eroihin suunnittelussa ja toteutuksessa, talousarvio voi menettää merkitystään. Poliitikot ovat yhä talousarvion tekijöitä, vaikka lukujen taustalle on joskus vaikea päästä. Koko prosessi on muuttunut siihen suuntaan, että tilinpäätöksen tarkkuuteen ja tunnuslukuihin satsataan yhä enemmän ja tilinpäätöstä käytetään enemmän juuri talousarvion valmistelussa. (*Muurame*)

– Ei talousarvion rooli ole romuttumassa, mutta tilinpäätöksen asema korostuu erityisesti silloin, kun tilinpäätös lyö tarkastustoimen kautta ”länkiä kaulaan”. Näin on varsinkin silloin, kun kunnalla menee huonosti. Kun tunnusluvut alkavat olla huonoja, tarkastuslautakunta reagoi ja talousjohdon on otettava se hyvin vakavasti. Tarkastuslautakunta saattaa olla hyvinkin kriittinen arvioidesaan kunnan taloutta. Toisaalta taas hyvässä taloudellisessa tilanteessa tilinpäätös voi olla vain aihe kehuskella. Myös nykyisin käytössä olevat osavuosikatsaukset perustuvat talousarvioon, eli talousarvio on jopa saanut lisää tehtäviä, tässä tapauksessa sisäisen valvonnan apuvälineenä. Siksi myös edellinen tilinpäätös saattaa vaikuttaa kuluvan vuoden talousarvioon. Kyllä talousarvio pyritään tekemään mahdollisimman realistiseksi. Ylityksiä tapahtuu sekä meno- että tulopuolella, ja suhtautuminen ylityksiin saattaa olla väljempää. Varsinkaan menopuolella ylitykset eivät ole aina hallittavissa, mutta ne ovat usein perusteltavissa. Jos toiminnallisten tavoitteiden arviointi on vaikeaa, niin yhtä vaikeaa on näiden tavoitteiden asettaminen. Kirjanpituudistus myös kasvattaa toiminnan ja talouden välistä kuilua. Päähuomio pannaan kirjanpidon lukuihin ja tunnuslukuihin. Talousarvion keskeistä roolia voidaan havainnollistaa vaikkapa laaja-alaisissa kuntayhtymissä, joissa poliittinen ohjaus on lähes mahdotonta, mutta taloudellinen ohjaus nimenomaan talousarvion avulla usein ainoa mahdollisuus. Luottamusmiehen kannalta nykyinen budjettisidonnaisuus ja raamiajattelu on melko vaikea ymmärtää; suuria kokonaisuuksia on vaikea käsittää. (*Jyväskylän mlk.*)

Vastausten perusteella sekä talousarviolla että tilinpäätöslaskelmilla on kunnan talouden ohjauksessa tärkeä asema ja myös selkeä keskinäinen kytkeä. Talousarvion ohjausrooli suunnitelmana ja tavoitteena on keskeinen, ja tilinpidon tehtävänä on valvoa suunnitelman toteutumista ja toimia suunnitelmien tarkistamisen välineenä. Kuntatoimijoiden kanssa käytyjen keskustelujen perusteella voisi tehdä sen johtopäätöksen, että uusi kirjanpito välitilinpäätöksineen ja tilinpäätöslaskelmineen on tuonut kuntatalouteen jatkuvuutta, joka entisen kameralaisen järjestelmän aikana paljolti puuttui, kun sekä talousarvio että sen toteutumista seuraavat tilit elivät ikään kuin vuoden kerrallaan (vrt. edellä kirjallisuudesta siteerattu sanonta ”have a year-to-year life”).

## 5.2.2 ONKO KUNTA TULOSENTEKIJÄ, VALLITSEKO ”ALIMMAN RIVIN TYRANNIA”?

Kirjanpitolain säännösten perusteella laaditun *tuloslaskelman käyttöönotto voi sisältää sen mahdollisuuden, että kuntaa aletaan tarkastella ensisijaisesti tuloksentekijänä. Onko tällainen suuntaus nähtävissä ja onko se vahingollista? Voitaisiin myös*



– Tuloksen tekeminen on ehkä liian vahva ilmaus, mutta sen suuntaiset ajatukset ovat jonkin verran korostuneet. Tärkeintä on kai kuitenkin pitää huolta kunnan taloudesta. Luottamushenkilöt tarkastelevat asiaa ehkä enemmän palveluiden kannalta. Meillä on kunnassamme tästä yksi esimerkki: homeisen koulun alaskirjaus syö vääjäämättä varoja muusta käyttötaloudesta. Pitää kysyä, tapahtuuko tämä kaikki tuloksen vuoksi. Vanhasta rahoituslaskelmasta sai paremmin informaatiota, etenkin luottamushenkilöt. (*Jyväskylän mlk.*)

Liikekirjanpitoon siirtyminen on kuntatoimijoiden mukaan lisännyt tulosaistattelua, mutta mistään alimman rivin tyranniasta ei ole kysymys. Eroja on siinä, miten tuloslaskelmaan ja monetaarisen tuloksen laskemiseen suhtaudutaan. ”Eivät numerot ole mikään kunnan tulos, kunnan tulosta ovat palvelut” – henki elää, vahvempuna ehkä pienissä kunnissa kuin isommissa kaupungeissa, jotka myös ovat suuremmassa määrin joutuneet kilpailuhengen ja median tulosvertailujen piiriin.

### 5.2.3 POISTOT – TULOSLASKELMAN UUTTA, MUTTA MITEN TARPEELLISTA INFORMAATIOTA?

Suunnitelman mukaiset poistot edustavat selvästi uutta laskentatoimen ja tuloslaskennan informaatiota kunnan tuloslaskelmassa. Poistot ovat tärkeä tulosvaikutteinen erä, mutta samalla abstrakti<sup>145</sup> eli sellainen erä, jolta puuttuu selkeä yhteys konkreettisesti havaittavissa olevaan todellisuuteen. Omaisuuden tasearvostus ja poistolaskenta ovat laskentatoimen perinteisintä tutkimusala, joten kirjallisuudesta löytyy paljon näitä asioita koskevaa doktriinia. Poistolaskennan menetelmät on valittava sen mukaan, mitä poistoilla kulloinkin tavoitellaan. Tästä syystä on väärin puhua ”oikeista” poistoista tai poistojen laskemisesta ”oikein” kunnankaan kirjanpidossa. Kirjanpidon poistojen ”oikeellisuudessa” on kysymys vain normien noudattamisesta ja noudattamatta jättämisestä. Normit taas usein joustavat ja tarjoavat mahdollisuuden vaihtoehtoihin poistoratkaisuihin.

Kuntatoimijoiden kanssa otettiin keskusteltavaksi aihe, *ovatko poistot tarpeellinen kuluerä tuloslaskelmassa? Sumu-poistojen tekeminen käyttöomaisuuden hankintamenosta kunnan omarahoitusosuuden perusteella on normien mukainen ratkaisu, mutta mikä tarkoitus ja merkitys näin lasketuilla poistoilla on tuloslaskelmassa? Miten kuntatoimijat näkevät poistojen tekemisen tarpeellisuuden ja tulkitsevat poistoerän tuloslaskelmassa?*

– Poistoja on aina laskettu, ja ne ovat yhä välttämättömiä. Investointeja ei voi jättää kunnan talouden ulkopuolelle. Poistot herättävät paljon intohimoja, mutta ilman poistoja taloudesta saataisiin väärää informaatiota. Poistoja ei käytetä tuloksen tasaamiseen. Eri asia on se, pitääkö vuosikatteen kattaa kaikki poistot. Varsinkin luottamushenkilöille poistojen informaatioarvo on vaikea asia, mutta yksiselitteisestihän poistot merkitsevät tuleviin investointeihin varautumista. Täytyyhän vuosikatteesta jäädä tuleviin investointeihin rahaa. On tietysti mahdollista unohtaa poistot ja pitää muutoin huoli siitä, että vuosikate riittää

<sup>145</sup> Tilinpäätöslaskelmien abstraktisuudesta kirjoittavat esim. Leppiniemi ja Leppiniemi (1997), s. 27–28.

investointeihin. Hankintamenoperusteiset poistot eivät todellakaan kerro suoraan mitään rahan tarpeesta. Tässä mielessä hallinnollisen kirjanpidon aikaan indeksikorotetuista arvoista tehdyt poistot olivat lähempänä totuutta. Käytännön päätöksenteon kannalta asiaa voidaan ajatella myös niin, että jos valtuutetuille annettaisiin valta päättää poistojen suuruudesta, niin talousarvioon tuskin tulisi paljonkaan poistoja. Nykyinen keino ainakin takaa sen, että edes korvausinvestointeihin voidaan varautua. Keskustelua poistoista ei enää käydä valtuustossa, koska kyseessä ei ole sitova määräraha ja päätös poistosuunnitelmasta on tehty avaavan taseen yhteydessä. (*Kuopio*)

– Kyllä pitemmällä tähtäimellä poistot kattavat investoinnit, sillä jos kunta tekee esimerkiksi 10 vuotta 0-tulosta, silloinhan investoinnit on rahoitettu poistojen kautta. Plusmerkkisellä taloudella voitaisiin synnyttää rahastoja, joiden avulla ikään kuin varauduttaisiin pitkän ajan kuluttua tehtäviin investointeihin. (*Jyväskylä*)

– Omaisuushan rapistuisi ilman poistojen tekemistä, ts. ilman vastaavia korvausinvestointeja. Poistojen pakollisuudesta on keskusteltu luottamuselimissä. Kaiken kaikkiaan poistot ovat aikamoinen riesa ja niiden tarpeellisuudesta voidaan olla monta mieltä. Muun muassa kunnanjohtajat kritisoivat poistokäytäntöä aika lailla. Kunta voisi yhtä hyvin poliittisella päätöksellä sitoutua investoimaan ja velkaantumaan tiettyyn rajaan asti huolimatta siitä, mitä vuosikate tai muut kirjanpidon luvut kertovat. Näinhän on tehty aikaisemmin. (*Muurame*)

– Poistot ovat vaikea asia nimenomaan heikon talouden aikana. Monet kunnanjohtajat ovat esittäneet aika kielteisen kannan poistoja kohtaan siksi, että poistoja ei pystytä aina kattamaan. Poistoilla on kyllä oma merkityksensä, sitä ei pidä kiistää. Poistoja käytetään apuna esimerkiksi hinnoittelu- ja kustannuslaskennassa, vaikka kysymys hankintahintaisista poistoista verrattuna jälleenhankintahintaisiin investointeihin onkin toinen juttu. Totuushan on, että poistot eivät riitä kattamaan uusinvestointeja. Meillä Jyväskylän maalaiskunnassa investointeihin tulisi vuositasolla varata noin 60 Mmk (poistot ovat noin 40 Mmk). Se riittäisi säilyttämään kunnan palvelutason kunnan kasvu huomioon ottaen. Poistojen nykyinen kirjanpidollinen käsittely on kuitenkin puutteellinen. Luottamushenkilönä on sanottava, että esimerkiksi homeisen kiinteistön kertapoistot saattavat järkyttää kunnan taloutta oleellisesti. (*Jyväskylän mlk.*)

Poistoille annetaan keskusteluissa monenlaisia selityksiä ja niihin suhtaudutaan monella tavalla. Tämä ei ole ihme, sillä myös kuntajaoston yleisohjeissa poistoja koskevat selitykset saavat eri vivahteita. Vuonna 1996 annetuissa tuloslaskelman laatimista koskevissa yleisohjeissa vuosikatteesta sanotaan seuraavasti: ”Vuosikate ilmoittaa, riittääkö kunnan tulorahoitus kattamaan *pitkävaikutteisista tuotannontekijöistä aiheutuneet kulut eli käyttöomaisuuden poistot.*” Vuoden 2000 alusta voimaan tulevissa ohjeissa taas sanotaan: ”Tuloslaskelmassa vuosikatteen on katettava *poistot eli pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden käytöstä aiheutuneet kustannukset.*” Kirjanpitolain perustalta tulisi systemaattisesti puhua ”pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintamenon jaksottamisesta pitoajalleen”.

Poistot synnyttävät intohimoja, vaikkei niiden suuruusluokka vallan huikea ole suhteutettuna esimerkiksi kunnan tuloihin (toimintatuotot + verotulot + val-

tionosuudet). Jyväskylässä poistot %:eina kokonaistuloista ovat 5–6 %:n luokkaa, Jyväskylän maalaiskunnassa 7–8 %, Kuopiossa 7–8 % ja Muuramessa 4–5 %. Eroja kuntien välillä on, mutta jokaisessa kunnassa poistot saavat selvästi alle 10 %:n kuluosuuden.

|                         | Jyväskylä |      | Jyväskylän mlk. |      | Kuopio |      | Muurame |      |
|-------------------------|-----------|------|-----------------|------|--------|------|---------|------|
|                         | 1997      | 1998 | 1997            | 1998 | 1997   | 1998 | 1997    | 1998 |
| Käyttöom. poistot (Mmk) | 92        | 94   | 39,5            | 41,6 | 155    | 149  | 5,7     | 5,7  |
| Nettoinv. (Mmk)         | 132       | 112  | 73,7            | 46   | 221    | 226  | 7,6     | 7,6  |

Kuntatoimijoiden keskuudessa tuloslaskelman abstraktille sumu-poistoerälle pyritään hakemaan mahdollisimman konkreettista vastinetta reaali maailmassa.

Tutkimuksessa mukana olevien kuntien tuloslaskelmissa esitetyt poistot käyttöomaisuudesta vuosina 1997 ja 1998 ja vertailun vuoksi rahoituslaskelmas- sa esitetyt nettoinvestointien määrät on kirjattu edellä olevaan asetelmaan. Investoinnit ovat se reaali maailman ilmiö, johon poistot kuntatoimijoiden keskuu- dessa liitetään. Kuntatoimijat toisin sanoen hyppäävät tuloslaskelman vuosikat- teesta rahoituslaskelman puolelle eli analysoivat vuosikatteen riittävyttä inves- tointien rahoittamiseen. Tämä ei tietystikään ole ihme, koska kunnan kirjanpi- to-ohjeissakin on perusteltu poistojen tekemistä korvausinvestoinneilla. Jokai- sessa neljässä kunnassa nettoinvestointien määrä on ollut suurempi kuin poisto- jen määrä.

#### 5.2.4 TULOSLASKELMAN MONET KATTEET JA NIIDEN MERKITYS

Kunnan tuloslaskelmissa 1997–1999 on neljä eri välitulosta ja viidentenä alim- malla rivillä tilikauden yli- tai alijäämä. Vuoden 2000 alusta käyttökate jää pois, mutta muutoin tuloslaskelmakaava säilyy kutakuinkin ennallaan. Keskusteluun nostettiin kysymys eri katteiden merkityksestä ja tärkeysjärjestyksestä. *Mikä näistä katteista on tärkein ja kuntatoimijoiden keskuudessa käytetyin kate ja miksi?*

– Tuloslaskelman sisäisen tärkeysjärjestyksen kannalta kannattaa keskus- tella eri katteiden merkityksestä. Julkisuuden valossa vuosikate on selvästi tär- kein. Sen pitäisi riittää poistojen ja investointien kattamiseen. Muutkin ovat luon- nollisesti merkityksellisiä, mutta kuinka paljon. Alimman rivin merkitys on jää- nyt kovin vähäiseksi. Vuosikate on tavallaan varastanut sen aseman. Siitä pitää julkisuus huolen. Toimintakatteesta ja käyttökatteesta ei juuri puhuta, vaikka nii- hin johtavat erät ovat tärkeitäkin. Toimintakate on kunnan käsissä, tasapaino- tusta on haettava sen yläpuolelta. Käyttökatteesta harvemmin puhutaan. Satun- naisia eriä käytetään paljon tuloksen parantamiseen. Ne toimivat pelivarana ja

ovatkin toisaalta ainoa liikkuva osa. Poistosuunnitelman muutoksia on tehty hyvin vähän. Toisaalta on esitetty ajatus uudesta ja alemmasta käyttöomaisuuden arvostamisesta ja näin pienenevästä poistorasitteesta. Tämä kuitenkin sotii tulorahoituksen keräämisen ajatuksen kanssa. *(Kuopio)*

– Vuosikattea katsotaan eniten ja varsinkin sen riittävyttä poistoihin. Se on hirveän helppoa. *(Jyväskylä)*

– Kyllä vuosikate on tärkein. Siihen käytännössä suhteutetaan kaikki: investoinnit, lainat ja niin edelleen. Sen pitää kertoa ja hälyttää. *(Muurame)*

– Minulle [luottamushenkilö] opetettiin niin, että opettele muutama keskeinen tunnusluku ja kiinnitä huomio niihin, mutta ei tämä auta, jos ei tunne kokonaisuutta. Meillä on painotettu vuosikattea, muut eivät ole keskeisiä. *(Jyväskylän mlk.)*

Vuosikate korostui kuntatoimijoiden kannanotoissa. Sen alapuolelle ei juuri painoa pantu. Tutkijat toivat keskusteluun näkemyksen toimintakatteen teoreettisesta virheellisyydestä. Liikekirjanpitomallin ja erityisesti vielä meno-tuloteoreettisen kirjanpitomallin hyväksymisen tulisi merkitä meno tulon kohdalle -periaatteen (matching) soveltamista tilinpäätöksessä. Kunnan toimintakatteen kohdalla tuota periaatetta ei ole sovellettu tai on sovellettu virheellisesti: siinä asetetaan markkinarahoituksen, maksullisen toiminnan tuottoja vasten kaikki toimintakulut, siis myös verorahoituksen toiminnan kulut. Tämä asia vaatisi ehdottomasti korjaamista.

Vähennyslaskukaavan muotoon laadittu ja useita eri välikatteita sisältävä tuloslaskelma korostaa tuloslaskennan ja viimeisen rivin tarkastelun asemaa, mutta kuntatoimijoiden kanssa keskustellessa tulee sellaiseen ajatukseen, että vuosikatteen jälkeen oleviin välituloksiin ei juuri kiinnitetä huomiota. Vuosikatteen jälkeen siirrytään rahoituslaskelman maailmaan. Tämän perusteella voi tehdä sen johtopäätöksen, että *kunnan talousohjauksessa rahoitus, rahan lähteet ja käyttö ja niiden tasapaino, on säilyttämässä keskeisen asemansa.*

#### 5.2.5 KUNNAN NEGATIIVINEN TULOS – TAPPIO JA ALIJÄÄMÄ – JA OMAN PÄÄOMAN HUPENEMINEN

Tutkittujen neljän kunnan tilinpäätöksissä vuosilta 1997 ja 1998 vuosikatteet, tilikauden tulokset ja yli- tai alijäämät (Mmk) ovat seuraavat:

|                          | Jyväskylä    |             | Jyväskylän mlk. |             | Kuopio       |              | Muurame     |             |
|--------------------------|--------------|-------------|-----------------|-------------|--------------|--------------|-------------|-------------|
|                          | 1997         | 1998        | 1997            | 1998        | 1997         | 1998         | 1997        | 1998        |
| Vuosikate                | 20,6         | 104,9       | -6,4            | 36,4        | 74,3         | 101,3        | 2,1         | 3,6         |
| <b>Tilikauden tulos</b>  | <b>-57,9</b> | <b>35,6</b> | <b>-27,7</b>    | <b>10,9</b> | <b>-78,2</b> | <b>-60,5</b> | <b>-3,5</b> | <b>-2,1</b> |
| Tilikauden yli-/alijäämä | -54,2        | 37,9        | 0,1             | 14,6        | -36,7        | -60,5        | -3,5        | -2,1        |

Jokaisen kohdekunnan tuloslukuissa on myös negatiivisia lukuja. Kunta- jaoston ohjeita siteeraten ”tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kunnan vapaaehtoisia varauksia tai omaa pääomaa”. Kuntalain 70 §:n mukaan kunnanhallituksen on tehtävä toimintaker- tomuksessa tai sen antamisen yhteydessä esitys tilikauden tuloksen käsittelyä sekä talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä. Kunta on kuitenkin eri- tyisasemassa. Se ei mene konkurssiin niin kuin yritykset menevät. Siksi on vai- keata sanoa, *mitä alijäämäinen talous ja tasapainottamissäännökset todellisuudessa merkitsevät. Miten vakavasti otettavasta asiasta on kysymys?*

– Käyttöomaisuuden arvoja ei pidä tarkistaa eikä poistosuunnitelmia muut- taa. Niillä keinoilla ei kunnan taloutta pystytä parantamaan. Yksioikoinen pois- tojen ja vuosikatteen vertailu ei saa olla ainoa talouden ohjauksen kriteeri, vaik- ka sillä pyritäänkin hyvään päämäärään. Talous voi olla hyvä, vaikka poistoja ei katettaisikaan. Lainamäärän pitäminen kohtuullisen alhaalla on ehkä kuitenkin tärkein talouden arviointikriteeri. Tulosta ei tosin voi unohtaa. Jatkuvasti alijää- mäinen talous merkitsee sitä, että palvelut ovat liian kalliita. Tästä seuraa pakol- linen tuloslaskelman välikatteiden analyysi. Taantuvissa kunnissa väestö vähe- nee ja palvelurakenne jää liian suureksi. Kaiken kaikkiaan taloutta on tarkastel- tava pitkällä tähtäyksellä. *(Kuopio)*

– Alijäämään ei voi tehdä kovin pitkään. Jäljellä olevat rahastot syödään pois ja sopeutuminen on vaikeaa. Esimerkiksi kasvukunnissa tämä ongelma on yleinen, ja valtionosuusjärjestelmä ei suosi kasvukuntia. Kunnan sopeutusmah- dollisuudet ovat varsin rajalliset. Joskus kunnan talous voi jopa perustellusti olla alijäämäinen, mutta kukaan ei oikein tiedä, mitä tapahtuisi pitkän alijäämäisen kauden jälkeen. Kunnissa ollaan ikään kuin vuosikatteen jälkeisten erien vanke- ja: vaikka kaikki onkin kunnassa itse asiassa hyvin, on pakko sopeuttaa toimin- taa eri lakien ja säännösten perusteella. *(Muurame)*

– Nykyinen vaatimus talouden tasapainotuksesta tiettyinä aikana on jossain määrin kohtuuton. On hyvin vaikea yhtäkkiä tuottaa voittoa ja kattaa alijäämiä. Pitäisi ehkä antaa kirjanpidon kautta kunnille mahdollisuus vähentää syntyneet alijäämät peruspääomasta. Kunnan kannalta oleellista on kuitenkin se, kuinka paljon se velkaantuu. Poistojen takia saattaa tulla tappioita, ja velkamäärä kum- minkin samanaikaisesti pienenee. Tutkijoiden tulisikin miettiä sitä, pitäisikö tap- pion kattamisen aina tapahtua tuloslaskelman kautta, ja esittää vaihtoehtoja. Jois- sakin kuntayhtymissä on jo yleistä, että tappiota syntyy poistojen verran. *(Jy- väskylän mlk.)*

Näissä lausunnoissa tuli jonkin verran esille edellä perättyä alimman tulos- rivin tyranniaa. Kaksi vuotta on liian lyhyt tarkastelujakso, jotta voitaisiin sanoa mitään lopullista siitä, miten tappiot ja oman pääoman syöminen pitemmällä aikavälillä vaikuttavat ja näkyvät kuntataloudessa. Mielenkiintoista on kuiten- kin havaita, että kaikkien neljän kohdekunnan vuoden 1998 tilinpäätöksessä sekä vuosikate että tilikauden tulos ovat paremmat kuin vuonna 1997. Neljän kun- nan perusteella asioita ei voi yleistää, mutta suuntana näyttäisi olevan se, että tulos on saatava plussalle. Alimman rivin tyranniaa siis on näköpiirissä, on se sitten reaalisien todellisuuden tasolla positiivinen tai negatiivinen seikka.

#### 5.2.6 TASEEN ERÄT JA NIIDEN HYVÄKSIKÄYTTÖ

Kokonaisvaltaisen taseen puuttuminen perinteisestä talousarviokirjanpidosta on eräiden maiden julkisessa hallinnossa ollut tärkeä liikekirjanpitoon (full accrual accounting -malliin) siirtymisen perustelu. Suomen kuntasektorin hallinnollisessa kirjanpidossa tase oli olemassa, joskin laskentatoimen ongelmat oli siinä ratkaistu eri periaattein kuin nykyisessä liikekirjanpidon taseessa. Taseen hyväksikäyttö – kokonaisuutena sekä sen yksittäisten erien – on mielenkiintoinen asia ja kysymyksen arvoinen seikka pohdittavaksi. Aloittavassa taseessa oma pääoma (ainakin periaatteessa) määräytyy taseyhtälön pohjalta residuaalina (varat – velat = oma pääoma), mutta varat ja siten koko yhtälö määräytyvät käyttöomaisuuden laajuus-, arvostus- ja jaksotusongelmien ratkaisujen perusteella erityisesti aloittavassa taseessa ja myöhemminkin. Tämän perusteella oman pääoman määrä ja erityisesti ”koskemattomaksi” määritellyn peruspääoman määrittäminen ovat problemaattisia asioita. Oman pääoman suhteen kyseessä on jälleen eräänlainen residuaaliabstraktio, jonka oikeellisuudesta on turha keskustella.

Seuraava keskusteluteema ja kysymys kuntatoimijoille on: *Mikä on taseen ja erityisesti oman pääoman merkitys tilinpäätösinformaatiossa?*

– Taseen perusteella voidaan tehdä eräänlainen talouden terveystutkimus, toisin sanoen se kertoo kunnan taloudellisen aseman. Alkavan taseen arvostukset ovat kunnissa kaiketi erilaisia, mutta pyritty tekemään ohjeiden mukaan. Aikaisempi indeksisidottu tase oli liian iso. Siitä kertovat jo huomattavasti pienentyneet tasearvot. Tase-erien arvostus on hyvin vaikeaa, koska kaikkia eriä ei voi myydä eikä niitä ole tarkoitettukaan myytäviksi. Niihin kuitenkin käytetään rahaa, jolloin niiden esittäminen taseessa on perusteltua. Arvostus on sopimus-kysymys. Tase on tärkeysjärjestyksessä kuitenkin vasta talousarvion ja tuloslaskelman jälkeen. Merkittävimmät asiat taseessa ovat kassan koko ja velan määrä. Siinä mielessä uusi tase ei ole tuonut mitään uutta. Ehkä juuri liiallisesta arvostuksesta on päästy eroon. (*Kuopio*)

– Vanhasta taseesta ei kukaan oikeastaan välittänyt mitään. Tase oikeastaan realisoitui uudistuksen myötä. Kaupunkien taseet ovat liian suuria ja siellä on paljon ns. nukkuvaa omaisuutta eli eriä, joilla ei ole käyttöä, mutta siitä ei voida luopua. Vanha, poistamaton omaisuus ei enää tuota meille mitään, ja meillä pitää olla valmius muuttaa taseen rakennetta kuten yrityksissäkin tehdään. Luopuminen on kuitenkin paljon pienempää kuin uudet investoinnit, ja pitäisikin ajatella, että luovutaan vanhasta ja saatu tulo pistetään fiksumpaan kohteeseen. Keskustelu kunnan omaisuuden hallinnasta ja omistamisesta on osittain uuden kirjanpitojärjestelmän ansiota. Taseryhmän muodostaminen ja omaisuuden ”sal-kutus” ovat tästä hyviä esimerkkejä. Tase on selvästi korostunut, ja esimerkiksi suurten taseyksikköjen eriyttäminen on ollut selkeä parannus. Meillä tehdään enemmän ja enemmän taseanalyysiä, ja niinpä aiommekin palkata erityisen tasekonsultin sen jatkoksi, että meillä on jo puhuttu tasekorjauksista ja siitä, mitä meidän pitää omistaa. Omistamiseen liittyy paljon virheellisiä käsityksiä ja tunne-elementtejä. Me haluamme omalta osaltamme oikaista näitä. Mm. julkinen velka on kysymys, jota ei käsitetä, kuten myös se, että lainat käsiteltiin ja ymmärrettiin tulona. Vieras pääoma on tärkein informaatio taseessa. Tärkeä tieto

ovat myös taseesta ilmenevät omaisuuserät, joilla kaupungille ei ole käyttöä. (*Jyväskylä*)

– Taseesta saa selville mm. pääomarakenteen. Luottamushenkilön kannalta taseella ei ole ollut juurikaan merkitystä. Kaikkien kannalta tulisi saada selville kunnan velkaisuus ja esimerkiksi omistetut osakkeet. Kunta ei ole myytävänä. Omaisuuden avulla tuotetaan palveluita, ei rahaa. Ulkopuoliselle taseella voi olla merkitystä. Se ei kuitenkaan anna kuvaa kunnasta, vaan pitää nähdä itse kunta. Tase ei myöskään kerro kunnan tarjoamista palveluista ja mahdollisuuksista yhtään mitään. Kuitenkin esimerkiksi konsernitaseen myötä kunnan velkaisuus ja sitoumukset ovat nyt vasta tiedossa. Tässä mielessä konsernitaseella on selkeä informaatioarvo. (*Muurame*)

– Omavaraisuusaste on uusi hyvä tunnusluku. Se kertoo kunnan tilanteen. Kaikenlaiset varaukset ja rahastot tuntuvat turhilta, koska vastaavaa rahaa ei kuitenkaan ole säästössä. Tätä asiaa on vaikea selittää. Toisaalta meillä ei niitä tehdä. Jos puhutaan konsernitaseesta, niin työhön nähden se ei vastaa vaivaa. Kuntayhtymien jakaminen konsernitaseisiin on myös aika turhaa. Ehkä konsernituloslaskelmalla saattaisi olla suurempi funktio. Ehkä vain kokonaislaintojen määrä on tarpeellinen. Isommissa kaupungeissahan konsernivetat koostuvat pääasiassa vuokra-asuntoyhtiöiden veloista, mutta ei meillä. Konsernitaseella on tällä hetkellä vain kuriositeettimerkitys. Varsinkin avaava tase on aika lailla metsässä esimerkiksi kunnan omistamien energiayhtiöiden osakkeiden aliarvostuksen vuoksi. Toinen esimerkki taseen alkuarvostuksen epäonnistumisesta on kiinteän omaisuuden tahallinen yliarvostus tulevan tulorahoituksen toivossa, mikä tietenkin on väärin. (*Jyväskylän mlk.*)

– Taloudesta ymmärtävälle ihmiselle tase kertoo jotakin, mutta esimerkiksi perheenäidille ei ehkä mitään. Jotkut rahoituslaitokset tekevät kunnista taloudellisia analyysejä, vaikka kunnan edustajien ei erikseen tarvitse perustella lainahakemuksiaan taseen avulla. Kunnat saavat rahaa lainaksi niin paljon kuin haluavat. (*Kuopio*)

– Kyllä nykyinen tase on aikaisempaa parempi. Edelliset taseet eivät kertoneet oikeastaan yhtään mitään. Taseella ja omaisuuden tarkkailulla yleensä voi olla johtamista selkeyttävä vaikutus, mutta ei omaisuutta ja sen myyntiä pidä pitää kunnan johtoajatuksena. Tase ei kuitenkaan kerro kunnasta yhtään mitään, ja on oikeastaan mukava kuulla, että se ei kerro asiantuntijallekaan paljon mitään. (*Jyväskylän mlk.*)

|                 | Taseen loppusumma Mmk |                  |          |                  |
|-----------------|-----------------------|------------------|----------|------------------|
|                 | 31.12.1996            | (käyttöomaisuus) | 1.1.1997 | (käyttöomaisuus) |
| Jyväskylä       | 5 004                 | 4 343            | 3 021    | 2 520            |
| Jyväskylän mlk. | 1 151                 | 840              | 935      | 708              |
| Kuopio          | 4 827                 | 3 537            | 3 431    | 2 519            |
| Muurame         | 232                   | 176              | 198      | 159              |

Edellä olevaan asetelmaan on koottu tutkimuksen neljän kohdekunnan taseiden loppusummat 31.12.1996 ja 1.1.1997. Luvuista näkee, miten yhdellä kelloonlyömällä taseiden loppusummat muuttuivat lähinnä käyttöomaisuuden erilaisten laajuus-, arvostus- ja jaksotusratkaisujen johdosta. Voitaneen sanoa, ettei mikään tase sinänsä ole sen ”oikeampi” kuin jokin toinenkaan, vaan tase voidaan laatia eri laajuus-, arvostus- ym. periaatteita noudattaen, ja eri tarkoituksia palvelevat erilaiset taseet. Liikekirjanpitoa ja poistolaskentaa varten pidetään nyt hankintamenoperusteista tasetta ”oikeana”. Aiemmin pyrittiin indeksointien avulla tuolloin ”oikeina” pidettyjen käypien tasearvojen esittämiseen.

Keskustelujen perusteella vanha tase ei kertonut juuri mitään mitään eikä siitä kukaan välittänyt juuri mitään. Siitä huolimatta sitä vaan laadittiin vuosikaudet ja -kymmenet! Joidenkin mielestä ei uusikaan tase kerro juuri mitään, ei ainakaan kunnan palveluista ja mahdollisuuksista. Toisaalta tasetta kuitenkin pidetään merkittävänä taseanalyysin ja omistajapolitiikan harjoittamisen välineenä.

#### 5.2.7 OMAN PÄÄOMAN PROBLEMATIIKKA

Onko oma pääoma taseessa seurausta liikelaskennan käsitteiden kopioinnista julkisen hallinnon ympäristöön? Julkisen laskentatoimen kirjallisuudessa ja useissa maissa myös käytännössä puhutaan nettovarallisuudesta (net assets), jota pidetään omaa pääomaa sopivampana terminä julkiseen hallintoon. *Mitä tarkoittaa oma pääoma kunnan taseessa? Omalla pääomalla on omistaja. Kenen itse asiassa on kunnan oma pääoma?*

– On oltava sellainen oman pääoman erä, jota ei voi alijäämän kautta syödä pois. Jos näin tapahtuisi, olisi aina otettava huomioon vastaavat erät taseen vastaavaa-puolella. Käyttöomaisuuden määrän lasku johtaisi siis teoriassa siihen mahdollisuuteen, että myös peruspääomaa voitaisiin laskea. Näin voisi olla tilanteessa, jossa palvelut on mitoitettu selvästi liian suuriksi. Oma pääoma samaistetaan kuntalaisten omaksi pääomaksi, joka sinänsä tietysti on vieras käsite kunnassa. Kysymyshän todellakin on nettovarallisuudesta. (*Kuopio*)

– Arvonkorotukset ovat merkityksettömiä, koska ne eivät realisoidu millään tavoin. Kunnan omaa pääomaa voidaan pitää aika teoreettisena käsitteenä mm. siksi, että sille ei löydy vastaavuutta markkinoilla ja siksi, että kuntaa eivät koske samat konkurssisäännöt kuin yrityksiä. Se ei ole enää oikeastaan keskustelun aihe, aloittavan taseen laatimisen yhteydessä kylläkin. Emokunnassa sillä ei ole oikein asemaa, mutta konserniyhtiöiden kautta oman pääoman käsite on tärkeä. Sisäasiainministeriön kaavailut oman pääoman suhteen eivät meiltä saa juurikaan vastakaikua. Kunnan oma pääoma on kuntalaisten, ja me tavallaan huolehdimme siitä. (*Jyväskylä*)

– Omasta pääomasta ei ole juurikaan keskusteltu. Oikeastaan vuosikatteen riittävyys on ollut ainoa keskustelun aihe. Oman pääoman omistaja on kuntalainen. Oma pääoma on omaisuuden ilmentymä, ja omaisuuden myynti on merkki huonosta käyttötaloudesta ja sitä paitsi lyhytnäköistä lukujen kaunistelua. Kunnan perusperiaate on tässä kiireessä unohtunut. (*Muurame*)

– Taseessa on oleellisinta peruspääoma ja velan määrä eikä suinkaan se, kuinka paljon tappioita tai ylijäämiä taseessa esitetään. Sisäasiainministeriön esitys

oman pääoman koskemattomuudesta on aivan pääläellään. Aivan kuin oma pääoma olisi kuntalaisilta varastettua eikä siihen saisi koskea. Kunta voi toimia teoriassa vaikka markan pääomalla. Ei kunnan omaa pääomaa pidä samaistaa osakepääomaan. (*Jyväskylän mlk.*)

Oma pääoma on ”omaisuuden ilmentymä” ja ”teoreettinen käsite, jolle ei löydy vastaavuutta markkinoilla”, siinä pari vastakkaista kuvausta kunnan omalle pääomalle. Oman pääoman selittäminen kuntalaisten pitkäaikaiseksi sijoitukseksi kuntaan tuntuu myös ontuvalta yritystaloudesta haetulta analogialta. Kuntalaissa ei ole säännöksiä kunnan omasta pääomasta. Jos kunnalla olisi aito oma pääoma, ehkä siitä olisi jotakin kuntalaissakin sanottu. Kirjanpito on rahaprosessin kuvaus. Kunnan rahaprosessissa ei ole tapahtunut oman pääoman sijoitusta, siis oma pääoma ei ole todellisuutta vaan pikemminkin mielikuvituksen tuotetta. Siksi ei ole ihme, että kuntatoimijoiden (ja yhtä lailla meidän tutkijoiden) ajatukset pannaan tässä liikkeelle. Kunnan oma pääoma on todellinen abstraktio. Ainut järkevä tapa on ymmärtää se taseyhtälön residuaaliksi eli nettovarallisuudeksi – ja nimetä se myös sillä tavoin.

#### 5.2.8 KUNTATALOUDEN TASAPAINO JA TILINPÄÄTÖSINFORMAATIO

Kuntalain 70 §:n mukaan kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelyä sekä talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi. *Mutta mitä kunnan talouden tasapaino oikeastaan tarkoittaa?* Aiemmin piti talousarvion tulojen ja menojen olla tasapainossa. Nyt sitä katsotaan jälkikäteen tilinpäätösinformaation (tuloslaskelman vuosikatteen ja poistojen) avulla. *Entä mikä suhde on talouden tasapainolla ja rahoituksen tasapainolla?* Yksityisen ihmisen tai perheen taloudessa talous on tasapainossa, jos rahaa käytetään korkeintaan vain sen verran kuin rahaa esimerkiksi palkkana tulee tilille. Isompia hankkeita varten pitää säästää etukäteen ja ottaa sitten lainaa, mutta vain sen verran, että tuleva rahavirta riittää hoitamaan takaisinmaksuvelvoitteet. Kotitaloutta ei pidetä tasapainossa poistolaskennalla eikä myöskään omaisuutta jatkuvasti realisoimalla. Siinä tulee pää vetävän käteen ennemmin tai myöhemmin. Tarkoituksenmukaista tietysti on muuttaa omaisuutta muodosta toiseen, tarpeellisempaan ja tarkoituksenmukaisempaan.

Eroaako kuntatalous ratkaisevasti kotitaloudesta? *Eikö kunnassakin talouden tasapaino ole ennen kaikkea rahan tulon ja rahan käytön tasapainoa?* Eli enemmää ei voida rahaa käyttää kuin mihin tulot antavat mahdollisuuden.

– Tasapainoa voidaan päätellä monelta kannalta, ja kaikki vaadittavat tiedot eivät edes ilmene laskelmista. Samat kriteerit toimivat riippumatta talouden koosta. Tasapainoa tulisi katsoa monelta suunnalta, kuten vuosikatteesta, rahoituslaskelman tasapainosta ja oman pääoman eristä. Uusimuotoinen tilinpäätös on monitasoinen, mutta samalla monimutkainen. Kokonaiskuvan saaminen kunnan taloudesta ei ehkä sittenkään ole helppoa. Esimerkiksi tuloslaskelmien suuri määrä ja useat kohderyhmät aiheuttavat sekaannusta. Sitovan talousarvion tuloslaskelma, liikelaitosten mukaan ottaminen tuloslaskelmaan, sisäisten erien puhdistaminen tuloslaskelmasta ja kaikkien näiden yhdistäminen yhteen tuloslaskelmaan – näin syntyy aikamoinen määrä laskelmia. Periaatteessa niiden sisältö

on sama, mutta näiden kaikkien vähän erilaisten laskelmien aikaansaaminen tuottaa valtavasti lisätyötä. Toisin sanoen lisää tavaraa on tullut eikä mistään ole luovuttu. Huonosta käytännöstä esimerkkeinä ovat verojen maksuperusteinen kirjaus ja käytännössä tarpeettomat lomarahajaksotukset. Hyvänä piirteenä ja lisäarvona on mainittava se, että nyt ulkoiset tuotot ja kulut ovat selvästi nähtävissä. *(Kuopio)*

– Kysymystä pitää tarkastella laajasti, kunnan mahdollisuuksia elinkeinonjen ja työpaikkojen tarjoajana. Nämä tuovat vaurautta kuntaan. Pelkistä laskelmista ei ikinä selviä, onko kunta elinkelpoinen tulevaisuudessa vai ei. Mutta kyllä kaiken analysoinnin pohjana on vuosikate ja sen riittävyys. Kaiken kaikkiaan talouden analysointi tulee muuttumaan esimerkiksi sosiaali- ja terveystalouden valtionosuusremontin jälkeen. Toisaalta vuosikatteethan eivät ole suoraan vertailtavissa kuntien toiminnan organisoinnissa esiintyvien erilaisuuksien vuoksi. Tasapainosta ja vuosikatteesta voidaan vielä sanoa sen verran, että kunnan sisällä se ei riitä, mutta se on hyvä lähtökohta. Se kuvaa mennyttä eikä sen avulla saa tietoa esimerkiksi konserniriskeistä. Käyttötalouden tasapaino on ainakin luottamushenkilön kannalta hyvä vihje talouden tasapainosta. Entinen käytäntö, jossa nettoinvestoinnit vastasivat poistoja, takasi sen, että näennäinen tasapaino (nollatulot) saavutettiin. Se kuitenkin edellytti käytännössä lainanottoa. Nyt tällainen investointiautomaatti on jäänyt pois, kun tajutaan, että investointitarve vaihtelee ja poistot tasaavat periaatteessa nämä vaihtelut. Kunnan ja kodin talouden hoidon periaate on kyllä sama, mutta täällä on mukana poliittinen aspekti, elinkeinoelämän vaatimukset ja niin edelleen. Tasapainoisen talouden kannalta olisi rahastointi tai muu samankaltainen ennakkosäästäminen hyvä vaihtoehto, mutta jotkut ovat vieläkin valmiita ottamaan lisää lainaa. Tuottaviin investointeihin ja joihinkin pakkoinvestointeihin on järkevää ottaa joskus lainaa, mutta kyllä lainamäärän pitää pääsääntöisesti laskea. Laina ja sen takaisinmaksuun liittyvä realismi on joskus vaikea perustella luottamushenkilöille. *(Jyväskylä)*

– Kassavirta-ajattelu ja -laskenta saattaisi olla kunnankin talouden kannalta tärkeä elementti. Yksi vuosi ja yksi luku ei kerro kunnan tilanteesta yhtään mitään, vaan on katsottava kaikkia laskelmia ja kokonaisuutta, mitä on rakennettu ja mikä on veroprosentti ja niin edelleen. Tässäkin on muistettava erilaiset kunnat, kuten muuttovoitto- tai muuttotappiokunnat, jotka painivat joka suhteessa eri sarjoissa. Tasapaino voi olla paperilla jopa mahdollinen, mutta kuten aiemmin todettiin, niin kuntien itsemääräämismahdollisuudet menojen ja tulojen suhteen ovat rajalliset. Ja kaiken lisäksi valtionosuudet ja verotulot ovat paljon ajastaan jäljessä. On todellakin kysyttävä, miten se tasapaino määritetään. Esimerkiksi Karkkila ja sen asukkaat ovat selviytyneet ilmeisen hyvin huolimatta siitä, että julkisuudessa kunta julistettiin konkurssikypsäksi. *(Muurame)*

– Yleisjohdon näkökulmasta on sanottava, että uudistus on mennyt huomponpaan suuntaan, kun arvioidaan itse toimintaa. Kirjanpito ei todellakaan huomioi kunnan tosiasiallista palvelutehtävää. Kirjanpidon ja tunnuslukujen painotus tulee yhä lisääntymään, ja varsinkin poistot kiusaavat heikossa taloudellisessa tilanteessa. Yhteisöverouudistus tuo kuitenkin jotakin uutta tähänkin asiaan. Tilinpäätöksessä arvioidaan aina menneisyyttä. Suoraan sitä ei voi lukea, mutta esimerkiksi taseesta näkyy selvästi velkamäärä, joka kuvaa tasapainoa. Tulolas-

kelma ja vuosikate suhteutettuna investointeihin ilmaisee sen, millainen kehitys on ollut pitemmällä aikavälillä. Pitemmän aikavälin tarkastelu on välttämätöntä. Viiden vuoden vuosikatteet ja investoinnit näyttävät tasapainon. Mutta katsottiinpa tasapainoa mistä suunnasta tahansa, niin koko kriisikunta-ajattelu on varsin vahingollista varsinkin, kun talous heilahtelee voimakkaasti joka vuosi. (*Jyväskylän mlk.*)

Talouden tasapaino on Kuntaliiton ohjeiden mukaan luettavissa tuloslaskelmasta tulorahoituksen eli vuosikatteen riittävyyden perusteella. Tasapainotulkinnassa suunnitelmapoistoille on annettu (turhankin) keskeinen asema, koska tuloslaskelma kaiken kaikkiaan ei yksin riitä talouden tasapainokäsittelyn määrittelyyn. Ylijäämäinen eli vahvistuva talous edellyttää, että vuosikatetta jää pitkäaikaisten lainojen lyhennyksiin ja korvausinvestointeihin, eli tulkinta perustuu myös rahoituksen riittävyyteen. Tasapainoisen talouden tulkinnassa erikoinen ajatus on suunnitelmapoistojen ja korvausinvestointien välille merkitty yhtäsuuruusmerkki. Kuntatoimijat tulkitsevat talouden tasapainon paljon monisäkeisemmin kuin Kuntaliiton ohjeet.

#### 5.2.9 TOIMINNAN JA TALOUDEN VERTAILU ERI KUNTIEN VÄLILLÄ

Eräs perustelu liikekirjanpitoon siirtymiselle oli kuntien keskinäisen vertailun ja kuntien ja talouselämän muiden sektoreiden välisen vertailun mahdollistaminen. Useimmiten vertailujen tärkeyttä korostetaan kunnallisten palvelujen ja suoritekohtaisten kustannusten tasolla. Tuohon tarkoitukseen liikekirjanpidon tilinpäätösinformaatio on liian aggregoitua eikä anna vastauksia. Seuraava kunta-toimijoille esitetty keskusteluteema oli, *miksi kuntien välistä vertailua pidetään tärkeänä, mitä verrataan ja mihin vertailuilla pyritään.*

– Vertailu on tärkeää ensinnäkin siksi, että kunnat saisivat selville siitä, minkälaisilla kustannuksilla palveluja tuotetaan ja toisaalta, että saataisiin selville siitä, tuotetaanko oikeita palveluja oikeille kohderyhmille. Uusien asukkaiden houkutusmahdollisuuksien selvittäminen on yksi tämän vertailun tarkoitus. Uusi kirjanpitomalli ei tuonut tähän ongelmaan juurikaan lisää, sillä esimerkiksi juuri kustannusten mittaaminen ja kohdistaminen yhtenäisin perustein tuntuu lähes mahdottomalta. Tämän vuoksi kaikkiin vertailutietoihin täytyy suhtautua varauksella. Kuntien toimintojen organisointi on yleisesti täysin erilaisella pohjalla, joten tämäkin kertoo tilanteen vaikeudesta. (*Kuopio*)

– Vertailu ja sen edellytykset ovat ehdottomasti parantuneet ainakin siltä osin, että nyt kunnat tekevät laskelmansa samoilla perusteilla, vaikka pelkän tuloslaskelman tai taseen perusteella ei kannata tehdä pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Myös jaksotusten myötä on päästy eroon manipuloinnista. Koko maan tasolla juna liikkuu hitaasti, mutta hyvään suuntaan ollaan menossa. Lainojen määrä, vuosikatteen ja poistojen suhde, jotkut tuloslaskelman erät ja tulorakenne yleensä ovat keskeisiä vertailutekijöitä. Konserniluvut ovat uusia, mutta kokonaisuuden kannalta merkittäviä. Vertailu ei ole itsetarkoitus, mutta se on tärkeää. Pitää muistaa, että täydelliseen vertailuun ei päästä, mutta pääasiassa saadaan selville se, järjestämmekö palvelut halvemmalla vai kalliimmalla kuin muut. Analysointi on tällä tasolla kaiken kaikkiaan erittäin vaikeata. Konsernia

ei pidä edelleenkään unohtaa, vaikka esimerkiksi Vertti-ryhmän työ onkin ollut aika vaikeaa. Kaikki omistustavat ja -järjestelyt vaikuttavat lukuihin ja analysointiin, ja se on erityisen tärkeää kunnan omistajapolitiikan kannalta. (*Jyväskylä*)

– Ei ole järkeä verrata tilinpäätöksen luvuilla kuntia toisiinsa. Sen sijaan, jos vertailuperusteeksi otetaan esimerkiksi valtionosuudet tai verotulot asukasta kohden tai palvelujen hinta, vaikkapa se, mitä maksaa koulunkäynti oppilasta kohti tai terveydenhoito asukasta kohti, niin sitten vertailussa on mieltä. On hyvä nähdä, mihin oma kunta asettuu muiden kuntien joukossa, mutta vain silloin, kun laskelmat on tehty samoin perustein. Asia on vaikea ja jopa varsin tekopyhä. Peruspalvelut ovat osittain samankaltaisia, mutta organisaatiot ovat sittenkin vain erilaisia. Pelkät numerot eivät kerro asian ydintä. Tässäkin suhteessa julkisuudella on merkittävä rooli. Lehtikirjoituksilla voi liikuttaa helposti ihmisten mieliä. Positiivista uudessa kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä on kuitenkin se, että tilinpäätöslukujen järjestely- ja manipulointimahdollisuudet ovat nyt vähäisemmät. (*Muurame*)

– Onko yleensäkin kuntien vertailussa mitään mieltä? Kunta tuottaa palveluja omalla alueellaan omille asukkaalleen ja sillä siisti. Kustannustasolla esimerkiksi palvelujen vertailussa saattaa olla järkeä, ja sitä kautta voi etsiä hyviä ratkaisuja. Varsinaista liikelaskentaa ja kustannuslaskentaa ei tässäkään pidä sekoittaa keskenään. Taseesta ei löydy oikeastaan muuta kuin velkaantumiseen liittyvää informaatiota, tuloslaskelmasta vuosikatteen kautta vähän enemmän, mutta edelleenkään palvelujen laajuudesta ja laadusta ne eivät kerro enempää. Toimintakertomus ehkä kertoo palveluista enemmän. (*Jyväskylän mlk.*)

Toiminnallisten tavoitteiden asettamista ja niiden toteutumisen seuranta voidaan pitää myönteisenä lisäyksenä kunnan tilinpäätösinformaatiossa, mutta ongelmana on edelleenkin *toiminnan ja talouden erillisyyys tai yhteen kytkemisen vaikeus*<sup>146</sup>.

– Tähän seikkaan uudistus ei sinänsä tuonut ratkaisua, mutta voidaan sanoa, että ongelmiin reagoidaan, toisin sanoen palvelujen mitoitus seurataan ehkä herkemmin kuin aikaisemmin. (*Kuopio*)

– Kaikki haluavat hyviä palveluita. Valtuustojen pitäisikin jollakin tavalla taata hyvä palvelutaso ja selvittää, mitä se maksaa. (*Jyväskylä*)

– Kannattaa vielä muistaa se, että numerot eivät kerro mitään palveluista tai hyvinvoinnista, eli toiminnan ja talouden yhteen kytkeminen ei siinä mielessä ole parantunut. Esimerkiksi käy Helsingin loistava talous, mitä ei uskoisi, kun katsoo kaupungin koulutoimen tai vanhustenhuollon tilannetta. (*Muurame*)

– Kuten aikaisemmin mainittiin, niin tavoitteiden asettaminen on vaikeaa. Yleensäkin toiminnan rationalisointiajatukset ovat mahdottomia, eli ne katsotaan yleisen kansalaismielipiteen vastaisiksi. Tämä politiikan ja talouden kohtaamattomuus korostuu etenkin supistuvan talouden aikana. Juuri tällöinhän virkamiesten ja poliitikkojen pitäisi saada toiminta ja talous yhteen. Nyt vuosikatteen oma kohtalokkuus auttaa vähän tässä ongelmassa. Ja on turha puhua siitä,

<sup>146</sup> Toiminnan ja talouden tai reaali- ja rahaprosessin entistä parempaa kytkentää korostetaan useissa kuntien taloushallintoa koskeissa artikkeleissa (ks. Oulasvirta 1997 ja Meklin 1999), mutta sen toteutuminen näyttää erityisen vaikealta.

että lainanotto muka ymmärrettiin muuna kuin lainana, ja sama meno jatkuu osittain vieläkin. Taitaa olla niin, että vasta pitkä ja todellinen kriisi herättäisi poliitikot tajuamaan. (*Jyväskylän mlk.*)

Haastateltujen kuntatoimijoiden lausunnoissa ei vertailujen tarve saanut monia järkeviä selityksiä. Palvelujen yksikkökustannusten vertailua pidettiin tärkeänä ja todettiin, että sitä kautta voitaisiin löytää parhaita ratkaisuja eli harjoittaa eräänlaista benchmarkingia. Muutoin koko asia jää vertailuksi vertailun tai kuriositeetin vuoksi.

### 5.3 Ryhmäkeskustelujen yhteenveto

Perinteinen talousarviosidonnaisuus ja *talousarvioajattelu* eivät käytyjen keskustelujen perusteella ole syrjäytyneet. Päinvastoin kävi ilmi, että talousarvion merkitys on jopa korostunut. Merkillepantavaa oli yksimielisyys siitä uudesta yhteydestä, joka on syntynyt talousarvion ja tilinpäätöksen välille. Tästä esimerkkinä ovat ne muutokset, joita kunnissa tehdään voimassa olevaan talousarvioon edellisen tilinpäätöksen perusteella. Tästä seuraa luonnollisesti myös se, että tilinpäätöksen asema on selvästi korostunut. Kunnissa myönnettiin ne suuretkin erot, joita on talousarvioiden ja tilinpäätösten välillä. Tähän on kuitenkin olemassa selitys: menojen ja tulojen ennakointi on yhä vaikeampaa, koska kuntien taloudelliset itsemääräämismahdollisuudet ovat itse asiassa hyvin rajalliset. Menojen ylitys on usein perusteltavissa, mutta verotulojen ja valtionosuuksien arviointivaikkeudet nähdään valtion syyksi. Talousarvioiden laatimis- ja seurantatarkkuus on tutkimuskuntien edustajien mukaan parantunut.

Tuloslaskelma on tilinpäätöksen uusi elementti. Tulosaajattelu ei ole kuitenkaan käytyjen keskusteluiden perusteella lisääntynyt liiaksi. Sitä ei ainakaan myönnetä. Tietyn kaltainen kilpailu kunnissa on kuitenkin meneillään, mutta on vaikea sanoa, johtuuko se uudesta kirjanpitomallista vaiko esimerkiksi lehdistön kirjoittelusta tai yritysmaailmasta tullevista johtamistavoista. Vaikka tilinpäätös on kokonaisuus ja siinä on useita laskelmia, nousee tuloslaskelma muita laskelmia tärkeämmäksi. Tuloksesta pitäisi kuitenkin päästä palveluihin, jotka itse asiassa vasta ovatkin kunnan toiminnan tulos. Tätä ei pitäisi unohtaa.

Poistojen tarpeellisuus korostui nimenomaan omaisuuden kulumisen ja uusimisen kannalta. Asenteet poistoja kohtaan olivat varsin ristiriitaisia, paljolti jopa kielteisiä. Vastausten mukaan kielteisyys korostuu etenkin heikossa taloudellisessa tilanteessa. Poistot vievät tuloksen negatiiviseksi. Eli tulos on siltikin tärkeä ja keskeinen käsite. Hankintahintaan ja kunnan omaan rahoitusosuuteen perustuvien poistojen riittävyydestä tuleviin investointeihin oltiin tutkimuksen kohdekunnissa varsin yksimielisiä: ne eivät ole riittäviä. Poistoja on aikaisemminkin laskettu myös kunnissa, mutta niillä ei ole ollut samanlaista ja niin ristiriitaisia näkemyksiä aiheuttavaa asemaa kuin nyt uudessa kirjanpidossa.

Tuloslaskelma on uusi tilinpäätöslaskelma, mutta jo ennen uudistusta laadittu kunnan rahoituslaskelma tarjosi aina vuosikatteeseen saakka jokseenkin saman informaation kuin tuloslaskelma nyt. Muutamissa haastatteluvastauksissa jopa kaivattiin takaisin vanhaa rahoituslaskelmaa ja sen parempaa informaati-

tiota. Tuloslaskelman välituloksista vuosikate on ylivoimaisesti tärkein informaatio. Vuosikatekaan ei yksin riitä, vaan sitä on ensinnäkin verrattava poistoihin ja sitten investointeihin sekä lainojen takaisinmaksuun. Vuosikatteen jälkeen lähdetään arvioimaan tulorahoituksen riittävyyttä rahoituslaskelman puolelta.

Kuntalaissa on vaatimus tasapainottaa talous suunnitelmakaudella. Yhtäältä tasapainottamiskeinot ovat kuntien vapaasti valittavissa, toisaalta mitään sanktioita ei ole määrätty siitä, jos tasapainottaminen ei onnistu. Rahastojen ja varustusten puuttuessa alijäämä syö kunnan omaa pääomaa ja pitemmän päälle myös koskemattomaksi tarkoitettua peruspääomaa. Kunnassa saattavat asiat olla melko hyvin palvelujen kannalta arvioiden, mutta vuosikate ei ole riittävän suuri ja vaatii kunnalta erikoistoimia ja toiminnan sopeuttamista. Tuloslaskelmalla ja tuloslaskennalla voidaan nähdä olevan merkittävä toiminnan ohjausvaikutus. Kokonaan toinen kysymys on, voidaanko tätä lain edellyttämää ohjausvaikutusta pitää yksinomaan positiivisena ja toivottuna.

Kunnan omaisuuden arvostus ja hallintatavat herättävät poistojen ohella paljon keskustelua. Haastattelujen perusteella voidaan sanoa, että kuntien omistamispolitiikka on varsin erilaista. Jokaisessa kunnassa tosin korostetaan sitä, että on oltava selvillä siitä omaisuudesta, jota kunnan kannattaa omistaa. ”Mitä kunnan kannattaa omistaa” ei ainakaan joka kunnassa ole liian vahva ilmaus, sillä juuri omaisuuden tuottavuus- ja tulontuottamisnäkökohdat tulivat joissakin mielipiteissä selkeästi esille. Kokonaisvaltaisen taseen saaminen mukaan kunnan tilinpäätökseen oli eräs peruste kunnan kirjanpituudistukselle. Ainakin toistaiseksi taseen hyötykäyttö on kunnissa ilmeisen vähäistä. Useiden kuntatoimijoiden mukaan taseesta katsotaan lähinnä vain lainojen määrää sekä emokunnan taseessa että konsernitaseessa. Nämä tiedot olivat laskettavissa ennen uudistustakin.

Vuoden 1996 tilinpäätöksen käyttöpääomalla ja alkavan taseen 1.1.1997 käyttöomaisuuden arvostuksella on suora yhteys kunnan oman pääoman ja erityisesti peruspääoman muodostumiseen. Käyttöomaisuuden alkuarvostus vaikuttaa näin ollen myös vakavaraisuuden tai omavaraisuuden tunnuslukuihin. Kunnan oman pääoman omistajasta ollaan täsmälleen kahta mieltä: oma pääoma on joko kunnan tai kuntalaisten, mutta ei selkeästi tiedosteta kumman. Yleensäkin keskustelua omasta pääomasta käydään vain alijäämän kattamisen yhteydessä.

## 6 Yhteenveto tutkimuksen tuloksista

**O**n aika koota tämän kuntasektorin kirjanpituudistusta tarkastelevan tutkimuksen tulokset yhteen. Tutkimukselle asetettiin vastattaviksi seuraavat kysymykset:

1) Onko liikekirjanpitomalliin siirtyminen kuntasektorilla perusteltu ratkaisu liikekirjanpidon doktriinista käsin arvioituna? Miksi, minkälaisin perusteluin Suomen kuntasektori päätyi noudattamaan kirjanpidossaan kirjanpitolakia, joka on ensisijaisesti luotu säätelemään yrityssektorin kirjanpitoa ja tilinpäätösraportointia?

2) Mitkä ovat olleet liikelaskentaan siirtymisen seuraukset kuntataloudessa? Miten kuntasektorin toimijat, rahoituksen laskentatoimen informaation tuottajat ja keskeiset käyttäjät, virkamies- ja poliittinen johto näkevät kirjanpituudistuksen? Mitä käyttötarkoituksia ja tulkintoja kuntatoimijat antavat uuden kirjanpitomallin tuottamalle informaatiolle?

3) Mitkä ovat uuden kirjanpitomallin mahdolliset puutteet ja edelleen kehittämisen tarpeet kuntataloudessa?

Näihin kysymyksiin esitetään seuraavassa kootut vastaukset tutkimuksessa läpi käydyn teoreettisen ja empiirisen tarkastelun pohjalta. Erityisesti toisen ja kolmannen kysymyskohdan suhteen on kuitenkin muistettava se, että uusi kirjanpitomalli on ollut käytössä vasta pari vuotta. Näin ollen uudistuksen seurauksia ja edelleen kehittämisen tarpeita koskevat vastaukset perustuvat ensikokemuksiin ja -käsityksiin.

### *6.1 Liikekirjanpitomallin soveltuminen kuntasektorille ja Suomen kuntasektorin perustelut liikelaskentamallin valinnalle*

*Ensimmäiseen* tutkimuskysymykseen on etsitty vastausta pääkappaleissa 2 ja 3 lähtien liikkeelle yhtäältä liikekirjanpitomallista (accrual accounting) olettamuk-

sineen ja periaatteineen ja toisaalta kuntataloudesta kirjanpidon ja tilinpäätös-laskelmien ympäristönä. Liikekirjanpitomalli rakentuu useiden olettamusten ja periaatteiden varaan, joista kaikki eivät pidä paikkaansa tai eivät luontevasti so- vellu julkiseen verorahoitukseen (tai ”non-trading”) talouteen. Ensimmäinen lii- kekirjanpito- ja tilinpäätösmallin ”aidon” soveltamisen näkökulmasta kriittinen kuntatalouden piirre on se, että kunnan (ja yleensäkin julkisen hallinnon) liike- tapahtumat eivät perustu vapaaehtoisuuteen, toisin sanoen niiltä puuttuu osa- puolten vapaaseen kaupankäyntiin perustuva luonne (ns. arm’s length -oletta- mus). Liikekirjanpidon teoreettinen päätehtävä on tuloslaskenta, mutta verojen, valtionosuuksien, avustusten ja tukien yms. ”lakisääteisten liiketapahtumien” kun- tataloudessa edellytykset aidolle tuloslaskennalle puuttuvat.

Verojen määräämistä ja perimistä, valtionosuustilityksiä tai rahatukien ja -avustusten antamista voi tuskin edes kutsua liiketapahtumiksi, ei ainakaan luo- kitella yritystaloudessa sovelletuin määritelmien. Tällaisten transaktioiden ta- loudessa hankintahintojen käytön (historical costs at the exchange prices at the transaction date) ja rahassa mitattavuuden (monetary measurements) pe- riaatteet eivät myöskään toimi samassa merkityksessä kuin yritystaloudessa. Kunnan tuotoksen mittaamisessa rahalla ja hankintahintolettamuksilla ei ole käyttöä sikäli kuin tuotos (esim. koulutoimen, sosiaalitoimen ja terveydenhuol- lon palvelut tai infrastruktuurihyödykkeet) luovutetaan kuntalaisille ilman että raha toimii lainkaan vaihdon välineenä tai kun palvelut luovutetaan nimellistä maksua vastaan.

Verojen, saatujen ja annettujen tukien ja avustusten muodostaessa merkit- tävän osan kaikista kuntatalouden transaktioista ei myöskään liikelaskennan kah- den kaikkein keskeisimmän periaatteen – suoriteperusteisen kirjaamisen (tai rea- lisointiperiaatteen) ja meno tulon kohdalle -periaatteen (matching) – sovelta- miselle tilinpäätöksessä ole edellytyksiä. Kun transaktiot ovat pelkkiä rahapro- sessin tapahtumia, joilla ei ole vastinetta reaali-prosessin puolella, ei realisointi- periaatteen tai suoriteperusteiden soveltaminen aidosti ole mahdollista. Realisoin- tiperiaate tarkoittaa sitä, että tulo syntyy ja on kypsä kirjattavaksi silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle ja meno vastaavasti silloin, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan. Kuntataloudessa suoriteperusteisuus voi tarkoittaa menojen ja tulojen kirjaamista sille tilikaudelle, jolle niiden katsotaan kuuluvan. Käytännössä tästä periaatteesta on merkittäviä poikkeuksia. Verotulojen kohdalla noudate- taan maksuperustetta. Monet suoriteperustetta toteuttavat jaksotukset (esimerk- kinä lomapalkat) ovat työläitä ja (kuntatoimijoidenkin mukaan) lopputuloksen suhteen melkoisen turhia.

Kunta ei uhraa menoja tulojen saamiseksi, eikä se menoja lisäämällä voi lisätä tulonsaantimahdollisuuksiaan. Kausaaliyhteys kunnan menojen ja tulojen väliltä puuttuu, kuten puuttuu myös yhteys tuotoksen ja tulojen väliltä. Tällai- sessa ympäristössä meno tulon kohdalle -periaatteen soveltaminen on keinote- koista. Tämä ei tarkoita sitä, etteikö jaksottaminen eli tulojen ja menojen koh- distaminen tietylle periodille (tilikaudelle) olisi tarpeellista myös julkisessa talou- dessa, mutta liikelaskennan periaatteisiin kuuluvan meno tulon kohdalle -peri- aatteen soveltamisajatukset ovat turhia. Kun tartutaan tällaiseen periaatteeseen, joudutaan sitä kuntakontekstissa muokkaamaan (meno tuotannon tekijän käy-

tön kohdalle -periaate<sup>147</sup>). Periaatteena tämä on perusteltu, mutta sillä ei ole mitään tekemistä meno tulon kohdalle -periaatteen kanssa. Kirjanpidon periaatteiden sorvaaminen uuteen uskoon uudenlaisissa ympäristöissä on omiaan pikemminkin murentamaan laskentatoimen teoriapohjaa kuin tuomaan siihen jostain arvokasta uutta.

Kuntakokonaisuus muodostaa kunnan kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin entiteetin (tai pikemminkin yhden luonnollisen entiteettiratkaisun), joka tosin rajoiltaan on osin sopimuksenvarainen (osoituksena tästä sopimuksenvaraisuudesta ovat kunnan tilinpäätöslaskelmat, jotka voidaan laatia joko ilman liikelaitoksia ja liikelaitosten kanssa) ja kaiken aikaa muuttuva (esimerkiksi toimintojen yhtiöittämisen ja kuntayhtymille siirtämisen vuoksi).

Monet liikelaskennan olettamukset ja periaatteet soveltuvat siis huonosti kuntatalouteen, toiset taas paremmin. Kuten yritysten toiminta niin myös kunnan toiminta oletetaan jatkuvaksi (going concern -olettaus) ja raportoinnin edellytetään olevan säännöllistä, esimerkiksi vuosittaista. Kunnan kirjanpidossa on meillä jo perinteisestikin noudatettu kahdenkertaisen kirjanpidon (double-entry) periaatetta, koska jokaiselle kunnan transaktiolle on ollut ja on määritettävissä sekä rahan lähde että rahan käyttö. Kahdenkertaisen kirjanpidon avulla voidaan myös kunnassa ylläpitää tasetasapainoa – sen jälkeen kun liikekirjanpidon alkava (varat = velat + omapääoma) tasapainoinen tase kerran on (suurella vaivalla omaisuuden määrittämis-, arvostamis- ja jaksotusratkaisuineen) laadittu.

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen ensimmäiseen osaan voi antaa vastauksen, että *liikelaskentamallin olettamukset ja periaatteet on johdettu yritystaloudesta ja siitä syystä laskentatoimen doktriini ei anna tukea liikekirjanpitomallin soveltamiselle kuntasektorilla*. Tähän on mahdollista sanoa, että viis olettamuksista ja periaatteista, kyllä mallia silti voi soveltaa, tai että eihän kuntien uusi kirjanpitomalli edes ole liikelaskentamalli, vaan kirjanpitolakia soveltuvien osien toteuttava ja kuntatalouteen räätälöity malli. Niin tai näin, kumpikaan perustelu ei poista sitä tosiseikkaa, että *kirjanpitolainsäädännön ja sen pohjalle rakennetun liikekirjanpitomallin ottaminen kuntatalouden kirjanpitouudistuksen lähtökohdaksi oli riskitaitainen ratkaisu*.

Kirjanpitolain piiriin siirtymisen eräänä perusteluna käytettiin liikekirjanpidon (hallinnollista kirjanpitoa) parempaa tunnettuutta ja ymmärrettävyyttä. Voinee kysyä, eikö vaarana ole väärin ymmärtäminen, jos vanha tuttu asia tuodaan uuteen, toisenlaiseen ympäristöön, jossa se tulisi myös ymmärtää toisella tavalla. Paitsi useat liikekirjanpidon olettamukset ja periaatteet myös *kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien tehtävät tulisi kuntakontekstissa määritellä uudelleen ja antaa niille kuntaympäristöön luontuva merkitys*.

Kuntatoimijoiden antamien vastausten perusteella kuntien kirjanpitouudistuksen virikkeenä tai pikemminkin lähtökohtana olivat hallinnollisessa kirjanpidossa koetut puutteet ja tarve tehdä vertailuja paitsi kuntien kesken myös yri-

<sup>147</sup> Meno tuotannon tekijän käytön kohdalle on itse asiassa ihan vanha laskentatoimessa käytetty menettelytapa ja toteutunut esim. vaihto-omaisuuden (aineiden ja tavaroiden) osalta tilinpäätöksessä varastojen inventoinnin avulla. Siksi tämä periaate ei tuo mitään uutta laskentatoimeen eikä korvaa meno tulon kohdalle -periaatetta.

tyselämän kanssa. Kun puhutaan muutosagenteista, osoitetaan Kuntaliittoon päin. Kuntien keskusjärjestöillä on kautta aikain ollut kuntiin nähden auktoriteetti- asema talousarvioasetelma- ja kirjanpitosuosituksen antajana. Myös tätä kirjanpitu uudistusta voidaan kuntatoimijoiden vastausten perusteella luonnehtia val- lankäyttäjän innovaatioprosessiksi, joskin kirjanpidon uudistusta oli kunnissa- kin odotettu ja nyt toteutettu uudistus otettiin vastaan melko myönteisesti.

Liikekirjanpitoon – vaikkei välttämättä yritysten mallin kopiointiin ja räätälöintiin perustuva – siirtyminen on kansainvälisestikin tarkastellen eräs uuden julkisen hallinnon (New Public Financial Management, NPFM) keskeisistä ke- hityspiirteistä, eräänlainen uudistuksen kattava koodi<sup>148</sup>. Siksi ei ole niinkään hämmästyttävää, että Suomenkin julkisessa hallinnossa liikekirjanpitoa pidet- tiin ikään kuin ainoana kehityssuuntana ja vaihtoehtona. Kuntasektorilla tehty päätös liike-elämän tarpeisiin luodun kirjanpitolainsäädännön soveltamisesta on kuitenkin kansainvälisessäkin vertailussa radikaali ratkaisu.

Kuntalain uudistajille kirjanpidon meno-tuloteoria ja kirjanpitolainsäädäntö tarjosivat valmiin vaihtoehdon. Kirjanpitolakia päätettiin ”soveltuvien osien” so- veltaa myös kunnan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Kunnalliskomitean mietin- nössä todettiin, että kirjanpitolaki parantaisi tilinpäätösinformaatiota. Kunta saisi tuloslaskelman ja taseen. Meno-tulokirjanpidon peruskäsitteiden ja -periaattei- den sovittaminen kuntasektorille tuotti kuitenkin ongelmia ja edellytti valitun kirjanpitomallin räätälöintiä kuntaympäristöön sopivammaksi. Ongelmat ja räätälöinti näkyvät ennen kaikkea tilinpäätöslaskelmien (erityisesti tuloslaskelman) tasolla eli formaattitasolla. Yrityssektoria varten laaditut formaatit eivät räätä- löityinä välttämättä tarjoa parasta ratkaisua julkisen hallinnon ympäristössä.

Yrityksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen teoreettiseksi päätehtäväksi on ni- metty tuloksen laskeminen. Kunnassa ei kirjanpidolla ole tällaista yhtä selkeätä tehtävää. Ongelmalliseksi liikekirjanpidon soveltamisessa kuntataloudessa muo- dostuukin juuri kirjanpidon tuloksenlaskentatehtävä. Kunnalliskomitea otti kun- nan rahoituksen laskentatoimen tehtäviin varman kannan kirjoittaessaan tilikau- den tuloksen laskennan ja kunnan rahoitusaseman muutosten ymmärrettävän ja selkeän esittämisen olevan kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien tehtävä- nä. Mutta voidaanko kirjanpidolle kuntataloudessa todella antaa tuloksenlasken- tatehtävä? Edellä todettiin, että tulojen ja menojen vastakkainasettelulla ja tili- kauden tuloksen laskemisella ei verorahoitteisessa taloudessa ole samaa merki- tystä kuin yritystaloudessa<sup>149</sup>.

Yrityksen ”reaaliset” tavoitteet ovat reaali prosessin puolella, mutta yrityk- sen tulos tuotoksen ja panoksen erotuksena ilmenee joko reaali prosessin tai ra-

<sup>148</sup> Guthrie (1998, s. 4) toteaa, että liikekirjanpidosta on tullut eräänlainen koko julkishal- linnon uudistuksen kattava koodi, jota koskevat kriittiset puheenvuorot on vaiennettu julkisuudesta.

<sup>149</sup> Myös Meklin on painottanut *talouskontekstin* merkitystä kunnan talouden tulkinnassa. Verorahoitteisen kontekstin, kuten kunnan, tuloksellisuuden tulkinta markkinarahoit- teisen kontekstin, kuten yrityksen, ehdoin ei välttämättä anna oikeaa kuvaa kunnasta. Vääränsisältöiset tulkinnat esimerkiksi kunnan tuloslaskelman tuloksesta saattavat joh- taa väärin johtopäätöksiin, koska verosektorilla tulos ja talous muotoutuvat eri perus- tein. Ks. Meklin 1998 ja 1999.

haposessin puolella. Bonitaarinen tulos saadaan määrittelemällä tuotokselle ja panokselle jotkin arvot ja laskelmalla niiden erotus eli absoluuttinen kannattavuus määritellyn arvojärjestelmän perusteella. Monetaarinen tulos saadaan kirjanpidon eli yrityksen rahaprosessin kuvauksen avulla, ja se ilmoittaa voitonjakoon käytettävän tulorahoituksen määrän. Monetaarisen tuloksen laskeminen on yritystaloudessa välttämätöntä silloin kun voiton käyttöä koskeva päätös riippuu voiton suuruudesta.

Erityisesti kunnan tavoitteiden tulee olla reaalisia, ja juuri reaaliprosessin puolella määräytyy kunnan tavoitteiden toteutuminen eli kunnan ja sen organisaatioiden tulos. Kunnan kirjanpito on kunnan rahaprosessin kuvaus, mutta rahaprosessi ei kunnassa ole reaaliprosessin peilikuva eikä heijasta reaaliprosessin menestymistä. *Kuntataloudessa ei ole hintajärjestelmän mukanaan tuomaa tuloksen laskennan mahdollisuutta, eikä siellä monetaarinen tulos korvaa reaaliprosessin puolen tulostarkastelua siten kuin yritystaloudessa.*

Riittääkö kunnan "tuloslaskennassa" (vakaan talouden, sukupolvien välisen tasa-arvon tms. näkökulmasta), että monetaarisessa rahalaskennassa tuloilla katetaan tuotannontekijöiden alkuperäinen hankintahinta vai pitäisikö vuosikatetta jäädä (analogisesti yritystalouden itserahoituspäätöksen kanssa) myös kunnan toimintatason säilyttämiseen? Kuntataloudessa on aiheellista kysyä, riittääkö nominaalinen talouden tasapaino tai nollatulos säilyttämään kunnan toimintatason. Kuntien käyttöomaisuus on paljolti hyvin pitkävaikutteista, joten sen vaikutusaikana tai taloudellisena pitoaikana rahan arvo ehtii alentua ja tuotannontekijöiden hinnat ehtivät nousta. Taloudellisen pääoman säilyttämisen periaate edellyttäisi kunnassa positiivista tilikauden tulosta, mutta kuinka suurta? Kirjanpidon poistolaskentaa voidaan kritisoida juuri siksi, että pääoman säilyttämiseen tarvittava tulostaso voidaan määrittää yhtä hyvin vuosikatteenä kuin tilikauden tuloksena. Hankintamenopohjaiset ja kunnan omaan rahoitusosuuteen perustuvat poistot voidaan katsoa jonkinlaiseksi vuosikatetarpeen minimiksi, mutta sellaisista "oikeista" sumu-poistoista ei ole kysymys, joilla talouden tasapaino, sukupolvien välinen tasa-arvo tai taloudellisen pääoman säilyttäminen voitaisiin turvata. Tässä esitetyt kunnan tuloslaskennan tavoitteet ovat kuitenkin enemmän tai vähemmän spekulatiivisia, koska niitä ei kuntien kirjanpituudistuksen yhteydessä ole nimenomaisesti asetettu ja määritetty.

Kirjanpidon meno-tuloteoria ja kirjanpitolainsäädäntö tarjosivat kuntasektorin kirjanpituudistukselle "valmiin" vaihtoehdon. Tätä valintaa voi arvioida hyvin kriittisesti monestakin syystä. *Ensinnäkin kirjanpitolainsäädäntöä uudistetaan (kuten tehtiin vuosina 1992 ja 1997) Suomen integraatiokehityksen ja sen tuomien laskentatoimen harmonisointivaateiden vuoksi sekä ensi kädessä kansainvälistyvien (suur)yritysten tarpeita silmällä pitäen. Tähän kelkkaan kuntasektori lähti sitomalla kirjanpitonsa kirjanpitolainsäädäntöön. Sama kansainväliseen harmonisointiin perustuva uudistaminen on murtanut kirjanpidolta sen meno-tuloteoriapohjan, jonka hyvyyteen ja sovellettavuuteen kuntasektorin valinta nojasi. Myöskään liikekirjanpidon päätehtävää, tuloksenlaskentaa, eivät (useimmat) kuntatoimijat tunnista tärkeäksi.* Kuntatoimijoiden puheiden perusteella kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä voisi luonnehtia tehtävältään *missä mennään* -raportoinniksi.

## 6.2 Liikelaskentaan siirtymisen seuraukset

### 6.2.1 INFORMAATIOTA SISÄPIIRIN PÄÄTÖKSENTEKIJÖILLE EIKÄ SIDOSRYHMILLE

Kirjanpituudistuksen valmisteluasiakirjoissa kuten myös kuntatoimijoiden keskuudessa dominoi se ajatus, että kunnan kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat palvelevat kunnan omaa hallintokoneistoa, kunnan virkamiesjohtoa sekä poliittisia päätöksentekijöitä, viimeksi mainituistakin erityisesti vain kunnanvaltuuston ja -hallituksen johtohenkilöitä. Rivivaltuutetun samoin kuin tavallisen kuntalaisen halu ja kyky lukea kunnan taloutta koskevaa informaatiota kyseenalaistetaan. Kun kirjanpituudistus rakentuu tällaisen ajattelun pohjalle, ei tuloksena juuri voi muuta ollakaan kuin sellainen malli, joka ei näitä tai muitakaan kunnan sidosryhmiä sanottavasti palvele. Kunnan toiminnasta ja taloudesta kiinnostuneita ryhmiä on varmasti monia, mutta *kirjanpituudistus palvelee lähinnä vain kunnan päättäjiä ja mediaa, joka on oitis omaksunutkin hyvin yksioikoisen kunnan talouden tulkintatehtävän.*

Kunnan laskentatoimeen haluttiin yritysmaailman esimerkkiä seuraten kahtiajako: komiteanmietinnössä viitattiin ulkoiseen laskentatoimeen ja sisäiseen laskentatoimeen. Tämä jaottelu perustuu liiketapahtumien rekisteröintiin: ulkoinen laskentatoimi rekisteröi kyseisen talousyksikön ja muiden talousyksiköiden väliset liiketapahtumat ja sisäinen laskentatoimi rekisteröi talousyksikön sisäisiä tapahtumia. Tänään yrityssektorin laskentatoimessa sovelletaan (ulkomaista esimerkkiä seuraten) rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen jakoa. Tämä jako perustuu laskentatoimen informaation hyväksikäyttöön. Rahoituksen laskentatoimi tuottaa informaatiota talousyksikön ulkopuolisille sidosryhmille, ja johdon laskentatoimi palvelee talousyksikön johdon päätöksentekoa. Liikekirjanpituudistus jää tässä suhteessa hämäräksi. Kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien informaatio on tarkoitettu ensisijaisesti kunnan johdolle ja päätöksenteon tueksi. Samaa ryhmää ja tarkoitusta palvelee myös kunnan sisäinen tai johdon laskentatoimi. Voisikin väittää, että *kunnan laskentatoimen kahtiajaon idea on jäänyt epäselväksi ja kunnan ulkoiset sidosryhmät – esimerkiksi kuntalainen äänestäjänä, veronmaksajana ja asiakkaana (voisiko sanoa omistaja-asiakkaana?) – ovat laskentatoimen informaation (potentiaalisina) käyttäjinä unohtuneet.*

Uudistuksen lähtökohdaksi olisikin tullut muodostaa vankka käsitys kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen tehtävistä ja käyttäjistä, kunnan toiminnasta ja taloudesta kiinnostuneista sidosryhmistä. Uudistus tuskin olisi muotoutunut siksi, mikä se nyt on: kirjanpitolainsäädännön pohjalle rakentuva liikelaskentamalli. Uudistusta perusteltiin viittaamalla yrityssektorilta tulevaan kritiikkiin ja tarpeisiin, mikä tietysti oli omiaan tukemaan päätymistä yrityssektorin ymmärtämään laskentamalliin. Nyt kun uudistus on toteutettu, yrityssektorin tarpeita ei näy lainkaan muistettavan. Kunnallisen toiminnan monet muodot ja konsernitaseen laatiminen ovat yksi liikekirjanpito- ja tilinpäätösmallia tukeva argumentti, johon myös muutamat haastatellut kuntatoimijat viittasivat. Myös sellainen näkemys tuotiin haastatteluissa esille, että konsernitaseesta saatavat hyödyt ovat pienemmät kuin sen laatimisen vaiva.

*Talousarvion toteutumisen seuranta, kunnan taloudellisesta tilanteesta kertominen ja päättäjien avustaminen.* Siinä ovat tiivistettynä haastateltujen kuntatoimijoiden vastaukset kunnan laskentatoimen ja erityisesti kirjanpidon ja tilinpäätöslaskelmien tärkeimmistä tehtävistä. Talousarvion seuranta on edelleen tärkeä (ellei tärkein) kirjanpidon tehtävä, mutta muut tehtävät ovat tulleet lisäksi. Laskentatoimen doktriinista tuttua tilivelvollisuuden toteuttamista tuskin kukaan mainitsi rahoituksen laskentatoimen tehtäväksi. Laskentatoimen selkäranka on siis jäänyt uudistuksessa unhoon tai korkeintaan pelkäksi retoriikaksi.

#### 6.2.2 KUNTATOIMIJOIDEN NÄKEMYKSET UUDISTUKSEN SEURAUKSISTA

Varsinaisia kirjanpituudistuksen seurauksia reaali maailmassa haastatellut kuntatoimijat toivat esille niukasti. Tutkijoiden olettamus oli, että uudistus on lisännyt tuloslaskennan merkitystä ja tuonut jopa jonkinlaista ”alimman luvun tyranniaa” kuntiin. Jonkin verran onkin, mutta lähinnä median aikaansaamana. Näyttää siltä, että ainakaan kahden kolmen vuoden kokemuksen jälkeen uudistuksen vaikutukset eivät vielä ole havaittavissa. Tähän mennessä kirjanpituudistus on merkinnyt lähinnä teknistä muutosta.

Haastateltujen kuntatoimijoiden yleistä suhtautumista kirjanpituudistukseen voidaan kuvata sanoilla varauksellisen myönteinen. Uudistuksen puolesta esitetyt argumentit ovat kuitenkin varsin ohuet. Uudistuksen plussana kuntatoimijat toivat esille lähinnä tuloslaskelman välitulokset ja niiden antaman kokonaiskuvan kunnan taloudesta. Keskustelujen edetessä sama asia kääntyi usein myös miinukseksi. Tuloslaskelman ja sen välitulosten tarkastelu nähdään kuntatoimijoiden keskuudessa yksipuoliseksi, usein turhauttavaksi ja jopa vaaralliseksi, jos kunnasta tehdään kriisikunta pelkästään yhden vuoden negatiivisen vuosikatteen perusteella. Toisaalta kunta voi tehdä hyvän taloudellisen tuloksen palvelutehtävien hoitamisen kustannuksella, ei sen ansiosta.

Edelliseen liittyvä, yhtä aikaa plussaa ja miinusta edustava asia kuntatoimijoiden mielestä on uuden tilinpäätösinformaation summatiivisuus ja yleiskatsauksellisuus. Toisille luottamushenkilöille aggregoitu informaatio on mieleistä, toiset taas näkevät puutteena sen, että yksityiskohdat jäävät summatiivisen informaation taakse piiloon. Kolmen komponentin (tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma) mallia jotkut kuntatoimijat – joskin ilmeisen harvat – osaavat lukea monipuolisesti ja edetä vuosikatteesta yhtäältä tuloslaskennan tietä ja toisaalta investointeihin ja rahoitukseen ja muodostaa selkeän kokonaiskuvan taloudesta.

Haastateltujen kuntatoimijoiden mukaan uuteen – kuten vanhaankin – taseeseen kiinnitetään vähän huomiota. Taseessa lähinnä vain velkojen määrä on se asia, mitä katsotaan ja seurataan. Oma pääoma ja tuloksen vaikutus sen muutokseen askarruttaa. Omaa pääomaa pidetään kaiken kaikkiaan laskennallisena ja melko merkityksettömänä, joskin peruspääoman määrittämistä koskeva ohjeistus ja pääoman syöminen negatiivisen vuosituloksen seurauksena ajatteluttaa kuntatoimijoita.

Talousarvio, sen toteutumisen seuraaminen ja talousarvion tarkistaminen on edelleen kuntatalouden ohjauksessa keskeistä. Uusi kirjanpito ja tilinpäätös-

laskelmat ovat tässä apuna. *Talousohjauksessa jatkuvuusajattelu on uuden kirjanpito- ja tilinpäätösmallin myötä lisääntynyt.* Vanhan järjestelmän aikana elettiin varainhoitovuosi kerrallaan. Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat tuovat kunnan talouteen jatkuvuuden, joka puuttui kameraalisesta järjestelmästä. Tilit katsotaan talousarvion jatkeeksi, ja näillä kahdella laskentatoimen osa-alueella on selkeä keskinäinen kytkentä.

Poistot askarruttavat kuntatoimijoita. Niille annetaan monenlaisia selityksiä, ja niiden tarpeellisuudesta kunnan tuloslaskennassa ei sittenkään olla aivan varmoja. Poistot yhdistetään businessmaailmaan. Poistojen suhteen ei ajattelu todellakaan ole yhdenmukaista. Accrual accounting -malliin siirryttäessä tälle abstraktille tuloslaskennan erälle olisi pitänyt muodostaa selkeämpi teoreettinen ajatuspohja ja selitys. Pelätään kategorista kuntien luokittelua A- ja B-luokan kuntiin. Vuosikate on se välitulos, jota julkisuus ja sitä myöten myös kuntatoimijat eniten seuraavat. Muiden katteiden merkitys on vähäisempi, joskin toimintakate on kuntatoimijoiden mukaan ”kunnan käsissä” eli talouden tasapainotusta on haettava juuri toimintakatteen yläpuolelta, toimintatuotoista ja toimintakuluista. Tämän lisäksi satunnaisia eriä käytetään tuloksen parantamiseen.

*Toiminnan ja talouden välistä kuilua uusi kirjanpito ja sen tilinpäätöslaskelmat eivät kata lainkaan.* ”Eivät numerot ole mikään kunnan tulos, kunnan tulos ta ovat palvelut” -henki elää, vahvempana ehkä pienissä kunnissa kuin isommissa kaupungeissa, jotka myös ovat enemmän joutuneet kilpailuhengen ja median tulosvertailujen piiriin.

Kirjanpituudistukseen asetetut odotukset voivat olla eri tasolla kuin uudistuksen todellisuus.<sup>150</sup> Meillä Suomessakin ajateltiin, että kuntatalouden kriisit johtuvat osin vanhakantaisesta laskentajärjestelmästä ja ne saadaan hallintaan uudella kirjanpito- ja raportointijärjestelmällä. Uudet laskentajärjestelmät muuttavat kuntatoimijoiden käyttäytymistä ja saavat näin muutosta aikaan, mutta minään takeena talouden kuntoon saattamisesta ei uusikaan laskentajärjestelmä voi toimia.

### 6.3 Kirjanpitomallin puutteet ja ensi vaiheen kehittämistarpeet

*Laskentatoimen osa-alueet ja tehtävät:* Kuntien kirjanpituudistuksen lähtökoh-tana oli tarve jakaa kuntasektorin laskentatoimi kahteen osaan: ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Tämän jaottelun perustana ovat liiketapahtumat ja niiden rekisteröinti. Hyödyllisempää olisi kunnan laskentatoimessakin soveltaa yrityksen laskentatoimessa ja ulkomaisessa julkisen sektorin laskentatoimessa ny-

<sup>150</sup> Laskentatoimen uudistuksilla ja sen avulla aikaansaaduilla muutosvaikutuksilla ei välttämättä ole suoraan havaittavaa eikä läheistä suhdetta. Tähän on Hopwoodin mukaan syynä erityisesti se, että muutosta on usein perusteltu laskentatoimen nimissä esittämällä päämääriä, jotka ovat usein hyvin yleisluontoisia ja epämääräisiä (Hopwood 1995, s. 158). Poliitiikkaan ja johtamisen vaatimuksiin liittyvät puheenparret ovat usein perusteluissa etusijalla, kun niiden sijaan pitäisi keskittyä niihin käytännön toiminnan ongelmiin, joihin todella toivotaan ratkaisua. Ero yleisen ja erityisen välillä voi olla hyvin suuri (Hopwood 1995, s. 229).

kyisin useammin käytettyä laskentatoimen kahtiajakoa *rahoituksen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen*. Tämä jako perustuu laskentatoimen informaation hyväksikäyttöön ja edellyttää laskentatoimen eri osa-alueiden *tehtävien, informaation nykyisten ja potentiaalisten käyttäjien ja informaatiotarpeiden määrittämistä*. Näin rakentuisi kunnan kirjanpidolle ja tilinpäätöslaskelmille selkeämpi *käsitteellinen viitekehys*, jota vasten kirjanpidon rekisteröinti- ja raportointijärjestelmiä voitaisiin kehittää.

Nyt kunnan kirjanpituudistus jäi vaille vankkaa laskenta-ajattelun pohjaa, vaikka sen perustaksi omaksuttiin meno-tuloteoria ja kirjanpitolainsäädäntö. Ei ole yhteistä vahvaa ajatusta siitä, mikä on kunnan kirjanpidon päätehtävä (*rekisteriointitehtävän* lisäksi). Onko *talousarvion toteutumisen seuraaminen* edelleen keskeinen tehtävä vai onko sen korvannut *tuloslaskentatehtävä*? Ja vaikka olisi yhteisymmärrys siitä, että myös kunnan kirjanpidolla on tuloslaskentatehtävä, ei ole olemassa yhteistä ajatusta siitä, miksi tuloslaskenta on kunnissa tarpeellista, mistä luetaan kunnan tulos, milloin tulos on hyvä tai huono. Laskentatoimen yleisesti hyväksytty tietovarasto, doktriini, on tältä osin puutteellinen.

*Kustannusten etuoikeusjärjestyksen ja meno tulon kohdalle -periaatteen virheellistä soveltamista*. Saarion esittämä ajatus kustannusten etuoikeusjärjestyksestä ei sovellu kunnan tuloslaskentaan eikä sen esittämiseen, miten kunnan tilikauden tulos on syntynyt. Kustannusten etuoikeusjärjestys rakentuu sen ajatuksen varaan, että juoksevat menot ovat etuoikeutettuja käyttöomaisuuden poistoihin nähden, eli lyhytvaikutteiset tuotannontekijät saavat ensin osuutensa yrityksen myyntituloista, sen jälkeen pitkävaikutteiset tuotannontekijät, ja viimeksi osuutensa saa yrittäjä, yrittäjän tulona.<sup>151</sup> Kunnan tuloslaskelma alkaa toimintatuotoilla ja toimintakuluilla. Toimintakulut (palkat ja muut toimintamenot) ovat se erä, jolla kunta operoi taloutensa tasapainottamiseksi. Lomautukset ja muut juustohöyläsäästötoimet koskettavat juuri tuota tuloslaskelman yläosaa. Ei voida sanoa, että esimerkiksi työvoima saa osuutensa tulosta etuoikeutetusti, vaan se on pikemminkin ensimmäisenä leikkausten ja säästöjen kohteena ainakin sen jälkeen, kun tulopuolen tasapainotuskeinot on käytetty loppuun.

Verorahoitteisen sektorin tilinpäätöslaskelmien tulisi heijastaa sen omaa luonnetta: julkisia tehtäviä ja niiden rahoitusta pääasiallisesti juuri verovaroin. Kunnan tilinpäätöslaskelmien tulisi kuvata kuntakontekstia, kunnan tehtäviä ja niiden rahoitusta. Yrityksen tuloslaskelma lähtee toiminnan tuotoista, ja siinä kulut saavat tuotoista osuutensa eräänlaisessa (etuoikeus)järjestyksessä. Kunnan toiminnan lähtökohtana ovat kunnan lakisääteiset ja vapaaehtoiset tehtävät, joiden hoitaminen merkitsee kunnalle menoja (tai vuositasolla kuluja). Kulut on katettava tuloilla (tuotoilla). Kunna tuloslaskelmassa voisi näkyä pikemminkin tuloerien tai rahoituksen tärkeysjärjestys (verot, valtionosuudet, maksut) kuin kulujen etuoikeusjärjestys niin kuin yritystaloudessa.

Liikekirjanpidossa tuloslaskennan kantava periaate on meno tulon kohdalle (matching). Kunnan tuloslaskelmassa tilikaudelle jaksotetut toimintamenot esitetään maksullisen toiminnan tuottojen kohdalla. Maksullisen toiminnan tuottoja vasten on siis pantu sekä maksullisen toiminnan että myös ei-maksullisen

<sup>151</sup> Ks. Lukka-Pihlanto (1993), s. 266–274.

toiminnan kulut. Tämä on virheellistä meno tulon kohdalle -periaatteen soveltamista, mistä syystä toimintakate ei kerro mitään maksullisen toiminnan kannattavuudesta. (Aina) negatiivisen toimintakatteen asemasta tuliksikin esittää *toiminnan nettokulut*, jolloin toimintatuotot esitettäisiin toimintakulujen vähennyseränä ja päästäisiin kerettiläisestä meno tulon kohdalle -periaatteen soveltamisesta. Asiakkailta perityt maksut tulkittaisiin siis toimintamenojen vähennyseräksi eikä tuotoiksi, joita vasten on esitetty alaltaan paljon laajemman toiminnan kulut. Vertikaalisen tuloslaskennan ideasta voitaisiin julkisessa taloudessa luopua siirtymällä horisontaaliseen tilikauden tulojen ja menojen esittämiseen.

Kuntien on määritettävä se itserahoitustaso, jolla kunnan toimintataso säilytetään tai jolla toimintaa kehitetään. Monetaarinen tuloslaskenta poistoiheen antaa korkeintaan osviittaa kunnan rahoituksen ja talouden tasapainosta. Myöskään oman pääoman ja sen muutosten esittäminen kunnan taseessa ei saa samaa merkitystä kuin yritystaloudessa ensinnäkään siitä syystä, että kunnan omaisuus on paljolti ei-tuotannollista ja ei-myytävää omaisuutta, infrastruktuuria jne., jolle yhden ja ainoan ”oikean” arvon määrittäminen annettujen normien puitteissa-kin on subjektiivista ja sopimuksenvaraista. Kunnan oma pääoma riippuu omaisuuden arvostuksesta, eikä sillä myöskään ole omistajaa samanlaisin oikeuksin ja velvollisuuksin kuin on yritystaloudessa. Kunnan oma pääoma on enemmän mielikuvituksen tuotetta kuin todellisuutta. Terminologisesti tarkoituksenmukaisempaa olisi myös puhua *kunnan nettovaroista* (varat – velat = nettovarot) kuin omasta pääomasta. Oman pääoman erät kunnan taseessa ovat todellakin sellainen abstraktio, joka pitäisi saattaa yhtenäisen ymmärryksen ja tulkinnan piiriin.

Tilinpäätöslaskelmat antavat yksipuolisen kuvan kunnasta, kunnan taloudesta. Palvelutasosta ja kuntalaisten hyvinvoinnista kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat eivät kerro juuri mitään, paitsi ehkä ääritapauksissa. Koska kunta kuitenkin on olemassa juuri kuntalaisia varten, tulisi rahoituksen laskentatoimen informaation olla ymmärrettävää, relevanttia ja luotettavaa myös keskivertokuntalaisen ja -valtuutetun näkökulmasta. Erityisen pulmallista ja tilinpäätösinformaation kehittämistyölle haastetta tarjoavaa on se, miten toiminnan ja talouden muodostamat kaksi eri maailmaa voidaan kytkeä yhteen.<sup>152</sup>

*Uudistusprosessi:* Kuntien kirjanpituudistus toteutettiin nopealla aikataululla. Aikataulu oli kaiken kaikkiaan liian tiukka, koska ohjelmat ja oheistukset tulivat useiden kuntatoimijoiden mukaan liian myöhään. Liian nopeaa vauhti oli ainakin uudistuksen päälinjoja koskevan päätöksenteon vaiheessa. Todellisen innovaation piirteisiin kuuluu, että ongelmat ja muutostarpeet tunnistetaan ja kartoitetaan sekä tutkitaan eri vaihtoehtoja, kokeillaan, otetaan kritiikki huomioon ja annetaan eri osapuolille aikaa omaksua ja hyväksyä tai hylätä uudistus. Kunnallisen kirjanpituudistuksen linjaukset lyötiin kerralla lukkoon päättämällä kirjanpitolain piiriin siirtymisestä.

<sup>152</sup> Vrt. OECD:n (1993/178, s. 18–19) Public Management -raportti, jossa perustellaan julkisen hallinnon siirtymistä suoriteperusteiseen laskentaan, mutta edellytetään mm. sitä, että talousinformaation ohella tarjotaan tietoa tuotoksesta ja palvelun laadusta toiminnan tehokkuuden ja vaikuttavuuden toteamiseksi. Samassa raportissa todetaan, että julkisen hallinnon ympäristöön on laadittava sellaiset laskentatoimen ratkaisut, jotka parhaiten sopivat juuri kulloisenkin julkisen toiminnan erityispiirteisiin.

## 7 Lopuksi

Liikekirjanpitoon siirtymistä perusteltiin erityisesti kirjanpidon teoria- ja sää- telytason mutta myös formaattitason<sup>153</sup> asioilla. Sen sijaan yritysten ja jul- kisen hallinnon organisaatioiden ja niiden kulttuurien erilaisuudesta ja erilaisis- ta kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin ympäristöistä ei kunnan kirjanpito- uudistuksen yhteydessä näy puhutun. Uudistuksen taustalla lieneekin tiedostet- tu tai tiedostamaton halu vaikuttaa kuntiin antamalla niille ”yritysruike” liike- kirjanpidon avulla. Uudistuksen odotetaan näkyvän juuri kulttuuritasolla eli vie- vän kuntahallintoa lähemmäksi yritysmaailmaa.<sup>154</sup>

Kuntatoimijoiden kanssa käydyistä keskusteluista käy selvästi esille, että kunnan tuloslaskennan ja rahoituksen erillään pitäminen ja niiden välillä ole- vien mekanismien ymmärtäminen on hankalaa. Tuloslaskennan negatiivisten tu- losten merkitystä kysytään ja kyseenalaistetaan ja etsitään lisämittareita esimer- kiksi lainamäärän kehityksestä. Kuntatoimijoiden mukaan negatiivinen tulos ei ole ongelma, jos kunnan lainamäärä laskee tai pysyy ainakin samana. Varausten ja rahastojen merkitys on myös vaikeata ymmärtää, koska ”niitä vastaavaa rahaa ei kuitenkaan ole säästössä”.

Keskustelujen perusteella vanha tase ei kertonut juuri mistään mitään eikä siitä kukaan välittänyt juuri mitään. Siitä huolimatta se vain laadittiin vuosikau- det ja -kymmenet! Joidenkin mielestä uusikaan tase ei kerro juuri mitään, ei ai- nakaan kunnan palveluista ja mahdollisuuksista. Toisaalta tase kuitenkin näh- dään merkittäväksi taseanalyysin ja omistajapolitiikan harjoittamisen välineeksi.

Monien kuntatoimijoiden mielestä uudistus on mennyt huonompaan suun- taan, kun arvioidaan itse toimintaa; kirjanpito ei todellakaan ota huomioon kun-

<sup>153</sup> Professori Reino Majala (ks. Majala 1987) on tarjonnut erilaisten kirjanpitokäytäntöjen vertailuun viitekehyksen, jossa erotetaan neljä tasoa ja kohdetta: *formaattitaso, säätelytas- so, teoriataso ja kulttuuritaso*.

<sup>154</sup> Ks. Näsi (1999b), jossa on tarkasteltu kuntien liikelaskentauudistusta Majalan viiteke- hyksen pohjalta.

nan tosiasiallista palvelutehtävää. Taseesta ei löydy oikeastaan muuta kuin velkaantumiseen liittyvää informaatiota, tuloslaskelmasta saa vuosikatteen kautta vähän enemmän irti, mutta palvelujen laajuudesta ja laadusta ne eivät edelleenkään kerro sen enempää kuin aiempikaan laskentatoimi.

Talouden tasapaino saa kuntatoimijoilta paljon monisäikeisemmän tulkinnan kuin Kuntaliiton ohjeissa on. Yhteenvedona voidaan sanoa, että uusi kirjanpito- ja tilinpäätösmalli on tuonut mukanaan myös turhauttavaa tuloslaskentaa. Kunnan keskeisiä sidosryhmiä – jotka harvemmin ovat laskentatoimen ammatilaisia – palvelisi nykyistä yksinkertaisempi ja läpinäkyvämpi malli. Jokaisen on helppo ymmärtää tulojen ja menojen jaksotus tilikausille, mutta se voidaan toteuttaa muutoinkin kuin yrityssektorin ajatusmalleja kopioiden. Ovathan kuntasektorin laskentatoimen tarkoituksperät perimmiltään aivan toiset kuin yrityssektorin, jossa voitonjako omistajien ja myös verottajan näkökulmasta näyttelee tuloslaskennassa keskeistä roolia. Kuntatalouden tilit ja talousinformaatio jäävät torsoiksi, ellei niillä ole selkeätä kytkentää toimintaan ja reaalisten tavoitteiden toteutumista koskevaan informaatioon.

## Kirjallisuusluettelo

- Aitken, M. J. (1990). A General Theory of Financial Reporting: Is It Possible? *International Journal of Accounting* 25:221–233.
- Alasuutari, P. (1993). *Laadullinen tutkimus*. Vastapaino. Tampere.
- Anthony, R. N. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations*, Financial Accounting Standards Board, Connecticut 1978.
- Artto, E. (1968). Yrityksen rahoitus, systematiikka ja mukauttamistavat. Helsingin kaup-pakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A:1. Helsinki.
- Barron's Accounting Handbook. Siegel, J. G. and Shim, J. K. (1990), Barrons, New York.
- Belkaoui, A. (1981). *Accounting Theory*. Harcourt Brace Jovanovich, Inc. USA.
- Belkaoui, A. (1992). *Accounting Theory*. Academic Press Limited, London. (Third Edition, 1992.)
- Brorström, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 4. November 1998.
- Brorström, B.–Eriksson, O.–Haglund, A. (1997). *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*, Studentlitteratur, Lund.
- Brorström, B.–Haglund, A.–Solli R. (1998). *Extern- och internredovisning i kommuner och landsting*, Studentlitteratur, Lund.
- Carr, A.–Pihlanto, P. (1997a). The Marketization of Government Activity: A Cautionary Note. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja Keskusteluja ja raportteja* 8:1997.
- Carr, A.–Pihlanto, P. (1997b). Can We Turn Government Over to the Market? A Critique of the Marketization of Government Activity. *Teoksessa Kantarelis, D. (toim.), Business & Economics for the 21<sup>st</sup> Century – Volume 1*. Business & Economics Society International. USA.
- Chan, J. L.–Jones, R. H.–Lüder, K. G. (1996). Modelling governmental accounting innovations: An assessment and future research directions. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*. Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (editors). Volume 9, pp. 1–19, JAI Press Inc. London.
- Coy, D.–Dixon, K.–Buchanan, J.–Tower, G. (1997). Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory and Empirical Study Compared. *British Accounting Review* 29, p. 103–127.
- Drebin, A. R.–Chan, J. L.–Ferguson, L. C. (1981). *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study*, Vol. I and II, National Council on Governmental Accounting, Chicago.
- Estes, R. (1996). *The Tyranny of the Bottom Line, Why Corporations Make Good People Do Bad Things*. Berrett-Koehler Publishers. San Fransisco.
- FASAB (1995). *Entity and Display*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts, Number 2. June 6, 1995.
- Filios, V. P. (1983). The Cameralistic Method of Accounting. A Historical Note, *Journal of Business Finance & Accounting*, p. 443–450.
- Godfrey, A.–Devlin, P.–Merrouche, C. (1996). *Governmental Accounting i Kenya, Tanzania, and Uganda*. Teoksessa *Research in governmental and nonprofit accounting*. Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (editors). Volume 9. JAI Press Inc. London.

- Gray, R.–Owen, D.–Adams, C. (1996). *Accounting and Accountability, Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall, London.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector – rhetoric or reality? *Financial Accountability & Management*, 14 (1), February 1998, 1–19.
- Guthrie, J.–Humphrey, C. (1996). *Public Sector Financial Management Developments in Australia and Britain: Trends and Contradictions*. Teoksessa *Research in governmental and nonprofit accounting*. Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (editors). Volume 9. JAI Press Inc. London.
- Hallipelto, A. (1992). Kirjanpitolaki ja kunnan kirjanpito. Sisäasiainministeriön kunta- ja aluekehitysosaston tilauksesta tehty selvitys. Helsinki 1992.
- Hallipelto, A. (1993). Tulisiko kunnan kirjanpidossa noudattaa kirjanpitolakia? *Kunnallistieteellinen Aikakauskirja* 1/1993, s. 10–18.
- Hallipelto, A.–Helin, H.–Oulasvirta, L.–Ruuska, P. (1992). *Kunnallistalouden perusteet*. Vapokustannus. Helsinki.
- Hallipelto, A.–Kataja, M. (1980). *Kunnan laskentatoimi*. *Ekonomia-sarja*, Weilin & Göös.
- Hannus, A.–Hallberg, P. (1997). *Kuntalaki*. WSOY Lakitieto. Juva.
- Harisalo, R. (1995). *Kunnallishallinnon innovatiivisuus: Tutkimus innovatiivisten kuntien tunnistamiseksi*. Tampereen yliopisto, hallintotieteiden laitos: Hallintotiede 1995 A 7. Tampere.
- Harjula, H.–Prättälä, K. (1996). *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.
- Haveri, A. (1995). Strategy of comparative advantage in local communities. *Kunnallistieteellinen Aikakauskirja* 4/1995, s. 393–398.
- Hay, L. E.–Mikesell, R. M. (1974). *Governmental Accounting*. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois (Fifth Edition, 1974).
- Helden, van J.–Mol, N. P. (1999). *Financial Management Initiatives at Different Governmental Layers in the Netherlands*, Paper presented at the 7<sup>th</sup> CIGAR Conference, 24–25 June, 1999, Tilburg, the Netherlands.
- Helin, H. (1997). Pelättyä pienempi notkahdus. *KuntaSuomi2004-tutkimuksia* nro 8. Suomen Kuntaliiton Acta-sarja, nro 84. Helsinki.
- Hendriksen, E. S. (1982). *Accounting Theory, International Edition, Fourth Edition*, Irwin, Homewood, Illinois.
- Henley, D.–Likierman, A.–Perrin, L.–Evans, M.–Lapsley, I.–Whiteoak, J. (1992). *Public Sector Accounting and Financial Control*. London: Chapman & Hall.
- Heuru, K. (1994). Kuntalakiehdotuksen perusteiden kritiikki. *Kunnallistieteellinen Aikakauskirja* 2/1994, s. 107–111.
- Hirsjärvi, S.–Hurme, H. (1982). *Teemahaastattelu*. Kyrrii Oy. Helsinki.
- Honko, J. (1969). *Liiketaloustiede*. *Ekonomia-sarja* 3, Weilin & Göös, Helsinki.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No 2/3 (February/April 1995), pp. 93–109.
- Hopwood, A. (1995). *Public sector management: theory, critique and practice*, edited by David McKevitt and Alan Lawton. Sage Publications, London.
- Hosiaislouma, A. (1969). *Kunnallistalous, I osa, Taloussuunnittelu ja -hallinto*. Suomen Kunnallislitto, Helsinki.
- Høgheim, S.–Monsen, N.–Olsen, R.–Olson, O. (1989). The Two Worlds of Management Control. *Financial Accountability and Management*, 5(3), Autumn 1989, pp. 162–178.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of Accounting Measurement*. Studies in Accounting Research 10. American Accounting Association, Sarasota, Fl.
- International Federation of Accountants (IFAC) – Public Sector Committee (1998). *Guideline for Governmental Financial Reporting (Exposure Draft)*. New York.

- Jacobsen, I.–Johnsen, Å.–Robertsen, K. (1995). Resultatvurdering i offentlig sektor, Kommuneförlaget, Oslo.
- Jaruga, A.–Nowak, W. A. (1996). Toward a General Model of Public Sector Accounting Innovations. Teoksessa *Research in governmental and nonprofit accounting*. Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (editors). Volume 9. JAI Press Inc. London.
- Jones, R.–Pendlebury, M. (1996). *Public Sector Accounting*. (Fourth Editon, 1996.) Pitman Publishing. London.
- Julkisen talouden luokituslautakunta. Julkisyhteisöjen laskentatoimi-jaosto (1987). Kuntien ja valtion budjetoinnin ja kirjanpidon vertailu: julkisen talouden luokituslautakunnan selvitys. Komiteanmietintö 15/1987. Helsinki: Valtion painatuskeskus.
- Järvinen, R.–Prepula, P.–Riistama, V.–Tuokko, Y. (1998). Uusi kirjanpitolainsäädäntö – kirjanpito ja tilinpäätös. Porvoo 1998.
- Järviö, P.–Luhtala, A.–Mentula, A.–Pihlajaniemi, T.–Vesikkala, A. (1994). Lausunnot kunnalliskomitean mietinnöstä (Km 1993:33). Sisäasiainministeriö, kunta- ja aluekehitysosaston julkaisu 1/1994.
- Jönsson, S. (1985). Eliten och normerna. Driftkrafter I utvecklingen av redovisningspraxis. Doxa, Lund.
- Kallio, O. (1993). Kunnat muuttuvan paikallistalouden puristuksessa. Teoksessa *Kunnallistaloudellinen tutkimus. Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet*. Ari-Veikko Anttiroiko (toim.). Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos. Julkaisusarja 1/1993. Tampere.
- Karila, A. (1998). Kuntien talouden ohjaus ja sen muutos. Perinteisestä politiikasta rinnakkaisten ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen. Suomen Kuntaliiton Acta-sarja, nro 87. Helsinki.
- Kettunen, P. (1997). Kausaalisuus laskentatoimen mielikuvissa. Teoksessa *Rauno Tamminen 50 vuotta, Näkökulmia liiketaloustieteeseen*. Jyväskylän yliopisto. Johtamiskoulutuksen julkaisuja 6, Jyväskylä 1997.
- Kilpiö, A. (1956). Kunnan rahatoimitehtävät. Maalaiskuntien Liiton Kirjanpaino, Helsinki.
- Kunnalliskomitean mietintö, Kommunkomitténs betänkande. Kuntalaki. Komiteanmietintö 33:1993. Valtion Painatuskeskus, Helsinki.
- Käyttöomaisuus kunnan kirjanpidossa. Oy Audiator Ab (1996). Helsinki.
- Lakikokoelma (1995). Kuntalaki perusteluineen (toimittajat Päivi Vainikainen ja Jari Linhala). Painatuskeskus. Helsinki.
- Lally, M. T.–Smith, G. S. (1997). Capital Charging and Asset Revaluations: New Choices in Governmental Financial Reporting? *The International Journal of Accounting*, Vol 32, No. 1, pp. 45–62.
- Lehtovuori, J. (1972). Kirjanpidon perusteet. Acta Academiae Oeconomicae Helsingiensis, Series A 9, Kauppakorkeakoulu, Helsinki.
- Leppiniemi, J. (1998). Hyvä kirjanpitotapa. Porvoo 1998.
- Leppiniemi, J.–Leppiniemi, R. (1997). Tilinpäätöksen tulkinta. WSOY. Porvoo.
- Littleton, A. C. (1953). *Structure of Accounting Theory*. American Accounting Association, Monograph No. 5. Sarasota, Florida.
- Lukka, K.–Pihlanto, P. (1993). Martti Saario – suomalaisen laskenta-ajattelun kehittäjä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3/1993, s. 251–277.
- Lukka, K.–Pihlanto, P. (1994). Martti Saario (1906–1988): the developer of Finnish accounting theory. In *Twentieth-Century Accounting Thinkers*, edited by Edwards, J. R. Routledge, London.
- Lumio, J. (1994). Yrityslaskennasta kunnan uudistamiskeinona. *Kunnallistieteellinen Aikakauskirja* 3/1994, s. 92–95.
- Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. In *Research in Governmental and Nonprofit Accountig*. Vol. 7. p. 99–127. Greenwich, CT: JAI. Press.
- Lüder, K. (1994). The "contingency model" reconsidered: Experiences from Italy, Japan

- and Spain. In Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting. Buschor, E. and Schedler, K. (editors). Berne. Haupt.
- Lüder, K. (1998). Towards a New Financial Management System for Germany's Public Sector: Local Governments Lead the Way. Teoksessa: Global Warning!: Debating International Developments In New Public Financial Management. Olson, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. (editors). Cappelen Akademisk Förlag as. Oslo.
- Lüder, K. (1999). Konzeptionelle Grundlagen des neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2., überarbeitete und ergänzte Auflage, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, Heft 6. Stuttgart.
- Majala, R. (1987). Kirjanpitoikäytäntöjen vertailevan tutkimisen käsitteellisen viitekehyksen kehittäjä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A-5:1987. Turku.
- Marjanen, R.–Halavaara, P. (1970). Laskentatoimi julkisessa hallinnossa. Ekonomia-sarja 7, Weilin & Göös, Tapiola.
- Mautz R. K. (1994). Financial Reporting for Nonprofit Organizations, A Fresh Look. Garland Publishing Inc., New York and London.
- Meklin, P. (1974). Hallinnollinen kirjanpito tulo- ja menoarvion toteutumisen valvonnan välineenä. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen laitoksen julkaisuja n:o B 4, Tampere.
- Meklin, P. (1998). True and fair -vaatimus ja liikekirjanpito kunnan taloudellisen tuloksen kuvaajana. Teoksessa: Kunnat 2000-luvun kynnyksellä: näkökulmia kunnallisan tutkimukseen ja käytäntöihin. Paavo Hoikka (toim.). Tampereen yliopisto, Tampere.
- Meklin, P. (1999). Kunnan taloudellinen tulos ja sen mittarit. Kunnallistieteellinen Aikakauskirja 1/1999, s. 9–21.
- Meklin, P.–Näsi, S. (1994). Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus 4/1994.
- Mellemvik, F.–Monsen, N.–Olson, O. (1988). Function of Accounting – a Discussion. Scandinavian Journal of Management, Vol 4, No. 3/4, pp. 101–119.
- Monsen, N. (1993). Regnskap i Politikken? Om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse. Norges Handelshøyskole, Institutt for regnskap og revisjon, mars 1989. Fagbolaget, Bergen.
- Monsen, N.–Näsi, S. (1996). Local Government Accounting in Finland and Norway: A Historical Note on Cameralism. Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Volume 9, 1996, 259–274. JAI Press Inc. London.
- Monsen, N.–Näsi, S. (1998). The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: a Discussion. The European Accounting Review, Vol. 7, No. 2, 275–288.
- Monsen, N.–Olson O. (1996). Silent Accounting Harmonisation: Towards the presentation of cash-flow models in the local government and business fields in Norway. Scandinavian Journal of Management, Vol 12, No 4, pp. 411–423.
- Musgrave, R.–Musgrave, P. (1973). Public Finance in Theory and Practice. McGraw Hill, New York.
- Myllyntaus, O. (1993). Kuntien taloussuunnittelun ja talouden ohjauksen uudistaminen. Teoksessa Kunnallistaloudellinen tutkimus. Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet. Ari-Veikko Anttiroiko (toim.). Tampereen yliopisto, kunnallistieteiden laitos. Julkaisusarja 1/1993, s. 243–259. Tampere.
- Myllyntaus, O. (1995). Miksi kunta tarvitsee tuloslaskelman? Kunnallistieteellinen Aikakauskirja 3, s. 233–237.
- Mäkelä, K. (1990) (toim.). Kvalitatiivisen aineiston analyysi ja tulkinta. Gaudeamus. Helsinki.
- Näsi, S. (1996). Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. Kunnallistieteellinen Aikakauskirja 3, s. 228–244.
- Näsi, S. (1997). Liikelaskennan soveltuvuus julkisen hallinnon laskentatoimeksi. Teoksessa Rauno Tamminen 50 vuotta, Näkökulmia liiketaloustieteeseen. Jyväskylän yliopisto.

- Johtamiskoulutuksen julkaisuja 6, Jyväskylä 1997.
- Näsi, S. (1996/1999). Criteria for Choosing a Business Accounting Model in the Finnish Public Sector. Jyväskylän yliopisto, taloustieteellinen osasto. Working Paper N:o 198/1999. Jyväskylä.
- Näsi, S. (1999a). Development of Local Governmental Accounting Thought in Finland from the 1920s to the 1990s. A literature review. Jyväskylän yliopisto, taloustieteellinen osasto. Working paper N:o 197/1999.
- Näsi, S. (1999b). Kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin harmonisointia yli sektorirajojen. Teoksessa Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija, Professori Reino Majala 65 vuotta (toim. Heli Hookana-Turunen). Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja C-1:1999.
- OECD 1993, Accounting for What?: The Value of Accrual Accounting to the Public Sector, PUMA, Public Management, OECD Paris 1993/178.
- Olson, O.–Guthrie, J.–Humphrey, C. (editors) (1998). Global Warning!: Debating International Developments In New Public Financial Management. Cappelen Akademisk Förlag as. Oslo.
- Olson, O.–Sahlin-Andersson, K. (1998). Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: The Case of Sweden. Teoksessa: Global Warning!: Debating International Developments In New Public Financial Management. Olson, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. (editors). Cappelen Akademisk Förlag as. Oslo.
- Oulasvirta, L. (1997). Suomalaisen kunnan talouden johtaminen: kehys- ja nettobudjetointia, mutta ei aina tulosbudjetointia. Kunnallistieteellinen Aikauskirja 4/1997, s. 345–359.
- Pallot, J. (1996). Innovations in national government accounting and budgeting in New Zealand. Research in Governmental and Nonprofit Accounting. Chan, J., Jones, R. and Lüder, K. (editors). Volume 9. Jai Press Inc. London.
- Parker, R. H. (1984). Macmillan Dictionary of Accounting, Macmillan Press, London.
- Partanen, V. (1997). Laskentatoimen muutos ja organisaatiokulttuuri. Case: toimintolaskennan implementointi. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja D-3:1997. Turku.
- Pirinen, P. (1996). The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. University of Jyväskylä. Jyväskylä.
- Productivity Commission (1997). Performance measures for councils. Lähde <http://www.indcom.gov.au/inquiry/localgov/final/index.html>
- Prättälä, K. (1995). Kuntalain valmistelusta. Kunnallistieteellinen Aikauskirja 2/1995, s. 175–177.
- Purhonen, E. (1961). Eduskunnan budjettivalta. Vammala.
- Pöyhönen, A. (1994). Kuntalaki ja valtion väliset suhteet. Kunnallistieteellinen Aikauskirja 1/1994, s. 88–92.
- Robinson, M. (1998). Accrual accounting and the efficiency of the core public sector. Financial Accountability & Management, 14(1), February.
- Rogers, E. M. (1995). Diffusion of innovations. 4th ed. The Free Press, New York.
- Ruuska, P. (1983). Kunnallisen kirjanpidon ratio. Kunnallistieteellinen Aikauskirja 3/1983, s. 285–293.
- Ruuska, P. (1991). Kunnallistalouden avoimet ongelmat 1990-luvulla. Kunnat tienhaarassa (toim. Harisalo, Hoikka, Rajala). Finn publishers Oy, Jyväskylä.
- Ruuska, P. (1993). Arvioita kunnallistaloudesta oppiaineena ja tieteenä. Kunnallistaloudellinen Aikauskirja 1/1993.
- Saario, M. (1958/1968). Meno-tulo-kirjanpito. Otava, Helsinki.
- Sallinen, S. (1997). Mikä muuttui kunnallishallinnossa ja -taloudessa uuden kuntalain myötä? Kunnallistieteellinen Aikauskirja 2/1997, s. 197–199.
- Sandin, A. (1991). Statlig Redovisning i förändring, Från Gustav Vasa till nutid. Vasastadens Bokbinderi Ab, Göteborg.
- Shand, D. (1995). Financial Management Reforms in Governments: An International

- Perspective, in Making the Australian Public Sector Count in the 1990s. Guthrie, J. (ed.). IIR Conferences.
- Sisäasiainministeriö (1993). Selvitysmiehen raportti kuntataloudesta. Helsinki. Painatuskeskus Oy.
- Sisäasiainministeriö (1998). Kuntien ja kuntayhtymien oman pääoman ja talouden tasapainottamisen säätely kuntalaissa. Toimikunnan mietintö 2/1998, Helsinki.
- Skousen, K.–Langenderfer, H. Q.–Albrecht, W. S. (1991). Financial Accounting. South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio.
- Suomen Kuntaliitto (1995). Kuntien uudistuva suunnittelu. Kuntaliiton painatuskeskus. Helsinki.
- Suomen Kuntaliitto (1996a). Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Suositus. Kuntaliiton painatuskeskus. Helsinki.
- Suomen Kuntaliitto (1996b). Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet, osa I. Gummerus Kirjapaino Oy, Saarijärvi 1996.
- Suomen Kuntaliitto (1998). Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli. Kuntaliiton painatuskeskus. Helsinki.
- Tamminen, R.–Manninen, A.–Pellinen, J. (1999). The Concept of Accountability – from Stewardship to Discipline. Hallinnon tutkimus 1, s. 33–47.
- Toiviainen, J. (1926). Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli I, Talousarvio, kasatoimi ja kontrolli. Maalaiskuntien Liitto, Helsinki.
- Toiviainen, J. (1929). Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli II. Hallinnollisten kirjanpitojen perusteet ja teknikka. Maalaiskuntien Liitto, Helsinki.
- Toiviainen, J. (1935). Kaupallisen ja kameralisen kirjanpidon yhdistämismahdollisuuksista kaikkia omaisuutta laskevaksi systeemiksi. WSOY, Porvoo.
- Tuittu, H. (1994). Eliitti, valta ja budjetti. Tampereen yliopisto, Acta Universitatis Tamperensis, Ser. A. vol. 429. Tampere.
- Tuittu, H. (1995). Eliitti, valta ja budjetti. Kunnallistieteellinen Aikakauskirja 3/1995, s. 238–242.
- Tuittu, H. (1997). Kaupunkien talousohjauksen todellisuus valtanaamion takana. Kunnallistieteellinen Aikakauskirja 3, s. 302–304.
- Walb, E. (1926). Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin.
- Wallin, J.–Taipale, P. (1999). Yritysmailmasta lainatusta kirjanpidosta vähän iloa virastoille. Helsingin Sanomat, Vieraskynä-palsta, 8.2.1999.
- Valtiovarainministeriö (1994). Tutkimaton uudistus? Julkisen sektorin uudistukset tutkimushaasteena. Painatuskeskus. Helsinki.
- Watts, J. (1996). Accounting in the Business Environment (2<sup>nd</sup> Edition), Pitman Publishing, London.
- Vehmanen, P. (1992). Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi – ehdotus terminologian tarkistamiseksi. Liiketaloudellinen aikakauskirja 1/1992.
- Vesänen, T. (1970). Valtiontalouden hoidosta, Oikeudellinen tutkimus. Porvoo.
- Wysocki, K. V. (1965). Kameralistisches Rechnungswesen. C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart.

### *Lait ja säännökset*

- Hallituksen esitys kuntalaiksi 1994 vp – HE 192
- Kirjanpitoasetus 1339/1997
- Kirjanpitolaki 655/1973 ja 1336/1997
- Kommunal redovisningslag (Sverige) 1997:614
- Kuntalaki 395/95
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (1999). Luonnos yleisohjeeksi kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta 9.2.1999. Helsinki.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, kauppa- ja teollisuusministeriö (1999a). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta. Helsinki 1999.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, kauppa- ja teollisuusministeriö (1999b). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelmanmukaisista poistoista. Helsinki 1999.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, kauppa- ja teollisuusministeriö (1999c). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Helsinki 1999.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, kauppa- ja teollisuusministeriö (1999d). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Helsinki 1999.

# Liitteet

## LIITE 1a

### Henkilökohtaiset haastattelut

Pauli Autio, kunnanjohtaja, Muurame, 2.12.1998  
Maija-Liisa Havia, rahoitusjohtaja, Jyväskylä, 11.12.1998  
Ari Hirvensalo, taloussuunnittelupäällikkö, Jyväskylä, 2.12.1998  
Seija-Sisko Huusko, kunnankamreeri, Jyväskylän maalaiskunta, 22.12.1998  
Pekka Kettunen, kaupunginjohtaja, Jyväskylä, 23.12.1998  
Hannu Kylmänen, kunnanvaltuuston pj., Jyväskylän maalaiskunta, 18.1.1999  
Isto Lehtinen, tilintarkastaja, Jyväskylä, 30.12.1998  
Marja Leppänen, kaupunginkamreeri, Kuopio, 10.12.1998  
Seppo Lindholm, tilintarkastaja, Jyväskylän maalaiskunta, 3.11.1998  
Markku Lumio, kaupunginhallituksen pj., Jyväskylä, 22.12.1998  
Pekka Mennala, kunnanhallituksen pj., Muurame, 7.12.1998  
Riitta Noronen, kunnanvaltuuston pj., Muurame, 11.12.1998  
Juhani Nousiainen, tilintarkastaja, Kuopio, 10.2.1999  
Tuija Palo, laskentapäällikkö, Kuopio, 10.12.1998  
Tarmo Pipatti, kunnanjohtaja, Jyväskylän maalaiskunta, 20.1.1999  
Arja Sääksvuori, kunnankamreeri, Muurame, 27.11.1998  
Pekka Toivonen, kunnanhallituksen pj., Jyväskylän maalaiskunta, 15.1.1999  
Marja-Liisa Tykkyläinen, kaupunginvaltuuston pj., Kuopio, 20.1.1999

## LIITE 1b

### Ensimmäisen haastattelukierroksen kysymykset

1. Mistä mielestänne tai tietääksenne tuli aloite tai miten syntyi virike uuden kunnallisen kirjanpitojärjestelmän aikaansaamiseksi? (Tarve kunnissa, viranomaiset, muut kunnat, kuntien etujärjestöt, yritykset?)
2. Informaatiolla, niin myös laskentatoimen informaatiolla, on sekä tuottajansa että käyttäjänsä. Ketkä ovat teidän kunnassanne tärkeimmät laskentatoimen informaation tuottajat?
3. Entä ketkä ovat tärkeimmät laskentatoimen informaation käyttäjät?
4. Onko edellä mainittu jako informaation tuottajiin ja käyttäjiin mielestänne selvä ja ongelmaton? Ovatko eri ryhmät mahdollisesti päällekkäisiä?
5. Mikä on edellä mainitun jaon perusteella osallisten tärkeysjärjestys? Tuottajista tärkeimmät ja käyttäjistä tärkeimmät?
6. Mitkä ovat ulkoisen laskentatoimen (kirjanpito, tilinpäätös) tehtävät kunnassa?
7. Mitkä ovat olleet tai yhä ovat esteitä kyseisessä uudistuksessa? Kunnan ulkoa tulleet? Kunnan sisäiset?
8. Mitkä ovat olleet tämän kirjanpituudistuksen seurausvaikutukset? Osaatteko sanoa, mitä myönteistä uudistus on tuonut mukanaan, mitä mahdollisesti kielteistä?

## LIITE 2a

### Ryhmähaastattelut

Kuopio, 30.4.1999

Marja Leppänen, kaupunginkamreeri  
Juhani Nousiainen, tilintarkastaja  
Jukka Pulkkinen, apulaiskaupunginjohtaja  
Pirjo Salmelainen, laskentapäällikkö

Jyväskylä, 10.5.1999

Maija-Liisa Havia, rahoitusjohtaja  
Ari Hirvensalo, taloussuunnittelupäällikkö  
Kari Hokkanen, tasecontroller  
Pekka Kettunen, kaupunginjohtaja  
Erkki Lampinen, kaupunginvaltuuston puheenjohtaja  
Markku Lumio, kaupunginhallituksen puheenjohtaja

Muurame, 14.5.1999

Pauli Autio, kunnanjohtaja  
Arja Sääksvuori, kunnankamreeri  
Pekka Mennala, kunnanvaltuuston puheenjohtaja  
Riitta Noronen, kunnanhallituksen puheenjohtaja

Jyväskylän maalaiskunta, 25.5.1999

Seija-Sisko Huusko, kunnankamreeri  
Tarmo Pipatti, kunnanjohtaja  
Hannu Kylmänen, kunnanvaltuuston puheenjohtaja  
Seppo Lindholm, tilintarkastaja

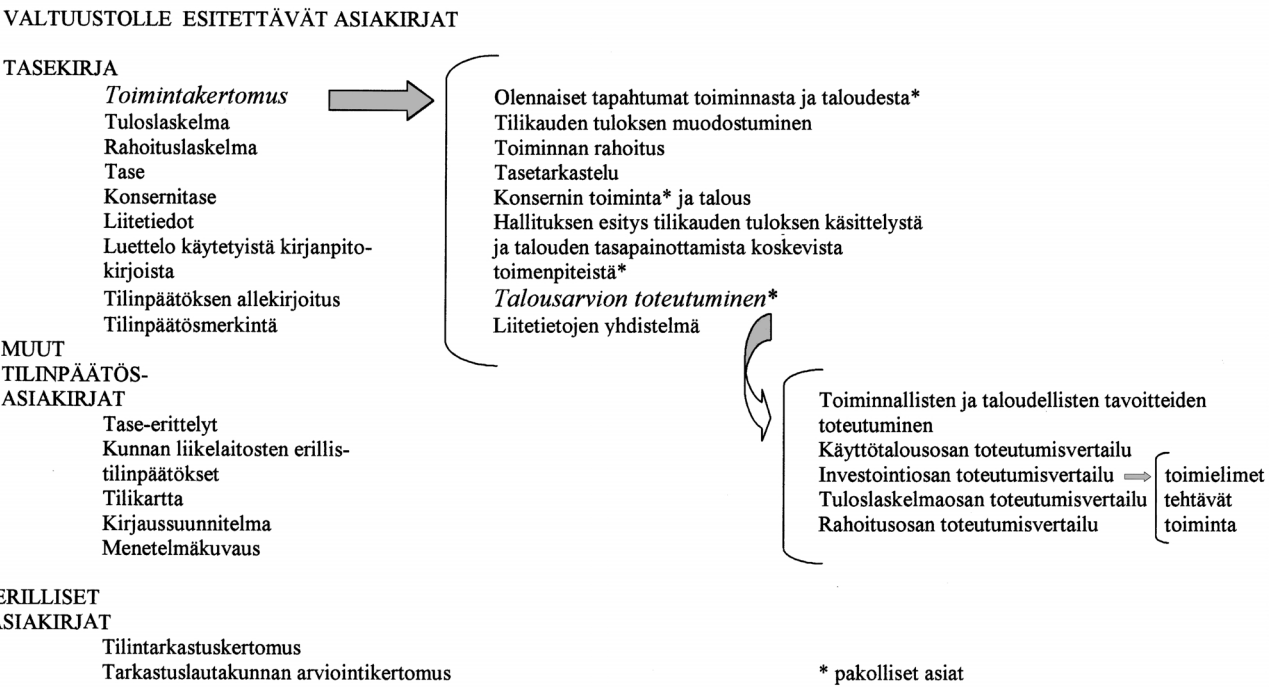
## LIITE 2b

### Ryhmäkeskustelun aihealueet

1. Kunnan talousarvion ja tilinpäätöksen merkitys, keskinäinen suhde ja tärkeysjärjestys
2. Tuloslaskelma ja sen mahdollinen kunnan tuloksentekeä korostava merkitys
3. Tuloslaskelman poistojen tarpeellisuus ja merkitys
4. Tuloslaskelman välikatteet ja niiden merkitys
5. Jatkuvasti alijäämäisen vuosituloksen merkitys
6. Taseinformaation tarpeellisuus kunnassa
7. Kunnan oma pääoma, erityisesti peruspääoma ja sen merkitys
8. Kunnan talouden tasapaino. Miten se turvataan ja mistä se on luettavissa?
9. Kunnan talousarvio- ja tilinpäätösinformaatio. Muodostavatko ne selkeän kokonaisuuden?
10. Kuntien välinen vertailtavuus
11. Taloudellisen informaation kytkeytyminen toiminnallisiin tavoitteisiin

LIITE 3

Kunnan tilinpäätösmalli



LIITE 4a Jyväskylän kaupungin tuloslaskelma 1997 ja 1998

|                                       | 1997    | 1998    |
|---------------------------------------|---------|---------|
|                                       | Mmk     | Mmk     |
| <b>Toimintatuotot</b>                 | 456,0   | 434,6   |
| Myyntituotot                          | 163,5   | 164,6   |
| Maksutuotot                           | 90,6    | 89,6    |
| Tuet ja avustukset                    | 41,3    | 28,4    |
| Muut tuotot                           | 75,0    | 179,8   |
| Valmisteverastojen muutos             | –       | 92,0    |
| Valmistus omaan käyttöön              | 85,6    | 64,1    |
| <b>Toimintakulut</b>                  | –1534,7 | –1517,7 |
| Henkilöstökulut                       | 785,0   | 784,1   |
| Palvelujen ostot                      | 434,8   | 430,1   |
| Aineet, tarvikkeet ja tavarat         | 106,6   | 101,7   |
| Avustukset                            | 156,3   | 155,0   |
| Muut kulut                            | 51,9    | 46,6    |
| <b>Toimintakate</b>                   | –1078,7 | –1083,1 |
| Verotulot                             | 956,2   | 1062,1  |
| Valtionosuudet                        | 205,8   | 184,3   |
| Arvonlisäveron takaisinperintä        | –59,8   | –65,5   |
| <b>Käyttökate</b>                     | 23,5    | 97,8    |
| Rahoitustuotot ja -kulut:             |         |         |
| Korkotuotot                           | 35,1    | 33,5    |
| Muut rahoitustuotot                   | 4,3     | 16,5    |
| Korkokulut                            | –28,7   | –24,7   |
| Muut rahoituskulut                    | –13,6   | –18,2   |
| <b>Vuosikate</b>                      | 20,6    | 104,9   |
| Poistot käyttöomaisuudesta            | –92,1   | –94,1   |
| Satunnaiset tuotot ja kulut           |         |         |
| Satunnaiset tuotot                    | 15,1    | 48,4    |
| Satunnaiset kulut                     | –1,5    | –23,6   |
| <b>Tilikauden tulos</b>               | –57,9   | 35,6    |
| Poistoeron lisäys (–) tai vähennys    |         |         |
| Suunnitelman ylittävä poisto          | 0,0     | –2,4    |
| Varausten lisäys (–) tai vähennys     | 3,4     | 2,4     |
| Rahastojen lisäys (–) tai vähennys    | 0,3     | 2,3     |
| <b>Tilikauden ylijäämä / alijäämä</b> | –54,2   | 37,9    |

LIITE 4b Jyväskylän kaupungin rahoituslaskelma 1997 ja 1998

|                                            | 1997          | 1998          |
|--------------------------------------------|---------------|---------------|
|                                            | Mmk           | Mmk           |
| <b>Tulorahoitus</b>                        |               |               |
| Vuosikate                                  | 20,6          | 107,6         |
| Pakollisten varausten muutos               | 0,6           | -3,8          |
| Satunnaiset erät, netto                    | 13,6          | 27,2          |
| <b>Investoinnit</b>                        |               |               |
| Käyttöomaisuusinvestoinnit                 | -149,9        | -209,9        |
| Rahoitusosuudet investointeihin            | 10,2          | 14,9          |
| Käyttöomaisuuden myyntitulot               | 7,7           | 82,7          |
| <b>Pitkäaikaisten saamisten muutokset</b>  |               |               |
| Antolainojen vähennys                      | 22,2          | 22,1          |
| Antolainojen lisäys                        | -2,6          | -25,0         |
| Muiden pitkäaikaisten saamisten muutos     | -0,5          | -54,5         |
| Pitkäaikaisten lainojen vähennys           | -208,5        | -88,3         |
| <b>Rahoitusjäämä/Rahoitustarve</b>         | <b>-286,5</b> | <b>-126,9</b> |
| <b>Pääomarahoitus</b>                      |               |               |
| Pitkäaikaisten lainojen lisäys             | 44,7          | 54,8          |
| Lyhytaikaisen vieraan pääoman muutos       | 53,8          | 25,1          |
| Liittymismaksujen muutos                   | 3,3           | 3,3           |
| <b>Toimintapääoman muutos</b>              | <b>-184,7</b> | <b>-43,6</b>  |
| <b>Toimintapääoman muutoksen erittely</b>  |               |               |
| Vaihto-omaisuuden muutos                   | 40,7          | -52,2         |
| Lyhytaikaisten saamisten muutos            | -226,1        | 4,5           |
| Rahojen ja pankkisaamisten muutos          | -4,3          | -4,4          |
| Toimeksiantojen varojen muutos             | -38,2         | -33,1         |
| Toimeksiantojen pääomien muutos            | 38,2          | 32,0          |
| Korottomien lyhytaikaisten velkojen muutos | 5,1           | 9,6           |
|                                            | <b>-184,7</b> | <b>-43,6</b>  |

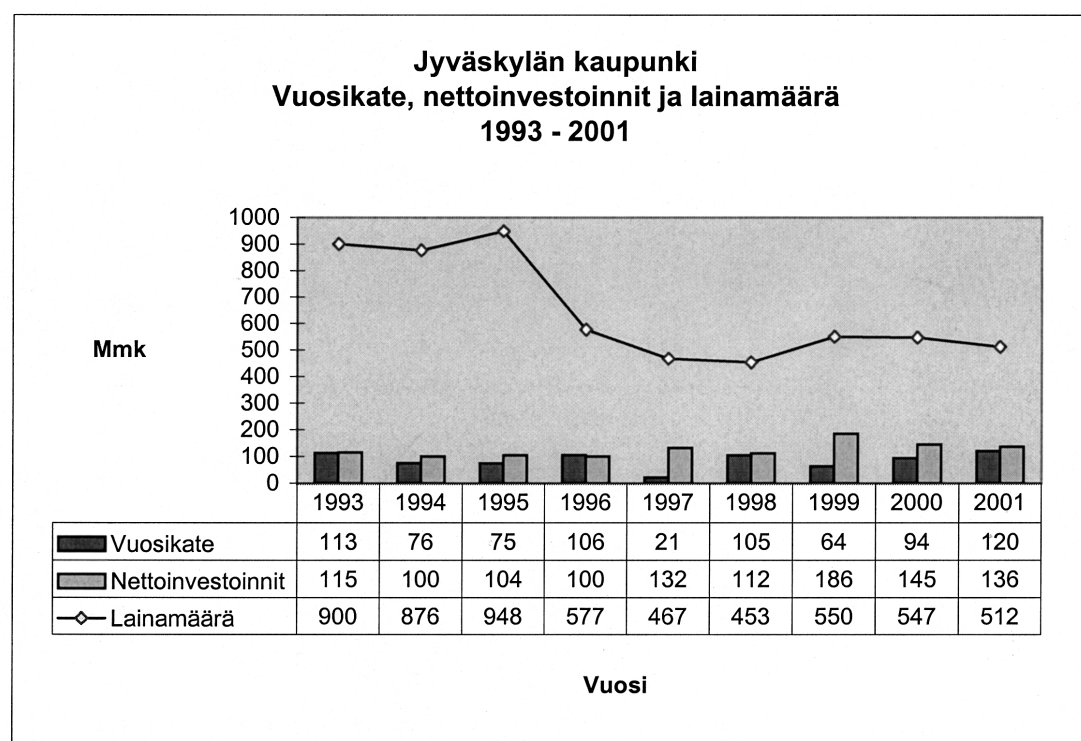
LIITE 4c Jyväskylän kaupungin tase 1997 ja 1998

| VASTAAVAA                                          | 1998   | 1997   | VASTATTAVAA                             | 1998   | 1997   |
|----------------------------------------------------|--------|--------|-----------------------------------------|--------|--------|
|                                                    | Mmk    | Mmk    |                                         | Mmk    | Mmk    |
| KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT<br>PITKÄAIKAISET SJOITUKSET | 2616,9 | 2553,8 | OMA PÄÄOMA                              | 2000,7 | 1961,7 |
| Aineettomat hyödykkeet                             | 10,9   | 12,8   | Peruspääoma                             | 1803,8 | 1803,8 |
| Aineettomat oikeudet                               | 0,8    | 0,5    | Muu oma pääoma                          | 213,2  | 212,1  |
| Muut pitkävaikutteiset menot                       | 10,1   | 12,3   | Edellisten tilikausien yli-/alijäämä    | -54,2  | 0,0    |
| Ennakkomaksut                                      |        |        | Tilikauden yli-/alijäämä                | 37,9   | -54,2  |
| Aineelliset hyödykkeet                             | 1630,3 | 1573,0 |                                         |        |        |
| Maa- ja vesialueet                                 | 360,3  | 336,1  | VARAUKSET                               | 57,0   | 63,2   |
| Rakennukset                                        | 744,9  | 766,2  | Kertynyt poistoero                      |        |        |
| Kiinteät rakenteet ja laitteet                     | 462,4  | 437,8  | Vapaaehtoiset varaukset                 |        |        |
| Koneet ja kalusto                                  | 19,4   | 20,3   | Investointivaraukset                    | 15,4   | 17,8   |
| Muut aineelliset hyödykkeet                        | 0,3    | 0,4    | Muut varaukset                          | 0,1    | 1,6    |
| Ennakkomaksut ja kesken-                           |        |        | Pakolliset varaukset                    | 41,5   | 43,8   |
| eräiset hankinnat                                  | 43,0   | 12,2   | ARVOSTUSERÄT                            | 0,0    | 5,2    |
| Käyttöomaisuusarvopaperit ja                       |        |        |                                         |        |        |
| muut pitkäaikaiset sijoitukset                     | 975,7  | 968,0  | TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT                 | 88,4   | 120,4  |
| Osakkeet ja osuudet                                | 372,7  | 422,7  | Valtion toimeksiannot                   | 85,8   | 118,8  |
| Joukkovelkakirjalainasaamiset                      | 320,0  | 320,0  | Muut toimeksiantojen pääomat            | 2,6    | 1,6    |
| Lainasaamiset                                      | 282,8  | 224,9  |                                         |        |        |
| Muut sijoitukset                                   | 0,2    | 0,4    | VIERAS PÄÄOMA                           | 651,0  | 673,6  |
| ARVOSTUSERÄT                                       | 2,6    | 7,0    | Pitkäaikainen                           | 214,2  | 351,7  |
|                                                    |        |        | Joukkovelkakirjalainat                  |        |        |
| TOIMEKSIANTOJEN VARAT                              | 87,6   | 120,8  | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 206,7  | 273,8  |
| Valtion toimeksiannot                              | 87,5   | 120,6  | Lainat julkisyhteisöiltä                | 6,3    | 50,3   |
| Muut toimeksiantojen varat                         | 0,1    | 0,2    | Lainat muilta luotonantajilta           | 0,0    | 7,5    |
|                                                    |        |        | Saadut ennakot                          | 0,0    | 16,3   |
| VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS                        | 90,0   | 142,5  | Ostovelat                               | 1,2    | 3,8    |
| Vaihto-omaisuus                                    | 6,5    | 58,6   | Muut pitkäaikaiset velat                |        |        |
| Aineet ja tarvikkeet                               | 6,5    | 7,9    | Lyhytaikainen                           | 436,8  | 321,9  |
| Keskeneräiset tuotteet                             | 0,0    | 50,7   | Joukkovelkakirjalainat                  |        |        |
| Valmiit tuotteet                                   |        |        | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 121,5  | 33,0   |
| Muu vaihto-omaisuus                                |        |        | Lainat julkisyhteisöiltä                | 1,8    | 2,3    |
| Ennakkomaksut                                      |        |        | Lainat muilta luotonantajilta           | 115,3  | 96,5   |
|                                                    |        |        | Saadut ennakot                          | 4,9    | 18,4   |
| Saamiset                                           | 81,4   | 77,4   | Ostovelat                               | 61,8   | 64,6   |
| Myyntisaamiset                                     | 24,0   | 23,8   | Siirtovelat                             | 130,2  | 107,1  |
| Sijoitukset rahamarkkina-                          |        |        | Muut lyhytaikaiset velat                | 0,0    | 1,3    |
| instrumentteihin                                   |        |        |                                         | 2797,1 | 2824,1 |
| Joukkovelkakirjalainasaamiset                      |        |        |                                         |        |        |
| Lainasaamiset                                      | 21,1   | 14,7   |                                         |        |        |
| Siirtosaamiset                                     | 29,9   | 32,8   |                                         |        |        |
| Muut saamiset                                      | 6,4    | 6,1    |                                         |        |        |
| Rahoitusomaisuusarvopaperit                        |        |        |                                         |        |        |
| Osakkeet ja osuudet                                |        |        |                                         |        |        |
| Muut arvopaperit                                   |        |        |                                         |        |        |
| Rahat ja pankkisaamiset                            | 2,1    | 6,5    |                                         |        |        |
|                                                    | 2797,1 | 2824,1 |                                         |        |        |

## LIITE 4d Jyväskylän kaupungin talouslukuja

### Jyväskylän kaupunki

|      | Vuosikate | Nettoinvestoinnit | Lainamäärä |
|------|-----------|-------------------|------------|
| 1993 | 113       | 115               | 900        |
| 1994 | 76        | 100               | 876        |
| 1995 | 75        | 104               | 948        |
| 1996 | 106       | 100               | 577        |
| 1997 | 21        | 132               | 467        |
| 1998 | 105       | 112               | 453        |
| 1999 | 64        | 186               | 550 arvio  |
| 2000 | 94        | 145               | 547 arvio  |
| 2001 | 120       | 136               | 512 arvio  |



LIITE 5a Jyväskylän maalaiskunnan tuloslaskelma 1997 ja 1998

|                                      | 1997          | 1998          |
|--------------------------------------|---------------|---------------|
|                                      | Mmk           | Mmk           |
| <b>Toimintatuotot</b>                | <b>67,0</b>   | <b>73,4</b>   |
| Myyntituotot                         |               |               |
| Maksutuotot                          |               |               |
| Tuet ja avustukset                   |               |               |
| Muut tuotot                          |               |               |
| <b>Toimintakulut</b>                 | <b>-485,6</b> | <b>-496,9</b> |
| Henkilöstökulut                      |               |               |
| Palvelujen ostot                     |               |               |
| Aineet, tarvikkeet ja tavarat        |               |               |
| Ostot tilikauden aikana              |               |               |
| Varastojen lisäys (-) tai vähennys   |               |               |
| Avustukset                           |               |               |
| Muut kulut                           |               |               |
| <b>Toimintakate</b>                  | <b>-418,6</b> | <b>-423,5</b> |
| Verotulot                            | 330,0         | 378,4         |
| Valtionosuudet                       | 99,2          | 105,1         |
| Arvonlisäveron takaisinperintä       | -23,9         | -26,4         |
| <b>Käyttökate</b>                    | <b>-13,3</b>  | <b>33,5</b>   |
| Rahoitustuotot ja -kulut:            |               |               |
| Korkotuotot                          | 6,8           | 4,5           |
| Muut rahoitustuotot                  | 6,0           | 4,2           |
| Korkokulut                           | -3,9          | -3,3          |
| Muut rahoituskulut                   | -2,0          | -2,6          |
| <b>Vuosikate</b>                     | <b>-6,4</b>   | <b>36,4</b>   |
| Poistot käyttöomaisuudesta           | -39,5         | -41,6         |
| Satunnaiset tuotot ja kulut          |               |               |
| Satunnaiset tuotot                   | 18,2          | 16,2          |
| Satunnaiset kulut                    |               |               |
| <b>Tilikauden tulos</b>              | <b>-27,7</b>  | <b>10,9</b>   |
| Poistoeron lisäys (-) tai vähennys   | -20,7         | -2,7          |
| Varausten lisäys (-) tai vähennys    | 30,8          | 6,6           |
| Rahastojen lisäys (-) tai vähennys   | 17,7          | -0,3          |
| <b>Tilikauden ylijäämä /alijäämä</b> | <b>0,1</b>    | <b>14,6</b>   |

LIITE 5b Jyväskylän maalaiskunnan rahoituslaskelma 1997  
ja 1998

|                                            | 1997         | 1998        |
|--------------------------------------------|--------------|-------------|
|                                            | Mmk          | Mmk         |
| <b>Tulorahoitus</b>                        |              |             |
| Vuosikate                                  | -6,4         | 36,4        |
| Pakollisten varausten muutos               |              |             |
| Satunnaiset erät, netto                    | 18,2         | 16,2        |
| <b>Investoinnit</b>                        |              |             |
| Käyttöomaisuusinvestoinnit                 | -78,0        | -53,8       |
| Rahoitusosuudet investointeihin            | 3,3          | 6,0         |
| Käyttöomaisuuden myyntitulot               | 0,9          | 1,7         |
| <b>Pitkäaikaisten saamisten muutokset</b>  |              |             |
| Antolainojen vähennys                      | 2,8          | 3,0         |
| Antolainojen lisäys                        | -1,8         | -1,4        |
| Muiden pitkäaikaisten saamisten muutos     | -6,0         |             |
| Pitkäaikaisten lainojen vähennys           | -21,5        | -11,3       |
| <b>Rahoitusjäämä/Rahoitustarve</b>         | <b>-88,4</b> | <b>-3,2</b> |
| <b>Pääomarahoitus</b>                      |              |             |
| Pitkäaikaisten lainojen lisäys             | 21,0         | 20,1        |
| Lyhytaikaisen vieraan pääoman muutos       | 10,0         | -10,0       |
| <b>Toimintapääoman muutos</b>              | <b>-57,4</b> | <b>6,9</b>  |
| <b>Toimintapääoman muutoksen erittely</b>  |              |             |
| Vaihto-omaisuuden muutos                   | 0,8          | -0,4        |
| Lyhytaikaisten saamisten muutos            | -47,5        | -16,6       |
| Rahojen ja pankkisaamisten muutos          | -8,4         | 19,7        |
| Toimeksiantojen varojen muutos             | -10,9        | -17,0       |
| Toimeksiantojen pääomien muutos            | 10,5         | 17,3        |
| Korottomien lyhytaikaisten velkojen muutos | -2,0         | 3,8         |
|                                            | <b>-57,4</b> | <b>6,9</b>  |

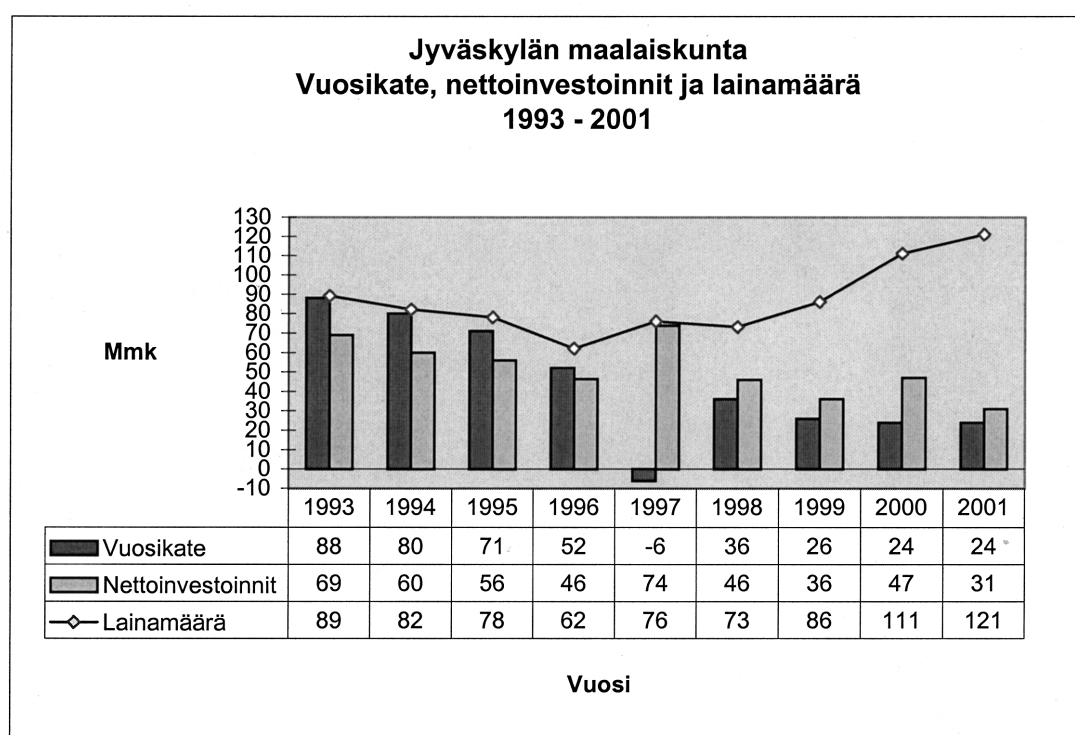
## LIITE 5c Jyväskylän maalaiskunnan tase 1997 ja 1998

| VASTAAVAA                                                      | 1998<br>Mmk  | 1997<br>Mmk  | VASTATTAVAA                             | 1998<br>Mmk  | 1997<br>Mmk  |
|----------------------------------------------------------------|--------------|--------------|-----------------------------------------|--------------|--------------|
| KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT<br>PITKÄAIKAISET SJOITUKSET             | 764,3        | 759,2        | OMA PÄÄOMA                              | 683,4        | 665,5        |
| Aineettomat hyödykkeet                                         | 3,2          | 4,3          | Peruspääoma                             | 626,1        | 626,1        |
| Aineelliset hyödykkeet                                         | 613,5        | 609,4        | Liittymismaksupääoma                    | 16,8         | 13,7         |
| Maa- ja vesialueet                                             | 89,3         | 89,8         | Muu oma pääoma                          | 25,8         | 25,5         |
| Rakennukset                                                    | 357,0        | 347,4        | Tilikauden yli-/alijäämä                | 14,7         | 0,1          |
| Kiinteät rakenteet ja laitteet                                 | 157,6        | 155,8        | VARAUKSET                               | 45,4         | 49,3         |
| Koneet ja kalusto                                              | 7,0          | 8,5          | Kertynyt poistoero                      | 21,0         | 20,8         |
| Muut aineelliset hyödykkeet                                    | 0,4          | 0,4          | Vapaaehtoiset varaukset                 | 24,4         | 28,5         |
| Ennakkomaksut ja kesken-<br>eräiset hankinnat                  | 2,2          | 7,8          | ARVOSTUSERÄT                            | 1,0          | 1,0          |
| Käyttöomaisuusarvopaperit ja<br>muut pitkäaikaiset sijoitukset | 145,6        | 145,5        | TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT                 | 59,2         | 76,6         |
| Osakkeet ja osuudet                                            | 100,2        | 97,6         | Valtion toimeksiannot                   | 57,7         | 75,0         |
| Lainasaamiset                                                  | 45,5         | 47,9         | Muut toimeksiantojen pääomat            | 1,6          | 1,6          |
| ARVOSTUSERÄT                                                   |              | 2,0          | VIERAS PÄÄOMA                           | 122,6        | 127,7        |
| Muut arvostuserät                                              | 0            | 2,0          | Pitkäaikainen                           | 61,1         | 54,0         |
| TOIMEKSIANTOJEN VARAT                                          | 58,3         | 75,3         | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 44,9         | 32,4         |
| Valtion toimeksiannot                                          | 57,7         | 74,7         | Lainat julkisyhteisöiltä                | 14,2         | 17,6         |
| Muut toimeksiantojen varat                                     | 0,6          | 0,6          | Saadut ennakot                          | 0            | 0            |
| VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS                                    | 89,1         | 85,6         | Muut pitkäaikaiset velat                | 2,0          | 4,0          |
| Vaihto-omaisuus                                                | 3,1          | 3,6          | Lyhytaikainen                           | 61,5         | 73,7         |
| Aineet ja tarvikkeet                                           | 1,5          | 1,4          | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 8,4          | 15,4         |
| Keskeneräiset tuotteet                                         | 0            | 0            | Lainat julkisyhteisöiltä                | 1,1          | 2,4          |
| Valmiit tuotteet                                               | 0            | 0            | Saadut ennakot                          | 0,1          | 0,2          |
| Muu vaihto-omaisuus                                            | 1,1          | 1,2          | Ostovelat                               | 9,4          | 13,7         |
| Ennakkomaksut                                                  | 0,6          | 1,0          | Siirtovelat                             | 40,0         | 38,0         |
| Saamiset                                                       | 24,4         | 41,8         | Muut lyhytaikaiset velat                | 2,5          | 4,0          |
| Myyntisaamiset                                                 | 8,3          | 6,7          |                                         | <b>911,6</b> | <b>920,1</b> |
| Lainasaamiset                                                  | 1,0          | 9,6          |                                         |              |              |
| Siirtosaamiset                                                 | 15,1         | 25,1         |                                         |              |              |
| Muut saamiset                                                  | 0            | 0,3          |                                         |              |              |
| Rahoitusomaisuusarvopaperit                                    | 27,0         | 25,4         |                                         |              |              |
| Muut arvopaperit                                               | 27,0         | 25,4         |                                         |              |              |
| Rahat ja pankkisaamiset                                        | 34,5         | 14,8         |                                         |              |              |
|                                                                | <b>911,6</b> | <b>920,1</b> |                                         |              |              |

# LIITE 5d Jyväskylän maalaiskunnan talouslukuja

## Jyväskylän maalaiskunta

|      | Vuosikate | Nettoinvestoinnit | Lainamäärä |
|------|-----------|-------------------|------------|
| 1993 | 88        | 69                | 89         |
| 1994 | 80        | 60                | 82         |
| 1995 | 71        | 56                | 78         |
| 1996 | 52        | 46                | 62         |
| 1997 | -6        | 74                | 76         |
| 1998 | 36        | 46                | 73         |
| 1999 | 26        | 36                | 86 arvio   |
| 2000 | 24        | 47                | 111 arvio  |
| 2001 | 24        | 31                | 121 arvio  |



LIITE 6a Kuopion kaupungin tuloslaskelma 1997 ja 1998

|                                       | 1997           | 1998           |
|---------------------------------------|----------------|----------------|
|                                       | Mmk            | Mmk            |
| <b>Toimintatuotot</b>                 | <b>572,5</b>   | <b>592,7</b>   |
| Myyntituotot                          | 371,0          | 394,6          |
| Maksutuotot                           | 99,0           | 101,9          |
| Tuet ja avustukset                    | 48,0           | 35,1           |
| Muut tuotot                           | 53,5           | 61,2           |
| <b>Toimintakulut</b>                  | <b>-1768,0</b> | <b>-1795,5</b> |
| Henkilöstökulut                       | 926,8          | 939,7          |
| Palvelujen ostot                      | 469,1          | 484,4          |
| Aineet, tarvikkeet ja tavarat         | 181,5          | 178,4          |
| Vuokrakulut                           | 6,9            | 8,1            |
| Avustukset                            | 167,5          | 163,9          |
| Muut kulut                            | 16,1           | 20,9           |
| <b>Toimintakate</b>                   | <b>-1195,5</b> | <b>-1202,8</b> |
| Verotulot                             | 1012,5         | 1099,7         |
| Valtionosuudet                        | 287,6          | 280,4          |
| Arvonlisäveron takaisinperintä        | -68,4          | -74,1          |
| <b>Käyttökate</b>                     | <b>36,3</b>    | <b>103,2</b>   |
| Rahoitustuotot ja -kulut:             |                |                |
| Korkotuotot                           | 50,6           | 25,6           |
| Muut rahoitustuotot                   | 17,8           | 18,2           |
| Korkokulut                            | -21,7          | -7,6           |
| Muut rahoituskulut                    | -8,7           | -38,1          |
| <b>Vuosikate</b>                      | <b>74,3</b>    | <b>101,3</b>   |
| Poistot käyttöomaisuudesta            | -154,8         | -148,9         |
| Satunnaiset tuotot ja kulut           |                |                |
| Satunnaiset tuotot                    | 4,8            | 9,8            |
| Satunnaiset kulut                     | -2,5           | -22,7          |
| <b>Tilikauden tulos</b>               | <b>-78,2</b>   | <b>-60,5</b>   |
| Poistoeron lisäys (-) tai vähennys    |                |                |
| Varausten lisäys (-) tai vähennys     | 41,6           |                |
| Rahastojen lisäys (-) tai vähennys    |                |                |
| <b>Tilikauden ylijäämä / alijäämä</b> | <b>-36,7</b>   | <b>-60,5</b>   |

LIITE 6b Kuopion kaupungin rahoituslaskelma 1997 ja 1998

|                                            | 1997          | 1998          |
|--------------------------------------------|---------------|---------------|
|                                            | Mmk           | Mmk           |
| <b>Tulorahoitus</b>                        |               |               |
| Vuosikate                                  | 74,3          | 101,3         |
| Kuluksi kirjatut arvostuserät              |               | 19,8          |
| Satunnaiset erät, netto                    | 2,3           | -13,0         |
| Rahoituseriin kirjattu poisto              |               | 0,2           |
| <b>Investoinnit</b>                        |               |               |
| Käyttöomaisuusinvestoinnit                 | -248,0        | -260,1        |
| Rahoitusosuudet investointeihin            | 26,4          | 24,9          |
| Käyttöomaisuuden myyntitulot               | 0,4           | 9,4           |
| Kuntayhtymien pääomaosuuksien korjaus      |               |               |
| Arvostuserät                               | 6,8           | -0,4          |
| <b>Pitkäaikaisten saamisten muutokset</b>  |               |               |
| Antolainojen vähennys                      | 6,3           | 19,2          |
| Antolainojen lisäys                        | -4,3          | -0,03         |
| Muiden pitkäaikaisten saamisten muutos     | 35,4          | 32,2          |
| Pitkäaikaisten lainojen vähennys           | -23,3         | -106,8        |
| <b>Rahoitusjäämä/Rahoitustarve</b>         | <b>-123,8</b> | <b>-173,3</b> |
| <b>Pääomarahoitus</b>                      |               |               |
| Pitkäaikaisten lainojen lisäys             | 21,5          | 100,0         |
| Lyhytaikaisen vieraan pääoman muutos       |               |               |
| <b>Toimintapääoman muutos</b>              | <b>-102,3</b> | <b>-73,3</b>  |
| <b>Toimintapääoman muutoksen erittely</b>  |               |               |
| Vaihto-omaisuuden muutos                   | 5,6           | -1,3          |
| Lyhytaikaisten saamisten muutos            | 102,7         | 67,2          |
| Rahojen ja pankkisaamisten muutos          | -17,3         | 16,9          |
| Toimeksiantojen varojen muutos             | 66,6          | 67,7          |
| Toimeksiantojen pääomien muutos            | -66,2         | -67,8         |
| Korottomien lyhytaikaisten velkojen muutos | 10,9          | -9,3          |
|                                            | <b>102,3</b>  | <b>73,3</b>   |

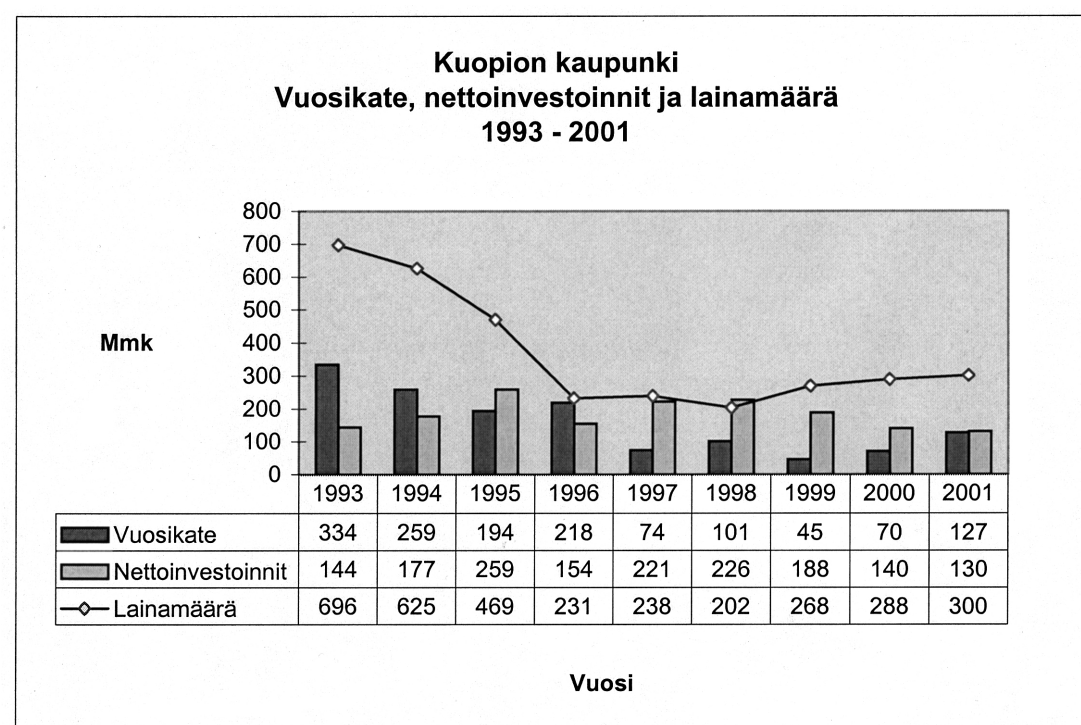
## LIITE 6c Kuopion kaupungin tase 1997 ja 1998

| VASTAAVAA                                                      | 1998<br>Mmk | 1997<br>Mmk | VASTATTAVAA                             | 1998<br>Mmk | 1997<br>Mmk |
|----------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-----------------------------------------|-------------|-------------|
| KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT<br>PITKÄAIKAISET SIOITUKSET             |             |             | OMA PÄÄOMA                              | 2306,5      | 2362,7      |
| Aineettomat hyödykkeet                                         |             |             | Peruspääoma                             | 2172,2      | 2172,2      |
| Aineettomat oikeudet                                           | 1,5         | 0,9         | Liittymismaksupääoma                    | 97,6        | 93,2        |
| Muut pitkävaikutteiset menot                                   | 2,9         | 3,6         | Edellisten tilikausien yli-/alijäämä    | -16,0       | 20,6        |
| Ennakkomaksut                                                  |             |             | Tilikauden yli-/alijäämä                | -60,5       | -36,7       |
| Aineelliset hyödykkeet                                         |             |             | VARAUKSET                               |             |             |
| Maa- ja vesialueet                                             | 379,3       | 376,3       | Kertynyt poistoero                      |             |             |
| Rakennukset                                                    | 915,5       | 872,8       | Vapaaehtoiset varaukset                 | 127,5       | 127,5       |
| Kiinteät rakenteet ja laitteet                                 | 517,2       | 514,2       | Investointivaraudet                     |             |             |
| Koneet ja kalusto                                              | 47,1        | 39,8        | Pakolliset varaukset                    | 19,7        | 19,7        |
| Muut aineelliset hyödykkeet                                    | 10,7        | 8,9         |                                         |             |             |
| Ennakkomaksut ja kesken-<br>eräiset hankinnat                  | 25,6        | 36,7        | ARVOSTUSERÄT                            |             |             |
| Käyttöomaisuusarvopaperit ja<br>muut pitkäaikaiset sijoitukset |             |             | Käyttöomaisuuden arvonorotukset         | 45,8        | 45,8        |
| Osakkeet ja osuudet                                            | 474,2       | 439,6       | Muut arvostuserät                       | 6,5         | 6,8         |
| Joukkovelkakirjalainasaamiset                                  |             |             | TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT                 |             |             |
| Lainasaamiset                                                  | 65,0        | 83,5        | Valtion toimeksiannot                   | 208,1       | 276,0       |
| Muut sijoitukset                                               | 139,7       | 171,9       | Muut toimeksiantojen pääomat            | 2,0         | 1,9         |
| ARVOSTUSERÄT                                                   |             | 48,7        | VIERAS PÄÄOMA                           |             |             |
| TOIMEKSIANTOJEN VARAT                                          |             |             | Pitkäaikainen                           |             |             |
| Valtion toimeksiannot                                          | 208,3       | 276,4       | Joukkovelkakirjalainat                  |             |             |
| Muut toimeksiantojen varat                                     | 0,5         | 0,5         | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 134,4       | 57,5        |
| VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS                                    |             |             | Lainat julkisyhteisöiltä                | 18,1        | 46,5        |
| Vaihto-omaisuus                                                |             |             | Lainat muilta luotonantajilta           |             |             |
| Aineet ja tarvikkeet                                           | 14,6        | 13,3        | Saadut ennakot                          |             |             |
| Keskeneräiset tuotteet                                         |             |             | Ostovelat                               |             |             |
| Valmiit tuotteet                                               |             |             | Muut pitkäaikaiset velat                |             |             |
| Muu vaihto-omaisuus                                            |             |             | Lyhytaikainen                           |             |             |
| Ennakkomaksut                                                  |             |             | Joukkovelkakirjalainat                  |             |             |
| Saamiset                                                       |             |             | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 23,2        | 125,2       |
| Myyntisaamiset                                                 | 63,3        | 61,6        | Lainat julkisyhteisöiltä                | 26,7        | 8,9         |
| Sijoitukset rahamarkkina-<br>instrumentteihin                  |             |             | Lainat muilta luotonantajilta           |             |             |
| Joukkovelkakirjalainasaamiset                                  |             |             | Saadut ennakot                          | 0,1         |             |
| Lainasaamiset                                                  | 9,0         | 3,7         | Ostovelat                               | 67,2        | 61,9        |
| Siirtosaamiset                                                 | 58,5        | 58,8        | Siirtovelat                             | 157,6       | 174,0       |
| Muut saamiset                                                  | 0,6         | 1,1         | Muut lyhytaikaiset velat                |             |             |
| Rahoitusomaisuusarvopaperit                                    |             |             |                                         | 3144,2      | 3314,4      |
| Osakkeet ja osuudet                                            | 12,2        | 12,2        |                                         |             |             |
| Muut arvopaperit                                               | 190,2       | 264,9       |                                         |             |             |
| Rahat ja pankkisaamiset                                        | 8,3         | 25,2        |                                         |             |             |
|                                                                | 3144,2      | 3314,4      |                                         |             |             |

## LIITE 6d Kuopion kaupungin talouslukuja

### Kuopion kaupunki

|      | Vuosikate | Nettoinvestoinnit | Lainamäärä |
|------|-----------|-------------------|------------|
| 1993 | 334       | 144               | 696        |
| 1994 | 259       | 177               | 625        |
| 1995 | 194       | 259               | 469        |
| 1996 | 218       | 154               | 231        |
| 1997 | 74        | 221               | 238        |
| 1998 | 101       | 226               | 202        |
| 1999 | 45        | 188               | 268 arvio  |
| 2000 | 70        | 140               | 288 arvio  |
| 2001 | 127       | 130               | 300 arvio  |



LIITE 7a Muuramen kunnan tuloslaskelma 1997 ja 1998

|                                      | 1997          | 1998          |
|--------------------------------------|---------------|---------------|
|                                      | Mmk           | Mmk           |
| <b>Toimintatuotot</b>                | <b>14,9</b>   | <b>16,6</b>   |
| Myyntituotot                         |               |               |
| Maksutuotot                          |               |               |
| Tuet ja avustukset                   |               |               |
| Muut tuotot                          |               |               |
| <b>Toimintakulut</b>                 | <b>-112,5</b> | <b>-121,1</b> |
| Henkilöstökulut                      |               |               |
| Palvelujen ostot                     |               |               |
| Aineet, tarvikkeet ja tavarat        |               |               |
| Ostot tilikauden aikana              |               |               |
| Varastojen lisäys (-) tai vähennys   |               |               |
| Avustukset                           |               |               |
| Muut kulut                           |               |               |
| <b>Toimintakate</b>                  | <b>-97,6</b>  | <b>-104,4</b> |
| Verotulot                            | 82,1          | 92,3          |
| Valtionosuudet                       | 25,3          | 23,9          |
| Arvonlisäveron takaisinperintä       | -5,9          | -6,5          |
| <b>Käyttökate</b>                    | <b>3,9</b>    | <b>5,2</b>    |
| Rahoitustuotot ja -kulut:            |               |               |
| Korkotuotot                          | 0,4           | 0,4           |
| Muut rahoitustuotot                  | 0,7           | 0,2           |
| Korkokulut                           | -2,0          | -1,6          |
| Muut rahoituskulut                   | -0,9          | -0,5          |
| <b>Vuosikate</b>                     | <b>2,1</b>    | <b>3,6</b>    |
| Poistot käyttöomaisuudesta           | -5,7          | -5,7          |
| Satunnaiset tuotot ja kulut          |               |               |
| Satunnaiset tuotot                   | 0,1           | 0             |
| Satunnaiset kulut                    |               | 0             |
| <b>Tilikauden tulos</b>              | <b>-3,5</b>   | <b>-2,1</b>   |
| Poistoeron lisäys (-) tai vähennys   | -0,4          | 0             |
| Varausten lisäys (-) tai vähennys    | 0,4           | 0             |
| Rahastojen lisäys (-) tai vähennys   |               |               |
| <b>Tilikauden ylijäämä /alijäämä</b> | <b>-3,5</b>   | <b>-2,1</b>   |

LIITE 7b Muuramen kunnan rahoituslaskelma 1997 ja 1998

|                                            | 1997<br>Mmk  | 1998<br>Mmk  |
|--------------------------------------------|--------------|--------------|
| <b>Tulorahoitus</b>                        |              |              |
| Vuosikate                                  | 2,1          | 3,6          |
| Satunnaiset erät, netto                    | 0,1          |              |
| Pakollisten varausten muutos               |              |              |
| <b>Investoinnit</b>                        |              |              |
| Käyttöomaisuusinvestoinnit                 | -9,0         | -9,0         |
| Rahoitusosuudet investointeihin            | 1,1          | 0,9          |
| Käyttöomaisuuden myyntitulot               | 0,3          | 0,4          |
| <b>Pitkäaikaisten saamisten muutokset</b>  |              |              |
| Antolainojen vähennys                      | 0,4          | 0,4          |
| Antolainojen lisäys                        | -0,2         | 0            |
| Muiden pitkäaikaisten saamisten muutos     | 2,0          | 0            |
| Pitkäaikaisten lainojen vähennys           | -8,3         | -17,6        |
| <b>Rahoitusjäämä/Rahoitustarve</b>         | <b>-11,4</b> | <b>-21,2</b> |
| <b>Pääomarahoitus</b>                      |              |              |
| Pitkäaikaisten lainojen lisäys             | 5,0          | 15,0         |
| Lyhytaikaisen vieraan pääoman muutos       | 5,6          | 3,9          |
| <b>Toimintapääoman muutos</b>              | <b>-0,8</b>  | <b>-2,3</b>  |
| <b>Toimintapääoman muutoksen erittely</b>  |              |              |
| Vaihto-omaisuuden muutos                   |              |              |
| Lyhytaikaisten saamisten muutos            | -1,5         | 1,6          |
| Rahojen ja pankkisaamisten muutos          | 1,9          | -0,9         |
| Toimeksiantojen varojen muutos             | 5,4          | 7,4          |
| Toimeksiantojen pääomien muutos            | -5,5         | -7,4         |
| Korottomien lyhytaikaisten velkojen muutos | 0,5          | 1,5          |
|                                            | <b>-0,8</b>  | <b>-2,3</b>  |

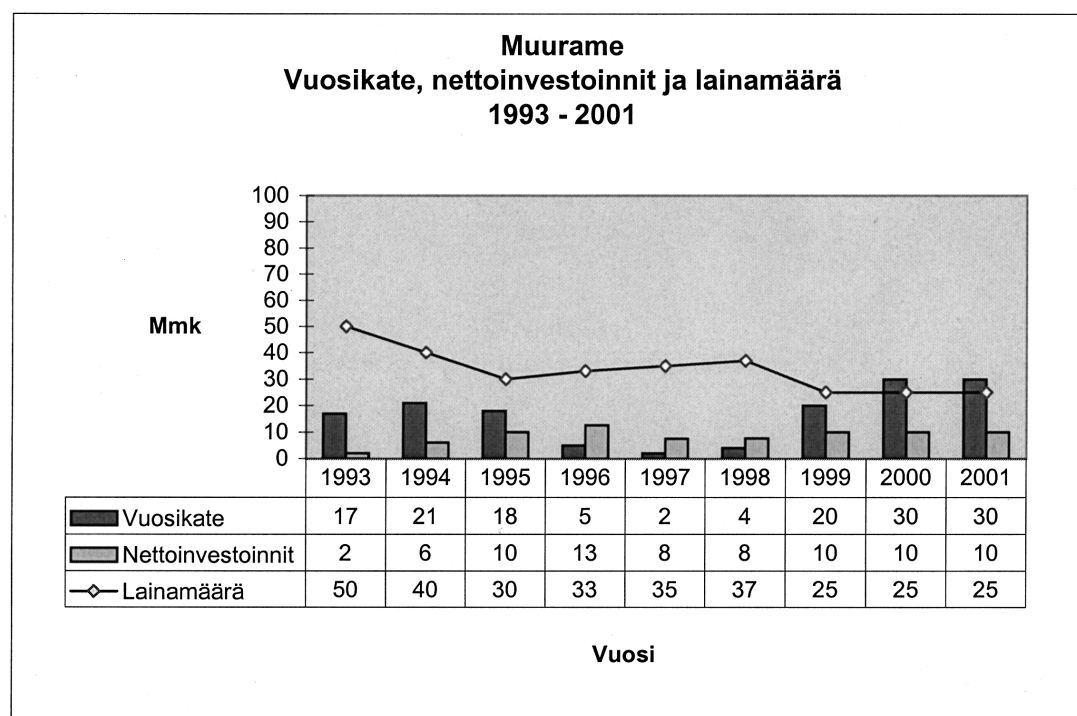
## LIITE 7c Muuramen kunnan tase 1997 ja 1998

| VASTAAVAA                                                      | 1998<br>Mmk | 1997<br>Mmk | VASTATTAVAA                             | 1998<br>Mmk | 1997<br>Mmk |
|----------------------------------------------------------------|-------------|-------------|-----------------------------------------|-------------|-------------|
| KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT<br>PITKÄAIKAISET Sijoitukset            | 163,2       | 160,4       | OMA PÄÄOMA                              | 118,8       | 120,5       |
| Aineettomat hyödykkeet                                         | 0,04        | 0,07        | Peruspääoma                             | 108,5       | 108,5       |
| Aineettomat oikeudet                                           |             |             | Liittymismaksupääoma                    | 12,4        | 15,5        |
| Muut pitkävaikutteiset menot                                   | 0           | 0           | Edellisten tilikausien yli-/alijäämä    | 0           | 0           |
| Ennakkomaksut                                                  | 0           | 0           | Tilikauden yli-/alijäämä                | -2,1        | -3,5        |
| Aineelliset hyödykkeet                                         | 135,9       | 133,7       | VARAUKSET                               | 0,7         | 0,7         |
| Maa- ja vesialueet                                             | 38,7        | 38,5        | Kertynyt poistoero                      | 0           | 0           |
| Rakennukset                                                    | 80,7        | 78,0        | Vapaaehtoiset varaukset                 |             |             |
| Kiinteät rakenteet ja laitteet                                 | 13,5        | 11,9        | Investointivaraukset                    | 0,7         | 0,7         |
| Koneet ja kalusto                                              | 1,5         | 1,6         | Pakolliset varaukset                    | 0           | 0           |
| Muut aineelliset hyödykkeet                                    | 1,5         | 1,4         |                                         |             |             |
| Ennakkomaksut ja kesken-<br>eräiset hankinnat                  | 0,03        | 2,1         | ARVOSTUSERÄT                            | 0,7         | 0,4         |
| Käyttöomaisuusarvopaperit ja<br>muut pitkäaikaiset sijoitukset |             |             | TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT                 | 15,8        | 23,2        |
| Osakkeet ja osuudet                                            | 21,2        | 20,9        | Valtion toimeksiannot                   | 15,7        | 23,1        |
| Joukkovelkakirjalainasaamiset                                  | 0           | 0           | Muut toimeksiantojen pääomat            | 0,09        | 0,09        |
| Lainasaamiset                                                  | 5,4         | 5,8         |                                         |             |             |
| Muut sijoitukset                                               | 0,6         | 0           | VIERAS PÄÄOMA                           | 50,8        | 47,9        |
| ARVOSTUSERÄT                                                   | 0,3         | 0,1         | Pitkäaikainen                           | 17,4        | 11,3        |
|                                                                |             |             | Joukkovelkakirjalainat                  | 0           | 0           |
| TOIMEKSIANTOJEN VARAT                                          | 15,8        | 23,2        | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 15,9        | 9,8         |
|                                                                |             |             | Lainat julkisyhteisöiltä                | 1,4         | 1,6         |
| Valtion toimeksiannot                                          | 15,7        | 23,1        | Lainat muilta luotonantajilta           | 0           | 0           |
| Muut toimeksiantojen varat                                     | 0,09        | 0,09        | Saadut ennakot                          | 0           | 0           |
|                                                                |             |             | Ostovelat                               | 0           | 0           |
| VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS                                    | 0           | 0           | Muut pitkäaikaiset velat                | 0           | 0           |
| Vaihto-omaisuus                                                | 0           | 0           | Lyhytaikainen                           | 33,4        | 36,6        |
| Aineet ja tarvikkeet                                           | 0           | 0           | Joukkovelkakirjalainat                  | 0           | 0           |
| Keskeneräiset tuotteet                                         | 0           | 0           | Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta | 19,0        | 23,7        |
| Valmiit tuotteet                                               | 0           | 0           | Lainat julkisyhteisöiltä                | 0,1         | 0,1         |
| Muu vaihto-omaisuus                                            | 0           | 0           | Lainat muilta luotonantajilta           | 0           | 0           |
| Ennakkomaksut                                                  | 0           | 0           | Saadut ennakot                          | 0           | 0           |
|                                                                |             |             | Ostovelat                               | 6,1         | 5,8         |
| Saamiset                                                       | 6,4         | 8,6         | Siirtovelat                             | 8,1         | 5,8         |
| Myyntisaamiset                                                 | 2,5         | 2,6         | Muut lyhytaikaiset velat                | 0           | 0           |
| Sijoitukset rahamarkkina-<br>instrumentteihin                  | 0           | 0           |                                         |             |             |
| Joukkovelkakirjalainasaamiset                                  | 0           | 0           |                                         | 186,8       | 192,7       |
| Lainasaamiset                                                  | 0,3         | 0,4         |                                         |             |             |
| Siirtosaamiset                                                 | 3,5         | 5,7         |                                         |             |             |
| Muut saamiset                                                  | 0,04        | 0,04        |                                         |             |             |
|                                                                |             |             |                                         |             |             |
| Rahoitusomaisuusarvopaperit                                    | 0           | 0           |                                         |             |             |
| Osakkeet ja osuudet                                            | 0           | 0           |                                         |             |             |
| Muut arvopaperit                                               | 0           | 0           |                                         |             |             |
| Rahat ja pankkisaamiset                                        | 1,2         | 0,3         |                                         |             |             |
|                                                                | 186,2       | 192,7       |                                         |             |             |

## LIITE 7d Muuramen kunnan talouslukuja

### Muuramen kunta

|      | Vuosikate | Nettoinvestoinnit | Lainamäärä |
|------|-----------|-------------------|------------|
| 1993 | 17        | 2                 | 50         |
| 1994 | 21        | 6                 | 40         |
| 1995 | 18        | 10                | 30         |
| 1996 | 5         | 13                | 33         |
| 1997 | 2         | 8                 | 35         |
| 1998 | 4         | 8                 | 37         |
| 1999 | 20        | 10                | 25 arvio   |
| 2000 | 30        | 10                | 25 arvio   |
| 2001 | 30        | 10                | 25 arvio   |

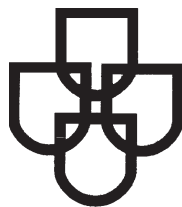




*Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisujen sarjassa  
ovat ilmestyneet*

- 1 Pirjo Mäkinen  
KUNTARAKENNESELVITYS (1992)
- 2 HYVINVOINTIYHTEISKUNNAN TULEVAISUUS  
Kolme näkökulmaa (1992)
- 3 Maria Lindbom  
KUNNAT JA EUROOPPALAINEN ALUEKEHITYS (1994)
- 4 Jukka Jääskeläinen  
KUNTA, KÄYTTÄJÄ, MARKKINAVOIMA  
Kunnallisen monopolin ohjaus ja johtaminen (1994)
- 5 Torsti Kivistö  
KEHITYKSEN MEGATRENDIT JA KUNTIEN TULEVAISUUS  
Kohti ihmisläheistä kansalaisyhteiskuntaa (1995)
- 6 Kari Ilmonen – Jouni Kaipainen – Timo Tohmo  
KUNTA JA MUSIIKKIJUHLAT (1995)
- 7 Juhani Laurinkari – Pauli Niemelä – Olli Pusa – Sakari Kainulainen  
KUNTA VALINTATILANTEESSA  
Kuka tuottaa ja rahoittaa palvelut? (1995)
- 8 Pirjo Mäkinen  
KUNNALLISEN ITSEHALLINNON JÄLJILLÄ (1995)
- 9 Arvo Myllymäki – Asko Uoti  
LEIKKAUKSET KUNTIEN UHKANA  
Vaikeutuuko peruspalvelujen järjestäminen? (1995)
- 10 Heikki Helin – Markku Hyypiä – Markku Lankinen  
ERILAISET KUNNAT  
Kustannuserojen taustat (1996)
- 11 Juhani Laurinkari – Tuula Laukkanen – Antti Miettinen – Olli Pusa  
VAIHTOEHDOKSI OSUUSKUNTA  
– yhteisö kunnan palvelutuotannossa (1997)
- 12 Jari Hyvärinen – Paavo Okko  
EMU – ALUEELLISET VAIKUTUKSET JA KUNTATALOUS (1997)
- 13 Arvo Myllymäki – Juha Salomaa – Virpi Poikkeus  
MUUTTUMATON – MUUTTUVA KANSANELÄKELAITOS (1997)

- 14 Petri Böckerman  
ALUEET TYÖTTÖMYYDEN KURIMUKSESSA (1998)
- 15 Heikki Helin – Seppo Laakso – Markku Lankinen – Ilkka Susiluoto  
MUUTTOLIIKE JA KUNNAT (1998)
- 16 Kari Neilimo  
STRATEGIAPROSESSIN KEHITTÄMINEN MAAKUNTATASOLLA  
– case Pirkanmaa (1998)
- 17 Hannu Pirkola  
RAKENNERAHASTOT  
– ohjelmien valmistelu, täytäntöönpano ja valvonta (1998)
- 18 Marja-Liisa Nyholm – Heikki Suominen  
PALVELUVERKOSSA YÖTÄPÄIVÄÄ (1999)
- 19 Jarmo J. Hukka – Tapio S. Katko  
YKSITYISTÄMINEN VESIHUOLLOSSA? (1999)
- 20 Salme Näsi – Juha Keurulainen  
KUNNAN KIRJANPITOUDISTUS (1999)



Kunnallissalan kehittämissäätiö rahoittaa kuntia palvelevaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Tavoitteena on näin tukea kuntien itsehallintoa ja parantaa niiden toimintamahdollisuuksia.

Rahoitettavien tutkimusten tuloksien tulee olla sovellettavissa käytäntöön. Rahoitettavilta hankkeilta edellytetään ennakkoluulotonta ja uutta uraa luovaa otetta.

Säätiöllä on *Polemiikki*-niminen asiakaslehti ja kaksi julkaisusarjaa:

*Polemia-sarja*, jossa käsitellään kunnille tärkeitä strategisia kysymyksiä ajattelua herättävällä tavalla.

*Tutkimusjulkaisut-sarja*, jossa julkaistaan osa säätiön rahoittamista tutkimuksista. Pääosa säätiön rahoittamista tutkimuksista julkaistaan teki-jätähon omissa julkaisusarjoissa.

Vuoden 1998 alun jälkeen ilmestyneet julkaisut ovat luettavissa ja tulostettavissa myös säätiön kotisivuilta.

Vuonna 1990 perustettu itsenäinen säätiö rahoittaa toimintansa sijoitus-tuotoilla.

|                                   |                                              |
|-----------------------------------|----------------------------------------------|
| Osoite                            | Kasarmikatu 23 A 15<br>00130 Helsinki        |
| Puhelin                           | (09) 6226 570                                |
| Telekopio                         | (09) 6226 5710                               |
| Asiamies                          | Lasse Ristikartano, (09) 6226 5720           |
| Tutkimusasiamies                  | Veli Pelkonen, (09) 6226 5740                |
| Taloudenhoitaja                   | Tuulikki Saarinen, (09) 6226 5730            |
| Säätiön esittely<br>ja hakuohjeet | <a href="http://www.kaks.fi">www.kaks.fi</a> |

