

Nils Hellberg

**Kunnallinen  
vai kunnan  
tilintarkastus**



ACTA WASAENSIA 524



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

Copyright © Vaasan yliopisto.

ISBN 978-952-395-117-4 (painettu)  
978-952-395-118-1 (verkkoaineisto)

ISSN 0355-2667 (Acta Wasaensia 524, painettu)  
2323-9123 (Acta Wasaensia 524, verkkoaineisto)

URN <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-395-118-1>

Hansaprint Oy, Turenki, 2023.

## VÄITÖSKIRJA

*joka Vaasan yliopiston johtamisen akateemisen yksikön suostumuksella  
esitetään julkisesti tarkastettavaksi torstaina 14. joulukuuta 2023, kello 14.*

Monografia, Johtamisen yksikkö, Julkisoikeus

Tekijä Nils Hellberg

Ohjaaja OTT, yliopistonlehtori Kristian Siikavirta  
Vaasan yliopisto. Johtamisen yksikkö, Julkisoikeus.

Kustos OTT, yliopistonlehtori Kristian Siikavirta  
Vaasan yliopisto. Johtamisen yksikkö, Julkisoikeus.

Esitarkastajat Professori Lasse Oulasvirta  
Tampereen yliopisto. Johtamisen ja talouden tiedekunta,  
Hallintotieteet.

Professori emeritus Esko Linnakangas  
Helsingin yliopisto.

Vastaväittäjä Professori Lasse Oulasvirta  
Tampereen yliopisto. Johtamisen ja talouden tiedekunta,  
Hallintotieteet.

## Tiivistelmä

Väitöskirjassa tutkitaan Suomen kuntien tilintarkastusta ja taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön kehitystä autonomian ajalta nykypäivään. Tutkimuskohteena ovat kuntia koskevan lain ja kuntien tilintarkastusta koskevien säädösten muutokset. Tutkimus kuuluu julkisoikeuden alaan, ja se tarkastelee mainitun lainsäädännön historiallista muutosta ja kehitystä.

Kuntia koskeva asetus annettiin vuonna 1865, jossa säädettiin ensimmäisen kerran kuntien hallinnosta ja taloudesta sekä kunnallisesta tilintarkastuksesta. Kaupunkeja koskeva vastaava asetus annettiin vuonna 1873. Alussa sekä kuntien taloushallinto että niiden luottamushenkilöiden toimesta toteutettu tilintarkastus saattoi olla hyvinkin hapuilevaa tarkastajien taitojen sekä kunnallista hallintoa ja taloudenpitoa koskevien ohjeiden ja säännösten puutteellisuuden ja kirjavuuden johdosta.

Kunnalliset keskusjärjestöt saivat vuonna 1925 muutettujen kunnallisten lakien mukaan yksinoikeuden määrätä kunnalle tai kaupungille yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valtuustojen niin päättäessä. Kunnallisten keskusjärjestöjen yksinoikeus jatkui tämän jälkeen päättyen vuoden 1996 tilintarkastukseen.

Vuoden 1941 valtiopäivillä tehty aloite julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamiseksi ei toteutunut joko ymmärtämättömyydestä tai mielenkiinnon puutteesta johtuen. Vuonna 1991 annettiin viimein asetus JHTT-tilintarkastajan tutkinnosta, joka oli myös uudistuneen lainsäädännön mukaan kunnan tilintarkastajan pätevyysvaatimuksena. JHTT-tutkinnosta vastasi JHTT-lautakunta. Tämän jälkeen ryhdyttiin aikaisemmasta poiketen suhteellisen lyhyen ajan kuluessa toimenpiteisiin yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajien tutkintojen yhdistämiseksi. Vuonna 2015 annettiin nykyinen tilintarkastusta koskeva laki, jonka mukaan aikaisemmasta itsenäisestä JHTT-tutkinnosta tuli JHT-erikoistumistutkinto. Tilintarkastajien hyväksymisestä vastaa Tilintarkastusvalvonta Patentti- ja rekisterihallituksessa. Nykyisin kunnan tilintarkastuksesta vastaa lain mukaan JHT-tilintarkastaja tai myös uuden lain mukainen JHTT-tilintarkastaja.

Asiasanat: JHTT-tutkinto, JHT-erikoistumistutkinto, JHT-tilintarkastaja, JHTT-tilintarkastaja, julkishallinnon tilintarkastus, kunnallinen tilintarkastus, kunnan tilintarkastus

## Abstract

The dissertation examines the development of the legislation on auditing and financial management of Finnish municipalities from the period of autonomy to the present day. The subject of the research is the amendments to the Act on municipalities and the regulations on the audit of municipalities. The research belongs to the field of public law and it examines the historical change and development of the mentioned legislation.

Decree on the administration and finances of the municipalities and on municipal audit was issued in 1865. A similar decree concerning cities was issued in 1873. In the beginning, both the financial administration of the municipalities and the auditing carried out by their trustees could very well be tentative due to the lack of skills of the inspectors and the inadequacy and verbosity of the instructions and regulations regarding municipal administration and financial management.

According to the municipal laws amended in 1925, municipal central organizations had the exclusive right to appoint one auditor and deputy auditor to a municipality or city if the councils so decided. The exclusivity of central municipal organizations continued after this, ending with the 1996 audit.

The 1941 initiative to create a public auditor's exam was not realized either due to lack of understanding or lack of interest. In 1991, a decree was finally issued on the CPFA examination, which was also the qualification requirement for the municipal auditor according to the revised legislation. The CPFA board was responsible for the CPFA examination. After this, in a relatively short period of time, and differing from the previous, measures were taken to combine the qualifications of private and public sector auditors. In 2015, the current auditing act was passed, according to which the previously independent CPFA examination became a JHT specialization examination. The Auditor Oversight Unit in the Finnish Patent and Registration Office is responsible for the approval of the auditors. Nowadays, according to the law, the municipality's auditing is JHT authors responsibility or, according the new law, JHTT auditors responsibility.

Keywords: CPFA examination, JHT specialization examination, JHT auditor, JHTT auditor, public administration audit, municipal audit, municipality audit

## ESIPUHE

Elämä on sattumista tehty. Allekirjoittanut valittiin arvalla vuonna 1982 erään kaksikielisen rannikkokaupungin sosiaaliviraston talouspäälliköksi. Tätä ennen minulla oli ollut kunnallista kokemusta vuoden verran erästä lakeudella sijainneen yksikielisen kaupungin alueella toimineen silloisen kuntainliiton taloustoimistosta vuosina 1975–1976. Talouspäällikön virasta siirryin rannikkokaupungin revisiovirastoon apulaiskaupunginrevisioriksi yllättäen valtuuston yksimielisellä päätöksellä. Olin mainitussa virassa vuosina 1984–1990, josta ajasta vajaa vuosi kului virkavapaalla vuosina 1986–1987 toimiessani julkishallinnon assistenttina silloisessa Vaasan korkeakoulussa. Hallintotieteiden opinnot olin aloittanut vuonna 1983.

Apulaiskaupunginrevisiorin virassa toimiessani sain jostain kumman syystä suoritettua HTM- ja KHT-tilintarkastajan tutkinnot vuosina 1985 ja 1988. Julkisen puolen JHTT-tilintarkastajan tutkinto oli vuorossa vuonna 1993 siirryttyäni yksityiselle puolelle erään KHT-yhteisön palvelukseen. Eräiden vaiheiden jälkeen oli vuonna 1996 vuorossa toinen tilintarkastusyhteisö, joka jostain syystä oli kiinnostunut allekirjoittaneen tilintarkastajan tutkinnoista. Kuntien muuttunut ammatimainen tilintarkastus JHTT-vaatimuksineen tuli uuden lain mukaan voimaan vuoden 1997 alusta lukien. Tehtäväni sekä KHT- että JHTT/JHT-tilintarkastajana jatkuivat tämän jälkeen näissä merkeissä eläkkeelle siirtymiseeni saakka vuonna 2017. Sen johdosta, että jouduin samalla luopumaan uuden lain mukaisista muutuneista kirjaimista HT, KHT ja JHT, oli ajatukseni parannella hallintotieteiden puolella aikaisempia HTK (nykyisin HTM) kirjaimia. Kauppatieteissä olin huolehtinut asiasta jo aikaisemmin.

Vuoden 2020 syksyllä rakas vaimoni menehtyi äkilliseen sairauskohtaukseen. Tässä vaiheessa päätin luopua jatko-opinnoistani hallintotieteissä. Olihan elämässä muutakin tähdellisempää tekemistä. En tästä päätöksestäni kuitenkaan tuolloin kertomut ohjaajalleni.

Ajan kuluttua ajatus jatkaa tutkimuksen tekemistä kuitenkin vaikutti mielekkäämmältä vaihtoehdolta. Lisensiaatintutkimukseni Ahvenanmaan kunnallisesta tilintarkastuksesta hyväksyttiin vuonna 2022. Tämän jälkeen jatkoin väitöskirjatutkimustani, joka vihdoin on valmistunut käytännössä vuonna 2017 alkaneen ajanjakson jälkeen. Jo tätä ennen olin kuitenkin kerännyt aihepiiristä materiaalia vuodesta 1987 alkaen. Työt vain olivat vuosien varrella jossain määrin häirinneet harrastuksia, mm. noin 60 vuotta jatkunutta perhosharrastustani.

Tutkimukseni viimein valmistuttua haluan esittää kunnioittavat kiitokseni työni ohjaajalle, OTT, dosentti Kristian Siikavirralle, joka on tukenut tutkimukseni tekemistä myös henkilökohtaisesti vaikeimpina aikoina. Keskustelut ja ajatustenvaihdot hänen kanssaan tutkimusprosessin aikana ja sen loppuunsaattamisessa ovat auttaneet minua näkemään metsän puilta muutoin opintojen ja työtehtävien kautta tutun aiheen jalostamisessa tutkimuksen muotoon.

Väitöstutkimukseni esitarkastajina ovat toimineet professori Lasse Oulasvirta ja professori (emeritus) Esko Linnakangas. Heidän lausunnoissaan esittämänsä kannanotot ja kommentit ovat selkiyttäneet ajatuksiani tutkimusongelmasta kokonaisuutena. Professori Oulasvirta on lisäksi lupautunut tutkimukseni sivumääränkin johdosta työteliääseen vastaväittäjän tehtävään. Kustannustoimittaja Taija Haapaniemi on ollut suureksi avuksi tutkimuksessani kielellisten ohjeiden muodossa. Tekstiin jääneet virheet ja tyyliopilliset puutteet kuten koko tekstikin ovat tietenkin omalla vastuullani.

Olen hankkinut tutkimustani varten erilaista materiaalia Eduskunnan kirjastosta, Kansallisarkistosta, Vaasan kaupunginkirjastosta ja korkeimman hallinto-oikeuden kirjaamosta. Myös Tritonia on ollut varsinkin alkuaikoina korvaamaton tiedon lähde. Jään kaipaamaan aikaisempaa Tritoniaa. Tritonian henkilökunta on kuitenkin kaikkina aikoina ollut ammatillisesti korkeatasoista ja palveluhenkistä. Erityisesti olen vaivannut tietopyynnöilläni Vaasan hovioikeuden kirjaston informaattikkoa, HTM, KTM Katja Hemminkiä – Vaasan yliopiston kasvattia. Esitän hänelle tästä erityiset kiitokseni.

Edesmenneen vaimoni tyttärentytär, tradenomi, kauppat. yo. Johanna Latva Valdén on oikolukenut käsikirjoitukseni sen loppuvaiheessa. Tämä on romahduttanut kirjoitusvirheiden määrän. Nykyisin kaikki tuntuu olevan englanninkielistä ja digitaalista. Näistä kumpikaan ei kuulu vahvuusalueisiini. Johanna on ollut myös näissä asioissa suureksi avuksi tutkimukseni viimeistelyssä. Itse olen hankaussähköisten, litteroitujen paperisten käyttöliittymien suuri ystävä.

Aloittaessani opintoni vuonna 1971 silloisessa Vaasan kauppariikiteakoulussa nuoremman veljeni Lassen avustuksella pääsykokeisiin valmistautumisessa en tietenkään tiennyt, minkä pituinen akateemisesta opintiestäni tulisi. Nyt tiedän.

Omistan tämän kirjani rakkaan vaimoni Irja Seppälän muistolle.

Vaasassa Rantakadulla 7. syyskuuta 2023

Nisse



## Sisällysluettelo

ESIPUHE .....	VII
LYHENTEET .....	XVIII
1 JOHDANTO .....	1
1.1 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset .....	1
1.1.1 Kunnalliset luottamushenkilöt tilintarkastajina .....	1
1.1.2 Kuntien ammattitilintarkastus .....	3
1.1.3 Julkishallinnon tilintarkastajien auktorisointi .....	4
1.1.4 Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus .....	5
1.1.5 Tutkimuksen rajaukset ja tutkimukselliset valinnat ...	7
1.2 Tutkimuksen ala ja metodiset lähtökohdat .....	9
1.3 Tutkimuksen lähdemateriaalista .....	15
1.4 Tutkimuksen rakenne .....	16
1.5 Kunnallisesta lainsäädännöstä .....	19
1.5.1 Luottamushenkilötilintarkastus .....	19
1.5.2 Kuntien ammattitilintarkastus .....	21
1.6 Tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö .....	22
1.6.1 Sääntely julkisella sektorilla .....	22
1.6.2 Yksityisen sektorin sääntely .....	24
1.6.3 Uusi tilintarkastajajärjestelmä .....	26
1.7 Aikaisempi tutkimus .....	27
2 MAALAISKUNTIEN JA KAUPUNKIEN ERILLINEN LUOTTAMUS- HENKILÖTILINTARKASTUS VUOSINA 1865–1948 .....	28
2.1 Kunnallishallinnon kehityksestä Ruotsin vallan aikana .....	28
2.1.1 Maaseutu .....	28
2.1.2 Kaupungit .....	29
2.2 Kunnallislainsäädäntö autonomian ajalla .....	31
2.2.1 Maalaiskuntia koskevat asetukset .....	31
2.2.1.1 Asetus kunnallishallituksesta maalla 1865 .....	31
2.2.1.2 Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta 1898 .....	39
2.2.2 Asetus kunnallishallituksesta kaupungissa 1873 .....	47
2.2.3 Tilintarkastuksen käytännön ongelmia .....	53
2.3 Eduskunta lainsäätäjänä .....	56
2.3.1 Maalaiskuntia koskeva kunnallislainsäädäntö vuoteen 1948 .....	56
2.3.1.1 Maalaiskuntain kunnallislaki vuodelta 1917 muutoksineen .....	56
2.3.1.2 Muutokset asetukseen maalaiskuntain kunnallishallinnosta .....	66
2.3.2 Kaupunkeja koskeva kunnallislainsäädäntö vuoteen 1948 .....	70
2.3.2.1 Kaupunkien kunnallislaki vuodelta 1917 muutoksineen .....	70

2.3.2.2	Muutokset asetukseen kunnallishallituksesta kaupungissa .....	77
2.3.3	Kuntien tehtävistä .....	80
2.4	Tilintarkastuksen ja laskentatoimen käytännön ohjeistuksesta .....	82
2.5	Kunnalliset keskusjärjestöt kuntien neuvonantajina .....	84
2.6	Maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastuksen kehittyminen .....	86
2.6.1	Luottamushenkilötilintarkastajien valinta .....	86
2.6.2	Toisen kunnan jäsen tilintarkastajana .....	88
2.6.3	Kuntien keskusjärjestön määräämä tilintarkastaja .....	88
2.6.3.1	Maalaiskuntien Liitto .....	88
2.6.3.2	Finlands svenska landskommuners förbund ....	91
2.6.3.3	Suomen Kaupunkiliitto .....	91
2.6.4	Tilintarkastajien tehtävät .....	92
2.6.5	Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus .....	94
2.6.6	Valiokunta hallinnon tarkastamista varten .....	95
2.6.7	Vakinainen tilintarkastaja .....	96
2.6.8	Tilintarkastajien palkkioista .....	96
2.6.9	Sovinto-oikeuden merkitys .....	97
2.6.10	Vastuuvapauden merkitys .....	99
2.7	Yhteenveto .....	101
3	KAIKILLE KUNTAMUODOILLE YHTEINEN LUOTTAMUS- HENKILÖTILINTARKASTUS VUOSINA 1949–1996 .....	105
3.1	Vuoden 1948 kunnallislaki .....	105
3.1.1	Kunnallislainsäädännön koonta .....	105
3.1.2	Kuntamuodot .....	107
3.1.3	Kuntien tehtävistä .....	108
3.1.3.1	Kunnan toimivallan määrittely .....	108
3.1.3.2	Kunnan yleinen toimivalta .....	110
3.1.3.3	Kunnan erityistoimivalta .....	112
3.1.4	Kunnan hallinto-organisaatiosta .....	113
3.1.4.1	Organisaation rakenteesta .....	113
3.1.4.2	Ohje- ja johtosäännöt .....	114
3.1.4.3	Luottamushenkilöt .....	114
3.1.4.4	Viranhaltijat .....	119
3.1.5	Kunnallisia luottamustoimia koskevat säännökset .....	121
3.1.5.1	Äänioikeus ja kelpoisuus kunnalliseen luottamustoimeen .....	121
3.1.5.2	Oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta .....	123
3.1.5.3	Palkkio luottamustehtävästä .....	124
3.1.6	Kunnan taloushallinto .....	126
3.1.7	Tilintarkastus .....	128
3.1.7.1	Vuositolintarkastajat .....	128
3.1.7.2	Vuositolintarkastajien tehtävät .....	131
3.1.7.3	Toisen kunnan jäsen vuositolintarkastajana ....	134

3.1.7.4	Kuntien keskusjärjestöjen määräämä vuositilintarkastaja .....	136
3.1.7.5	Kiinteistöjen ja irtaimiston tarkastus .....	140
3.1.7.6	Valiokunta hallinnon tarkastamista varten.....	141
3.1.7.7	Vakinainen tilintarkastaja.....	142
3.1.7.8	Tilimuistutus ja vastuuvapaus .....	144
3.1.8	Kuntainliitto .....	149
3.1.8.1	Kuntien yhteistoiminnan eri muodoista.....	149
3.1.8.2	Kuntainliiton hallinnosta ja taloudesta .....	149
3.1.8.3	Kuntainliiton tilintarkastus .....	151
3.1.9	Yhteenvetoa .....	153
3.2	Vuoden 1976 kunnallislaki .....	155
3.2.1	Kunnallislainsäädännön uudistamistarve .....	155
3.2.2	Kaupunkien asema.....	156
3.2.3	Kunnan toimialasta .....	157
3.2.4	Kunnan yleinen toimiala .....	160
3.2.5	Kunnan erityistoimiala.....	162
3.2.6	Kunnan hallinnon organisointi .....	164
3.2.6.1	Organisaation toiminnasta ja rakenteesta .....	164
3.2.6.2	Johto- ja ohjesäännöt .....	165
3.2.6.3	Luottamushenkilöt.....	166
3.2.6.4	Viranhaltijat ja työntekijät.....	171
3.2.7	Luottamushenkilöitä koskevat säännökset .....	173
3.2.7.1	Äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimeen .....	173
3.2.7.2	Oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta.....	177
3.2.7.3	Palkkio luottamustoimen hoitamisesta.....	178
3.2.8	Kunnan talous.....	180
3.2.9	Kunnan liikelaitos .....	181
3.2.10	Hallinnon ja talouden tarkastus .....	182
3.2.10.1	Tilintarkastajat .....	182
3.2.10.2	Tilintarkastajien tehtävät .....	187
3.2.10.3	Toisen kunnan jäsen tilintarkastajana .....	190
3.2.10.4	Kuntien keskusjärjestön määräämä tilintarkastaja .....	191
3.2.10.5	Valiokunta hallinnon tarkastamista varten.....	193
3.2.10.6	Tilintarkastajien apulaiset .....	194
3.2.10.7	Tilintarkastajien kertomus .....	196
3.2.10.8	Tilimuistutuksen käsittely ja vastuuvapaus ....	198
3.2.11	Kuntainliittoa koskevat säännökset .....	201
3.2.11.1	Kuntien yhteistoiminnan muodoista.....	201
3.2.11.2	Kuntainliiton hallinnosta ja taloudesta .....	202
3.2.11.3	Kuntainliiton tilintarkastus.....	203
3.2.12	Kuntayhtymää koskevat uudet säännökset .....	206
3.2.12.1	Kuntien yhteistoiminta.....	206
3.2.12.2	Kuntayhtymän hallinnosta ja taloudesta.....	207
3.2.12.3	Kuntayhtymän tilintarkastus .....	208
3.2.13	Yhteenvetoa .....	210
3.3	Kokoavia näkökohtia .....	212

3.4	Vuoden 1995 kuntalain siirtymäsäännöksistä .....	217
4	KUNTAKONSERNIN AMMATTITILINTARKASTUS VUODESTA 1997 ALKAEN .....	220
4.1	Vuoden 1995 kuntalaki .....	220
4.1.1	Tarve kunnallislainsäädännön kokonaisuudistukselle .....	220
4.1.2	Kunnan tehtävät.....	222
4.1.2.1	Kuntien tehtävistä yleisesti .....	222
4.1.2.2	Kunnan yleinen toimiala .....	222
4.1.2.3	Kunnan erityistoimiala .....	224
4.1.2.4	Toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla .....	224
4.1.3	Kunnan hallinto .....	228
4.1.3.1	Hallinto-organisaatiosta .....	228
4.1.3.2	Hallintosäntö .....	228
4.1.3.3	Luottamushenkilöt.....	229
4.1.3.4	Viranhaltijat ja työntekijät.....	237
4.1.3.5	Muutoksenhaku kunnallisen viranomaisen päätoksestä.....	240
4.1.4	Luottamushenkilöitä koskevat säännökset .....	242
4.1.4.1	Äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimeen .....	242
4.1.4.2	Oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta.....	245
4.1.4.3	Palkkio luottamustoimen hoitamisesta.....	246
4.1.4.4	Luottamushenkilön virheellinen menettely.....	247
4.1.4.5	Luottamushenkilöiden erottaminen kesken toimikauden .....	247
4.1.5	Kunnan talous.....	248
4.1.5.1	Uudistuneet säännökset .....	248
4.1.5.2	Talousarvio ja taloussuunnitelma.....	249
4.1.5.3	Erytisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely.....	251
4.1.5.4	Kirjanpito ja tilinpäätös .....	252
4.1.5.5	Konsernitilinpäätös.....	257
4.1.5.6	Toimintakertomus .....	259
4.1.6	Kunnallisten liiketoimintojen eriyttämisvelvollisuus.....	260
4.1.6.1	Erytyislakien määräyksistä.....	260
4.1.6.2	Sähkömarkkinalaki .....	261
4.1.6.3	Maakaasumarkkinalaki .....	263
4.1.6.4	Vesihuoltolaki.....	264
4.1.6.5	Jätelaki .....	265
4.1.7	Kunnallinen liikelaitos .....	266
4.1.7.1	Valtuuston päätöksen mukainen liikelaitos ....	266
4.1.7.2	Kuntalain säännösten mukainen liikelaitos.....	266
4.1.8	Kuntakonserni .....	269
4.1.9	Kunnan uudistettu hallinnon ja talouden tarkastus .....	271

4.1.10	Tarkastuslautakunta.....	274
4.1.10.1	Kunnille uusi pakollinen toimielin .....	274
4.1.10.2	Hallintosäännön mukaiset määräykset tilintarkastuksesta .....	274
4.1.10.3	Tarkastuslautakunnan jäsenet .....	276
4.1.10.4	Tarkastuslautakunnan tehtävät .....	278
4.1.10.5	Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus....	283
4.1.10.6	Tarkastuslautakunnan tehtävät ja otto-oikeus .....	283
4.1.11	Tilintarkastajat .....	286
4.1.11.1	Kunnan tilintarkastajalle asetettavat vaatimukset .....	286
4.1.11.2	Tilintarkastajan valinnasta .....	289
4.1.11.3	Tilintarkastajan valintamenettely .....	289
4.1.12	Tilintarkastuksen sisältö .....	301
4.1.12.1	Tilintarkastajien tehtävät .....	301
4.1.12.2	Kunnan liikelaitoksen tarkastus .....	304
4.1.12.3	Tilintarkastajan tietojensaantioikeus .....	305
4.1.13	Tilapäinen valiokunta .....	306
4.1.14	Kunnan revisiotoimi .....	307
4.1.15	Tilintarkastuskertomus .....	308
4.1.16	Tilivelvollisuus ja vastuuvapaus .....	312
4.1.16.1	Tilivelvollisten määrittely .....	312
4.1.16.2	Tarkastuslautakunta ja tilivelvollisuus .....	315
4.1.16.3	Vastuuvapauden merkitys .....	316
4.1.17	Kuntien yhteistoimintaa koskevat säännökset .....	318
4.1.18	Kuntayhtymä yhteistoiminnan muotona .....	318
4.1.18.1	Kuntayhtymän hallinto .....	319
4.1.18.2	Kuntayhtymän talous .....	321
4.1.18.3	Kuntayhtymän tilintarkastus .....	321
4.1.18.4	Tarkastuslautakunta .....	322
4.1.18.5	Tilintarkastajat .....	323
4.1.19	Liikelaitoskuntayhtymä.....	325
4.1.19.1	Liikelaitoskuntayhtymän perustaminen .....	325
4.1.19.2	Liikelaitoskuntayhtymän hallinto.....	326
4.1.19.3	Liikelaitoskuntayhtymän talous.....	327
4.1.19.4	Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastus .....	328
4.1.20	Kuntakonsernin yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastus.....	329
4.1.21	Yhteenvetoa .....	331
4.2	Vuoden 2015 kuntalaki.....	333
4.2.1	Tavoitteet kuntalain uudistamiselle .....	333
4.2.2	Kuntalain siirtymäsäännökset.....	333
4.2.3	Kunnan tehtävät ja järjestämisvastuu .....	334
4.2.3.1	Kunnan tehtävät .....	334
4.2.3.2	Kunnan järjestämisvastuu .....	336
4.2.3.3	Palvelujen tuottaminen .....	336
4.2.3.4	Toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla .....	337

4.2.3.5	Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämistäsiirtymisen hyvinvointialueille.....	339
4.2.4	Kunnan hallinto .....	341
4.2.4.1	Kunnan hallinto-organisaatiosta.....	341
4.2.4.2	Hallintosääntö .....	341
4.2.4.3	Luottamushenkilöt.....	342
4.2.4.4	Viranhaltijat ja työntekijät.....	349
4.2.4.5	Muutoksenhaku kunnallisen viranomaisen päätöksestä.....	351
4.2.5	Kunnan poikkeukselliset hallinnolliset vaikeudet.....	352
4.2.6	Luottamushenkilöitä koskevat säännökset .....	353
4.2.6.1	Äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimeen .....	353
4.2.6.2	Suostumus kunnalliseen luottamustoimeen ...	355
4.2.6.3	Palkkiot ja korvaukset luottamustehtävien hoitamisesta.....	357
4.2.6.4	Luottamushenkilön virheellinen menettely.....	358
4.2.6.5	Luottamushenkilöiden erottaminen kesken toimikauden .....	359
4.2.7	Kuntastrategia ja kunnan talous.....	360
4.2.7.1	Kuntastrategia .....	360
4.2.7.2	Talousarvio ja taloussuunnitelma.....	361
4.2.7.3	Erytysvaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely.....	362
4.2.7.4	Kirjanpito ja tilinpäätös .....	364
4.2.7.5	Konsernitilinpäätös.....	367
4.2.7.6	Toimintakertomus .....	369
4.2.8	Kunnallisten liiketoimintojen eriyttämisvelvollisuus.....	370
4.2.8.1	Erytyslakien määräyksistä.....	370
4.2.8.2	Maakaasumarkkinalaki .....	371
4.2.8.3	Vesihuoltolaki.....	372
4.2.8.4	Jätelaki .....	372
4.2.8.5	Työterveyshuoltoon liittyvät palvelut.....	373
4.2.9	Kunnallinen liikelaitos .....	374
4.2.10	Kuntakonserni .....	376
4.2.11	Kunnan hallinnon ja talouden tarkastus .....	378
4.2.11.1	Kunnan tilintarkastusjärjestelmä.....	378
4.2.11.2	Hallintosäännön määräykset tilintarkastuksesta.....	379
4.2.12	Tarkastuslautakunta .....	379
4.2.12.1	Tarkastuslautakunnan jäsenet .....	379
4.2.12.2	Tarkastuslautakunnan tehtävät.....	381
4.2.12.3	Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus ...	385
4.2.12.4	Tarkastuslautakunnan tehtävät ja otto-oikeus .....	386
4.2.13	Tilintarkastajat.....	388

4.2.13.1	Kunnan tilintarkastajalle asetettavat vaatimukset.....	388
4.2.13.2	Tilintarkastajan valintaan liittyvistä säännöksistä.....	390
4.2.13.3	Tilintarkastajan valintamenettely .....	391
4.2.13.4	Suurimpien kaupunkien tarjouskilpailuista.....	398
4.2.13.5	Kuntien tilintarkastuksen keskittyminen .....	408
4.2.14	Tilintarkastuksen sisältö .....	410
4.2.14.1	Tilintarkastajan tehtävät .....	410
4.2.14.2	Kunnan liikelaitoksen tilintarkastus .....	413
4.2.14.3	Tilintarkastajan tietojensaantioikeus.....	414
4.2.15	Tilapäinen valiokunta .....	415
4.2.16	Kunnan oma revisiotoimi.....	416
4.2.17	Tilintarkastuskertomus .....	417
4.2.18	Tilivelvollisuus ja vastuuvapaus.....	420
4.2.18.1	Tilivelvollisten määrittely .....	420
4.2.18.2	Tarkastuslautakunta ja tilivelvollisuus.....	422
4.2.18.3	Vastuuvapauden merkitys .....	424
4.2.19	Kuntien yhteistoiminta .....	426
4.2.20	Kuntayhtymä yhteistoiminnan muotona .....	427
4.2.20.1	Kuntayhtymän perustaminen .....	427
4.2.20.2	Kuntayhtymän hallinto.....	427
4.2.20.3	Kuntayhtymän talous .....	428
4.2.20.4	Kuntayhtymän tilintarkastus .....	430
4.2.20.5	Tarkastuslautakunta .....	430
4.2.20.6	Tilintarkastaja.....	431
4.2.21	Liikelaitoskuntayhtymä.....	432
4.2.21.1	Liikelaitoskuntayhtymän perustaminen .....	432
4.2.21.2	Liikelaitoskuntayhtymän hallinto.....	432
4.2.21.3	Liikelaitoskuntayhtymän talous.....	433
4.2.21.4	Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastus .....	433
4.2.22	Kuntakonsernin yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastus.....	434
4.2.22.1	Kuntalakien mukaiset säännökset .....	434
4.2.22.2	Tilintarkastuslakien mukaiset säännökset .....	436
4.2.22.3	Tilintarkastajan valinnasta eri tilanteissa.....	437
4.2.23	Yhteenvetoa.....	440
4.3	Kokoavia näkökohtia .....	442
5	KUNNAN TILINTARKASTAJAN VIRKAVASTUU .....	447
5.1	Tilintarkastajan virkavastuusta.....	447
5.2	Maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastajat.....	448
5.2.1	Tilintarkastus maalaiskunnissa.....	448
5.2.2	Tilintarkastus kaupungeissa.....	449
5.2.3	Tilintarkastajien vastuuta koskevasta lainsäädännöstä.....	450
5.3	Kunnallislakien mukainen tilintarkastus .....	451
5.3.1	Kunnallislainsäädännön muutoksista.....	451
5.3.2	Tilintarkastajien tehtävistä .....	452
5.3.3	Tilintarkastajien vastuusta .....	454

5.4	Kuntakonsernin tilintarkastus .....	457
5.4.1	Kuntien ammattitilintarkastus .....	457
5.4.2	Ammattitilintarkastajan tehtävistä.....	458
5.4.3	Ammattitilintarkastajan virkavastuu .....	459
5.5	Yhteenvetoa .....	461
6	JHTT-TUTKINTO OSANA TILINTARKASTAJIEN AUKTORISOINTIJÄRJESTELMÄÄ.....	463
6.1	Tilintarkastajien auktorisoinnista.....	463
6.2	Valantehnyt tilintarkastaja .....	463
6.3	Kauppakamariasetukset.....	465
6.3.1	KHT-tilintarkastaja .....	465
6.3.2	HTM-tilintarkastaja.....	467
6.4	Tilintarkastuslainsäädäntö .....	468
6.4.1	Vuoden 1994 tilintarkastuslaki.....	468
6.4.2	Vuoden 2007 tilintarkastuslaki.....	470
6.5	JHTT-tutkinto.....	473
6.5.1	Aloite julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamisesta .....	473
6.5.2	Esitys julkissektorille yhteisestä tilintarkastajan tutkinnosta .....	475
6.5.2.1	Valmistelevat toimenpiteet .....	475
6.5.2.2	Työryhmän esitykset.....	476
6.5.3	JHTT-asetus .....	480
6.5.3.1	JHTT-tutkinto.....	480
6.5.3.2	JHTT-asetuksen mukaiset tutkintovaatimukset.....	481
6.5.3.3	Valtiovarainministeriön päätöksien mukaiset uudet tutkintovaatimukset.....	483
6.5.3.4	JHTT-yhteisö .....	485
6.5.3.5	JHTT-lautakunta.....	486
6.5.3.6	JHTT-tilintarkastajien tarkastuskohteista.....	487
6.5.4	JHTT-laki.....	490
6.5.4.1	Uuden säädöksen perusteluista .....	490
6.5.4.2	JHTT-tutkinto.....	491
6.5.4.3	Osallistumisoikeus tutkintoon .....	493
6.5.4.4	Tutkinnon rakenne .....	494
6.5.4.5	Tutkintoon vaadittavat opinnot.....	495
6.5.4.6	Tutkintoon vaadittava käytännön kokemus ....	497
6.5.4.7	JHTT-tilintarkastajan virkavastuu .....	499
6.5.4.8	JHTT-yhteisö .....	499
6.5.4.9	JHTT-lautakunta.....	501
6.6	Kunnallisten yhteisöjen tilintarkastuksesta .....	502
6.6.1	Kunnallinen osakeyhtiö.....	502
6.6.2	Kunnan määräämisvallassa oleva yhteisö .....	507
6.6.2.1	Vuoden 1994 tilintarkastuslaki .....	507
6.6.2.2	Vuoden 2007 tilintarkastuslaki .....	509
6.6.3	Kuntalakien säännökset .....	511
6.7	Yhteenvetoa .....	512
6.7.1	Yksityinen sektori .....	512



6.7.2	Julkinen sektori .....	513
7	JHTT-TUTKINNOSTA JHT-ERIKOISTUMISTUTKINTOON .....	515
7.1	Esitykset tilintarkastajajärjestelmän muuttamiseksi .....	515
7.1.1	Julkisen ja yksityisen sektorin sääntelystä tilintarkastuksessa .....	515
7.1.2	Esitykset tilintarkastajien tutkintojärjestelmien yhdistämisestä .....	515
7.1.3	Selvitysmiehen raportti tilintarkastajatutkintojen yhdistämisestä .....	518
7.2	Uusi tilintarkastuslaki 2015 .....	520
7.2.1	Uuden lain säätäminen .....	520
7.2.2	Tilintarkastajien auktorisointi .....	520
7.2.3	Tilintarkastusvelvollisuus .....	521
7.2.4	Tilintarkastajien hyväksyntä ja valvonta .....	524
7.3	JHT-erikoistumistutkinto .....	525
7.4	Uusi JHTT-laki .....	526
7.4.1	Lain sisällöstä .....	526
7.4.2	JHTT-tilintarkastajien asema .....	528
7.5	Hallituksen esityksen perusteluista .....	532
7.6	Yhteenvedo .....	537
8	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	539
8.1	Kunnan luottamushenkilötilintarkastus .....	539
8.1.1	Kunnan luottamushenkilöt maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastajina .....	539
8.1.2	Kaikille kuntamuodoille yhteinen luottamushenkilötilintarkastus .....	540
8.1.3	Hallintoa ja taloutta koskevat ohjeet ja suositukset .....	542
8.1.4	Kuntien keskusjärjestöt ja kunnallinen tilintarkastus .....	543
8.1.5	Yhteenvedo .....	547
8.2	JHTT-tutkinto .....	549
8.3	Kuntakonsernin ammattitilintarkastus .....	551
8.3.1	Tarve uudelle lainsäädännölle .....	551
8.3.2	Kunnan kirjanpito ja muu laskentatoimi .....	551
8.3.3	Tarkastuslautakunta .....	552
8.3.4	Kunnan tiintarkastaja .....	554
8.3.5	Yhteenvedo .....	555
8.4	JHT-erikoistumistutkinto .....	556
8.5	Lopputoteamukset .....	558
	LÄHTEET .....	565
	KUNNALLINEN PÄÄTÖKSENTEKO .....	646
	OIKEUSTAPAUSLUETTELO .....	651
	LIITTEET .....	662

## LYHENTEET

Anon.	Anonyymi (Nimeltä mainitsematon)
AOK	Apulaisoikeuskansleri
AOKS	Apulaisoikeuskanslerin sijainen
AOKVM	Apulaisoikeuskanslerin varamies
ArvopaperimarkkinaL	Arvopaperimarkkinalaki 26.5.1989/495
AsiakJulKL	Laki yleisten asiakirjojen julkisuudesta 9.2.1951/83
AsOy	Asunto-osakeyhtiö
AsOYL	Asunto-osakeyhtiölaki 22.12.2009/1599
EAsOYL	Asunto-osakeyhtiölaki 17.5.1991/809
ECU	European Currency Unit
EEAsOYL	Laki asunto-osakeyhtiöistä 5.12.1926/30
EEEKVaaliL	Kunnallinen vaalilaki 27.11.1917/108
EEHankintaL	Laki julkisista hankinnoista 23.12.1992/1505
EEKauppakamaria	Asetus Kauppakamareista 28.7.(10.8.) 1917/55
EEKVaaliL	Kunnallisvaalilaki 8.5.1953/191
EEKVOL	Laki kuntien ja kuntainliittojen valtionosuuksista ja -avustuksista 19.1.1973/35
EEOKL	Osuuskuntalaki 28.5.1954/247
EEOYL	Laki osakeyhtiöistä 2.5.1895/22.
EETTA	Tilintarkastusasetus 22.12.1994/1379
EETTL	Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936
EFTA	European Free Trade Association
EHankintaL	Laki julkisista hankinnoista 30.3.2007/348
EJHTTL	Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/467
EJHTT-laki	Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/467
EKauppakamaria	Kauppakamariasetus 29.6.1953/296
EkonUB	Ekonomie-utskottets betänkande
EKPA	Kirjanpitoasetus 30.12.1992/1575
EKPL	Kirjanpitolaki 10.8.1973/655
EKunL	Kunnallislaki 27.8.1948/642
EKuntaL	Kuntalaki 17.3.1995/365
EKVaaLiL	Kunnallisvaalilaki 7.2.1964/49
EKVOL	Kuntien valtionosuuslaki 3.8.1992/688
EMaakaasumarkkinaL	Maakaasumarkkinalaki 31.5.2000/508
EMAOL	Markkinaoikeuslaki 28.12.2001/1527
EMKunA	Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus kunnallishallituksesta maalla 6.2.1865/4
EOA	Eduskunnan oikeusasiamies
EOKL	Osuuskuntalaki 28.12.2001/1488
EOYL	Osakeyhtiölaki 29.9.1978/734
ESähkömarkkinaL	Sähkömarkkinalaki 17.3.1995/386
ESäätIöL	SäätIöLaki 5.4.1930/109
ET	Eduskunnan toivomus
ETA	Euroopan talousalue
ETA-sopimus	Sopimus Euroopan talousalueesta
ETTA	Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 28.6.2007/735
ETTL	Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459

ETY	Euroopan talousyhteisö
EU	Euroopan unioni
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti
EV	Eduskunnan vastaus
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EY	Euroopan yhteisö
EY-tuomioistuin	Yhteisöjen tuomioistuin
EYhdistysL	Laki yhdistyksistä 4.1.1919/1
EYVL	Euroopan yhteisöjen virallinen lehti
FD	Förvaltningsdomstol
HallintoprosessiL	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 5.7.2019/808
HankintaL	Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeus- sopimuksista 29.12.2016/1397
HAO	Hallinto-oikeus
HaOL	Hallinto-oikeuslaki 26.3.1999/430
HaV	Hallintovaliokunta
HaVM	Hallintovaliokunnan mietintö
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HLL	Hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586
HM	Suomen Hallitusmuoto 17.7.1919/94
HMenL	Hallintomenettelylaki 6.8.1982/598
HO	Hovioikeus
HPurkuL	Laki ylimääräisestä muutoksenhausta hallintoasioissa 1.4.1966/200
HTM	Hyväksytty tilimies, Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
HTM-tilintarkastaja	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja, Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymä tilintarkastaja
HTM-yhteisö	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö, Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö
Hyvinvointi- ja KuntaKILA	Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto
I	Inrikesdepartementet (Ruotsi)
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
II LaV	Toinen lakivaliokunta
II LaVM	Toisen lakivaliokunnan mietintö
ISA	International Standards on Auditing
ItseHallintoL	Ahvenanmaan itsehallintolaki 16.8.1991/1144
JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
JHS	Julkisen hallinnon suositus
JHT-tutkinto	JHT-tilintarkastajan tutkinto
JHTT	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja
JHTTA	Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 14.6.1991/926, Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä 14.6.1991/926

XX

JHTT-asetus	Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 14.6.1991/926 Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä 14.6.1991/926
JHTTL	Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 18.9.2015/1142
JHTT-lautakunta	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta
JHTTLTK	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta
JHTT-tilintarkastaja JHTT-tutkinto	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto
JHTT-yhteisö JUHTA JulkisuusL	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisö Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621
JäteL	Jätelaki 17.6.2011/646
KAKS	Kunnallisan alan kehittämissäätiö
KansanterveysL	Kansanterveyslaki 28.1.1972/66
KauppakamariA	Kauppakamariasetus 15.4.1988/337
KauppakamariL	Kauppakamarilaki 1.11.2002/878
KB	Kommittébetänkande
kf	kommunalförbund
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
K.H.T.	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
K.H. Tilintarkastaja	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
K.H.-tilintarkastaja	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KHT-tilintarkastaja	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja
KHT-yhteisö	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö
KILA	Kirjanpitolaikunta
KILAA	Asetus kirjanpitolaikunnasta 19.10.1973/784
KilpailuL	Kilpailulaki 12.8.2011/948
KirkkoJ	Kirkkojärjestys 8.11.1991/1055 v. 1993
KirkkoL	Kirkkolaki 26.11.1993/1054
KJaoitusL	Laki kunnallisen jaonituksen muuttamisesta 19.5.1925/180
KK	Vuoden 1734 lain Kauppakaari
KKK	Keskuskauppakamari
KKunA	Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus kunnallishallituksesta kaupungissa 8.12.1873/40
KKunL	Kaupunkien kunnallislaki 27.11.1917/108
KKO	Korkein oikeus
KM	Komiteanmietintö
KO	Kihlakunnanoikeus
KomUB	Kommunalutskottets betänkande

Kongl. Maj:ts	Konglig Majestäts
KotikuntaL	Kotikuntalaki 11.3.1994/201
KPA	Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1336
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
KTA	Kunnallistieteellinen Aikakauskirja
KTM	Kauppa- ja teollisuusministeriö
KTMA	Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus
KTMP	Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös
KunL	Kunnallislaki 10.12.1976/953
KuntaKILA	Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto
KuntaL	Kuntalaki 10.4.2015/410
KuntarakenneL	Kuntarakennelaki 29.12.2009/1698
kv	kaupunginvaltuusto, kunnanvaltuusto
KVaaliL	Kunnallisvaalilaki 12.5.1972/361
KVhL	Laki kunnallisesta viranhaltijasta 11.4.2003/304
KVL	Keskusverolautakunta
KVOL	Kuntien valtionosuuslaki 20.12.1996/1147
Ky	Kommandiittiyhtiö
KÄO	Käräjäoikeus
L	Liggare
LA	Lakialoite
LaV	Lakivaliokunta
LaTV	Laki- ja talousvaliokunta
LaTVM	Laki- ja talousvaliokunnan mietintö
LaVM	Lakivaliokunnan mietintö
ld	lantdagen
LiikepankkiL	Liikepankkilaki 29.8.1969/540
LM	Lakimies (Julkaisu)
LO	Lääninoikeus
LVK	Lainvalmistelukunta
MaakaasumarkkinaL	Maakaasumarkkinalaki 25.8.2017/587
MAO	Markkinaoikeus
MAOL	Laki markkinaoikeudesta 31.1.2013/99
MKRL	Maankäyttö- ja rakennuslaki 5.2.1999/132
MKunA	Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15.6.1898/21
MKunL	Maalaiskuntain kunnallislaki 27.11.1917/108
MOF	Medelbara offentliga förvaltningen
mom.	momentti
MTK	Maa- ja Metsätaloustuottajain Keskusliitto
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv (Ruotsi)
not	notis (Ruotsi)
OA	Oikeusasiamies
Ok	Osuuskunta
OKA	Oikeuskansleri
OKL	Osuuskuntalaki 14.6.2013/421
OKM	Opetus- ja kulttuuriministeriö
OKV	Oikeuskanslerinvirasto
OM	Oikeusministeriö
op	opintopiste
OPM	Opetusministeriö

ov	opintoviikko
Oy	Osakeyhtiö
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
Oyj	Julkinen osakeyhtiö
PankkiL	Pankkilaki 17.11.1933/87
ParasL	Laki kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta 9.2.2007/169
PeV	Perustuslakivaliokunta
PeVM	Perustuslakivaliokunnan mietintö
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
PRH/TILA	Patentti- ja rekisterihallitus, tilintarkastuslautakunta
PstL	Laki kunnallisen viranhaltijan palvelussuhdeturvasta 28.6.1996/484
ptk	pöytäkirja
ref	referat (Ruotsi)
rf, r.f.	registrerad förening
ry, r.y.	rekisteröity yhdistys
RL	Rikoslaki 19.12.1889/39
RÅ	Regeringsrättens Årsbok (Ruotsi)
S	Socialdepartementet (Ruotsi)
SDR	Special Drawing Right
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SFS	Svensk författningssamling (Ruotsi)
SiV	Sivistysvaliokunta
SiVM	Sivistysvaliokunnan mietintö
SM	Sisäasiainministeriö
SOO	Senaatin Oikeusosasto
STO	Senaatin Talousosasto
STY	Suomen Tilintarkastajainyhdistys
SuV	Suuri valiokunta
SuVM	Suuren valiokunnan mietintö
SähkömarkkinaL	Sähkömarkkinalaki 9.8.2013/588
SäätiöL	Säätiölaki 24.4.2015/487
T	Taltio
TA	Toivomusaloite
TasaAL	Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta 8.8.1986/609
TaV	Talousvaliokunta
TaVM	Talousvaliokunnan mietintö
TEM	Työvoima- ja elinkeinoministeriö
TEMA	Työvoima- ja elinkeinoministeriön asetus
TfR	Tidsskrift for Rettsvitenskap
TILA	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TIVA	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta
TrV	Tarkastusvaliokunta
TSL	Työsopimuslaki 26.1.2001/55
TT	Työtuomioistuin
TTA	Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 26.11.2015/1377
TTL	Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
TyVM	Työelämä- ja tasa-arvovaliokunnan mietintö
TyöterveydenhuoltoL	Työterveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326
UaVM	Ulkoasiainvaliokunnan mietintö
Utg.	utgifven
VaaliL	Vaalilaki 2.10.1998/714
VahKorvL	Vahingonkorvauslaki 31.5.1974/412
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta
VaV	Valtiovarainvaliokunta
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VHL	Vesihuoltolaki 9.2.2001/119
VJ	Valtiopäiväjärjestys 13.1.1928/7
VM	Valtiovarainministeriö
VMA	Valtiovarainministeriön asetus
VMp	Valtiovarainministeriön päätös
VN	Valtioneuvosto
VNA	Valtioneuvoston asetus
VNp	Valtioneuvoston päätös
VNS	Valtioneuvoston selonteko
vol	volume
vp	valtiopäivät
vsk.	vuosikerta
VSVL	Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931
VTV	Valtiontalouden tarkastusvirasto
VäestökirjaL	Väestökirjalaki 21.2.1969/141
wp	waltiopäivät
YhdistysL	Yhdistyslaki 26.5.1989/503
YmVM	Ympäristövaliokunnan mietintö
78/660/ETY	Neljäs neuvoston direktiivi, annettu 25 päivänä kesäkuuta 1978, perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä (78/660/ETY), EYVL L 222, 14.8.1978, s. 11
83/349/ETY	Seitsemäs neuvoston direktiivi, annettu 13 päivänä kesäkuuta 1983, perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, konsolidoiduista tilinpäätöksistä (83/349/ETY), EYVL L 193, 18.7.1983, s. 1
84/253/ETY	Kahdeksas neuvoston direktiivi, annettu 10 päivänä huhtikuuta 1984, perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, lakisäätteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä (84/253/ETY), EYVL L 126, 12.5.1984, s. 20
92/50/ETY	Neuvoston direktiivi 92/50/ETY, annettu 18 päivänä kesäkuuta 1992, julkisia palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta, EYVL L 209, 24.7.1992, s. 1

- 97/52/EY Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 97/52/EY, annettu 13 päivänä lokakuuta 1997, julkisia palveluhankintoja, julkisia tavaranhankintoja ja julkisia rakennusurakoita koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta annettujen direktiivien 92/50/ETY, 93/36/ETY ja 93/37/ETY muuttamisesta, EYVL L 328, 28.11.1997, s. 1
- (EY) N:o 1606/2002 Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 1606/2002, annettu 19 päivänä heinäkuuta 2002, kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta, EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1
- 2004/17/EY Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2004/17/EY, annettu 31 päivänä maaliskuuta 2004, vesi- ja energiahuollon sekä liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankintamenettelyjen yhteensovittamisesta, EUVL L 134, 30.4.2004, s. 1
- 2004/18/EY Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2004/18/EY, annettu 31 päivänä maaliskuuta 2004, julkisia rakennusurakoita sekä julkisia tavara- ja palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta, EUVL L 134, 30.4.2004, s. 114
- 2005/909/EY Komission päätös tehty 14 päivänä joulukuuta 2005, komissiota neuvovan ja tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen julkisten valvontajärjestelmien yhteistyötä edistävän asiantuntijaryhmän perustamisesta (2005/909/EY), EUVL L 329, 16.12.2005, s. 38
- 2006/43/EY Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, annettu 17 päivänä toukokuuta 2006, tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta, EUVL L 157, 9.6.2006, s. 87
- 2014/24/EU Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/24/EU, annettu 26 päivänä helmikuuta 2014, julkisista hankinnoista ja direktiivin 2004/18/EY kumoamisesta, EUVL L 94, 28.3.2014, s. 65
- 2014/56/EU Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014, tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta, EUVL L 158, 27.5.2014, s. 196



(EU) N:o 537/2014

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU)  
N:o 537/2014, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014,  
yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen  
lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista  
erityisvaatimuksista ja komission päätöksen  
2005/909/EY kumoamisesta, EUVL L 158,  
27.5.2014, s. 77



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

### 1.1.1 Kunnalliset luottamushenkilöt tilintarkastajina

Vuoden 1865 EKunA:sta lähtien kunnallisella lainsäädännöllä on säädetty maalaiskunnan tehtävistä, hallinnosta ja taloudesta sekä tilintarkastuksesta. Vastaavasti kaupunkien osalta ensimmäinen säädös KKunA annettiin vuonna 1873. Tämän jälkeen kunnallinen lainsäädäntö kehittyi vuoden 1917 MKunL:n ja KKunL:n jälkeen vuonna 1948 annetusta EKunL:sta alkaen kaikille kuntamuodoille yhteiseksi lainsäädännöksi.<sup>1</sup> EKunL korvattiin vuonna 1976 annetulla KunL:lla. Nykyisin voimassa oleva vuonna 1995 annetun EKuntaL:n jälkeen vuonna 2015 annetun KuntaL:n mukainen kunnallinen lainsäädäntö poikkeaa kunnan tehtävien, kunnan hallinnon sekä kunnan taloutta koskevien säännösten osalta melko täydellisesti ensimmäisestä kunnallisesta säädöksestä. Vastaava koskee myös kunnan tilintarkastajan tehtäviä ja tätä kautta myös kunnan tilintarkastajalta vaadittavia valmiuksia.

Kuntien tehtävien, hallinnon ja talouden sääntely on yhteiskunnallisten muutosten myötä muuttunut kuntien tehtävien osalta monipuolisemmaksi, hallinnon osalta monimuotoisemmaksi sekä kuntien talouden osalta huomattavasti vaativammaksi aikaisempaan verrattuna. Esimerkiksi nykyisten säännösten mukainen kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastaminen vaatii erityistä osaamista, jota voidaan vaatia säännösten mukaisesti nykyisin kuntia tarkastavalta ammattitilintarkastajalta. Tässä on aiheellista huomioida, että myös kuntien henkilöstön kohdalla ovat ammattitaitoa koskevat vaatimukset aikojen kuluessa lisääntyneet ja muuttuneet.

Kuntien tilintarkastus toteutettiin noin 130 vuoden ajan – vuoteen 1996 saakka – pääsääntöisesti osana kunnallista demokratiaa kunnallisten luottamushenkilöiden toimesta. Mainittuna ajanjaksona annettiin seitsemän maalaiskunnille ja kaupungeille ja kaikille kuntamuodoille yhteistä kunnallista säädöstä, joissa kaikissa säädettiin luottamushenkilöiden toimimisesta kunnan tilintarkastajina.

---

<sup>1</sup> Vuoden 1917 MKunL:n ja KKunL:n säätämisen yhteydessä jäivät voimaan mm. MKunA:n ja KKunA:n mukaiset tilintarkastajien tehtäviä koskevat määräykset.

Vuonna 1898 annettua MKunA:ta lukuun ottamatta kuntien tilintarkastajille ei asetettu mitään pätevyysvaatimuksia <sup>2</sup>.

Tässä tutkimuksessa mielenkiinto, osin kunnallisen lainsäädännön alkuaikojä lukuun ottamatta, kohdistuu erityisesti siihen, miten lainsäädännössä kunnan tilintarkastajilta edellytetty tehtävänkuvä oli toteutettävissa tai vaihtoehtoisesti minkälaiset vaatimukset lainsäädännössä tosiasiallisesti asetettiin kunakin aikana tilintarkastajien osaamisen tasoksi heidän toteuttaessaan lakisäateistä tehtäväänsä. Tässä kohden on syytä huomioida, että kunnalliset luottamustehtävät, mm. kunnan tilintarkastajan tehtävä, olivat pakollisia luottamustehtäviä, joista oli mahdollista kieltäytyä ainoastaan laissa tarkemmin määrätystä syistä. Kieläytymisperusteet voivat olla joko ehdottomia taikka myös harkinnanvaraisia, jolloin kunnan ylin päätöksentekoeelin eli valtuusto saattoi myöntää vapautuksen mainitusta luottamustehtävästä.

Sekä vuosina 1865 ja 1898 annettujen maalaiskuntia koskevien EMKunA:n ja MKunA:n että vuonna 1873 annetun kaupunkeja koskevan KKunA:n mukaisten tilintarkastusta koskevien säännösten kohdalla on todettävissa, että alussa toteutettujen uudistusten, tässä tapauksessa kunnallisen uudistuksen, kohdalla usein esiintyy jossain määrin tähän liittyvää hapuilua ennen toiminnan vakiintumista. Vastaavasti voidaan todeta myös kunnan muiden toimijoiden kohdalla kunnan yhteisten asioiden ja talouden hoidon ollessa alussa jokseenkin kehittymätöntä.

Vuonna 1917 annettujen kunnallisten erikseen maalaiskuntia ja kaupunkeja koskevien MKunL:n ja KKunL:n sekä erityisesti vuoden 1948 kaikille kunta-muodoille yhteisen EKunL:n kohdalla ei tarkemmin säädetty kunnallishallinnon tarkastuksesta, vaan säännökset keskittyivät lähinnä määräykseen tilien tarkastamisesta. Kunnissa oli tuolloin käytössä hallinnollinen eli kameraalinen<sup>3</sup> kirjanpito, jonka mukaan pidettiin kirjaa kunnan tuloista ja menoista käytännössä kunnallisten keskusjärjestöjen suosituksiin perustuen. Vuonna 1976 annetussa kunnallislaisissa säädettiin kunnan tilintarkastajan tehtävistä aikaisempaan verrattuna yksilöidymmin. Lisäksi kunnan yhtenä tilintarkastajana ja varatilintarkastajana voi vuodesta 1925 lähtien toimia kunnanvaltuuston päätöksen perusteella myös kuntien keskusjärjestön määräämä tilintarkastaja.

---

<sup>2</sup> MKunA 94 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastajien tuli olla siihen soveliaita henkilöitä.

<sup>3</sup> Ks. Ruuska, Pertti 1985: 32.

### 1.1.2 Kuntien ammattitilintarkastus

Vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa ja myös nykyisin voimassa olevassa vuoden 2015 KuntaL:ssa määrätään kunnan tilintarkastajan tehtävistä aikaisempaa yksityiskohtaisemmin. Mainituissa laeissa säädetään myös kunnan tilintarkastajan pätevyysvaatimuksista, jolloin ainoastaan julkishallinnon tilintarkastusta varten auktorisoitu tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö) oli kelvallinen toimimaan kunnan tilintarkastajan tehtävässä. JHTT-yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Vuoden 2015 KuntaL:ia muutettiin uuden TTL:n johdosta myöhemmin samana vuonna siten, että kunnan tilintarkastajana tulee olla tilintarkastusyhteisö, joka määrää vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastajan. Luottamushenkilöiden toteuttama kunnallinen tilintarkastus korvautui edellä olevan mukaisesti vuoden 1997 alusta ammattitilintarkastajien (JHTT-tilintarkastaja, JHT-tilintarkastaja) toteuttamalla tilintarkastuksella vuoden 1995 EKuntaL:ssa ja tämän jälkeen vuoden 2015 KuntaL:ssa sekä vuoden 2015 JHTTL:ssa tarkemmin säädetyn mukaisesti.

Vuoden 1995 EKuntaL:n antamisen myötä muuttui kunnan taloushallinto varsin perusteellisesti. Vastaavat säännökset sisältyvät myös nykyisin voimassa olevaan KuntaL:iin. Kunnan talousarvion rakenteesta säädettiin aikaisempaan verrattuna yksityiskohtaisemmin ja lisäksi kunnan kirjanpidossa tuli noudattaa aikaisemman hallinnollisen eli kameraalisen<sup>4</sup> kirjanpidon sijasta kirjanpitolakia<sup>5</sup>, jonka soveltamisesta kunnissa ohjeita ja lausuntoja antoi ja antaa KuntaKILA, sittemmin Hyvinvointi- ja KuntaKILA. Aikaisemmin kuntien kirjanpito ja tilinpäätös perustuivat käytännössä kunnallisten keskusjärjestöjen suosituksiin, joiden käyttöönotosta kunnat päättivät itsehallintonsa perusteella itsenäisesti. Nykyisin kuntien kirjanpito ja tilinpäätös perustuvat kirjanpitolainsäädäntöön sekä edellä mainittuihin ohjeisiin ja lausuntoihin, joita kuntien lain perusteella tulee noudattaa. Kunnan tilintarkastuksessa tulee kunnan talouteen ja tähän kuuluvan kunnan kirjanpidon lisäksi aina huomioida myös kunnan hallinnon tarkastus kulloinkin voimassa olevien lakien mukaisesti.

Kuntien muuttuneen tilintarkastajia koskevien vaatimusten johdosta tulee kuntien tilintarkastajien valinnassa noudattaa julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä. Tämän mukaisesti kunnan tilintarkastus tulee kilpailuttaa tätä koskevien säästöjen ja säännösten mukaisesti. Tilintarkastajan hankinnan valmis-

<sup>4</sup> Ks. Ruuska, Pertti 1985: 32.

<sup>5</sup> EKuntaL:n kunnan taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien 8 ja 9 lukujen tullessa voimaan vuoden 1997 alusta lukien oli voimassa vuonna 1973 annettu EKPL, joka korvattiin vuoden 1997 lopulla annetulla KPL:lla.

telu ja esityksen tekeminen valtuustolle kunnan tilintarkastajaksi säädettiin vuoden 1995 EKuntaL:sta lähtien uuden kunnallisen toimielimen, tarkastuslautakunnan, tehtäväksi. Tarkastuslautakunnan jäsenten valinnassa puolestaan tulevat tämän lisäksi noudatettaviksi TasaAL:n kulloinkin voimassa olevat säännökset.

Tutkimukselliselta kannalta mielenkiinto kohdistuu erityisesti uuden lainsäädännön mukaiseen kunnan tilintarkastajan aikaisemmasta poikkeavaan toimenkuvaan sekä tämän asettamiin vaatimuksiin ottaen huomioon esimerkiksi EKuntaL:iin verrattuna nykyisen KuntaL:n mukaiset monipuolisemmat säännökset sekä lain perusteella annettavat yleisohjeet mm. kuntakonsernia koskien. Lisäksi tutkimuksellinen mielenkiinto kohdistuu aikaisemman kunnallisen lainsäädännön perusteella kunnallisen toiminnan kehittyessä kunnan tilintarkastajille asetettaviin vaatimuksiin sekä tähän liittyen myös kunnallisten keskusjärjestöjen rooliin kuntien tilintarkastuksessa, samoin tilintarkastajien apulaisia koskevaan sääntelyyn.

Nykyinen kunnallinen lainsäädäntö<sup>6</sup> sekä tilintarkastuslainsäädäntö<sup>7</sup> määrittävät kunnan tilintarkastajalle asetettavat pätevyysvaatimukset. Kunnan tilintarkastajan valintaa puolestaan säätelee julkisia hankintoja koskeva lainsäädäntö, jonka perusteella kuntien tilintarkastajien valinta tulee joitakin mahdollisia poikkeuksia lukuun ottamatta toteuttaa kilpailutuksen kautta laissa säädetyn mukaisesti. Kilpailutuksessa tarjoajille asetettavien kriteerien täyttymisessä voi joissakin tapauksissa olla merkityksellistä myös mahdollisuus osallistua mainittuun tarjouskilpailuun siten, että osallistujien määrä tätä kautta on enemmän tai vähemmän voimakkaasti rajoitettu. Aikaisempi kuntien luottamushenkilötilintarkastus yhdessä kuntien keskusjärjestöjen määräämien tilintarkastajien kanssa on korvautunut ammattitilintarkastuksella, joka toteutetaan edellä mainitun kilpailutuksen perusteella.

### 1.1.3 Julkishallinnon tilintarkastajien auktorisointi

Vuonna 1991 annetussa JHTTA:ssa säädettiin erityisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien eli JHTT-tilintarkastajien auktorisoinnista ja myöhemmin myös JHTT-yhteisöistä. Tämän jälkeen korvattiin edellä todetun mukaisesti vuonna 1997 JHTTA uudella EJHTTL:lla, joka myös sisälsi määräykset JHTT-tilintarkastajista ja JHTT-yhteisöistä. Vuonna 2015 annetussa TTL:n mukaisessa uudessa tilintarkastajajärjestelmässä muutettiin julkishallinnon tilintarkastajien

---

<sup>6</sup> Vuodesta 1997 lähtien EKuntaL ja vuodesta 2015 lähtien KuntaL.

<sup>7</sup> Vuonna 2015 annetut TTL ja JHTTL.

auktorisointia olennaisesti aikaisempaan verrattuna. Uudessa tilintarkastaja-järjestelmässä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta varten aikaisemmin perustettu JHTT-tilintarkastajien erillistutkinto korvautui HT-tilintarkastajan perustutkinnon jälkeen suoritettavalla JHT-tilintarkastajan erikoistumistutkinnolla.

Vuoden 2015 TTL:lla korvattiin aikaisempi JHTT-järjestelmä uudella JHT-tilintarkastajien erikoistumistutkinnolla, jonka toteuttajaksi säädettiin Patentti- ja rekisterihallituksessa *Tilintarkastusvalvonta* aikaisemman JHTT-lautakunnan sijasta. Tällöin *Tilintarkastusvalvonnan* tehtäväksi säädettiin vuoden 2015 TTL:n mukaisesti aikaisemmin kauppakamarilaitoksen tehtäviin kuuluneiden HTM- ja KHT-tilintarkastajien sekä JHTT-lautakunnan toteuttaman JHTT-tilintarkastajien auktorisoinnin korvanneen uuden lain mukainen HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajien auktorisointi. Mainittua tehtävää varten Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan työsuhteessa oleva henkilöstö nimitettiin TTL 12:2 §:n mukaisesti tätä varten perustettaviin virkoihin *Patentti- ja rekisterihallitukseen* vuoden 2016 alusta lukien, jolloin mm. JHTT-lautakunta lakkautettiin.

Uuden tilintarkastajajärjestelmän kohdalla tutkimuksellinen mielenkiinto kohdistuu erityisesti siihen, millä tavoin aikaisemmin JHTT-lautakunnan alainen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien auktorisointi ja valvonta toteutuu nykyisin voimassa olevassa tilintarkastajajärjestelmässä erityisesti kuntien tilintarkastuksen kannalta tarkasteltuna. Kysymyksenasettelun kohdalla on aiheellista huomioida, että JHTT-tilintarkastajan tutkinnosta säädettiin vuonna 1991 annetussa JHTTA:ssa tuolloin voimassa olleen KunL:n aikana. EKunLa:n säätämisestä päätettiin tämän jälkeen vuonna 1994 annetun HE:n<sup>8</sup> perusteella. Tilintarkastajien auktorisointia ja valvontaa muutettiin olennaisessa määrin vuoden 2015 TTL:lla. Lisäksi annettiin uusi lukuisia siirtymäsäännöksiä sisältävä JHTTL.

#### 1.1.4 Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus

Edellä todetun mukaan kunnallisen tilintarkastuksen kehityskaari on ollut varsin monivaiheinen ensimmäisestä vuoden 1865 kunnallisesta säädöksestä lähtien nykyhetkeen saakka. Tutkimuksen kattavan ajanjakson aikana sekä kunnallinen lainsäädäntö että siihen liittyvä kunnallinen tilintarkastus ovat olleet erilaisten muutosten kohteena sekä tähän annettujen resurssien että niiltä vaadittavien tehtävien kohdalla. Samalla myös kuntien tehtävät ovat aikojen kuluessa voimakkaasti muuttuneet yhteiskunnallisten muutosten myötä. Nykyinen

---

<sup>8</sup> HE 192/1994 vp.

kunnallinen toiminta poikkeaa alkuaikojen kunnallisesta toiminnasta huomattavasti. Toisaalta kunnalliset rakenteet, esim. luottamushenkilöorganisaatio, ovat edelleen kunnallisen päätöksenteon perustana.

Sen johdosta, että kunnan tilintarkastajat olivat kunnallisia luottamushenkilöitä yli 130 vuoden ajan, voidaan toisaalta esittää kysymys siitä, mitä kunnalliselta tilintarkastukselta kunakin aikana tosiasiaassa edellytettiin. Tältä osin tulevat huomioon otetuiksi myös kunnan tilintarkastajan valintaan liittyvät muista luottamushenkilöistä poikkeavat määräykset. Toisaalta kunnan tilintarkastajat, kuten kaikki kunnan luottamushenkilöt, toimivat tehtävissään virkavastuulla. Mainitut luottamustehtävät olivat myös pakollisia, ellei tehtävän vastaanottamiseen ollut joko ehdottomia tai harkinnanvaraisia kieltäytymisperusteita. Kunnallisilla keskusjärjestöillä oli lisäksi vuodesta 1925 mahdollisuus valtuuston päätöksen perusteella määrätä yksi kunnan tilintarkastaja ja varatilintarkastaja. Tällä lienee ollut mitä ilmeisimmin yksi – ehkä ratkaiseva – syy siihen, että kunnallinen tilintarkastusinstituutio toimi vuoden 1996 loppuun saakka yhteensä 130 vuoden ajan luottamushenkilöiden toteuttamana.<sup>9</sup>

Nykyisen kunnallisen lainsäädännön mukaisesti kunnan tilintarkastajan tehtävät on määritelty aikaisempaan verrattuna yksityiskohtaisesti jaoteltuna tehtäväkokonaisuuksiin. Tilintarkastajan tulee olla julkishallinnon ja -talouden auktorisoitu tilintarkastaja, joka auktorisointi puolestaan muuttui olennaisesti edellä todetun mukaisesti nykyisin voimassa olevan TTL:n myötä. Kunnan tilintarkastaja valitaan lisäksi nykyisin joitakin mahdollisia poikkeuksia lukuun ottamatta jokaisessa kunnassa pakollisen tarkastuslautakunnan järjestämän tarjouskilpailun perusteella.

Tilintarkastus kunnallisella sektorilla on edellä olevaan viitaten muuttunut alkuaikojen hapuilusta jäsenyneeksi toiminnaksi, jonka toimintatavat lainsäädännön muuttumisen vuoksi sekä esim. kunnallisten keskusjärjestöjen toimesta annettujen kunnan hallintoa ja taloutta koskevan ohjeistuksen johdosta vakiintuivat ja kehittyivät osana kunnan luottamushenkilöiden toimintaa kunnan hallinnossa. Tilintarkastuksen irtauduttua kunnallisten luottamushenkilöiden toiminnasta, lukuun ottamatta nykyistä kunnallisen lainsäädännön mukaista tarkastuslautakuntaa vuodesta 1997 alkaen sekä vielä erikseen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan muututtua vuoden 2015 TTL:n johdosta, on erityisen aiheellista arvioida tilintarkastuksen kunnallista merkitystä aikaisempaan luottamushenkilöiden toteuttamaan tilintarkastukseen verrattuna.

---

<sup>9</sup> Vuonna 1925 toteutettujen MKunL:n ja KKunL:n muutosten mukaisesti kuntien keskusjärjestöillä oli valtioneuvoston päätösten perusteella valtuuston niin päättäessä oikeus määrätä yhdestä kunnan tilintarkastajasta ja varatilintarkastajasta. Ks. jaksot 2.3.1.1 ja 2.3.2.1.



Tällöin kysymys ei ole pelkästään ammattitaitovaatimuksista vaan myös tilintarkastuksen merkityksestä ja esimerkiksi tilintarkastuksen osa-alueiden painotuksista kunnissa.

Selkeyden vuoksi on syytä todeta, että tutkimuksen ja käsillä olevan jakson otsikko ”Kunnallinen vai kunnan tilintarkastus” ei viittaa aikaisempien tai nykyisten säädösten nimiin ”Kunnallislaki” ja ”Kuntalaki”, vaan tutkimuksessa käytetyn terminologian tarkoituksena on kiinnittää huomiota kyseiseen lakien vaatiman tilintarkastuksen luonteen mahdolliseen muuttumiseen lainsäädännön perusteella kunnissa sekä tähän vaikuttaviin tekijöihin. Mainittujen seikkojen perusteella voidaan erikseen arvioida kulloinkin käytettävän ”kunnallinen” tai ”kunnan” -termin mahdollista osuvuutta tai epämääräisyyttä tilintarkastuksen sisällön kannalta.

### 1.1.5 Tutkimuksen rajaukset ja tutkimukselliset valinnat

Tutkimuksen tarkoituksena ei ole käydä läpi niitä käytännön toimenpiteitä, joita kuntien tilintarkastajien on eri aikoina tullut ottaa huomioon kulloisenkin lainsäädännön mukaisia käytännön tehtäviä hoitaessaan. Käsillä oleva tutkimus ei kuulu laskentatoimen alaan vaan julkisoikeuden alaan. Tutkimuksessa kiinnitetään huomiota niihin vaatimuksiin, joita kulloinenkin lainsäädäntö on asettanut ja asettaa kunnan tilintarkastajien velvollisuuksien osalta. Asian havainnollistamiseksi tätä kuitenkin sivutaan esim. tilintarkastushavaintojen osalta kuntien keskusjärjestöjen kuntiin valtuuston päätösten perusteella määräämien tilintarkastajien kirjallisuudessa esille tuomien havaintojen kohdalla. Samoin tutkimuksessa selvitetään tarpeelliseksi katsottavilta osin mm. kunnan taloushallintoa koskevia säännöksiä ja määräyksiä.

Tutkimuksessa viitataan muun ohella ruotsalaiseen kunnallislainsäädäntöön sekä osittain myös ruotsalaiseen kunnallista tilintarkastusta koskevaan oikeuskäytäntöön. Tutkimuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole jo tutkimusasetelmasta johtuen tehdä vertailua suomalaisen ja ruotsalaisen kunnallislainsäädännön välillä. Ruotsalaista oikeuskäytäntöä tässä on tarkoitus käyttää lähinnä esimerkkeinä käytettävistä ratkaisutavoista oikeudellisissa ongelmissa.<sup>10</sup> Tutkimuksen tarkoituksena ei myöskään ole selvittää suomalaisen ja ruotsalaisen kunnallislainsäädännön yhteneväisyyksiä eikä historiallista yhteyttä muutoin kuin mitä jäljempänä maalaiskuntien ja kaupunkien kunnallislainsäädännössä jaksoissa 2.2.1.1 ja 2.2.2 on esitetty.

<sup>10</sup> Ks. Hakapää 2008: 12; Norrgård 2002: 29–31. Strömholm 1971: 258; Wilhelmsson 1985: 186–187.

Kuntien yhteistoiminnasta uuden kunnallisen toimijan, kuntain liiton<sup>11</sup>, muodossa säädettiin ensimmäisen kerran vuonna 1932 MKunL:n ja KKunL:n muutoksilla. Myös vuoden 1948 KunL:ssa säädettiin kuntien perustamien kuntainliittojen toiminnasta ja tilintarkastuksesta. Samoin vuoden 1976 KunL:ssa säädettiin kuntainliitosta sekä myöhemmin kuntayhtymistä ja näiden tilintarkastuksesta. Lisäksi muualla lainsäädännössä säädettiin kunnallisten osakeyhtiöiden tilintarkastuksesta. Vuoden 1995 EKuntaL:n säännösten mukaisesti kuntien tilinpäätöksen osana oli myös kunnan konsernitase ja myöhemmin tätä täydellisempi konsernitilinpäätös. Lisäksi kunnallislainsäädännössä säädetään nykyisin kunnallisista liikelaitoksista sekä niiden hallinnosta ja erillis-tilinpäätöksistä. Edellä olevan perusteella on selkeästi perusteltua sisällyttää tutkimukseen myös nykyiseen kuntakonserniin kuuluvat kunnalliset käytännön toimijat.

Kunnan tilintarkastajan valinnasta julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön mukaisesti järjestettävät tarjouskilpailut korvasivat vuoden 1997 alusta aikaisemmin toimitetut kuntien tilintarkastajien valtuuston toimesta tapahtuneet luottamushenkilöiden valinnat kunnan tilintarkastajiksi. Tällöin yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määrääminen voitiin lisäksi valtuuston niin päättäessä jättää kunnallisen keskusjärjestön tehtäväksi. Uuden lainsäädännön mukaan kunnanvaltuuston tuli ja tulee valita kunnalle ammattitilintarkastaja.<sup>12</sup>

Edellä olevan vuoksi tutkimuksessa on perusteltua käsitellä myös valtuuston toimittamaa tilintarkastajien valintaa korvannutta muuttunutta valintaprosessia sekä tähän liittyviä säädöksiä ja säännöksiä nykyisen tilintarkastajien valinnan selkiyttämiseksi. Tilintarkastukseen liittyvällä hinnoittelulla itsessään osana tilintarkastuksen kilpailutusta ei ole tutkimuksen kysymyksenasettelun kannalta olennaista merkitystä. Sen sijaan tarjouskilpailuun osallistuvien tilintarkastusyhteisöjen täyttäessä tarjoajalle kilpailutuksessa etukäteen asetetut kokemus- ja laatuvaatimukset hinnoittelulla on ollut ja on merkitystä tilintarkastajan valinnan kannalta. Nykyisin KuntaKILA:n<sup>13</sup> ohjeiden mukaisesti tilintarkastuksen toteutuneen hinnoittelun tulee ilmetä kunnan tilinpäätöksen liitetiedoista.

Huomattavan olennainen merkitys kilpailutuksessa on kuitenkin esim. vastuunalaista tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä koskevilla kokemusvaatimuksilla

---

<sup>11</sup> Erikseen kirjoitettuna.

<sup>12</sup> Nykyisen KuntaL:n voimassa olevan säännöksen mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö, joka määrää vastuunalaisen tilintarkastajan.

<sup>13</sup> Vuonna 2021 annettu asetus Hyvinvointi- ja KuntaKILA:sta kumottiin KILAA 1 a §, joka sisälsi tätä ennen määräykset KuntaKILA:sta; ks. Valtioneuvoston asetus kirjapitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaostosta 16.12.2021/1186.

tai muilla vaatimuksilla, jotka rajaavat tilintarkastusyhteisöjä eri tavoin tarjouskilpailun ulkopuolelle. Tältä osin luottamushenkilöiden tilintarkastajaksi valinnan tilalle tullutta tilintarkastajien kilpailutusta on selvitetty jaksossa 4.2.13.4 ja 4.2.13.5.

## 1.2 Tutkimuksen ala ja metodiset lähtökohdat

Oikeuden järjestelmässä käytetään jaottelua yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Käsillä oleva tutkimus kuuluu julkisoikeuden alaan. Julkisoikeus ja siihen kuuluva hallinto-oikeus sääntelevät julkisen vallan käyttöä julkisyhteisöjen ja yksityisten välisiä oikeudellisia suhteita. Hallinto-oikeutta voidaan pelkistetysti luonnehtia julkisen hallinnon toimintaa ja rakennetta koskevaksi oikeudenalaksi. Yksityisoikeudellisilla oikeudenaloilla lähtökohtina ovat pääsääntöisesti sopimusvapaus, vaihdannan intressien edistäminen, erilaisten oikeussuhteiden vastavuoroisuus sekä osapuolten tasavertaisuus. Julkisoikeudessa korostuvat oikeussuhteiden lakisidonnaisuus ja yksipuolisuus sekä julkisen vallan käyttö.<sup>14</sup>

Julkisoikeus jaotellaan valtiosisäiseen julkisoikeuteen ja kansainväliseen oikeuteen. Valtiosisäiseen julkisoikeuteen kuuluvat valtio-oikeus, rikosoikeus ja prosessioikeus. Valtio-oikeus sisältää sekä valtiosääntöoikeuden että julkisen hallinnon koko alan käsittävän hallinto-oikeuden, johon sisältyvät julkisten viranomaisten järjestysmuotoa ja toimintaa koskevat oikeussäännöt ja oikeusperiaatteet. Hallinto-oikeuden aloina ovat yleishallinto-oikeus, erityishallinto-oikeus ja finanssioikeus. Finanssioikeus on edellisistä selvimmin erottautunut omaksi oikeudenalakseen. Finanssioikeus puolestaan jakautuu sekä vero-oikeuteen että tutkimuksen kannalta keskeiseen finanssihallinto-oikeuteen.<sup>15</sup>

Hallinto-oikeutta voidaan pelkistetysti luonnehtia julkisen hallinnon toimintaa ja rakennetta koskevaksi oikeudenalaksi. Hallinto-oikeuden ydin muodostuu yleishallinto-oikeudesta. Yleishallinto-oikeudessa keskeisessä asemassa ovat myös lainopissa kehitetyt hallinto-oikeuden yleiset opit sekä lainopin että oikeuskäytännön muotoilemilla oikeusperiaatteilla. Samoin hallinto-oikeuteen sisältyy

<sup>14</sup> Ks. Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006: 17–18; Merikoski & Vilkkonen 1983: 8–9; Mäenpää 2003: 53–54; 2018: 43–45; Uotila, Laakso, Pohjolainen & Vuorinen 1983: 11–13. Ks. myös Myllymäki 2000: 18; 2007: 2.

<sup>15</sup> Ks. Björne 1979: 5–9; 1986: 15–19; 2003: 7–12; Merikoski & Vilkkonen 1983: 8–9; Uotila, Laakso, Pohjolainen & Vuorinen 1983: 11–14. Ks. myös Laakso 2012: 221; Myllymäki 2000: 18; 2007: 2. Hallinto-oikeudesta oikeudenalana ks. myös Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006: 17–18. Ks. Willgren 1906: 438 ss.; 1910: 458 ss; 1932: 529, jolloin kunnallinen talous ja tilintarkastus katsottiin finanssioikeuteen kuuluvaksi tätä erikseen jaottelematta.

myös useita erityisaloja omine yleishallinto-oikeutta täydentävine oikeusperiaatteineen. Myös muilla julkisoikeuden aloilla on sääntelyn oikeudelliseen perustaan, sisältöön ja toteuttamiseen liittyviä yhteyksiä hallinto-oikeuteen.<sup>16</sup> Käsillä olevan tutkimuksen kannalta tärkeimmät erityisalajat ovat kunnallisoikeus<sup>17</sup> ja finanssihallinto-oikeus. Lisäksi julkisoikeuden alaan kuuluva rikosoikeus<sup>18</sup> on syytä mainita tässä yhteydessä.

Kunnallisoikeus hallinto-oikeuden osa-alueena käsittää sekä kuntien että muiden kunnallisten yhdyskuntien asemaa, järjestysmuotoa ja valvontaa koskevat säädökset ja tavanomaisen oikeuden. *Ryynäsen, Lehkosen & Mennolan* mukaan kunnallistiede on yksi kuntaa koskevan monitieteisen tutkimusalueen osa. *Mäenpään* mukaan kunnallisoikeuden yhteydessä voidaan puhua laajemmassa merkityksessä itsehallinto-oikeudesta, jonka kohteena ovat kaikki erilaiset itsehallinnolliset järjestelyt.<sup>19</sup>

Finanssioikeus jakautuu kahteen eri osa-alueeseen: vero-oikeuteen ja finanssihallinto-oikeuteen. Finanssioikeuden osa-alueista finanssihallinto-oikeus on budjettitalouksien laajentumisen ja monimutkaistumisen myötä saanut yhä enemmän jalansijaa. Julkisyhteisöistä valtio, kunnat, Ahvenanmaan maakunta, evankelis-luterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta muodostavat julkistalouden ytimen. Julkisyhteisönä kunta on jäsentensä muodostama oikeushenkilö. Kunnan jäsenyys perustuu pakkojäsenyyteen. Kunnalla on oikeus verottaa jäseniään ja kunnalla on myös oikeus kantaa määräämiänsä julkisoikeudellisia maksuja.<sup>20</sup> Kunnan varainkäyttöön ja varainkäytön valvontaan liittyy yhtenä osana kunnan luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden tilivelvollisuus. Kunnan tilivelvollisuudesta huolehtivat aikaisemmin kunnan tilintarkastajat, jotka olivat kunnan luottamushenkilöitä.<sup>21</sup> Vuoden 1997 alusta voimaan tulleen EKuntaL:n mukaisesti tilivelvollisuudesta huolehtivat kunnan ammattitilintarkastajat ja osaltaan myös kunnan luottamushenkilöiden muodostama tarkastuslautakunta.

<sup>16</sup> Ks. Merikoski & Vilkkonen 1983: 8–9; Mäenpää 1997: 80–81; 2003: 58–59; 2018: 46–47, 49; Uotila, Laakso, Pohjolainen & Vuorinen 1983: 13–14.

<sup>17</sup> Ks. Mäenpää 2013: 46; 2018: 49. Mäenpään mukaan kunnallisoikeuden yhteydessä voidaan laajemmassa merkityksessä puhua myös itsehallinto-oikeudesta, jonka kohteena ovat kaikki itsehallinnolliset järjestelyt. Ks. myös Ryynänen, Lehkonen & Mennola 1995: 9.

<sup>18</sup> Ks. Mäenpää 2013: 44; 2018: 46. Talan mukaan oikeustieteen oppiaineet ovat yritysoikeus, rikos- ja prosessioikeus sekä julkisoikeus; ks. Tala 2004: 394. Rikosoikeuden merkitys tässä yhteydessä korostuu aikaisemmin virkavastuulla toimineisiin kunnallisiin luottamushenkilöihin ja viranhaltijoihin ja näistä erityisesti luottamushenkilötilintarkastajiin sekä myöhemmin kunnan ammattitilintarkastajiin ja tarkastuslautakunnan jäseniin.

<sup>19</sup> Ks. Mäenpää 2013: 46; 2018: 49; Ryynänen, Lehkonen & Mennola 1995: 9.

<sup>20</sup> Ks. Myllymäki 2000: 19; 2007: 3.

<sup>21</sup> Ks. Merikoski & Vilkkonen 1983: 9; Myllymäki 2000: 288 ss.; 2007: 313 ss.

Erot julkisoikeuden ja yksityisoikeuden välillä ovat aikojen kuluessa lieventyneet.<sup>22</sup> Tuori on teoreettisista lähtökohdista esittänyt kriittisiä näkökohtia mainittua jaottelua kohtaan katsoen, että nykyisin ei ole mahdollista pyrkiä kaiken kattavan systeemin hahmottamiseen.<sup>23</sup> Laakson mukaan yksityisoikeuden ja julkisoikeuden välisen erottelun jyrkkyyttä ei ole aiheellista korostaa.<sup>24</sup>

Käsillä oleva tutkimus kattaa sekä maalaiskunnille ja kaupungeille erillisiä että kaikille kunnille yhteisiä säädöksiä yhteensä yhdeksän vuodesta 1865 vuoteen 2015, jolloin annettiin nykyisin voimassa oleva KuntaL. Lisäksi kyseisiin säädöksiin kohdistuu lukuisa määrä sekä yksityiskohtaisia että suurempia asiakokonaisuuksia käsittäviä muutoksia. Tutkimuksen mukaisten kunnallisten säädösten elinkaari on vaihdellut n. 40 vuodesta (vuoden 1873 KKunA) alle 20 vuoteen (vuoden 1976 KunL) niihin tehtyjä muutoksia lukuun ottamatta. Vuoden 1873 KKunA:n sekä vuoden 1898 MKunA:n tilintarkastusta koskeneet osittain muutetut säännökset kumottiin lopullisesti vuoden 1948 EKunL:n säätämisen yhteydessä. Vuoden 1976 KunL:n kuntien yhteistoimintaa koskevia säännöksiä puolestaan uudistettiin perusteellisesti vuonna 1992 eli kolme vuotta ennen lain kumoamista vuoden 1995 EKuntaL:lla.

Lakien laadinnan ja vaikutusten jäsentämistä varten Tala käyttää tarkastelukehikkoa, jolla kuvataan lain elinkaarta. Lain elinkaareissa voidaan erottaa kolme vaihetta. Ne käsittävät lain valmistelun, päätöksenteon ja lain toteuttamisen tähän liittyvine vaikutuksineen. Lakia valmisteltaessa tulee selvittää uuden säädöksen tarpeellisuus. Normaalisti tämä kuuluu valtioneuvoston ja sen alaisuudessa olevan virkakunnan tehtäviin.<sup>25</sup> Päätöksentekovaiheessa säädös annetaan käsiteltäväksi eduskunnalle, jolla on ratkaiseva päätösvalta asiassa. Kolmas vaihe lain elinkaareissa on lain toteuttaminen eli implementointi. Siinä on kyse viranomaisten sekä tuomioistuinten toimista säädetyn lain toteuttamiseksi.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> Ks. Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006: 17–18; Merikoski & Vilkkonen 1983: 8–9; Mäenpää 2003: 53–54; 2018: 43–45; Rudanko 2006: 1121; Uotila, Laakso, Pohjolainen & Vuorinen 1983: 11–14. Ks. myös Myllymäki 2000: 18; 2007: 2; Mäenpää 1997: 203–204. Yksityisoikeuden ja julkisoikeuden jaon historiasta ks. Björne 2006.

<sup>23</sup> Ks. Tuori 2004: 1210–1214; 2007: 105–110.

<sup>24</sup> Ks. Laakso 2012: 222.

<sup>25</sup> Ks. Tala 2005a: 1–2. Lakiesitysten aikaisemmasta valmistelusta ks. Tyynilä 1984, jossa käsitellään lainvalmistelukunnan toimintaa vuosina 1884–1964. Lakiesitysten huolellisesta valmistelusta ja niihin sisältyvien käsitteiden sisällöllisestä määrittelystä ks. Niemivuo 2002: 192–197, jossa kiinnitetään erityistä huomiota lainvalmistelun ongelmiin ja niiden seuraamuksiin. Ks. myös Pakarinen 2012: 34–37 suomalaisesta säädöspolitiikasta.

<sup>26</sup> Ks. Tala 2005a: 1–2.

Koska lakien sisällöt ovat erilaisia, implementoinnit tapahtuvat eri tavoin. Jotkin lait virkamieskunta implementoi omatoimisesti, joissain tapauksissa voi syntyä kiistoja, jotka asianomaiset vievät ratkaisun saamiseksi tuomioistuimeen. Lisäksi lain elinkaareen liittyy kytkeä säädöksen toteuttamisesta ja säädöksen vaikutuksista takaisin lain valmisteluvaiheeseen. Lähes kaikkea säädettyä oikeutta joudutaan muuttamaan ja uudistamaan aikojen kuluessa.<sup>27</sup>

Käsillä oleva tutkimus on suurelta osin oikeushistoriallinen. Oikeushistoriassa on kysymys oikeudellisen muutoksen analyysistä.<sup>28</sup> Tällöin tutkimuksen kohteena ovat oikeudellisen muutoksen kuvaus ja muutoksen selittäminen. Oikeutta voidaan lain kirjaimen muuttumattomuudesta huolimatta soveltaa aikaisemmasta poikkeavasti esim. yhteiskunnan muutoksen vuoksi. Siksi oikeussäännöt ja oikeudelliset instituutiot voivat eri aikoina saada erilaisia funktioita.<sup>29</sup> Epäsuorana esimerkkinä tästä voidaan kiinnittää huomiota kunnan tilintarkastajille asetettuihin vaatimuksiin siten, että huomioidaan kunnan tehtävien muutoksien kautta se tilintarkastajien tehtäväkenttä, joka on tosiasialliselta vaatimustasoltaan muuttunut aikaisempaa vaativammaksi.

Oikeushistoriassa tarkastellaan mennyttä aikaa. Tällöin on kysymys sellaisista säännöistä, jotka eivät enää ole voimassa. Tutkimuskohteena voi olla myös kehitys, joka on johtanut voimassa olevien sääntöjen syntymiseen. Oikeushistoria voi olla myös normihistoriaa, jolloin tutkimuksen kohteena on oikeussääntöjen kronologinen kehitys. Toisaalta voidaan tutkimuksessa pyrkiä ylittämään normihistoriallinen aspekti ja ottaa huomioon normien yhteiskunnallisista syistä tapahtunut muuttuminen. Normeja tutkitaan tällöin yhteiskunnallisina ilmiöinä menneen ajan näkökulmasta.<sup>30</sup>

Tutkittaessa oikeudellista muutosta eli tehtäessä oikeudellisen muutoksen analyysiä on keskeisellä sijalla toisaalt selvittää, millä tavoin oikeus on muuttunut, ja toisaalta miksi se on muuttunut toteutuneella tavalla. Oikeushistorian tutkimuskohteena oleva ilmiökenttä, oikeus, kattaa erityyppisiä oikeudellisen maailman ilmiöitä. Siihen kuuluvat eri aikoina voimassa olleet oikeussäännöt eli oikeusnormit, joiden pääosan muodostavat kirjoitetut oikeussäännöt eli lait ja asetukset. Myös tavanomaisena oikeutena noudatetut oikeussäännöt kuuluvat tähän ryhmään.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Ks. Tala 2001: 24–26; 2005a: 1–2. Lakien implementoinnista ks. myös Pakarinen 2012: 53–55.

<sup>28</sup> Ks. Kekkonen, Jukka 1997: 131; 1999: 5; 2002: 7; 2009: 5.

<sup>29</sup> Ks. Kekkonen, Jukka 2002: 9–10; 2009: 5.

<sup>30</sup> Ks. Aarnio 1989: 50.

<sup>31</sup> Ks. Kekkonen, Jukka 1999: 5; 2013: 6–7.

Oikeushistorian tarkastelun kohteena voi olla myös oikeudelliset instituutiot, jolloin on kysymys suhteellisen pysyvillä oikeusnormeilla säännellyistä elämänilmiöistä tai -alueista. Lisäksi tarkastelukohteena oikeushistoriassa voi olla oikeuskäytäntö, jolloin kiinnostuksen kohteena on mm. oikeudellista ratkaisutoimintaa harjoittaneiden elinten ja viranomaisten toiminta eri aikoina. Tuomioistuinten ratkaisutoiminnan tutkiminen on usein kuulunut oikeushistoriallisen tutkimuksen painopistealueisiin. Oikeushistoriassa voidaan tarkastella myös oikeudellisen ajattelun sekä oikeudellisten doktriinien eli oppien ja aatteiden kehitystä eri aikoina. Lisäksi oikeushistorian kiinnostuksen kohteena voivat olla lakimiesprofessio ja oikeuskulttuuri.<sup>32</sup>

Edellä olevan lisäksi yhtenä oikeushistorian kiinnostuksen kohteena voivat olla niin kutsutut oikeuden artefaktit, jotka koskevat oikeudellisten kysymysten käsittelyä eri aikoina taiteen keinoin ja kautta. Nykyaikaa ajatellen oikeudellisia näkökulmia löytyy runsaasti esim. kirjallisuudesta ja elokuvista. Myös oikeudellisen muuttumattomuuden analyysi voi olla historiallisen tutkimuksen kohteena. Tällöin mielenkiinto kohdistuu oikeuden muuttumattomuuteen, vaikka ympäröivä yhteiskunta ja kulttuuri ovat kokeneet suuria muutoksia.<sup>33</sup>

Oikeushistoriassa on oikeudellisen muutoksen analyysissä toisaalta kyse yhtäältä oikeudellisen muutoksen kuvaamisesta ja havaitun muutoksen selittämisestä. Oikeudellista muutosta tarkasteltaessa tulee ensiksi selvittääväksi, miten oikeus on muuttunut. Lisäksi on tärkeää selvittää, miksi oikeus on muuttunut, jolloin on kyse muutoksen selittämisestä eli kontekstualisoimisesta. Toisaalta lakia voidaan edellä todetun mukaan soveltaa eri aikoina eri tavoin lain kirjaimen muuttumattomuudesta huolimatta yhteiskunnan muutoksen takia.<sup>34</sup> Esimerkkinä voidaan edellä todetun mukaisesti mainita kunnan tilintarkastajille asetettavien vaatimusten muuttuminen vaativammiksi kunnan tehtävien määrällisen ja laadullisen muutoksen kautta.

Tämä tutkimus jossain määrin sivuaa myös oikeusdogmatiikkaa erityisesti käsitellessään nykyistä luottamushenkilöiden kunnallisen tilintarkastuksen korvannutta ammattitilintarkastajien toteuttamaa KuntaL:n mukaista kuntakonsernin tilintarkastusta ja tilintarkastajien auktorisoimista erityisesti voimassa olevan TTL:n mukaisen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkimuksen osalta. Jotta toisaalta voisi paremmin ymmärtää kuntien nykyistä noin 25 vuotta voimassa ollutta ammattitilintarkastusta ja sen merkitystä, on välttämätöntä ainakin pääosin tuntea ainakin pääosin nykytilaan

<sup>32</sup> Ks. Kekkonen, Jukka 1999: 5–6; 2013: 7–9.

<sup>33</sup> Ks. Kekkonen, Jukka 2013: 9–10.

<sup>34</sup> Ks. Kekkonen, Jukka 1997: 131; 2002: 7, 9–10; 1988: 355–356; 2003: 10; 2009: 5; 2013: 10. Ks. myös Tala 2004: 379–381; 2005b: 1321.

johtaneen 130-vuotisen kunnallisen lainsäädännön kehitys luottamushenkilötilintarkastuksen kannalta. Toisaalta myös nykyinen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien auktorisointi on kuluneiden lähes 25 vuoden aikana kokenut muutoksia muutuessaan itsenäisestä tutkinnosta erikoistumistutkinnoksi.

Oikeusdogmatiikassa eli lainopillisessa tutkimuksessa kysymys on tutkittavien oikeussäännösten sisällön selvittämisestä eli tulkinnasta ja oikeussäännösten systematisoinnista. Oikeussääntöjen tulkinnassa kysymys on kulloinkin voimassa olevan oikeuden kannasta kulloiseenkin tutkintaongelmaan. Voimassa olevan oikeustilan selvittämiseen keskitytään tarvittaessa esim. tuomioistuinten antamien prejudikaattien pohjalta.<sup>35</sup> Oikeussäännösten systematisoinnissa on kysymys oikeudellisen lähdemateriaalin pohjalta järjestyksen luomisesta materiaalikaokseen. Lähdemateriaali voi koostua esim. oikeudellisesta lähdemateriaalista, mm. lainsäädäntöön liittyvästä materiaalista, lain esitöistä ja mahdollisista tuomioistuinten ennakkopäätöksistä.<sup>36</sup>

Oikeusdogmaattisen ja oikeushistoriallisen tutkimuksen kohdalla on myös esitettävissä kysymys siitä, milloin oikeushistoria loppuu ja oikeusdogmatiikka alkaa. *Wikströmin* mukaan voidaan myös puhua historiallisesta lainopista, joka asettuu oikeushistorian ja oikeusdogmatiikan välimaastoon.<sup>37</sup> *Haapaniemen* mukaan ei tutkimuksen kannalta liene käytännössä tarpeellista eritellä syvällisesti sitä, milloin oikeushistoria loppuu ja oikeusdogmatiikka alkaa.<sup>38</sup>

Käsillä oleva tutkimus kattaa yli 150 vuoden ajanjakson. Sinä aikana kunnallinen lainsäädäntö on kokenut suuriakin muutoksia, joiden merkitys kunnallisen tilintarkastuksen kannalta on ollut oikeushistoriallisesta näkökulmasta olennainen. Nykyisen kuntien ja kuntakonsernien ammattitilintarkastuksen sisältö ja merkitys kuntakentässä julkishallinnon tilintarkastajien auktorisointi huomioon ottaen on tämän kehityksen tuloksena lopuksi erityisen mielenkiinnon kohteena. Kunnallinen tilintarkastusinstituutio on kyseisenä ajanjaksona kokenut perustavanlaatuisia muutoksia. Sitä rakentavat ja määrittelevät periaatteet ja säännöt ovat olleet varsin merkittävän muutoksen kohteena alkaen vuoden 1865 jokseenkin hapuilevasta luottamushenkilöiden toteuttamasta kunnan tilintarkastuksesta ja päätyen nykyiseen kuntakonsernin ammattitilintarkastukseen.<sup>39</sup>

<sup>35</sup> Ks. Aarnio 1978: 52; 1982: 22–23; 1989: 48–49; 1997: 36–37; 2006: 238; Haapaniemi Ossi 2006: 23; Hakapää 2008: 8; Hirvonen 2011: 21 ss., 36 ss.; Knuutinen 2009: 7; Malmgrén 2008: 86; Mäkinen & Siikavirta 2014: 45–46; Ranta-Lassila 2002: 15. Ks. myös Siltala 2003: 126–127.

<sup>36</sup> Ks. Myrsky 2011: 49–50; Ryyänen, Aimo 1996: 21; 2000: 9. Ks. myös Annola 2005: 36, jonka mukaan systemointi edellyttää alustavaa käsitystä normien sisällöstä.

<sup>37</sup> Ks. Wikström 1991: 502–503, 506.

<sup>38</sup> Ks. Haapaniemi, Matti 2001: 7.

<sup>39</sup> Oikeudellisista instituutioista ks. Niemi 2022.



### 1.3 Tutkimuksen lähdemateriaalista

Tutkimuksessa käytetty lähdekirjallisuus ja muu materiaali painottuu hyvin vahvasti kotimaiseen lähdeaineistoon. Tämä saa toisaalta selityksensä tutkimuksen aihepiiristä. Keskeisenä lähdekirjallisuutena on tutkimuksessa käytetty aikaisemman kunnallislainsäädännön kommentaariteoksia alkaen ensimmäisestä vuoden 1898 KunA:sta julkaistusta kommentaariteoksesta ja päätyen vuoden 2015 KuntaL:iin. *Ståhlberg* julkaisi vuosina 1901–1926 kolme MKunA:ta koskevaa kommentaariteosta, joista viimeinen koski myös MKunL:ia.<sup>40</sup> Lisäksi kulloinkin voimassa olleesta maalaiskuntia tai kaupunkeja koskevasta kunnallislainsäädännöstä ovat kirjoittaneet *Itkonen*<sup>41</sup> ja *Hyvönen*<sup>42</sup>.

Kunnille yhteisestä EKunL:sta julkaisi *Kuuskoski*<sup>43</sup> vuosina 1949–1960 neljä painosta ja *Kuuskoski & Hannus*<sup>44</sup> vuosina 1965–1973 kolme painosta. *Hannus*<sup>45</sup> julkaisi KunL:ia koskien vuosina 1977–1981 kolme painosta ja *Hannus & Hallberg*<sup>46</sup> neljä painosta vuosina 1987–1993. Lisäksi voidaan mainita *Nuutilainen*<sup>47</sup>. EKuntaL:sta kirjoittivat *Hannus & Hallberg*<sup>48</sup> sekä *Hannus, Hallberg & Niemi*<sup>49</sup>. Lisäksi kirjoittajina oli *Heuru*<sup>50</sup> sekä *Harjula & Prättälä*, jotka viimeksi mainitut kirjoittivat EKuntaL:sta yhteensä kahdeksan painosta ja jotka nykyisin voimassa olevasta KuntaL:sta ovat kirjoittaneet kolme painosta<sup>51</sup>.

Lisäksi kunnallista tilintarkastusta käsittelevää asiantuntijoiden kommentointia on seurattu alan lehdissä, joista erityisesti nimeltä mainittavia ovat *Maalaiskunta*, *Finlands kommuntidning*, *Kuntalehti*, *Suomen Kunnallislehti* ja *Suomen Kunnat*. Hyvin runsaasti kirjoitettiin kunnallisesta tilintarkastuksesta *Maalaiskuntalehdessä*. Samoin kunnallisesta tilinpidosta sekä mainitussa että muissa alan lehdissä kirjoitettiin melko säännöllisesti.

Lähdemateriaalina tässä tutkimuksessa on käytetty runsaasti myös lainvalmisteluun liittyviä asiakirjoja, esim. hallituksen esityksiä, valiokuntien mietintöjä ja muuta vastaavaa virallista dokumentaatiota. Oikeuslähdemateriaalina

<sup>40</sup> Ståhlberg 1901; 1907; 1926.

<sup>41</sup> Itkonen 1925; 1929; 1930; 1935; 1948; 1950.

<sup>42</sup> Hyvönen 1919.

<sup>43</sup> Kuuskoski 1949; 1952; 1954a; 1960.

<sup>44</sup> Kuuskoski & Hannus 1965; 1969; 1973.

<sup>45</sup> Hannus 1977a; 1977b; 1981a.

<sup>46</sup> Hannus & Hallberg 1987; 1991; 1993a; 1993b.

<sup>47</sup> Nuutilainen 1976; 1977; 1981.

<sup>48</sup> Hannus & Hallberg 1995; 1997; 2000.

<sup>49</sup> Hannus, Hallberg & Niemi 2009.

<sup>50</sup> Heuru 1995; 2001.

<sup>51</sup> Harjula & Prättälä 1995; 1996; 1998; 2001; 2004a; 2004b; 2007; 2012; 2015; 2019, 2023.

on käytetty annettujen säädöksen lisäksi melko runsaasti oikeustapauksia. Oikeustapaukset liittyvät sekä kunnalliseen tilintarkastukseen että myös kunnallisessa lainsäädännössä kunnan hallintoon ja erityisesti kunnan toimialaan. Myös vuoden 1995 EKunLa:sta lähtien MAO on antanut runsaasti tilintarkastajien valintaa koskevia oikeustapauksia hankintalainsäädäntöön liittyen. Varhaisimmat oikeustapaukset STO:n ratkaisusta on hankittu *Kansallisarkistosta*.

Tutkimuksessa on käytetty myös jossain määrin ruotsalaista oikeustapauserä materiaalia koskien kunnallista tilintarkastusta. Tämä painottuu aikaan ennen EKunLa:n säätämistä, jolloin kunnallinen lainsäädäntö tilintarkastusta koskien oli kunnallisten luottamushenkilöiden toteuttamaa sekä Suomessa että Ruotsissa. Tällöin tarkoituksena ei kuitenkaan ole verrata suomalaista ja ruotsalaista oikeusjärjestelmää keskenään. Ruotsalaisen oikeusmateriaalin hyödyntäminen palvelee tutkimuksellista päämäärää siten, että se voi antaa esimerkkejä erilaisista ratkaisutavoista samankaltaisissa ongelmissa.<sup>52</sup>

## 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakautuu kahdeksaan päälukuun. Niiden avulla tutkimusongelmaan haetaan ratkaisua, jonka avulla voitaisiin löytää vastaus tutkimuksen otsikossa esitettyyn epäsuoraan kysymykseen. Edellä jaksossa 1.1 kuvatussa tutkimuksen tavoitteissa selvitetään myös tutkimuksellisia rajauksia ja valintoja tutkimukselle asetettuja tavoitteita silmällä pitäen.

Tutkimuksen toisessa luvussa selvitetään luottamushenkilötilintarkastusta erikseen maalauskunnissa ja kaupungeissa molemmille kuntamuodoille erillisen lainsäädännön puitteissa. Kunnallisen itsehallinnon ollessa alkuvaiheessaan ei kunnallinen tilintarkastukseen ollut kehittynyt. Myös kunnallinen tilinpito haki vielä muotoaan, mikä sekin osaltaan vaikutti kunnallisen tilintarkastuksen toimivuuteen. Omalta osaltaan kunnalliseen tilintarkastukseen vaikutti myös kuntien keskusjärjestöjen asema kuntien neuvonantajana ja valtuuston niin päättäessä keskusjärjestön määräämän tilintarkastajan kautta.

Kolmannessa luvussa tarkastellaan kaikille kuntamuodoille yhteistä lainsäädäntöä eli EKunLa:ia ja KunLa:ia. Molemmissa laeissa säädettiin edelleen luottamushenkilöiden toteuttamasta tilintarkastuksesta kunnissa. Kuntien hallinnon monipuolistui ja kuntien ja kuntien tehtävien lisääntyessä myös kunnallinen taloudenhoito

---

<sup>52</sup> Ks. Husa 1998: 19; Norrgård 2002: 29–31; Strömholm 1971: 258; Wilhelmsson 1985: 186–187; Zweigert & Kötz 1996: 1–4.

kehittyi. Erityisesti KunL:n aikana kuntien laskentatointa kehitettiin sekä talousarvion että hallinnollisen kirjanpidon osalta. Edellä olevaan liittyen myös kunnan tilintarkastajien hallinnon tarkastusta koskevat tehtävät monipuolistuivat niin määrältään kuin vaativuudeltaankin. Tämän perusteella mm. kunnallisen lainsäädännön määräyksiä kunnallisessa hallinnossa on kolmannessa luvussa selvitetty tutkimuksen kannalta tarpeelliseksi katsotussa laajuudessa.

Kuntakonsernin tilintarkastusta koskeva neljäs luku on tutkimuksen laajin luku. Kuntakonsernin osalta selvitetään aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL:n sisältöä, joka sekä hallinnon että talouden samoin kuin hallinnon ja talouden tarkastuksenkin osalta varsin pitkälle vastaa nykyisin voimassa olevaa KuntaL:ia. EKuntaL:n säätämisestä lähtien kuntien taloushallinto sekä tilintarkastus muuttui olennaisesti aikaisempaan nähden. Kunnissa ryhdyttiin noudattamaan uutta talousarviojärjestelmää sekä kirjanpitolainsäädäntöä soveltuvien osin ja lisäksi kuntien tilintarkastuksessa siirryttiin ammattitilintarkastukseen. Tilintarkastajina tuli EKuntaL:n mukaan olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Nykyisin kunnan tilintarkastajana tulee KuntaL:n voimassa olevan säännöksen mukaan olla tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisena tilintarkastajana toimii JHT-tilintarkastaja.<sup>53</sup>

Kunnan tilintarkastuksen kannalta sekä EKuntaL että KuntaL asettivat ja asettavat kunnan tilintarkastajalle vaatimuksia, jotka eivät olleet aikaisempien luottamushenkilötilintarkastajien kohdalla täytettävissä mahdollisia poikkeustapauksia lukuunottamatta. Sen lisäksi, että kunnissa ryhdyttiin noudattamaan kirjanpitolakia, oli tämän lisäksi myös kuntien hallinto edelleen monipuolistuvine määräyksineen ja tehtävineen aikaisempaa huomattavastikin vaativampi tilintarkastuskohde, jonka tilintarkastus ei olisi edes mahdollista luottamushenkilötilintarkastajien toimesta ilman erityisiä pätevyysvaatimuksia. Edellä olevista lähtökohdista johtuen tutkimuksen neljännen luvun laajuus perustuu mainittujen ammatillista osaamista vaativien näkökohtien lisäksi myös nykyisin voimassa olevan KuntaL:n mukaisen tilintarkastuksen tavoitteiden selvittämiseen. Samoin neljännessä luvussa on huomioitu sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen siirtyminen vuoden 2023 alussa hyvinvointialueiden hoitettavaksi.

Tutkimuksen viides luku käsittelee kunnan tilintarkastajan virkavastuuta, jonka tosiasiallista merkitystä ei alan kirjallisuudessa ole kovinkaan laajasti tarkasteltu. Mainittu virkavastuu on koskenut ennen nykyistä ammattitilintarkastusta kunnan

<sup>53</sup> JHTTL 12 §:n 7 momentin mukaisten siirtymäsäännösten perusteella jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88.

tilintarkastajana toimineita luottamushenkilötilintarkastajia. Kunnan ammattitilintarkastajan kohdalla on kunnallisessa lainsäädännössä erikseen säädetty sekä EKuntaL:ssa että KuntaL:ssa kunnan tilintarkastajan toimimisesta virkavastuulla. Ankarimmillaan tilintarkastajan virkavastuu on voinut johtaa jopa tilintarkastajan vapauden menetykseen viidennessä luvussa todetun mukaisesti.

Kuudennessa luvussa selvitetään julkisen sektorin tilintarkastajatutkinnon alkuvaiheita sekä JHTT-tutkinnon perustamista. Aluksi selvitetään jossain määrin asiaan liittyvää taustaa sekä toimenpiteitä julkisen sektorin tilintarkastajan tutkinnon aikaansaamiseksi. Annettua lainsäädäntöä selvitetään keskeisiltä osin koskien JHTT-lautakunnan toimintaa ja erityisesti JHTT-tilintarkastajan hyväksymistä. Lisäksi selvitetään kunnallisten yhteisöjen tilintarkastukseen liittyneen lainsäädännön sisältöä ja sen erityispiirteitä.

Seitsemännessä luvussa selvitetään aluksi julkisen sektorin ja yksityisen sektorin tilintarkastajien tutkintojen yhdistämiseen liittyneitä taustatekijöitä. JHTT-tutkinnon perustamisen jälkeen nuo tavoitteet tuotiin suhteellisen lyhyen ajan sisällä keskusteluun, ja kahden EV:een sisältyneen lausuman jälkeen ryhdyttiin toteuttamaan viimeistä lausumaa. Sen mukaan edellytettiin yksityisen ja julkisen sektorin tutkintojen yhdistämistä siten, että ensiksi tulee suorittaa kaikille tilintarkastajille yhteinen tilintarkastajan perustutkinto, jonka jälkeen voidaan suorittaa erikoistumistutkinnot erikseen yksityiselle ja erikseen julkiselle sektorille eli TTL:n mukaan HT-tilintarkastajan tutkinnon jälkeen KHT- ja JHT-tilintarkastajan tutkinnot. Tilintarkastajien hyväksyntä ja valvonta siirrettiin kauppakamarilaitoksesta ja JHTT-lautakunnasta *Patentti- ja rekisterihallitukseen*, jonne siirrettiin myös TILA:n sihteeristö *Keskuskauppakamarista*. Tämän lisäksi JHTT-lautakunta ja myös JHTT-tutkinto siirtymäajan jälkeen lakkautettiin.

Tutkimuksen johtopäätökset esitetään kahdeksannessa luvussa. Kunnallisen tilintarkastuksen toimivuudesta ja merkityksestä sekä ensimmäisten kunnallisten säädösten että myöhempien säädösten mukaisena esitetään tutkimuksen mukaiset johtopäätökset. Kunnallisen tilintarkastuksen jakautuminen luottamushenkilöiden toteuttamana toimintana toisaalta erikseen maalaiskuntien ja erikseen kaupunkien osin erilaisten säännösten perusteella antaa myös oman merkityksensä tilintarkastajien tehtävän arvioimisessa, samoin esim. sovinto-oikeuden käyttäminen alkuaikoina tilimuistutusasioissa maalaiskunnissa. Ammattitilintarkastuksen kohdalla tulevat johtopäätöksissä tarkasteltaviksi kunnallisen lainsäädännön lisäksi myös JHTT-tutkintoa koskevat säädökset sekä TTL:n mukaiset JHT-erikoistumistutkintoa koskevat säännökset.

## 1.5 Kunnallisesta lainsäädännöstä

### 1.5.1 Luottamushenkilötilintarkastus

Kunnallislainsäädännössä säädettiin yli 130 vuoden ajan kunnallisesta tilintarkastuksesta, jonka toteuttivat kunnan luottamushenkilöt. Tilintarkastus ei kuitenkaan aivan kokonaan toteutunut kuntien omien luottamushenkilöiden toimesta. Lainsäädännöllä mahdollistettiin myös toisessa kunnassa asuvan henkilön toimiminen kunnan tilintarkastajana. Myös kuntien keskusjärjestöillä oli myöhemmin oikeus määrätä kuntaan yksi tilintarkastaja ja yksi varatilintarkastaja, mikäli valtuusto päätti jättää tältä osin päätösvalan kuntien keskusjärjestölle. Lisäksi säädettiin myöhemmin tilintarkastajien apulaisista, jotka olivat kunnan viranhaltijoita. Vaihtoehtoisesti kuntien keskusjärjestö voi myöhemmin määrätä myös henkilön tilintarkastajien apulaiseksi valtuuston näin päättäessä.

Ensimmäinen kunnallinen säädös oli maalaiskunnille annettu EMKunA vuodelta 1865. Tilintutkijat valittiin EMKunA 18 §:n mukaan kuntakokouksessa tai vaihtoehtoisesti valtuusmiesten toimesta vuosittain kunkin vuoden joulukuussa. Vuonna 1898 maalaiskunnille annetun uuden MKunA 94 §:n mukaisesti kuntakokous tai valtuusmiehet valitsivat kunnan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten siihen soveliaista kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä kolmeksi vuodeksi kerrallaan kolme tarkastajaa ja kaksi varatarkastajaa. Mainittu säännös oli kunnallisen tilintarkastuksen kannalta pitkän aikaa edistyksellisin ja ainoa, jossa luottamushenkilölle asetettiin kunnallisessa tilintarkastuksessa muitakin pätevyysvaatimuksia kuin vaalikelpoisuus.<sup>54</sup> Myös MKunA 96 §:ssä oli määräykset sovinto-oikeudesta EMKunA:n tapaan.

Vuonna 1917 annettiin sekä maalaiskunnille että kaupungeille uusi MKunL ja KKunL. MKunL 7 §:n mukaan kunnanvaltuutetut sekä neljä tilintarkastajaa ja neljä varatilintarkastajaa valittiin välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla. Tilintarkastajien vaali toimitettiin MKunL 8 §:n mukaan valtuutettujen vaalin yhteydessä. Valtuutetut valittiin kolmeksi vuodeksi kerrallaan ja tilintarkastajat kahdeksi vuodeksi kerrallaan. Osa valtuutetuista ja tilintarkastajista erosi vuosittain laissa tarkemmin säädetyssä järjestyksessä. Myös KKunL 8 §:n mukaan valittiin kaupungille neljä tilintarkastajaa ja neljä varatilintarkastajaa välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla. Tilintarkastajat valittiin kolmeksi vuodeksi, ja osa heistä erosi vuosittain erikseen säädetyin mukaisesti. Valtuusto päätti tilintarkastajain

---

<sup>54</sup> Seuraavan kerran kunnan tilintarkastajan pätevyysvaatimuksista säädettiin vuonna 1995 annetun EKuntaL 72 §:ssä; ks. jakso 4.1.

luvusta ja eroamisjärjestyksestä. Tilintarkastajiksi voitiin valita vain maalaiskunnassa tai kaupungissa vaalikelpoinen henkilö<sup>55</sup>. Edellä mainittuja lakeja säädettäessä jäivät voimaan mm. MKunA:n ja KKunA:n säännökset tilintarkastajien tehtävistä.

MKunL:ia ja KKunL:ia muutettiin vuonna 1925 siten, että tilintarkastajien valinta tuli valtuuston tehtäväksi. MKunL 20 §:n mukaan valtuusto valitsi tammikuussa vähintään kolme ja enintään viisi tilintarkastajaa ja yhtä monta varatilintarkastajaa toimittamaan kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja -tilien tarkastukset. Valtuusto voi päättää jättää yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määräämisen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. MKunL 10 §:n mukaisesti tilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui.

Myös KKunL 17 §:n mukaisesti valtuusto valitsi tammikuussa pidettävässä kokouksessa vähintään neljä tilintarkastajaa ja yhtä monta varatilintarkastajaa. Valtuusto voi päättää jättää yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määräämisen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Tilintarkastajaksi voitiin KKunL 11 §:n mukaan valita suostumuksellaan myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen. Sekä maalaiskuntien että kaupunkien tilintarkastajat valittiin jälleen vuodeksi kerrallaan. Lisäksi muutettiin KKunA:ta vuonna 1934 mm. siten, että KKunA 68 §:n mukaan kaupunginvaltuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi.

Kunnallislainsäädännön koonta toteutettiin vuonna 1948. Kunnallislainsäädännön mukaiset MkunA:n ja KKunA:n voimassa olevat säännökset sekä MKunL:n ja KKunL:n säännökset koottiin uuteen kaikille kuntamuodoille yhteiseen vuonna 1948 annettuun EKunL:iin. Kunnan vuositilintarkastajien valinnasta säädettiin EKunL 127 §:ssä. Tämän mukaan valtuusto valitsi kunnan kulumassa olevan vuoden kunnan kunnallishallinnon ja tilien tarkastusta toimittamaan vähintään neljä vuositilintarkastajaa ja yhtä monta varavuositilintarkastajaa. Tilintarkastajien vaali toimitettiin EKunL 49 §:n mukaisesti tammikuussa pidettävässä kokouksessa. Lisäksi valtuusto voi päättää jättää yhden vuositilintarkastajan ja yhden varavuositilintarkastajan määräämisen sisäasiainministeriön siihen hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Vuositilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui. Kaikissa kunnissa voitiin EKunL 130 §:n mukaan valita myös vakinainen tilintarkastaja

---

<sup>55</sup> Tämän mukaisesti toisessa kunnassa asuvaa Suomen kansalaista ei voitu valita tilintarkastajien vaalissa maalaiskunnan tai kaupungin tilintarkastajaksi.

jatkuvan tilintarkastuksen toimittamista varten. Vakinainen tilintarkastaja oli kunnan viranhaltija.

Vuonna 1976 annettiin uusi KunL, jolla kumottiin edellä mainittu EKunL. KunL 92 §:n mukaisesti kunnan hallinnon ja taloudenhoidon tarkastamista varten kunnanvaltuusto valitsi toimikaudekseen, eli neljäksi vuodeksi, vähintään neljä tilintarkastajaa ja jokaiselle tilintarkastajalle henkilökohtaisen varamiehen. Kunnan tilintarkastajan toimeen voitiin valita sellainenkin henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen. Valtuusto voi päättää antaa<sup>56</sup> yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Tilintarkastajien valinnassa tuli ottaa huomioon myös vuonna 1986 annetun TasaAL:n määräykset, joiden mukaan mm. kunnan lautakunnissa tuli olla sekä naisia että miehiä, ellei erityisistä syistä muuta johtunut. KunL 94 §:n mukaan tilintarkastajien apulaisina voi olla kunnanvaltuuston valitsemia viranhaltijoita. Näille voitiin KunL 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa uskoa myös tilintarkastajille kuuluvia KunL:n mukaisia tehtäviä.

#### 1.5.2 Kuntien ammattitilintarkastus

Vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa määrättiin ensimmäisen kerran kunnan tilintarkastuksesta siten, että kunnan tilintarkastajana tuli toimia ammattitilintarkastaja. EKuntaL 101 §:n mukaan kunnan taloutta koskeva 8 luku ja hallinnon ja talouden tarkastusta koskeva 9 luku tulivat voimaan 1.1.1997. Tätä ennen noudatettiin EKunL:n asianomaisia säännöksiä eräin poikkeuksin. Kunnan tilintarkastajan valinnassa tuli lisäksi huomioitavaksi ja noudatettavaksi julkisia hankintoja koskeva lainsäädäntö. KuntaL:lla uudistettiin mm. kunnan taloushallintoa ja tilintarkastusta olennaisessa määrin. Kuntien talousarvion rakennetta muutettiin EKuntaL 65 §:n mukaisesti. Kuntien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tuli EKuntaL 67 §:n mukaan noudattaa kirjanpitolainsäädäntöä soveltuvin osin sekä KuntaKILA:n ohjeiden ja lausuntojen mukaisesti.

Kunnan tilintarkastuksesta säädettiin EKuntaL 9 luvussa. Kunnassa tuli olla EKuntaL 71 §:n mukaisesti valtuuston asettama tarkastuslautakunta valtuuston toimikautta vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Valtuusto valitsi EKuntaL 72 §:n mukaisesti toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman

---

<sup>56</sup> Sekä EKunL 127 §:ssä että tätä aikaisemmin MKunL 20 §:ssä ja KKunL 17 §:ssä käytettiin termiä ”jättää”. Sekä edellä mainittujen säännöksiin että KunL 92 §:n mukaan kunnanvaltuusto niin hyväksi nähdessään luopui yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valitsemisesta, jolloin kunnan keskusjärjestö valtuuston päätöksen perusteella määräsi kuntaan yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan.

tilintarkastajan. Tilintarkastajan tuli olla JHTT-tilintarkastaja taikka JHTT-yhteisö, joka määräsi vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastajan.

Nykyisin voimassa oleva aikaisemman EKuntaL:n korvannut KuntaL annettiin 10.4.2015. Kunnassa tulee KuntaL 121 §:n mukaan olla aikaisemman mukaisesti valtuuston asettama tarkastuslautakunta mm. hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. KuntaL:n loppuvuodesta 2015 muutetun<sup>57</sup> 122 §:n mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi<sup>58</sup> tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>59</sup> KuntaL 122 §:n alkuperäisen 1 momentin mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö (JHTT-yhteisö), jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi<sup>60</sup> tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden hyväksytty tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja). KuntaL:n muutoksen syynä edellä mainitulta osin on tilintarkastajajärjestelmää uudistanut 18.9.2015 annettu TTL.

## 1.6 Tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö

### 1.6.1 Sääntely julkisella sektorilla

Vuoden 1941 valtiopäivillä tehtiin aloite julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamiseksi maahamme.<sup>61</sup> Tuossa yhteydessä todetun mukaisesti pätevästä tilintarkastajista esiintyi puutetta ainakin kunnallisen elämän alalla.<sup>62</sup> Eduskunta lausuikin toivomuksenaan, että asiaa selvitettäisiin ja ryhdyttäisiin niihin toimenpiteisiin, joihin asia saattaa antaa aiheutta.<sup>63</sup> Tämän jälkeen vuonna 1943 valmistui komiteanmietintö, joka käsitteli tilintarkastusta lähinnä liike-elämän tarpeita silmällä pitäen.<sup>64</sup> Edellä oleva ei johtanut toimenpiteisiin. Seuraavan kerran asiaan palattiin n. 40 vuoden kuluttua.

<sup>57</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>58</sup> JHTTL 3 §:n mukainen nimitys on ”päävastuullinen tilintarkastaja”.

<sup>59</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännöksiin 7 momentin mukaisesti, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Molemmat yhtä aikaa annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>60</sup> EJHTTL 11 §:n mukainen nimitys oli ”päävastuullinen tilintarkastaja”.

<sup>61</sup> Ks. TA 48/1941 vp.

<sup>62</sup> Ks. SiVM 7/1941 vp – TA 48/1941 vp: 1–2.

<sup>63</sup> Ks. ET 1941 vp – TA 48/1941 vp.

<sup>64</sup> Ks. KM 1943: 8.



Vuonna 1986 päättivät *Valtiontilintarkastajat, Suomen kaupunkiliitto, Suomen Kunnallislitto, Finlands svenska kommunförbund ja Valtiontalouden tarkastusvirasto* asettaa yhteisen työryhmän kartoittamaan valtion ja kunnallishallinnon tilintarkastusta. Kiireellisenä kysymyksenä oli julkisen sektorin auktorisointikysymyksen selvittäminen.<sup>65</sup> Opetusministeriön vuonna 1989 asettama työryhmä katsoi julkisen sektorin tarkastusvaatimusten poikkeavan siinä määrin yksityisen puolen tarkastusvaatimuksista, että erillisen JHT-tutkinnon<sup>66</sup> perustamista KHT- ja HTM-tutkinnon rinnalle voitiin pitää perusteltuna.<sup>67</sup>

JHTTA annettiin 14.6.1991. Asetuksen 1 §:n mukaan valtion, kuntien ja kuntainliittojen sekä sellaisten yhteisöjen, joissa niillä on osake-enemmistö tai määräämisvalta, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto). JHTTA 1 §:n mukaan JHTT-tutkinnossa hyväksyminen edellytti hyvää perehtyneisyyttä julkiseen hallintoon ja julkistalouteen sekä niiden tarkastusmenetelmiin. JHTTA 2 §:n mukaan JHTT-lautakunta vahvisti tutkintovaatimukset. Vuonna 1993 JHTTA:ta muutettiin siten, että JHTT-tutkinnon sisällöstä määrättiin tarkemmin VMp:llä.<sup>68</sup>

Vuonna 1996 lisättiin JHTTA:een määräykset JHTT-yhteisöistä.<sup>69</sup> Tätä ennen vuonna 1995 annetun EKuntaL 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. EKuntaL:n hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat määräykset tulivat voimaan 1. päivänä tammikuuta 1997.

JHTTA 2 §:n mukaan VM:n yhteydessä oli JHTT-tutkinnon järjestämistä varten JHTT-lautakunta, jonka tehtävänä oli vahvistaa tutkinnon vaatimukset, hyväksyä henkilöt suorittamaan tutkintoa, päättää tutkinnossa hyväksymisestä, pitää lueteloa JHTT-tilintarkastajista, tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämisestä, antaa pyynnöstä lausuntoja sekä suorittaa muut JHTT-asetuksesta johtuvat tehtävät. Vuonna 1993 JHTT-lautakunnan tehtäviin lisättiin JHTT-yhteisöjen hyväksyminen.<sup>70</sup>

<sup>65</sup> Ks. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1987a; 1987b.

<sup>66</sup> Sittemmin JHTTA:n mukaan JHTT-tutkinto.

<sup>67</sup> Ks. OPM 1990:11.

<sup>68</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 19.11.1993/995: 1 §.

<sup>69</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477: 1 §.

<sup>70</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477: 2 §.

JHTTA säädettiin alun perin julkisyhteisöjen tilintarkastustehtävissä olevien henkilöiden ammatillisen pätevyyden toteamista varten. Asetuksen antamisen jälkeen lainsäädännössä tapahtuneiden muutosten johdosta nähtiin tarve JHTT-järjestelmään tehtäville tarkennuksille.<sup>71</sup> Vuonna 1999 annettiin uusi EJHTTL, jolla kumottiin JHTTA. EJHTTL 8 §:n mukaisesti JHTT-tutkinnosta säädettiin tarkemmin VMp:llä.

JHTT-lautakunnan tehtävistä säädettiin EJHTTL 13 §:ssä. JHTT-lautakunnan tehtävät olivat pitkälti samoja kuin JHTTA:ssa. JHTT-lautakunnan tuli huolehtia tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta, ratkaista hakemukset tutkintoon, järjestää tutkinto ja päättää siinä hyväksymisestä, pitää luetteloa tarkastajista ja yhteisöistä, tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämiseksi, huolehtia koulutuksen saatavuudesta sekä huolehtia muista sille säädetyistä tehtävistä. Vuonna 2008 muutetun 15 §:n mukaan JHTT-lautakunta valvoi tilintarkastajien ja yhteisöjen laadunvarmistusta.<sup>72</sup>

EJHTTL kumottiin 18.9.2015 annetulla JHTTL:lla 1.1.2016 alkaen uuteen tilintarkastajajärjestelmään siirtymisen johdosta. JHTTL 12 §:n 4 momentin mukaan JHTT-tilintarkastaja, joka oli tilintarkastuslain nojalla hyväksytty tilintarkastaja (KHT tai HTM), merkittiin uuteen tilintarkastajarekisteriin JHT-tilintarkastajana. Muu JHTT-tilintarkastaja merkittiin uuteen rekisteriin JHTT-tilintarkastajana, ja JHTT-yhteisö merkittiin rekisteriin JHTT-yhteisöksi. JHTT-yhteisöjen hyväksyminen lakkasi JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaisesti vuoden 2020 lopussa.

### 1.6.2 Yksityisen sektorin sääntely

Vuonna 1911 perustettiin *Suomen Tilintarkastajainyhdistys*. Keisarillinen Senaatti vahvisti yhdistyksen säännöt 5.10.1911 sekä lopullisesti vahvisti ne, kun asiasta oli kommuniseerattu Kenraalikuvernöörille.<sup>73</sup> Yhdistyksen sääntöjen 5 §:n mukaisen tilintarkastajan valan vannoneet niin yhdistykseen kuuluneet kuin siihen kuulumattomat henkilöt olivat ryhtyneet toimimaan julkisina valan-  
tehtävinä tilintarkastajina.<sup>74</sup> Vuosina 1923 ja 1924 yhdistys esitti tilintarkastajien

<sup>71</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 9.

<sup>72</sup> Ks. Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 19.12.2008/1033.

<sup>73</sup> Ks. STO 5.10.1911; STO 15.12.1911.

<sup>74</sup> Ks. tarkemmin jakso 6.2.

auktorisoinnin siirtämistä kauppakamarilaitokselle. Viimeksi mainittuun esitykseen suhtauduttiin myönteisesti, minkä seurauksena yhdistys purettiin vuonna 1925.<sup>75</sup>

*Keskuskauppakamariin* perustettiin 8.11.1924 tehdyn ehdotuksen mukaisesti Tilintarkastajalautakunta.<sup>76</sup> Vuonna 1917 annetun EKauppakamariA II luvun 7 §:n mukaan kauppakamarin sekä III luvun 11 §:n mukaan myös *Keskuskauppakamarin* tuli erityisellä huolella tarkata kaupalle ja teollisuudelle tärkeitä asioita, mm. tilien tarkastusta. *Keskuskauppakamarin* edellä olevan perusteella hyväksymien KHT-tilintarkastajien rinnalle perustettiin alempi uusi HTM-tilintarkastajien luokka vuonna 1950.<sup>77</sup>

Vuonna 1953 annettiin uusi EKauppakamariA, jonka 2 luvun 5 §:n mukaan kauppakamarin tehtävänä oli tarkkailla toimintapiirissään mm. tilintarkastusoloja. *Keskuskauppakamarin* tehtävänä oli 22 §:n mukaan hyväksyä mm. tilintarkastajia. Edellä mainittu asetus korvattiin KauppakamariA:lla vuonna 1988. Uuden asetuksen mukaan *Keskuskauppakamari* mm. hyväksyi tilintarkastajia ja valvoi heidän toimintaansa. Uudet KHT- ja HTM-yhteisöjen säännöt hyväksyttiin vuonna 1983.<sup>78</sup>

Vuonna 1978 annetun EOYL:n tilintarkastusta koskeviin määräyksiin sisältyivät muun ohella kunnallisia osakeyhtiöitä koskevat erityiset säännökset. Näiden mukaisesti vaadittaessa EOYL:n mukaisesti tilintarkastajalta KHT- tai HTM-pätevyyttä, saattoi osakeyhtiön tilintarkastajana aikaisemmin toimia näiden sijasta mm. kunnallisen keskusjärjestön palveluksessa ollut päätoiminen tilintarkastustehtävissä toiminut henkilö tai kuntien keskusjärjestön tähän hyväksymä tilintarkastaja. Tämän mukaisesti kunnan keskusjärjestö hyväksyi kunnallisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi henkilön, joka korvasi EOYL:n muutoin vaatiman HTM- tai KHT-tilintarkastajan yhtiön tilintarkastuksessa.

Vuonna 1994 annettiin ensimmäinen kaikille kirjanpitolainsäädännön mukaan kirjanpitovelvollisille yhteisöille ja säätiöille yhteinen EETTL. Hyväksytyt tilintarkastajat olivat EETTL 2 luvun 7 §:n mukaan KHT-tilintarkastajat, HTM-tilintarkastajat, KHT-yhteisöt ja HTM-yhteisöt. Kauppakamarilaitos vastasi tilin-

<sup>75</sup> Ks. Anon. 1991: 165; Koskelainen 2000: 21–23; Kosonen 2005: 100; Vesikansa 1993: 85; Saarikivi, Maj-Lis 1999b: 517–518.

<sup>76</sup> Ks. KKK 1925: 42–43; Kosonen 2005:100–101; Vesikansa 1993: 85. Ks. myös KHT-yhdistys 1951: 3–4.

<sup>77</sup> Ks. Biese 1986: 10–11; Koskelainen 2000: 42–43; Kosonen 2005: 105–107; Nurmi 2011: 9; Vesikansa 1993: 188–189.

<sup>78</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 179 ss.; 1996: 185 ss.; HE 295/1993 vp: 5; Horsmanheimo 1994: 445–446; Kosonen 2005: 104, 135–136.

tarkastajien auktorisoinnista. Lailla sopeutettiin tilintarkastusta koskeva lain-säädäntö EY:n sääntelyn mukaiseksi esim. kahdeksannen direktiivin 84/253/ETY määräysten osalta.<sup>79</sup> Vuonna 2007 annettu ETTL korvasi edellä mainitun EETTL:n. Kauppakamarilaitos vastasi edelleen tilintarkastajien auktorisoinnista. EETTL:n säätäminen liittyi Euroopan parlamentin ja neuvoston vuonna 2006 antamaan uuteen tilintarkastusdirektiiviin 2006/43/ EY.<sup>80</sup>

### 1.6.3 Uusi tilintarkastajajärjestelmä

Tilintarkastajajärjestelmää uudistaneen vuonna 2015 annetun TTL 1 luvun 2 §:n ja 6 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastajan perustutkintona on HT-tilintarkastajan tutkinto. TTL 1 luvun 2 §:n ja 6 luvun 3 §:n mukaan HT-tilintarkastaja, joka täyttää TTL:n vaatimukset ja on suorittanut yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan tutkinnon, on KHT-tilintarkastaja. Vastaavasti TTL:n vaatimukset täyttävä HT-tilintarkastaja, joka on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon, on JHT-tilintarkastaja.

TTL:n antamisen myötä myös *Keskuskauppakamarin* tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat lakkautettiin. Niiden tehtävät siirrettiin *Tilintarkastusvalvonnalle*. Samoin lakkautettiin JHTT-tilintarkastajien auktorisoinnista ja valvonnasta vastannut JHTT-lautakunta ja myös sen tehtävät siirrettiin edellä mainitulle *Patentti ja rekisterihallitukseen* perustetulle *Tilintarkastusvalvonnalle*.

*Keskuskauppakamarin* sihteeristö siirtyi TTL:n mukaisesti edellä mainittuihin tehtäviin toimivana kokonaisuutena *Patentti- ja rekisterihallitukseen*. Siirtyvän henkilöstön asemaan sovellettiin TTL 12 luvun 2 §:n 9 momentin mukaisesti TSL:n liikkeen luovuttamista koskevia säännöksiä. *Keskuskauppakamarista Patentti- ja rekisterihallitukseen* siirtyvä henkilöstö nimitettiin tätä varten perustettaviin *Patentti ja rekisterihallituksen* virkoihin 1.1.2016.<sup>81</sup>

Tilintarkastuksen ohjauksesta ja kehittämisestä sekä tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta vastaa TTL 7 luvun 2 §:n mukaisesti edellä mainittu *Patentti- ja rekisterihallituksessa* oleva *Tilintarkastusvalvonta*. *Tilintarkastusvalvonnassa* on myös 7 luvun 4 §:n mukaan ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisulta koskee mm. tilintarkastuksen yleistä ohjausta ja kehittämistä sekä hallinnollisen seuraamuksen

<sup>79</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 4–7; 1996: 4–7; HE 295/1993 vp: 7; Saarikivi, Maj-Lis 1999a: 8–9; Virtanen, Aila 2002: 100–101.

<sup>80</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 11; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 19.

<sup>81</sup> Ks. TTL 12:2 § 9 momentti.

määräämistä eli huomautusta, varoitusta tai tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista. Voimassa olevaa TTL:ia käsitellään tarkemmin jaksossa 7.2.

## 1.7 Aikaisempi tutkimus

Julkishallinnon tilintarkastusta on väitöskirjatasolla tutkittu Suomessa erittäin vähän. Ensimmäinen julkishallinnon tilintarkastusta koskeva väitöskirja oli vuonna 1955 julkaistu, nyt jo vanhentunut, *Purhosen* tutkimus, joka koskee parlamentaarista valtiontilintarkastusta<sup>82</sup>. Seuraava julkishallinnon tilintarkastusta koskeva väitöskirja oli vuonna 1995 *Vuorisen* kunnallispolitiikan alalta tehty väitöskirja, joka on ainoa kunnallisesta tilintarkastuksesta tähän mennessä julkaistu väitöskirja. Se käsittelee mm. tilintarkastuksen roolia osana hyvää hallintotapaa.<sup>83</sup>

*Kososen* tilintarkastuksen historiallista kehitysprosessia koskevassa väitöskirjassa vuodelta 2005 sivutaan lyhyesti myös JHTT-tilintarkastajajärjestelmää.<sup>84</sup> Kunnalliseen tilintarkastukseen liittyen julkaistiin vuonna 2009 *Laihasen* väitöskirja, joka koskee kuntien tarkastuslautakuntien arviointitoimintaa<sup>85</sup>. Tässä yhteydessä voidaan lisäksi mainita Ruotsissa vuonna 1999 julkaistu *Lundinin* Ruotsin kunnallista tilintarkastusta koskeva oikeustieteellinen väitöskirja<sup>86</sup>. Edellä mainittujen lisäksi on tilintarkastuksesta tai siihen liittyen Suomessa julkaistu yhteensä n. 20 väitöskirjaa<sup>87</sup>.

---

<sup>82</sup> Purhonen 1955.

<sup>83</sup> Vuorinen 1995; ks. Kihn & Näsi 2011: 69–70.

<sup>84</sup> Kosonen 2005.

<sup>85</sup> Laihanen 2009.

<sup>86</sup> Lundin 1999.

<sup>87</sup> Jägerhorn 1965, suomalaisten osakeyhtiöiden tilintarkastuskertomusten informaatioarvo; Fant 1994, tilintarkastukseen liittyvistä asenteista Suomessa ja Ruotsissa; Koskinen 1999, tilinpäätöksen virheellisyyden vaikutus tilintarkastuskertomukseen; Saarikivi, Maj-Lis 1999, tilintarkastajan riippumattomuus; Viitanen 2000, tilintarkastajien ammattietiikka ja kurinpidolliset toimet; Aspholm 2002, tilintarkastajien vahingonkorvausvastuu Pohjoismaissa; Virtanen 2002, mm. hyvä tilintarkastustapa; Niemi, Lasse 2003, tilintarkastuksen hinnoittelu; Koskivaara 2004, neuroverkkojen ja analyyttisen tilinpidon yhdistäminen; Jokipii 2006, sisäinen valvonta, sen rakenne ja vaikuttavuus; Samsonova 2006, tilintarkastuksen laatu; Miettinen 2008, tarkastusvaliokunnat ja tilintarkastajat; Ittonen 2009, mukautetun kertomuksen aiheuttamat reaktiot osakemarkkinoilla; Zerni 2009, tilintarkastajan työn laadukkuus; Järvinen, Tuukka 2012, tilintarkastajan informaation käyttö ja tilintarkastuksen tehokkuus; Torpo 2012, tilintarkastusverkoston muodostuminen; Argyrou 2013, kvantitatiivisten mallien kehittäminen; Myllymäki, Emma-Riikka 2015, sisäinen valvonta ja tilintarkastus; Haapamäki 2019, taloudellisen raportoinnin ja tilintarkastuksen sääntely.

## 2 MAALAIKUNTIEN JA KAUPUNKIEN ERILLINEN LUOTTAMUSHENKILÖTILINTARKASTUS VUOSINA 1865–1948

### 2.1 Kunnallishallinnon kehityksestä Ruotsin vallan aikana

#### 2.1.1 Maaseutu

Kunnallinen itsehallinto on maalaiskuntien ja kaupunkien kohdalla kehittynyt eri pohjalta. Maalaiskuntien osalta on kirkollisten asioiden hoitaminen yhdessä maallisten asioiden hoidon kanssa ollut määräävässä asemassa. Keskiajalla Ruotsin vallan aikana kirkollisten asioiden hoitamisen seurakunnan papin johdolla vakiintuessa toimitettiin kirkonkokouksissa myös pitäjän maallisia asioita.<sup>88</sup>

Paikallishallinnossa oli pitäjien osalta kirkonkokouksen merkitys 1600-luvulta alkaen huomattava. Yksityiskohtaiset säännöt kuitenkin puuttuivat. Vuosina 1647, 1650, 1675 annetuissa papiston erioikeuksissa oli vain yleisiä määräyksiä kirkonkokouksen toimivallasta.<sup>89</sup> Papiston 16.10.1723 annettuihin erioikeuksiin<sup>90</sup> oli kuitenkin sisällytetty säännös, jonka mukaan kirkonkokouksella oli oikeus erioikeuksien kohdan 23 mukaan ottaa päätettäväkseen eli keskusteltava kirkon ja pappilan rakentamisen lisäksi useammista erinäisistä taloudenhoitoon kuuluvista kysymyksistä, joita kirkkoherralla ja seurakunnalla oli esitettävänä seurakunnan tarpeiden ja toimitusten suhteen<sup>91</sup> :

*”Til thet Tiugutredie. ... I samma Soknstämman skal ock handlas oni Kyrkiones och Prestegårdens byggnad och flera enskylta oekonomiska mål och angelägenheter, samt Kyrkoherden eller Församlingen hafwa at föredraga, Församlingens tarfwar och beställningar angående. ...”*<sup>92</sup>

<sup>88</sup> Kaukovalta 1940: 14–15; Koivisto 1937: 26; Kuuskoski 1949: 1–3; Soikkanen 1966: 13 ss.; Ståhlberg 1901: 1. Ks. myös Vuorinen 1995a: 27.

<sup>89</sup> Kuuskoski 1949: 2. Ks. myös Koivisto 1937: 26; Vuorinen 1995a: 28.

<sup>90</sup> Privilegia af then Stormechtigste och Allernådigste Konung Friedrich, Sweriges, Göthes och Wändes Konung, x. x. x. åhr 1723. Uppå Riksdagen i Stockholm öfwer-sedde och stadfästade, för Biskoparna och samtliga Presterskapet i Sverige och desz underliggande Landskaper. Ks. Mechelin 1877: 126 ss.; Palmén 1861: 159 ss.; Schybergson 1907: 337 ss. Ks. myös Blomstedt 1970a: 106.

<sup>91</sup> Kaukoval[a 1940: 16; Kekkonen, Urho 1936: 140; KM 1894: 1: 7; Kuuskoski 1949: 2; Soikkanen 1966: 31–33; Ståhlberg 1901: 1–3.

<sup>92</sup> Palmén 1861: 184–185. Ks. myös Mechelin 1877: 148–149; Schybergson 1907: 360–361.

Mainittu säännös oli maaseudulla melkein 150 vuoden ajan ainoa lainsäädännöllinen peruste kunnalliselle itsehallinnolle ennen jäljempänä mainittua vuonna 1865 annettua EMKunA:ta, jolloin maallinen kunta ja seurakunta erotettiin toisistaan<sup>93</sup>.

Vuoden 1723 papiston privilegio velvoitti vuosittain myös hyväksymään seurakunnan tilit, jota varten pitäjänkokouksen tuli olla koolla<sup>94</sup>. Maaherralla, tuomiokapitulilla ja kontrahtirovastilla oli oikeus halutessaan saada tilit nähtäväkseen. Tilit hyväksyttiin vain pitäjänkokouksessa tai joissain tapauksissa lähetettiin edellä mainituille tahoille vahvistettavaksi käytäntöjen vaihdellessa.<sup>95</sup>

Myös tilintarkastajia voitiin valita tarpeen niin vaatiessa. Esim. Tyrväällä valittiin 1850-luvulla kolme tilintarkastajaa. Näistä kolmesta tilintarkastajasta yksi oli säännöllisesti talonpoika. Myös Parkanon kappelissa oli vuonna 1859 valittuna kolme tilintarkastajaa. Näistä tilintarkastajista yksi oli talollinen ja kaksi torpparia.<sup>96</sup> Edellä mainitut papiston samoin kuin muiden säätyjen erioikeudet lakkautettiin kaikilta osiltaan vuonna 1995 annetulla lailla<sup>97</sup>.

## 2.1.2 Kaupungit

Kaupungeissa on niiden hallinnon perustana ollut n. vuodelta 1350 oleva Maunu Eerikinpojan kaupunkilaki<sup>98</sup>, jossa mm. säädettiin kaupunkien julkisesta

<sup>93</sup> Koivisto 1937: 26; Kuuskoski 1949: 2.

<sup>94</sup> Ks. Mechelin 1877: 148; Palmén 1861: 184; Schybergson 1907: 361.

<sup>95</sup> Soikkanen 1966: 37–38; Vuorinen 1995a: 28–29.

<sup>96</sup> Soikkanen 1966: 86; vrt. Vuorinen 1995a: 28–29.

<sup>97</sup> Laki säätyjen erioikeuksien lakkauttamisesta 17.7.1995/971; ks. HE 309/1993 vp: 80, 86.

<sup>98</sup> Ks. Arnell 1730: *Swerikes Stadz-Lagh, Efter Den Stormächtige, Högborne Furstes och Herres Herr Gustaff Adolphs, Sweriges, Göthes och Wendes*, x. Konungs, Storfurstes til Finland, Hertigs uthi Estland och Carelen, Herres uthöfwer Ingermanland, x. befallning, uthgången af Trycket Åhr 1618. Kaupunkilaki valmistui ilmeisesti vuoden 1349 jälkeen, mutta ennen vuotta 1357; ks. Westman 1912: 45. Ennen vuotta 1618 kaupunkilaista oli käytettävissä käsinkirjoitettuja laitoksia; ks. Inger 1980: 74. Lain suomennoksista ks. Lagus 1852; Rapola 1926; Ulkuniemi 1975: 143 ss. Mm. edellä mainitun lain korvasi myöhemmin *Sweriges Rikes Lag, Gillad och Antagen på Riksdagen åhr 1734*, joka astui voimaan 1.9.1736; ks. Inger 1980: 75; Westman 1912: 76–78. Ks. myös Blomstedt 1970b: 105–106. Haminan rauhansopimuksen mukaisesti Kymenkartanon lääni, Uudenmaan ja Hämeen läänit, Turun ja Porin lääni mukaan lukien Ahvenanmaan saaret, Savon ja Karjalan läänit, Vaasan ja Oulun läänit samoin kuin Länsipohja Tornionjokeen saakka tarkemman määrittelyn mukaan siirtyivät vuonna 1809 Ruotsilta Venäjälle; ks. *Traite de Paix Entre sa Majesté le Roi de Suède et la Couronne de Suède D'une part, et sa Majesté l'Empereur de toutes les Russies et l'Empire de Russie De fautre, Fait et conclu à Fredrichsamn le 17/5 September 1809 & ratifié à Stockholm le 3 Octobre et à S:t. Petersbourg le 1/13 du même mois*; ks. tästä Hamnström 1902: 107–108. Tätä ennen Venäjän keisari oli hallitsijavakuutuksessaan,

hallinnosta. Lisäksi kaupunkien hallinnon kehittymiseen vaikuttivat kaupungeille kaupunkilain nojalla annetut erioikeudet.<sup>99</sup>

Kaupunkien oli huolehdittava sekä maastaan ja sen järkipäisestä huollosta että kiinteistöistään. Kaupunkikunnan tarpeisiin jouduttiin hankkimaan myös käyttövaroja sekä laatimaan tulo- ja menoarvio ja tilit. Kaupungeilla olikin jo 1600-luvulla huolehdittavanaan erilaisia yleisiä töitä, satamia, teitä, siltoja, kaupunginkellareita, majataloja ja kyydityksiä, terveydenhuolto ja huoltotoimi ym.<sup>100</sup> Kaupunginlain mukaan kuninkaan voudin velvollisuutena oli osallistua tärkeimpiin maistraatin hallinnollisiin ja oikeudenhoidollisiin tehtäviin, jolloin hän toimi maistraattia kontrolloivana kuninkaan edustajana.<sup>101</sup>

Yleinen raastuvankokous oli 1600-luvun alussa vakiintunut kaupunginhallinnollinen elin. Raastuvankokouksissa saattoivat myös valtiovallan edustajat olla läsnä. Raastuvankokouksissa käsiteltiin yleensä ensiksi virallisuonteiset asiat, joihin kuuluivat uudet kuninkaalliset asetukset, päätökset ja tiedoitukset sekä eri viranomaisten kirjeet. Kaupungin omiin asioihin liittyviä päätöksiä olivat toimihenkilöiden valitseminen, tilien tarkastaminen tai tarkastajien määrääminen, elinkeino- ja verotusasiat ym.<sup>102</sup>

Kunnallistalouden kehittymisen myötä jouduttiin talousarvion suunnitelmallisuuteen kiinnittämään yhä enemmän huomiota. Kaupunkien kirjanpito oli pitkälti riippuvainen kunkin kirjanpitäjän taidoista ja kirjanpitäjän noudattamista jopa persoonallisista tavoista. Ei myöskään ollut harvinaista, että kaupunkien kohdalla lyötiin kirjanpitovelvollisuutta laimin. Kaupunkien tilinpitoa ruvettiinkin valvomaan entistä tarkemmin 1600-luvun jälkipuoliskolla maaherrojen ja näiden alaisten virkamiesten toimesta.<sup>103</sup>

---

Hans Kejslerliga Majestäts Nådiga Försäkran, till samtelige Finlands Inbyggare; Gifwen Borgå, den 15/27 Martii 1809, antanut lupauksen tuolloin suomeksi käännettynä seuraavasti: ”... olemme Me tämän kautta tahtoneet wahwistaa ja kiinnittää Maasa olewan Christillisen opin ja perustuslait niin myös niitä wapauxia ja oikeuxia, kuin kukin sääty nimitetysä Suuresa Ruhtinan maasa erinomattain, ... Lupaamme myös pitää kaikkia niitä asetuxia wahwana ja järkähtämättömänä heidän täydellisesä woi-masansa.” Tämän Porvoon valtiopäivillä annetun hallitsijavakuutuksen tulkinnasta ks. Jussila 1969; 79–83; 2004: 69–80. Ks. myös Blomstedt 1970b: 115; Hautamäki 2002: 87; Hovi, Jouko 2000: 24; Jyränki 2000: 11; Katajisto 2009: 119–128; Modeen 1998a: 107.

<sup>99</sup> Halila 1942: 13, 17 ss., 217 ss.; Kuuskoski 1949: 2–3; Vuorinen 1995a: 27.

<sup>100</sup> Halila 1942: 14.

<sup>101</sup> Halila 1942: 35. Ks. myös KM 1923: 15: 5–7.

<sup>102</sup> Halila 1942: 219–220. Ks. myös Kekkonen, Urho 1936: 138–139; Ranta 1981: 95–96.

<sup>103</sup> Halila 1943: 120–123; Ranta 1981: 97–98. Ks. myös Kallenautio 1983: 280; Nikula 1981: 226–230; Vuorinen 1995a: 27.



Kaupunkilain Kuninkaankaaren 18 luvun mukaan kaupungin tilit tuli esittää kahdeksan päivää ennen valpurinmessua kuninkaan voudin ja maistraatin tarkastettavaksi. Vuoden 1619 säädöksen (asetusluonnoksen) mukaan tilit sittemmin tuli alistaa käskynhaltijan, maistraatin ja porvaristoa edustavan tilintarkastajakunnan tarkastettavaksi. Tilintarkastajakuntaan kuului 12 miestä, joista kuusi oli kauppiaita ja kuusi käsityöläistä. Kuitenkaan tilejä ei useinkaan tarkastettu säännöllisesti vuosittain. Myös tilintarkastusmuodot poikkesivat eri kaupungeissa toisistaan, ja saattoi kuluu vuosiakin, ettei kaupungin tilejä lainkaan kontrolloitu. Tilintarkastuksesta ei yleensä ollut tapana maksaa myöskään palkkioita, vaikka tehtävä oli vaativa ja myös epäkiitollinen. Tarkastajiksi valitut henkilöt sen vuoksi usein kieltäytyivät heille annetusta tehtävästä.<sup>104</sup>

## 2.2 Kunnallislainsäädäntö autonomian ajalla

### 2.2.1 Maalaiskuntia koskevat asetukset

#### 2.2.1.1 Asetus kunnallishallituksesta maalla 1865

Edellä todetun mukaisesti maaseudulla pitäjien osalta merkityksellisessä osassa olivat papistolle Ruotsin kuninkaan vuonna 1723 antamat privilegit, joiden mukaan kirkonkokouksella oli oikeus ottaa päätettäväkseen erinäisistä taloudenhoitoon kuuluvista kysymyksistä. Suomen siirtymisellä vuoden 1809 Haminan rauhansopimuksessa Venäjän alaisuuteen ei ollut välittömiä vaikutuksia kunnalliseen elämään Suomen Suuriruhtinaskunnassa.

Vuosisadan loppupuoliskolla nostettiin esille kuitenkin mm. köyhäinhuolto sekä monet muut maalliset asiat, jotka aiheuttivat lisätyötä kirkkoherralle ja asettivat heidät pitäjänkokouksissa esimiehinä vaikeaan asemaan.<sup>105</sup> Eri vaiheiden jälkeen 14.3.1859 asetettiin komitea ehdotuksen tekemiseksi kunnallisasiain järjestämisestä.<sup>106</sup> Komitea luovutti mietintönsä senaatille 27.1.1860<sup>107</sup>.

Komitea kiinnitti huomiota pitäjänkokoukseen, joka *Kaukovallan* mukaan ”oli ikivanhan kunnallislaitoksemme kallisarvoinen jäte”.<sup>108</sup> Komitean esityksessä katsottiin, että pitäjänkokouksissa käsiteltävät kirkolliset ja maalliset asiat tulisi

<sup>104</sup> Halila 1943: 124–125, 128; Ranta 1981: 99–100; Vuorinen 1995a: 28. Ks. myös KM 1927: 4: 7–8.

<sup>105</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 27–28.

<sup>106</sup> Soikkanen 1966: 135; Ståhlberg 1901: 5.

<sup>107</sup> KM 1860; ks. Kaukovalta 1940: 56; Ståhlberg 1901: 5.

<sup>108</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 56.

eroittaa toisistaan.<sup>109</sup> Komitean mietinnössä esitettiin asetuksen päätösvaltaa koskevan 2 §:n sisällöksi seuraavaa:

*”Päätäntä-valtaansa käyttää seurakunta pitäjän-kokouksessa, mutta muu kunnallinen hoito on sitä varten asetetun pitäjän-toimikunnan huostassa, kaikki sillä ja siinä järjestyksessä, kuin tämä asetus määrää.”*<sup>110</sup>

Mietinnön mukaisen 6 §:n mukaan mm. tilintarkastuksesta ehdotettiin säädettäväksi seuraavasti:

*”Pitäjäkokouksen toimi-alaan kuuluvat seuraavat asiat ja kysymykset:*

*... 10:ksi kaikki kysymykset seurakunnan yhteisiä tarpeita varten taksierattawista rahoista ja otettawista lainoista; kuin myöskin seurakunnan kassain ja pitäjän-makasiinien hoidosta sekä niistä tehtyin tilien tarkastaminen; ...*<sup>111</sup>

Komitean mietinnössä esitettiin, että säädettävän asetuksen 11 §:n mukaan pitäjänkokouksia olisi vuosittain kaksi eri asioiden, mm. päästö-kuitin eli vastuuvapauden, käsittelemistä varten:

*”Warsinaista pitäjänkokousta pidetään vuosittain kaksi, toinen Helmi-kuussa ja toinen Syyskuun lopulla. ...*

*Ensimmäisessä näistä kokouksista antaa pitäjän-toimikunta 35 §:ssa säännetyin vuosikertomuksen ja tilinteon hallituksestansa ja jälkimmäisessä päätetään kysymys päästö-kuitin antamisesta toimikunnalle yllä mainitun tilinteon johdosta sekä sille otetaan ... myöskin kysymykset tulewan vuoden tarpeiksi ... toimikunnan jäsenten walitseminen ...”*<sup>112</sup>

Perusteluissaan (Perus-mietteet) komitea totesi, että ”Maassamme ei siitä vielä ole tarkoin ollut määrättyä, kuka pitäjänkokouksissa saa ääntö-oikeutta wiljellä, eikä mitään yhteistä sääntöä, millä tawalla asiat niissä ovat täytettävät”.<sup>113</sup> Komitea lausui ennen edellä mainittua myös, että ”Komitea on täten lausunut ajatuksensa itsenäisen kunnallishoidon mahdollisuudesta maalla”.<sup>114</sup>

Komitean ehdotuksesta hankittiin lausuntoja seurakunnilta ja viranomaisilta. Tämän jälkeen asetettiin erityinen asiantuntijain komitea, joka valmisteli vielä

<sup>109</sup> Ks. KM 1860: 5; Ståhlberg 1901: 7.

<sup>110</sup> KM 1860: 5.

<sup>111</sup> KM 1860: 7–8.

<sup>112</sup> KM 1860: 9–10. Ks. myös Soikkanen 1966: 135.

<sup>113</sup> KM 1860: 28–29.

<sup>114</sup> KM 1860: 28. Ks. myös Kaukovalta 1940: 59.

maalaiskuntain hallintoa koskevaa ehdotusta. Ehdotusta valmisteltaessa otettiin esikuvaksi Ruotsin vastaava asetus<sup>115</sup>. Esitys<sup>116</sup> asiasta annettiin 1863–1864 vuoden silloisille säätyvaltiopäiville.<sup>117</sup>

Valtiopäivillä käsiteltäviä ehdotuksia ja esityksiä olivat valtiopäiviä koskevan pöytäkirjan<sup>118</sup> mukaan mm. kohta 26 ”koskeva kunnallishallintoa maalla” ja kohta 27 ”koskeva kaupunkien kunnallishallinnon uudestaan järjestämisestä”<sup>119</sup>. Jälkimmäistä kaupunkia koskevaa kohtaa 27 käsitellään tarkemmin jäljempänä jaksossa 2.2.2. Kunnallishallintoa maalla koskevaa esitystä käsitellyt talousvaliokunta<sup>120</sup> sekä Valtiosäädät esittivät ja päättivät ehdotukseen useita muutoksia.<sup>121</sup> Säätyjen päätöksen<sup>122</sup> 15.4.1864 mukaan hyväksyttiin lopuksi asetus kunnallishallinnosta maalla<sup>123</sup>. Keisarin ja suuriruhtinaan hyväksymisen jälkeen EMKunA julkaistiin 6.2.1865. Seuraavassa käsitellään EMKunA:n sisältöä lähinnä kunnallisen tilintarkastuksen näkökulmasta.

EMKunA:n 1 §:n mukaisesti maallinen kunta erotettiin seurakunnasta. Tämän mukaisesti säädettiin, että ”kukin seurakunta maalla on itsepäällensä erinäinen kunta”. L:n 2 §:n mukaan ”jos useampia seurakuntia oli yhdistynyt yhden kunnallishallinnon alle, jääköön asia sillensä vastaiseksikin, niin kauvan kuin he siitä sopivat”. EMKunA:n 7 luvun erinäisissä määräyksissä 76 §:ssä säädetyn mukaan kauppala, jolla oli oma hallituksensa, ”olkoon itsepäällensä kuntana” tai sen maaseurakunnan kanssa yhdessä, jonka piirissä kauppala oli<sup>124</sup>.

Kunnan toimialan määritelmä oli varsin väljä. Kunnan jäsenten tuli EMKunA 1 §:n asettamissa rajoissa hoitaa yhteiset talous- ja järjestysasiansa, elleivät nämä

<sup>115</sup> Kongl. Maj:ts nådiga Förordning om Kommunalstyrelse på landet 1862:13, 3.5.1862 (SFS); ks. Hagman 1926: 9 ss.

<sup>116</sup> Proposition 26/1863–1864 ld.

<sup>117</sup> Kaukovalta 1940: 77 ss.; KM 1894: 1: 9; Modeen 1998a: 30; Soikkanen 1966: 131, 145–146; Ståhlberg 1901: 5–6. Säätyvaltiopäivien koolle kutsumisesta ks. Keisarillisen Majesteetin Armollinen Käsky Suomen Säädylle yleisistä valtiopäivistä Helsingissä syyskuun 15:nneksi (3:nneksi) päiväksi 1863 18.(6.)6.1863/22.

<sup>118</sup> Pöytäkirja, pidetty Suomen Suuriruhtinaanmaan toisia yleisiä Valtiopäiviä awattaessa, Waltiosalissa Keisarillisessa Linnassa Helsingissä, Syyskuun 18 päivänä 1863 15.4. 1864/4.

<sup>119</sup> Ks. myös Soikkanen 1966: 173.

<sup>120</sup> EkonUB 1863–1864 ld – Proposition 26/1863–1864 ld.

<sup>121</sup> KM 1894: 1: 9; Soikkanen 1966: 146 ss.; Ståhlberg 1901: 5–6.

<sup>122</sup> Suomen Suuriruhtinakunnan Säätyin Päätös, tehty ja annettu yleisillä Valtiopäivillä Helsingin kaupungissa, Huhtikuun 15 p. w. 1864 15.4.1864/19.

<sup>123</sup> Kaukovalta 1940: 83; Soikkanen 1966: 146 ss. Ks. myös Eskola, Aarne 1967: 1332–1333.

<sup>124</sup> Maamme vanhin epäitsenäinen kauppala oli Ikaalisten kauppala, joka perustettiin vuonna 1858; ks. Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus pienemmän kauppalan perustamisesta Turun ja Porin läänissä olewaan Ikaalisten kirkonkylään 21.4.1858. Ikaalisten kunnan koko alueesta muodostettiin myöhemmin kauppala, jonka nimenä oli Ikaalinen; ks. Asetus Ikaalisten kauppalan perustamisesta 7.5.1971/370.

kuuluneet muun julkisen virkakunnan tai oikeuden toimialaan. Kunta käytti tällöin EMKunA:n 4 §:n mukaan päätösoikeuttaan joko kuntakokouksessa tai kuntakokouksen valitsemien kunnan valtuusmiesten kautta. Kuntakokouksen tehtävinä oli 6 §:n mukaan neuvotella ja päättää kansakoulujen asettamisesta, yleisestä järjestyksestä, terveydenhoidosta ym., vaivashoidon järjestämisestä, pitäjäntuvan ym. rakentamisesta, laina- ja apumakasiineista, toimista petoeläinten hävittämiseksi ym., tulipalon ja kulovalkean estämisestä, rahain takseerauksesta ja lainan otosta ym. Toimeenpano ja hallinto kuului kunnallislautakunnalle, toimituskunnille tai valtuusmiehille. EMKunA:n 2 luvussa oli määräykset kuntakokouksesta ja 3 luvussa annettiin määräykset koskien kunnan valtuusmiehiä. Valtuusmiesten toimivallalle asetettiin rajoituksia EMKunA:n 31 §:ssä, jolloin päätösvalta kuului ainoastaan kuntakokoukselle.<sup>125</sup>

Oikeus osallistua kuntakokoukseen ja päätöksentekoon oli EMKunA 9 §:n mukaan kunnan jäsenellä, joka oli hyvämaineinen Suomen kansalainen, hallitsi itseään ja omaisuuttaan, oli velvollinen maksamaan kunnalle veroa, ei ollut toisen isännyyden alla eikä ollut joutolaisena pidettävä. Myöskään useamman kuin viimeksi kuluneen vuoden verot eivät saaneet olla maksamatta. EMKunA 10 § sisälsi kuitenkin eräitä rajoittavia määräyksiä osallistumisoikeudesta. Naisista ainoastaan leski, eronnut tai naimaton täysivaltainen nainen nautti kokouksessa ääntöoikeutta. Sen johdosta, että kuntakokoukseen osallistuvan tuli hallita itseään ja omaisuuttaan, ei alaikäinen tai holhouksen alainen saanut kokoukseen osallistua. Myöskään tuolloin edusmiehyden alaisena oleva vaimo ei ollut

<sup>125</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 104–106; Koivisto 1937: 26–27; Soikkanen 1966: 159–162; Vuorinen 1995a: 29. Päätöksessä STO 2.2.1895 N<sup>o</sup> 827/128 S.D. 176/62 C.E. 1894 vuodelta 1893 kumottiin kunnan päätös perunoiden hankkimisesta istuttamista varten ja niiden myymisestä kuntalaisille ja tämän jälkeen jakamisesta kuntalaisille veroäyrien suhteessa sen johdosta, että perunat eivät menneet kaupaksi; ks. Ståhlberg 1901: 36–37; 1907: 40. Päätöksessä STO 25.10.1895 N<sup>o</sup> 1478/332 S.D. 329/129 C.E. 1894 vuodelta 1893 hylättiin valitus siitä, että kunta ensin päätettyään ostaa kunnan varoilla siemenrukiita kuntalaisille lainattavaksi myöhemmin päätti, ettei rukiita vastaanotetakaan kunnalle; ks. Ståhlberg 1901: 36; 1907: 39. Päätöksellä STO 21.11.1896 N<sup>o</sup> 1652/341 S.D. 368/125 C.E. 1895 vuodelta 1894 vahvistettiin kuntakokouksen päätös kannatusavusta kansanopistolle kunnan yhteistä hyötyä tarkoittavana toimenpiteenä; ks. Ståhlberg 1901: 33; 1907: 37. Päätöksellä STO 17.5.1897 N<sup>o</sup> 272/244 S.D. 62/85 C.E. 1896 vuodelta 1895 kumottiin kuntakokouksen päätös ylemmän suomalaisen yhteiskoulun perustamisesta Porvoon kaupunkiin; ks. Ståhlberg 1907: 37–38. Päätöksellä STO 28.4.1899 N<sup>o</sup> 320/174 S.D. 339/135 C.E. 1898 vuodelta 1898 hylättiin valitus kuntakokouksen päätöksestä torvisoittokunnan voimassa pitämiseksi vuosittain annetulla avustuksella kolmen vuoden aikana; ks. Ståhlberg 1907: 38. Ratkaisun KHO 1918 I 118 mukaan kunta oli oikeutettu liittymään jäseneksi osuuskuntaan. Ratkaisussa KHO 1919 II 1803 hylättiin valitus kuntakokouksen päätöksestä maksaa järjestyksen valvontaa varten yleisessä työväestön- ja kansalaiskokouksessa valitulle kansanmiliisille yleisen järjestyksen valvomisesta syntyvät suoranaiset menot; ks. Ståhlberg 1926: 53.

äänioikeutettu kuntakokouksessa.<sup>126</sup> Myös yhtiöllä oli oikeus osallistua kuntakokoukseen. Lisäksi valtakirjojen käyttö oli 12 §:n mukaan mahdollista.<sup>127</sup>

Eri kuntien tai niiden osien yhteisiä asioita varten tuli EMKunA:n 20 §:n mukaan pitää yhteinen kokous. Kokous pidettiin siinä kunnassa, jossa eri kuntien esimiehet sopivat kokouksen pidettäväksi. Tämän kunnan esimies toimi kokouksen johdattajana (eli puheenjohtajana).

Täysi-ikäisyyden rajana oli 21 vuotta.<sup>128</sup> Vuonna 1864 annetun asetuksen mukaan naimaton nainen oli halutessaan täysivaltainen 21-vuotiaana tästä oikeudelle ilmoittaessaan ja 25-vuotiaana täysivaltainen ilman erillistä ilmoitusta, ellei tahtonut edelleen olla holhottavana. Täysivaltaisena hän hallitsi kaikkea omaisuuttaan.<sup>129</sup>

Mikäli kuntakokouksessa käsiteltävä asia koski ainoastaan manttaalille pantua maata tai muuta vastaavaa verolukua, eivät muut kuin asianosaiset saaneet ottaa osaa päätöksentekoon tältä osin. Äänimäärä kuntakokouksessa oli 57–58 §:ien mukaan riippuvainen veroäyrien ja manttaalien määrästä. EMKunA 23 §:n mukaan kukaan ei voinut äänestää omasta ja toisen puolesta enemmällä kuin 1/6:lla kokouksen koko äänimäärästä.<sup>130</sup>

Mikäli päätösvalta kunnassa haluttiin uskoa kunnan valtuusmiehille, tuli päätös tästä EMKunA 30 §:n mukaan tehdä kuntakokouksessa. Kuntakokouksessa olevista äänistä 2/3:n tuli kannattaa asiaa. Lisäksi vähintään puolet kunnan koko ääniluvusta tuli olla kokouksessa läsnä. Kunnan valtuusmiesten päätösvaltaa oli 31 §:n mukaan kuitenkin joiltain osin rajoitettu. Kunnan valtuusmiehet valittiin 34 §:n mukaan kolmeksi vuodeksi. Heistä puolet erosi kahden vuoden kuluttua, ja heidän tilalleen valittiin uudet valtuusmiehet.

EMKunA:n 59 §:n mukaan kunnallislautakunnan tuli vuosittain tehdä maksujen ja tulojen arvio. Asetuksen saman kohdan mukaan asioiden käytäntöön panemista tai hallintoa varten kuntakokouksen mahdollisesti asettamien erinäisten toimikuntain tai miesten tuli myös hyvissä ajoin antaa kunnallislautakunnalle ”erikois-

<sup>126</sup> Ks. tästä Ståhlberg 1901: 70–71; 1913: 259; 1915: 28–29.

<sup>127</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 107–109; Soikkanen 1966: 160.

<sup>128</sup> Ks. Kongl. Maj:ts och Riksens Ständers faststälte Regerings-Form. Dat. Stockholm then 21 Augusti 1772, 34 §; Mechelin 1877: 20; Mylly 2006: 148; Palmén 1861: 20; Schybergson 1907: 47; Ståhlberg 1915: 320.

<sup>129</sup> Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus naimattoman waimon täysivaltaisuudesta määrä-ikään tultuansa ja naittajawallan lakkaamisesta 31.10.1864/25.

<sup>130</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 107–109; Soikkanen 1966 160.

arviot” hallintoonsa kuuluvista menoista ja tuloista tulevana vuonna. Kuntakokous määräsi 18 §:n mukaan syyskuussa kunnan maksu- ja tuloarvion tulevaksi vuodeksi, ellei kunnan valtuusmiehiä ollut valittu.

Jokaisessa kunnassa tuli EMKunA:n 39 §:n mukaan olla kunnallislautakunta, jonka tuli valmistella kunnalliskokouksessa esiteltäväksi kunnalliskokouksen päätettävät asiat sekä huolehtia moninaisista tuolle ajalle ominaisista käytännön tehtävistä. Kunnalliskokouksen valitsemaan kunnallislautakuntaan kuului 41 §:n mukaan esimies ja varaesimies sekä vähintään viisi jäsentä, joiden tuli olla kunnalliskokouksessa äänioikeutettuja. EMKunA:n 52 §:n mukaan kunnallislautakunnan jäsenen tuli mm. vastata yhteisesti lautakunnan esimiehen ja muiden jäsenten kanssa niistä rahoista, jotka olivat olleet lautakunnan hoidettavina.

Kunnan tilikirjat tuli EMKunA:n 67 §:n mukaan kunnallislautakunnan tai muun kuntakokouksen alaisen hoitajan kirjoittaa almanakkavuodelta (eli kalenterivuodelta). Myös muiden kunnan toimijoiden tuli antaa selvitys kultakin vuodelta käyttämistään rahoista ennen seuraavan vuoden maaliskuun ensimmäistä päivää kuntakokouksen esimiehelle.<sup>131</sup> Tässä yhteydessä voidaan todeta, että vuoden 1891 alusta astui voimaan RL, jonka 2:12 §:ään ja 40 lukuun tuolloin sisältyivät säännökset virkarikoksista.<sup>132</sup>

<sup>131</sup> Päätöksessä STO 14.10.1892 N<sup>o</sup> 228/89 63/59 S.D. C.E. 1892 kunnan varainhoitaja velvoitettiin uhkasakon nojalla antamaan täydellinen tili vuosilta 1886–1888; ks. Ståhlberg 1901: 266. Päätöksessä STO 18.1.1895 N<sup>o</sup> 244/207 S.D. 40/99 C.E. 1894 kunnan kassanhoitajaa vaadittiin uhkasakon nojalla antamaan rahastossa olleen vaillingin johdosta täydellinen tilinteko sekä luovuttamaan kassoja koskevat asiakirjat ja kassojen rahavarat, mutta koska kassan hoitaja oli määrättyssä ajassa jättänyt tilit tarkastettavaksi, tuli lausunto pääasialtaan raukeamaan; ks. Ståhlberg 1901: 267–268. Päätöksessä STO 4.10.1895 N<sup>o</sup> 1670/87 S.D. 372/43 C.E. 1894 kuntakokouksen puheenjohtaja velvoitettiin tekemään tilit kunnan paloapuvaroista ja jyvälainoista uhkasakon nojalla; ks. Ståhlberg 1901: 266. Päätöksessä STO 18.10.1895 N<sup>o</sup> 1459/98 S.D. 333/48 C.E. 1894 1460/115 S.D. 328/43 C.E. 1895 kunnan entinen esimies tuomittiin uhkasakkoon, koska hän ei ollut Senaatin aikaisemman päätöksen mukaisesti antanut tilejä vuodelta 1891 sekä velvoitettiin uhkasakon nojalla antamaan mainitun tilin kuntakokouksen esimiehelle; ks. Ståhlberg 1901: 266–267. Päätöksessä STO 26.2.1897 N<sup>o</sup> 302/294 S.D. 64/100 C.E. 1896 velvoitettiin lainamakasiinin entinen hoitaja uhkasakon nojalla tekemään kunnalle tili ja luovuttamaan kaikki lainamakasiinia koskevat asiakirjat vuodelta 1894; ks. Ståhlberg 1901: 266. Päätöksessä STO 7.3.1902 N<sup>o</sup> 905/54 W.D. 240/41 S.T. 1901 kunnallislautakunnan esimies langetettiin Senaatin päätöksen mukaiseen uhkasakkoon, koska hän ei ollut antanut kunnallistilejä vuosilta 1893–1895 sekä velvoitettiin antamaan tilit uhkasakon nojalla; ks. Ståhlberg 1926: 724–725.

<sup>132</sup> RL:n voimaan astumisen johdosta annettu Keisarillisen Majesteetin armollinen Asetus Suomen Suuriruhtinanmaan uuden yleisen rikoslain voimaanpanemisesta ja siitä mitä sen johdosta on Waarinotettava 19.12.1889/39 määräsi, että RL:n säännösten astuessa voimaan 1.1.1891 lakkaavat voimassa olemasta 1734 vuoden lain Rikos- ja Rangaistuskaari sekä kaikki ne säännökset, jotka selittävät tahi muuttavat jotakin mainituista kaarista olemaa taikka niihin jotakin lisäävät ym.

Kuntakokouksessa tuli EMKunA 6 §:n mukaan ottaa neuvoteltavaksi ja päätettäväksi edellä aikaisemmin mainittujen asioiden lisäksi mm. kunnan kassojen ja muiden yhteisten varojen hallinto sekä siitä annettavan tilin tarkastaminen. EMKunA 18 §:n mukaan varsinainen kuntakokous tuli pitää kolme kertaa vuodessa. Maaliskuussa tuli päättää mm. edellisen vuoden hallinnon vuosikertomuksesta ja tilistä, jonka kunnallislautakunta antaa. Syyskuussa päätettiin mm. kunnan maksu- ja tuloarviosta tulevaksi vuodeksi sekä siitä, onko päästökuitti (nykykielellä vastuuvapaus) kunnallislautakunnalle annettava edellisen vuoden hallinnosta.

Joulukuussa tuli EMKunA 18 §:n mukaan valita mm. tilintutkijat.<sup>133</sup> Mikäli valtuusmiehet oli valittu, kuului heidän tehtäviinsä tilintutkijoiden valinta, koska valtuusmiesten toimivaltaa ei tältä osin ollut rajoitettu. EMKunA 18 §:ssä olevassa määräyksessä tilintutkijoiden valinnasta joulukuussa ei oteta kantaa tilintutkijoiden lukumäärään eikä myöskään heidän vaalikelpoisuuteensa. Ilmeisesti kelvollisia tilintutkijoiksi olivat kaikki ne henkilöt, joilla oli oikeus ottaa osaa kuntakokoukseen. Sanamuodosta päätellen tilintutkijoita tuli olla vähintään kaksi, mutta tilintutkijoiden ylärajaa EMKunA:ssa ei ilmaistu. Tilintutkijat valittiin vuosittain.

Kuntalaiset olivat *Ståhlbergin* mukaan yleensä velvollisia ottamaan vastaan kunnallisia luottamustoimia, ellei laillisia kieltäytymisperusteita ollut olemassa<sup>134</sup>. EMKunA 13 §:n mukaan kuntakokous valitsi kunnan piirissä asuvista ääntöoikeutta nauttivista miespuolisista jäsenistä yhden esimieheksi ja yhden varaesimieheksi. Näistä tehtävistä voi 14 §:n mukaan kieltäytyä, jos oli kolmena viimeksi kuluneena vuonna ollut mainituissa tehtävissä tai täyttänyt 60 vuotta. Näin oli 33 §:n mukaan vastaavasti myös kunnan valtuusmiesten osalta. Samoin eräät kunnan piirissä asuvat virka- ja palvelusmiehet voivat 42 §:n mukaan kieltäytyä kunnallislautakunnan jäsenyydestä. Erikseen asetettavan sovinto-oikeuden jäsenyydestä kunnan jäsen voi kieltäytyä tärkeän syyn ja esteen perusteella jäljempänä todetun mukaisesti. Tilintutkijoiden osalta ei EMKunA:ssa mainittu kieltäytymisperusteita. Heille maksettavista palkkioista ei asetukseen sisällynyt määräyksiä eikä palkkioita ilmeisesti maksettu<sup>135</sup>. Tilintutkijoiden vastuuta heille kuuluvien tehtävien hoitamisessa käsitellään tarkemmin jäljempänä 5 luvussa.

<sup>133</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 108–109; Soikkanen 1966: 161. Ks. myös Hellberg 1987a: 49; Vuorinen 1995a: 29.

<sup>134</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 44; 1913: 254. Päätöksessä STO 12.10.1894 N<sup>o</sup> 138/41 S.D. 46/70 C.E. 1894 ei katsottu olevan syytä muuttaa kunnallislautakunnan määräystä vuodelta 1893, jonka mukaan valittaja oli määrätty olemaan kolmen vuoden ajan terveydenhoidon tarkastajana kunnassa; ks. Ståhlberg 1901: 45.

<sup>135</sup> Ks. Vuorinen 1995a: 30.

Kun tilintutkijat olivat tarkastelleet kunnallislautakunnan ja muiden kuntakokouksen asettamain toimituskuntien tahi henkien tililaskut ja hallinnon, tuli tutkijain siihen määrättyä aikana antaa siitä kuntakokouksen esimiehelle kertomus EMKunA:n 68 §:n määräysten mukaisesti. Tilintutkijoiden mahdollisesti tekemien muistutusten johdosta tuli kuntakokouksen esimiehen tämän jälkeen vaatia asianomaisten selitys ja lausunto. Syksyllä (syyskuussa) kokoontuvan kuntakokouksen tuli päättää, onko muistutus hylättävä tai tuleeko muistutus antaa erinäisen sovinto-oikeuden tutkittavaksi ja päätettäväksi. Ellei muistutusta tehty, antoi kuntakokous asianomaisille edellä mainitun mukaisesti päästökuitin heidän hallinnostansa.<sup>136</sup>

Sovinto-oikeuden kokoonpanosta säädettiin EMKunA 69 §:ssä. Tämän mukaan kuntakokous valitsi yhden tai kaksi jäsentä ja tilintekevä toimituskunta yhtä monta.<sup>137</sup> Sovinto-oikeuden jäsenien tuli olla joko kunnan omia jäseniä tai ”muita arvossa ja luottamuksessa olevia henkiä”. Kunnan jäsenellä ei ilman tärkeää syytä ja estettä ollut oikeutta kieltäytyä sovinto-oikeuden jäsenyydestä. Sovinto-oikeuden tehtävänä oli lausua, mihin määrään tehty muistutus oli hyväksyttävä sekä muistutuksen johdosta muutoin huomioon otettava. Tehtyyn päätökseen ei saanut hakea muutosta.<sup>138</sup>

Mikäli tilintutkijat eivät olleet tehneet kertomuksessaan muistutusta, tuli kuntakokouksen EMKunA:n sanamuodon mukaan antaa asianosaisille päästökuitti heidän hallinnostansa. EMKunA:n 68–69 §:ien mukaisen sovinto-oikeuden päätös oli lopullinen eikä siihen näin voinut hakea muutosta. Kuntakokouksella ei näiltä osin ollut asiassa harkintavaltaa.

EMKunA:n 6 §:n sanamuoto kuntakokouksen neuvoteltavaksi ja päätettäväksi otettavista asioista ”kunnan kassain ja muiden yhteisten varain hallinnosta, kuin myös siitä annettavan tilin tarkastamisesta” sekä EMKunA:n 68 §:n sanamuoto ”Sittenkuin ... tilintutkijat ovat tarkastelleet kunnallislautakunnan ja muiden kuntakokouksen asettamain toimituskuntien tahi henkien tililaskut ja hallinnon,

<sup>136</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 116. Ks. myös Vuorinen 1995a: 29.

<sup>137</sup> Päätöksessä STO 24.1.1896 N<sup>o</sup> 1747/348 S.D. 385/89 C.E. 1894 vuodelta 1893 sovinto-oikeuteen valittu S oli ollut myös tilintarkastajana, minkä johdosta valittaja osoitettiin, jos syytä oli, sovinto-oikeudelle esittämään jääviysmuistutuksensa, mistä mainittu oikeus sitten itse saisi päättää; ks. Ståhlberg 1901: 272–273. Päätöksessä STO 10.2.1899 N<sup>o</sup> 110/134 S.D. 114/110 C.E. 1898 lykättiin päätös sovinto-oikeuden asettamisesta takaisin kuntakokoukseen sen vuoksi, ettei tilintarkastajien muistutamaa makasiininhoitajaa koskien vajaan viljavaroissa vuodelta 1894 ollut kuultu ennen sanottua päätöstä; ks. Ståhlberg 1901: 271. Päätöksessä STO 26.4.1901 N<sup>o</sup> 429/152 Val.D. 485/114 S.T. 1900 kuntakokouksen päätös, jossa sovinto-oikeuteen valitut jäsenet olivat tilintarkastajina antaneet muistutuksen kansakoulurahaston hallinnosta vuosilta 1894 ja 1895 ym., kunnan oli näiden henkilöiden sijaan valittava jäävittömät henkilöt; ks. Ståhlberg 1907: 343.

<sup>138</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 116. Ks. myös Vuorinen 1995a: 29.



pitää tilintutkijain ... antaa siitä ... kertomus” on jossain määrin horjuva tilintutkijoille kuuluvien tehtävien osalta mainittujen pykälien kesken. Lisäksi olisivat tilivelvollisia edellä olevasta päätellen olleet kunnallislautakunnan lisäksi myös eri toimituskunnat ja muut henkilöt, joiden tehtäviin kuului kunnan varojen hoitaminen. Toisaalta päästökuitti annettiin 18 §:n mukaan kuitenkin vain kunnallislautakunnalle edellisen vuoden hallinnosta, mutta 68 §:n mukaan päästökuitti annettiin asianomaisille. Esikuvana olleen Ruotsin vastaavan säädöksen mukaan tarkastus kohdistui kunnallislautakunnan ja muiden lautakunnan asettamien toimielinten tileihin ja hallintoon <sup>139</sup>.

EMKunA 82 §:n mukaan kunnallishallituksen tuli Lapinmaata lukuun ottamatta olla kolmen vuoden kuluessa järjestetty. Tähän voi saada pidennystä kuvernööriltä, ei kuitenkaan enemmäksi aikaa kuin kymmeneksi vuodeksi.

### 2.2.1.2 Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta 1898

EMKunA:n verotusta koskevien määräysten epämääräisyyteen sekä yleistä kuntakokousta koskevien säännösten puutteellisuuteen liittyen esitettiin valituksia 1800-luvun loppupuolella. Tämän johdosta asetettiin Senaatin päätöksellä 29.4.1891 komitea tarpeellisten muutosten tekemiseksi tuolloin voimassa olleeseen EMKunA:een.<sup>140</sup>

Komiteanmietintö valmistui 29.1.1894, ja siinä käsiteltiin edellä olevan lisäksi myös kunnallislautakunnan silloista asemaa ja tehtäviä sekä kiinnitettiin erityistä huomiota kunnalliseen rahainhallintoon ja tilintekoon. Lisäksi mietinnössä kiinnitettiin erityistä huomiota kunnan tilien tarkastukseen. Sen johdosta, että tarkastajat tuolloin voimassa olleen asetuksen mukaan on valittu vain vuodeksi kerrallaan, on heiltä komitean näkemyksen mukaan puuttunut tilaisuus pitämälle jatkuvana toiminta-aikana saada riittävää perehtymistä tilien tarkastukseen. Lisäksi komitea näki epäkohdaksi sen, että tarkastus on kohdistunut vain tileihin, mutta ei kassoihin eikä muun omaisuuden katselmukseen. Myös kunnallislautakunnan tarvittaessa erottamista koskevien määräysten puuttuminen nähtiin mietinnössä epäkohtana.<sup>141</sup>

Komitea ehdotti, että tilintarkastajia valittaisiin kolme ja heidän toimiaikansa olisi kolme vuotta. Näistä kolmesta tilintarkastajasta eroaisi yksi vuosittain siten, että kahtena ensimmäisenä vuotena eroamisjärjestys arvottaisiin. Sen johdosta, että

<sup>139</sup> Ks. Hagman 1926: 189; Hammarskjöld 1888: 179.

<sup>140</sup> Kaukovalta 1940: 284; KM 1894: 1: 1; Modeen 1998c: 30; Ståhlberg 1901: 10–12; Soikkanen 1966: 376–377. Ks. myös Vuorinen 1995a: 31.

<sup>141</sup> KM 1894: 1: 29–31; Kaukovalta 1940: 288–289. Ks. myös Soikkanen 1966: 435–436; Vuorinen 1995a: 31.

kunnassa saattoi olla vaikeaa saada tilintarkastajiksi kunnan omista jäsenistä tehtävään sopivia henkilöitä, komitea ehdotti, että tarkastajiksi voitaisiin kutsua suostumuksellaan myös kunnan ulkopuolisia henkilöitä.<sup>142</sup>

Komitean ehdotuksen mukaan tarkastus käsittäisi kunnan tilien lisäksi myös kunnan arvopaperit ja rahat. Lisäksi komitea esitti tarkastajien tehtäväksi kunnan irtaimen omaisuuden ja kiinteistöjen katselmukset. Erikseen komitea esitti kunnan kassojen katselmuksen (tarkastuksen) toteuttamista ennalta ilmoittamattomalla ajalla sekä mahdollisten epäkohtien ilmetessä asian ilmoittamista kuntakokouksen esimiehelle ja tuomioistuimen käsiteltäväksi.<sup>143</sup>

Senaatin mietinnöstä saamien lausuntojen jälkeen esitys uudesta kunnallisasetuksesta<sup>144</sup> annettiin vuoden 1897 säätyvaltiopäiville<sup>145</sup>. Tämän jälkeen kunnallisvaliokunta<sup>146</sup> käsitteli tehtyä esitystä yleensä yhtyen esityksen periaatteisiin ja yksityiskohtiin, vaikkakin myös erimielisyyttä aiheuttavia kohtia esityksessä ilmeni.<sup>147</sup> Säätyvaltiopäivien lopullisesti hyväksymä MKunA vahvistettiin<sup>148</sup> kesäkuussa 1898, ja se julkaistiin tämän jälkeen 15.6.1898.

Uudella asetuksella kumottiin EMKunA siihen tehtyine vähäisine muutoksineen. MKunA 1 §:n mukaan kukin maaseurakunta, jolla oli oma alue, oli itsekseen eri kunta<sup>149</sup>, jonka jäsenten tuli annetun asetuksen ja niiden rajojen sisällä, jotka laki muuten määräsi, hoitaa yhteiset järjestys- ja talousasiansa, mikäli ne voimassa olleiden asetusten mukaan eivät olleet julkisen viranomaisen käytettäviä. MKunA:n 1§:n mukaan kunnan toimiala oli näin edelleen varsin väljästi määritelty. Kuntakokous käytti MKunA:n 4 §:n mukaan päätösvaltaansa joko kuntakokouksessa tai valitsemiensa kunnanvaltuutusmiesten kautta näitä koskevien 32 §:n mukaisin rajoituksin. Myös uudessa asetuksessa kuntakokouksen tuli 6 §:n mukaan keskustella ja päättää kansakoulujen perustamisesta, siveellisyyden ja yleisen turvallisuuden edistämisestä, terveyden- ja sairaanhoidosta, vaivaihoidosta, kunnan rakennuksista ja laitoksista, laina- ja apumakasiineista ym.,

<sup>142</sup> KM 1894: 1: 31; Vuorinen 1995a: 31.

<sup>143</sup> KM 1894: 1: 31–32; Vuorinen 1995a: 31.

<sup>144</sup> Proposition 6/1897 ld.

<sup>145</sup> Hänen Majesteettinsa Keisarin ja Suuriruhtinaan Armollinen Avoin Kirje ja Käsky Suomenmaan Valtiosäädylle lakimääräisten valtiopäiväin avaamisesta Helsingin kaupungissa 8/20 päivänä Tammikuuta 1897 5.8.(24.7.)1896/24.

<sup>146</sup> KomUB 1/1897 ld – Proposition 6/1897 ld.

<sup>147</sup> Kaukovalta 1940: 199–200; Soikkanen 1966: 377–378, 436–438; Ståhlberg 1901: 12–13.

<sup>148</sup> Soikkanen 1966: 438.

<sup>149</sup> Ks. kuitenkin KM 1905: 8 ss., jossa todetun mukaan kunnallisessa jaotuksessa esiintyi säännöttömyyttä mm. siten, etteivät seurakunnat ja vastaavat kunnat aina käsittäneet samoja alueita.

metsästyksestä ym., tulipalon ja kulovalkean ehkäisemisestä, varojen hankkimisesta kunnan tarpeisiin ym.<sup>150</sup>

Säännökset MKunA:n mukaan kunnan päätöksentekoon oikeutetuista olivat pitkälti samanlaiset kuin EMKunA:ssa. Oikeus osallistua kuntakokouksiin ja päätöksentekoon oli MKunA 9§:n mukaan kunnan jäsenellä, miehellä tahi naisella, joka oli Suomen kansalainen, hallitsi itseään ja omaisuuttaan, oli velvollinen maksamaan kunnalle veroa, ei ollut toisen laillisesti pestattu palkollinen eikä laillisen tuomion mukaan katsottu olevan hyvää mainetta vailla. Lisäksi useamman kuin viimeksi kuluneen vuoden verot eivät saaneet olla maksamatta. Koska mies tuolloin äänesti yhteisen pesän puolesta, ei naimisissa olevalla vaimolla ollut kunnallista äänioikeutta.<sup>151</sup> MKunA 10 §:ään sisältyi lisäksi eräitä tarkentavia määräyksiä. Valtakirjojen käyttö oli myös 12 §:n mukaan mahdollista niin kuin se oli ollut EMKunA:nkin mukaan. Kuitenkaan valtakirjojen käyttö ei ollut mahdollista useamman kuin kahden äänivaltaisen puolesta, ellei kysymys ollut sukulaisista. Myös kotimaisella yhtiöllä oli oikeus osallistua kuntakokouksiin.<sup>152</sup>

MKunA IV lukuun sisältyivät määräykset yhteisestä kuntakokouksesta. MKunA 40 §:n mukaan kunnille tai niiden osille yhteiset asiat ratkaistiin tarkemmin säädetyn mukaisesti yhteisessä kuntakokouksessa. Yhteinen kuntakokous pidettiin 41 §:n mukaisesti siinä paikassa ja sinä aikana kuin kunnat keskenään sopivat.<sup>153</sup>

Jaksossa 2.2.1.1 todetun mukaisesti täysi-ikäisyyden rajana oli 21 vuotta. Naimaton nainen oli MKunA:n voimaan tullessa vuoden 1899 alussa täysi-ikänen valintansa mukaan joko 21- tai viimeistään 25-vuotiaana, ellei hän tahtonut edelleen olla holhottavana <sup>154</sup>. Vuoden 1900 alussa voimaan tulleen holhouslain mukaan

<sup>150</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 20 ss., 53 ss.; 1902: 11–13; 1907: 31 ss., 60 ss. Päätöksessä STO 30.4.1909 N:o 363/117 V.D. 697/296 S.T. 1906 kumottiin kuntakokouksen päätös käräjätalon rakentamisesta kuntakokouksen päättäessä 9.6.1895 rakentaa kestiekievari- ja käräjätalon kunnan myöhemmin 22.4.1905 tekemän päätöksen mukaan toistensa yhteyteen kunnan maalle sekä kuntakokouksen 20.12.1905 päättäessä vuoden meno- ja tuloarviosta vuodelle 1906 siten, että manttaalittain menevällä verotuksella kannetaan viisituhatta markkaa edellä mainittua rakennustyötä varten, koska kysymys käräjätalon rakentamisesta ei kuulu kuntakokouksen päätettäviin asioihin; ks. Ståhlberg 1926: 58.

<sup>151</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 68–75. Edusmiehisyydestä ks. Laki awiopuolisojen omaisuus- ja welkasuhteista 15.4.1889/17, 2 luku 1 §.

<sup>152</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 74–75, 83–84; 1902: 4. Kuntakokouksesta ks. Koivisto 1965: 167–170.

<sup>153</sup> Ks. Ståhlberg 1907: 129–130.

<sup>154</sup> Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus naimattoman waimon täysivaltaisuudesta määrä-ikään tultuansa ja naittajawallan lakkaamisesta 31.10.1864/25.

alle 21-vuotias henkilö sukupuoleen katsomatta oli holhottava eikä voinut vallita omaisuuttaan <sup>155</sup>.

Jos kuntakokouksessa käsiteltävä asia koski ainoastaan manttaaliin pantua maata, eivät muut kuin tässä asiassa äänivaltaiset saaneet ottaa osaa päätöksentekoon. Äänimäärä oli sidoksissa veroäyrien ja manttaalien määrään. Äänimäärä kunnalliskokouksessa oli 83 §:n mukaan riippuvainen veroäyrien ja manttaalien määrästä. Kukaan ei ollut 24 §:n mukaan oikeutettu kuntakokouksessa äänestämään omasta tai toisen puolesta enemmällä kuin 1/15:llä yhteisestä äänimäärästä.<sup>156</sup>

Annettaessa kuntakokoukselle muutoin kuuluvan päätösvallan käyttäminen kunnanvaltuusmiehille, tuli tätä MKunA 31 §:n mukaan kahdessa perättäisessä kuntakokouksessa kannattaa ääniluvun mukaan vähintään 2/3 läsnäolevista äänistä. Kunnanvaltuusmiehet valittiin 35 §:n mukaan kolmeksi vuodeksi. Heistä erosi arvan mukaan vuosittain kolmasosa ja, eroavien tilalle valittiin uudet valtuusmiehet kolmeksi vuodeksi.

Jokaisessa kunnassa tuli MKunA 52 §:n mukaan olla kunnallislautakunta. Kunnallislautakunnassa oli 65 §:n mukaan esimies ja varaesimies sekä vähintään kolme jäsentä. Heidän kaikkien tuli olla äänivaltaisia kunnan jäseniä. Kunnallislautakunnan tuli 85 §:n mukaan tehdä joka vuodeksi meno- ja tuloarvio. Mainittu lainkohta sisälsi tarkemmat määräykset menoarvion ja tuloarvion sisällöstä. Kuntakokous päätti 19 §:n mukaan joulukuussa meno- ja tuloarvion määräämisestä tulevaksi vuodeksi, ellei kunnanvaltuusmiehiä ollut valittu. Kunnallislautakunnan tuli MKunA 59 §:n mukaan pitää huolta kiinteän ja irtaimen omaisuuden hoidosta ja hallinnosta, ja omaisuudesta tuli pitää tarkkoja luetteloita. Kunnallislautakunnan tehtävänä oli 60 §:n mukaan hoitaa myös kunnan raha-asioita ym.

MKunA:n 93 §:n mukaan kunnallistilit, jotka teki joko kunnallislautakunta tai jokin muu hallintokunta taikka erityinen henkilö, tuli laatia kalenterivuosittain. Erillisten hallituskuntien tai henkilöiden hallinnosta ja varojen hoidosta tuli antaa kertomus ja tili 15. päivään helmikuuta mennessä, ja nämä kertomukset supistettuna yhdessä kunnallislautakunnan kertomuksen ja tilin kunnan varoista tuli antaa 15. päivään maaliskuuta mennessä kuntakokouksen esimiehelle.<sup>157</sup>

---

<sup>155</sup> Holhouslaki 19.8.1898/34, 16 §.

<sup>156</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 68–78, 103–106, 233.

<sup>157</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 265–268; 1902: 8–9. Ks. myös Vuorinen 1995a: 32.

Kunnallistilien laatimisessa esiintyi ajoittain laiminyöntejä, minkä vuoksi asiano-maisia jouduttiin velvoittamaan oikeuden päätöksellä täyttämään heille tili-asioissa kuuluvat velvollisuudet.<sup>158</sup>

MKunA:n 19 §:n mukaan kuntakokous oli pidettävä ainakin neljä kertaa vuodessa. Huhtikuussa tuli päättää mm. siitä vuosikertomuksesta ja tilinteosta, jonka kunnallislautakunta antaa edellisen vuoden hallinnosta. Joulukuussa tuli päättää kunnan meno- ja tuloarviosta tulevaksi vuodeksi. Kunnallislautakunnan tehtävänä oli mm. asetuksen 52 §:n mukaan panna täytäntöön kuntakokouksen päätökset ja määräykset sekä 53 §:n mukaan valmistella kuntakokoukselle päätettävät asiat.<sup>159</sup>

Kuntakokouksen tehtävänä oli MKunA:n 6 §:n mukaan mm. päättää kunnan kassojen ja muun yhteisen omaisuuden hallinnosta ynnä niistä annettavien tilien tarkistamisesta.<sup>160</sup> Määrittely poikkesi jossain määrin EMKunA:n vastaavasta määräyksestä. Kuntakokouksen toimesta suoritettavasta tarkastajien valinnasta säädettiin 94 §:ssä. Mikäli valtuusmiehet oli valittu, kuului heidän tehtäviinsä tarkastajien valinta, koska valtuusmiesten toimivaltaa ei ollut tältä osin rajoitettu. Asia oli säädetty vastaavasti myös EMKunA:ssa.<sup>161</sup>

Kunnan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten tuli kuntakokouksen MKunA:n 94 §:n mukaisesti valita siihen soveliaista kunnassa tahi kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä kolmeksi vuodeksi kerrallaan kolme tarkastajaa ja kaksi varatarkastajaa. Tarkastajista erosi yksi vuosittain arpomalla kahtena ensimmäisenä vuotena, mutta varatarkastajat olivat toimeissaan koko kolmivuotisen ajanjakson.<sup>162</sup> *Ståhlbergin* mukaan kunnanvaltuuston jäsenen, kunnallisissa luottamustoimissa olevien henkilöiden tai kunnan alaisten virka- ja palvelusmiesten valinnalle kunnan tilintarkastajaksi ei ollut estettä tuolloisten säännösten mukaisesti.<sup>163</sup> Tilintarkastajan tehtävän luonteesta johtuen hän ei kuitenkaan voinut tarkastaa omia tilejään.<sup>164</sup>

<sup>158</sup> Kunnallislautakunnan esimies velvoitettiin ratkaisussa KHO 1918 I 30 tekemään tili 1.–29.1.1918 väliseltä ajalta; ks. Itkonen 1935: 135; *Ståhlberg* 1926: 726–727.

<sup>159</sup> Ks. *Ståhlberg* 1901: 94–95, 126–128.

<sup>160</sup> Ks. *Ståhlberg* 1901: 58–59.

<sup>161</sup> Ks. Koskimies 1915: 256. Ks. myös Vuorinen 1995a: 31–32.

<sup>162</sup> Ks. Koskimies 1915: 255–256; *Ståhlberg* 1901: 268–269.

<sup>163</sup> Ks. *Ståhlberg* 1926: 728. Ratkaisussa KHO 1932 II 502 katsottiin, että kunnanvaltuuston päätöksillä vuosien 1930 ja 1931 tilejä tarkastamaan valittu puuseppä, joka oli mainituksi vuosiksi valittu myös köyhäinhuitolautakunnan, kunnalliskodin johtokunnan ja asukaslautakunnan jäseneksi, ei ollut esteellinen toimimaan kunnan tilintarkastajana. Vuonna 1924 katsottiin, että köyhäinhuitolautakunnan varapuheenjohtaja ja jäsen olivat esteellisiä kunnan tilintarkastajan toimeen heidän huolehtimissaan köyhäinhoitoon kuuluvien varojen ja omaisuuden hallinnosta; ks. Anon. 1924: 279.

<sup>164</sup> Ks. *Ståhlberg* 1926: 728.

Edellä jaksossa 2.2.1.1 mainitun mukaisesti kunnan jäsenten velvollisuutena oli *Ståhlbergin* mukaan yleensä ottaa vastaan kunnallisia luottamustoimia, ellei laillisia kieltäytymisperusteita ollut.<sup>165</sup> MKunA 13 §:n mukaan kuntakokous valitsi äänivaltaisista, kunnassa asuvista miespuolisista kuntalaisista yhden esimieheksi ja yhden varaesimieheksi kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Valitut voivat 14 §:n mukaan kieltäytyä tehtävistä, mikäli olivat täyttäneet 60 vuotta tai olleet samanlaisessa toimessa taikka kunnanvaltuusmiesten, kunnallislautakunnan tai muun senlaatuisten kunnan asiain toimeenpanoa ja hallintoa asetetun hallituskunnan esimiehenä.<sup>166</sup> Vastaavasti oli 34 §:n mukaan kunnanvaltuusmiesten kohdalla. MKunA 66 § sisälsi myös säännöksen eräiden virkamiesten oikeudesta kieltäytyä ottamasta vastoin tahtoaan tointa kunnallislautakunnassa.<sup>167</sup> Sovinto-oikeuden jäseneksi valittu ei ollut 96 §:n mukaan ilman tärkeitä syitä ja esteitä oikeutettu kieltäytymään mainitusta luottamustoimesta.<sup>168</sup> Maalaiskunnan tarkastajien osalta ei MKunA:een sisällynyt kieltäytymisperusteita.

MKunA 94 §:n mukaan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten valittiin edellä todetun mukaisesti kolme tarkastajaa ja kolme varatarkastajaa siihen soveliaista henkilöistä. Mikäli henkilö tämän mukaan osoitti, ettei hän ollut tehtävään sovelias, ei hän myöskään MKunA:n sanamuodon mukaan ollut kelvollinen eikä tämän johdosta myöskään velvollinen ottamaan tehtävää vastaan<sup>169</sup>. Tarkastajan soveliaisuutta tehtävään tarpeen mukaan arvioitaessa tuli ottaa huomioon MKunA:n tehtävälle asettamat vaatimukset.

Tarkastajalle mahdollisesti maksettavasta palkkiosta ei MKunA:ssa ollut säännöstä. Kunnalla oli ilman tätäkin valta niin tarpeelliseksi katsoessaan maksaa tarkastajalle tehtävästään korvaus. *Ståhlbergin* mukaan tilintarkastus voitaneen toimittaa palkkioitta tavallisissa oloissa. MKunA 94 §:n mukaan tarkastaja voitiin valita myös kunnan ulkopuolella olevista henkilöistä. Heillä ei luonnollisestikaan ollut samaa velvollisuutta luottamustoimen hoitamiseen kuin kunnan jäsenellä. Näissä tapauksissa myös palkkion maksaminen tarkastajan tehtävän hoitamisesta oli selvää tarkastajien sitä vaatiessa.<sup>170</sup>

Tarkastajain velvollisuutena oli MKunA:n 95 §:n mukaisesti laillisen seuraamuksen uhalla läpikäydä ja tarkastaa edellä 93 §:ssä mainitut tilit ynnä kunnan arvo-paperit ja rahavarat sekä tutkia, ovatko tilit yhtäpitävät vuoden meno- ja tuloarvion kanssa. Tarkastuksesta tuli laatia kertomus, joka määräajan kuluessa oli

<sup>165</sup> Ks. *Ståhlberg* 1901: 44; 1913: 254.

<sup>166</sup> Ks. *Ståhlberg* 1901: 88–89.

<sup>167</sup> Ks. *Ståhlberg* 1901: 136–140.

<sup>168</sup> Ks. *Ståhlberg* 1901: 272–273.

<sup>169</sup> Ks. *Widenius* 1919: 17.

<sup>170</sup> Ks. *KomUB 1/1897 ld – Proposition 6/1897 ld*: 51; *Ståhlberg* 1901: 268–269.

annettava kuntakokouksen esimiehelle.<sup>171</sup> Useimmissa kunnissa ei tehty mitään yhtenäistä talousarviota eikä yhtenäistä kunnan varoja selostavaa yleistä tilinpäätöstä. Kunnallislautakunnan ohella lautakunnat jättivät usein oman erikoisen tilinpäätöksensä suoraan tilintarkastajien tarkastettavaksi.<sup>172</sup>

Edellä olevan lisäksi tarkastajain tuli 95 §:n mukaan vähintään kaksi kertaa vuodessa edeltäpäin ilmoittamattomina aikoina toimittaa kaikkien kunnan kassojen luettelemus sekä tehdä mahdollisista epäkohdista ilmoitus kuntakokouksen esimiehelle. Tarkastajain tuli myös kunnan yhteisestä irtaimesta ja kiinteästä omaisuudesta tehtyjen MKunA 59 §:ssä mainittujen luetteloiden kohdalla vuosittain sopivalla ajalla pitää irtaimen omaisuuden luettelemus sekä vähintään joka kolmas vuosi kiinteän omaisuuden katselmus niiden tilan ja hallinnon selville saamiseksi<sup>173</sup>. Tarpeen vaatiessa tarkastuskertomuksessa tuli tehdä tarkastuksessa havaitun johdosta muistutus.<sup>174</sup>

Mahdolliset syytteet kunnallisviranomaisia sekä kunnan palvelukseen asetettuja hallituskuntia ja henkilöitä vastaan ajettiin MKunA 109 §:n mukaan yleisen oikeuden edessä. Kyseiset tahot olivat toimestaan laillisen vastuun alaisena kuten muutkin kunnan viranomaiset tai toimimiehet RL 2:12 §:n ja RL 40 luvun tuolloisten säännösten mukaisesti. Erikseen säädettiin vielä virasta pidättämisestä tilanteessa, jossa kunnallisessa luottamustoimessa tai palveluksessa oleva on tavattu hukkaamisesta, vilpillisyydestä tai muusta epärehellisyydestä.<sup>175</sup>

MKunA 19 §:n mukaisessa kuntakokouksessa huhtikuussa päätettiin 95 §:n mukaisesti, saako tarkastajien kertomuksessaan tekemä muistutus raueta vai onko se erityisen sovinto-oikeuden tutkittava ja ratkaistava<sup>176</sup>. Rikollisen teon ollessa

<sup>171</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 269–271; Willgren 1932: 587. Ks. myös Hellberg 1987a: 49; Vuorinen 1995a: 31.

<sup>172</sup> Ks. KM 1927: 4: 45; Willgren 1906: 460–463. Tarkastajien tehtävistä ks. myös Koskimies 1915: 256–259.

<sup>173</sup> Ks. S[aastamoinen], O[skari] 1934: 78.

<sup>174</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 269–271; Willgren 1906: 459–460; 1910: 480.

<sup>175</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 270, 311–313. RL:n voimaan astumisen johdosta annettu Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus Suomen Suuriruhtinaanmaan uuden yleisen rikoslain voimaannpanemisesta ja siitä mitä sen johdosta on waarinotettava 19.12.1889/39 määräsi, että RL:n säännösten astuessa voimaan 1.1.1891 lakkaavat voimassa olemasta 1734 vuoden lain Rikos- ja Rangaistuskaari sekä kaikki ne säännökset, jotka selittävä tahi muuttawat jotakin mainituista kaarista olewaa taikka niihin jotakin lisäävät ym.

<sup>176</sup> Päätöksessä STO 2.5.1902 N<sup>o</sup> 336/184 V.D. 509/140 S.T. 1901 kunnan ja kansakoulun johtokunnan välisestä koulun tilejä vuodelta 1899 koskevan riidan johdosta sovintolautakunnan asettamisesta tehty valitus olisi tullut ottaa kuvernöörin tutkittavaksi tämän valitusta käsiteltäessä katsoessa, ettei sovinto-oikeuden asettamisesta olisi saanut valittaa; ks. Ståhlberg 1907: 342. Ratkaisussa KHO 1919 II 90 hylättiin vuoden 1913 tileihin liittyen sovinto-oikeuden asettamisesta tehty valitus, koska valittaja oli jättänyt selvittämättä tilejä vastaan tehdyt muistutukset; ks. Ståhlberg 1926: 733. Sen

kyseessä tuli asia kuitenkin saattaa tuomioistuimen ratkaistavaksi<sup>177,178</sup> Mikäli muistutusta ei ollut kertomuksessa tehty tai muistutusta ei tehty kuntakokouksessa tai muistutusta ei hyväksytty, antoi kuntakokous asianomaisille vastuunvapauden heidän hallinnostansa.<sup>179</sup> EMKunA:sta poiketen muistutus voitiin näin tehdä myös kuntakokouksessa kenen tahansa toimesta, vaikka tarkastajat eivät olisi muistutusta tehneetkään.<sup>180</sup>

Mahdollisesti asetettavaan sovinto-oikeuteen valitsi kuntakokous MKunA 96 §:n mukaan yhden tai kaksi jäsentä ja tilintekevä hallituskunta yhtä monta. Sovinto-oikeuden jäsenet valittiin joko kunnan omista jäsenistä tai muista kunnioitusta ja luottamusta nauttivista henkilöistä. Sovinto-oikeuden oli ratkaistava, missä määrin tehty muistutus on hyväksyttävä sekä muistutuksen johdosta muutoin huomioon otettava. Sovinto-oikeuden päätökseen ei saanut hakea muutosta.<sup>181</sup>

Verrattuna EMKunA:een olivat MKunA:n mukaisten tarkastajien tehtävät uudessa asetuksessa selkeästi monipuolisemmat kuin aikaisemmat tilintutkijoille kuuluneet tehtävät. MkunA:n 6 §:n mukaan kuntakokouksen tuli päättää mm. kunnan kassojen ja muun yhteisen omaisuuden hallinnosta ynnä niistä annettavien tilien tarkastamisesta. MKunA:n 95 §:n mukaan tilintarkastajan velvollisuutena oli tarkastaa MKunA:n 93 §:n mainitsevat kunnallislautakunnan

---

johdosta, että kunnanvaltuusto ei hyväksynyt elintarvikelautakunnan tilejä vuodelta 1917, tuli asia KHO 1919 II 1937 mukaan saattaa sovinto-oikeuden tutkittavaksi ja ratkaistavaksi; ks. Ståhlberg 1926: 733.

<sup>177</sup> Ks. Ståhlberg 1913: 310–311.

<sup>178</sup> Vaikka kunta olisi päättänyt nostaa rikosoikeudellisen syytteen tuomioistuimessa tilintekijää vastaan taikka haastanut tilintekijän sinne tilittämättömien varojen takia säilyttääkseen oikeutensa tekemänsä takavarikkohakemuksen johdosta tai valvonut saataviaan konkurssissa, ei edellä oleva ollut esteenä tiliasian jättämiselle sovinto-oikeuden käsiteltäväksi; ks. Ståhlberg 1926: 732, 734. Ks. myös tuomio SOO 1917 II 112, jossa yksityisten välisen sopimuksen mukaan riitaisuudet ratkaistiin sovinto-oikeudessa, mutta toinen osapuoli valvoi saatavan konkurssissa, jolloin oikeus jätti saatavan eri oikeudenkäynnistä riippuvaksi ja sitten tuomitsi sen maksettavaksi; ks. Ståhlberg 1926: 734.

<sup>179</sup> Päätöksen STO 18.4.1913 N:o 2/158 V.D. 15/4 S.T. 1909 mukaan kunnallislautakunta, jolle kuntakokous oli ainoastaan eräillä ehdoilla myöntänyt tilivapauden vuodelta 1907, ei ollut virkakuntana oikeutettu valittamaan mainitusta kuntakokouksen tekemästä, kunnallishallinnon hoitoa koskevasta päätöksestä; ks. Ståhlberg 1926: 249.

<sup>180</sup> Ks. Koskimies 1915: 259–260; Ståhlberg 1901: 270.

<sup>181</sup> Ks. Koskimies 1915: 260–261; Ståhlberg 1901: 271–273; Willgren 1932: 587. Päätöksessä STO 30.1.1903 N:o 518/112 W.D. 12/84 S.T. 1901 & 1902 vahvistettiin kuntakokouksen päätös, jonka mukaan kunnallislautakunnan esimiehen kieltäytyessä korjaamaan vuoden 1900 tileissä olevia vikoja tai antamaan niistä selitys, oli valittava sovinto-oikeus tarkastamaan ja ratkaisemaan asia; ks. Ståhlberg 1907: 342. Päätöksessä STO 25.1.1908 N:o 550/248 W.D. 850/218 S.T. 1906 pidettiin voimassa kunnan päätös sovinto-oikeuden asettamisesta sen johdosta, että kunnan rahastossa oli vaillinki vuosilta 1904 ja 1905, vaikka kunta oli haastanut kunnallislautakunnan entisen esimiehen vastaamaan vaillingista kihlakunnanoikeuteen; ks. Ståhlberg 1926: 734.



ym. laatimat kunnallistilit ynnä kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia tilien yhtäpitävyys vuoden tulo- ja menoarvion kanssa sekä antaa tästä kertomus. Lisäksi tarkastajien tuli vähintään kahdesti vuodessa toimittaa kassojen luettelumus ja epäkohtien ilmetessä heti tehdä asiasta ilmoitus. Tarkastajan tuli myös pitää vuosittain irtaimen omaisuuden luettelumus sekä vähintään joka kolmas vuosi kiinteän omaisuuden katselmus.

Tilintarkastajien valintaa koskevan MKunA:n 94 §:n mukaan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten valitsi kuntakokous siihen soveliaista kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä kolme tarkastajaa ja kaksi varatarkastajaa. MKunA:n sanamuodon mukaan tarkastajien tuli olla ”siihen soveliaita”, eli tässä kohdin asetettiin tarkastajiksi ja varatarkastajiksi valittaville henkilöille erityinen kelpoisuusvaatimus, vaikkakin tämän tarkempi määrittäminen jäi käytännössä erikseen ratkaistavaksi. Seuraavan kerran kunnan tilintarkastajille asetettiin erityisiä kelpoisuusvaatimuksia vuoden 1995 EKuntaL:ssa. Tarkastajien toimikausi oli kahta ensimmäistä vuotta lukuun ottamatta aina kolme vuotta aikaisemman EMKunA:ssa säädetyn yhden vuoden sijasta.

On myös huomionarvoista, että tilintarkastajaksi voitiin valita kunnan ulkopuolinen henkilö. MKunA:n 94 §:n sanamuodon perusteella jopa kaikki tarkastajat ja varatarkastajat voivat olla kunnan ulkopuolella asuvia henkilöitä. Lisäksi EMKunA:ssa käytetty termi ”tilintutkija” oli MKunA:ssa muuttunut ”tarkastajaksi” ja ”päästökuitti” ”vastuunvapaudeksi”.

Uusi asetus astui 110 §:n mukaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 1899.

## 2.2.2 Asetus kunnallishallituksesta kaupungissa 1873

Kaupunkien toiminnan edelleen kehittyessä ja monipuolistuessa muodostui päätöksenteko useimmiten ongelmalliseksi koska kaupungin toiminnot ja velvollisuudet kohdistuivat vain osaan asukkaista. Tämä oli omiaan aiheuttamaan erimielisyyttä ja hankaloitti asioitten hoitamista, kun eri tahot valvoivat usein vain omaa etuaan. Yhtenäisten määräysten puuttuessa kaupunkien käytännöt muodostuivat kirjaviksi. Edellä olevan johdosta kaupungeille ryhdyttiin valmistelemaan omaa kunnallisasetusta maalaiskuntien tapaan.<sup>182</sup>

Edellä jaksossa 2.2.1.1 todetun mukaisesti kaupunkien hallinnon uudistus<sup>183</sup> oli esillä jo vuoden 1863–1864 valtiopäivillä, jolloin käsiteltävänä oli valtiopäiviä

<sup>182</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 143–145; Soikkanen 1966: 171–172.

<sup>183</sup> Proposition 27/1863–1864 ld.

avattaessa pidetyn pöytäkirjan<sup>184</sup> mukaan kohtana 27 ”koskewa kaupunkien kunnallishallinnon uudestaan järjestämisestä”. Valtiopäivien päätöksen 29 §:n mukaan kaupunkien kunnallishallinnosta säätäminen lykättiin seuraaville valtiopäiville edelleen valmisteltavaksi ja lausuntojen hankkimiseksi maistraateilta ja kaupunkikunnilta<sup>185</sup>.

Vuonna 1865 valmistuneessa komiteanmietinnössä<sup>186</sup> esitettiin yksityiskohtainen ehdotus kaupunkien kunnallishallinnon järjestämisestä. Kuten maalaiskuntia koskevassa mietinnössä esikuvaksi otettiin Ruotsin vastaava asetus vuodelta 1862<sup>187</sup>. Asiaa ei kuitenkaan käsitelty vuoden 1867 valtiopäivillä valtiopäiväjärjestyksen uudistamiseen liittyen<sup>188</sup>. Esitys asetukseksi<sup>189</sup> annettiin vuoden 1872 valtiopäiville<sup>190</sup>. Asian käsittelemiseksi asetettiin kunnallisvaliokunta, joka antoi esityksestä mietintönsä.<sup>191</sup> Valtiopäivien hyväksymisen jälkeen uusi asetus<sup>192</sup> julkaistiin 8.12. 1873.<sup>193</sup>

Kaupunkikunnan toimiala oli kunnallisasetusten tapaan varsin väljästi määritelty. KKunA:n 1 §:n mukaan jokainen kaupunki aluspiirinsä oli itsekseen erinäinen kunta, jonka jäsenet saivat hoitaa yhteisiä järjestys- ja talous-asioitansa, elleivät ne olleet julkisen virkakunnan käsiteltäviä.<sup>194</sup> Kaupunkikunnan päätösvaltaa käyttivät 2 §:n mukaan kunnan siihen oikeutetut jäsenet joko raastuvankokouksessa

<sup>184</sup> Pöytäkirja, pidetty Suomen Suuriruhtinanmaan toisia yleisiä Valtiopäiviä awattaessa, Waltiosalissa Keisarillisessa Linnassa Helsingissä, Syyskuun 18 päivänä 1863 18.9.1863/4.

<sup>185</sup> Ks. EkonUB 1/1863–1864 ld – Proposition 27/1863–1864 ld; Suomen Suuriruhtinaskunnan Säätyin Päätös, tehty ja annettu yleisillä Valtiopäivillä Helsingin kaupungissa, Huhtikuun 15 p. w. 1864 15.4.1864/19. Ks. myös Modeen 1998a: 109–110.

<sup>186</sup> KB 1865.

<sup>187</sup> Kongl. Maj:ts nådiga Förordning om Kommunalstyrelse i stad 1862:14, 3.5.1862 (SFS); ks. Hagman 1926: 229 ss. Ks. myös Kuusanmäki 1983: 52–53; Modeen 1998a: 108–109; 1998b: 30.

<sup>188</sup> Kuusanmäki 1983: 55.

<sup>189</sup> Esitys 1872 wp.

<sup>190</sup> Keisarillisen Majesteetin Armollinen Käsky Suomenmaan Säädyille yleisten valtiopäiväin awaamisesta Helsingissä 20 päivänä Tammikuuta/1 päivänä Helmikuuta 1872 4/16.10.1871/31.

<sup>191</sup> Mietintö 1872 wp – Esitys 1872 wp; ks. Soikkanen 1966: 173.

<sup>192</sup> Keisarillisen Majesteetin Armollinen asetus kunnallishallituksesta kaupungissa 8.12. 1873/40.

<sup>193</sup> Kaukovalta 1940: 146; Soikkanen 1966: 173.

<sup>194</sup> Ks. Kuusanmäki 1983: 56; Soikkanen 1966: 173. Päätöksellä STO 20.3.1899 N<sup>o</sup> 577/222 S.D. 16/171 C.E. 1899 hylättiin valitus lisättyjen kaupunginvaltuusmiesten päätöksestä, jonka mukaan kaupunki suoritti 100.000 markkaa eräälle osakeyhtiölle, joka luovutti sijan teatteria varten teatterihuoneyhtiölle sekä uutta katua varten tarvittavan maa-alan; ks. Ståhlberg 1901: 35; 1907: 38. Päätöksen STO 16.9.1914 N:o 34/26 V.D. 31/8 S.T. 1910 mukaan kaupunginvaltuusto ei ollut oikeutettu ottamaan kaupungin vahingoksi 17.6.1909 tekemällään päätöksellä sitä määrää, jonka STO aikaisemmin oli velvoittanut kaupunginvoudin maksamaan karanteen ulosottoapulaisen puolesta, koska kunnan yhteistä omaisuutta tuli käyttää kunnan yhteiseksi hyödyksi, mutta ei

tai valittujen kaupungin-valtuusmiesten kautta. Niissä kaupungeissa, joissa oli enemmän kuin 2.000 asukasta, tuli päätösvalta 5 §:n mukaan antaa edellä mainituille kaupungin-valtuusmiehille. Myös asukasluvultaan pienemmät kaupungit saivat tietyin edellytyksin halutessaan antaa päätösvalan valtuusmiehille. Valtuusmiehet valitsi raastuvankokous 9 §:n mukaisesti. Valtuusmiesten toimivaltaa oli eräiltä kohdin 9 §:ssä rajoitettu.<sup>195</sup> Kaupungin valtuusmiehet valittiin 31 §:n mukaan kolmeksi vuodeksi. Heistä erosi arvan mukaan kolmannes vuosittain. Eroavien tilalle valittiin uudet valtuusmiehet kolmeksi vuodeksi.

KKunA 10 §:n mukainen oikeus ottaa osaa raastuvankokouksen keskusteluihin ja päätöksiin oli hyvämaineisella kaupunkikunnan jäsenellä, joka nautti kansalaisen oikeuksia, hallitsi itseään ja omaisuuttaan, oli verovelvollinen kunnalle, ei ollut toisen isäntävallan alainen eikä ollut menettänyt kansalaisluottamustaan. Myöskään useamman kuin viimeksi kuluneen vuoden verot eivät saaneet olla maksamatta. Sama oikeus oli yhtiöllä, jonka hallitus oli kunnan sisällä. Tarkentavia määräyksiä sisältyi lisäksi KKunA 10–13 §:iin. Valtakirjojen käyttö oli 13 §:n mukaan mahdollista kuitenkin ainoastaan yhden äänivaltaisen puolesta. Kunnan jäsenen äänimäärä määräytyi 12 §:n perusteella veroäyrien mukaan tietyin rajoituksin. Lisäksi kaupunkikunnan jäsenen käyttämän äänimäärän yläraja oli 1/50 koko kunnan ääniluvusta ääniluettelon mukaan.

Edellä jaksossa 2.2.1.1 todetun mukaan täysi-ikäisyyden rajana oli 21 vuotta. Tuolloin mies äänesti yhteisen pesän puolesta, minkä vuoksi naimisissa olevalla vaimolla ei ollut kunnallista äänioikeutta edellä aikaisemmin todetun mukaisesti. Naimaton nainen oli valintansa mukaan täysi-ikäinen 21- tai viimeistään 25-vuotiaana ellei edelleen halunnut olla holhouksen alainen<sup>196</sup>. Vuonna 1900 voimaan tulleen holhouslain mukaan alle 21-vuotias henkilö sukupuolesta riippumatta oli holhottava<sup>197</sup>.

Maistraatin tuli KKunA 46 §:n mukaan kaupungin hallituksena huolehtia kaupungin yhteisestä omaisuudesta, eduista ja oikeuksista. Lisäksi maistraatin tuli val-

---

yksityisenhenkilön hyväksi; ks. Ståhlberg 1926: 55. Vuoteen 1916 mennessä Helsingin kaupunki oli valvoakseen asukasten turvallisuutta, menestystä ja hyvinvointia ottanut huostaansa liikelaitoksia, esim. vesijohtolaitoksen, joka kunnallistettiin vuonna 1876, kaasulaitoksen vuonna 1898, raitiotiet vuonna 1913 sekä perustanut ja rakentanut sähkölaitoksen vuosina 1906–1908. Lisäksi harkittavana oli halkotarhaa koskeva mahdollinen kunnallistaminen; ks. Estlander 1916: 19; halkojen hankinnasta ks. Holopainen, Viljo 1950.

<sup>195</sup> Ks. Soikkanen 1966: 174.

<sup>196</sup> Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus naimattoman waimon täysivaltaisuudesta määrä-ikään tultuansa ja naittajawallan lakkaamisesta 31.10.1864/25.

<sup>197</sup> Holhouslaki 19.8.1898/34, 16 §.

voa, että raastuvankokouksen ja kaupungin-valtuusmiesten laillisesti tehdyt päätökset pannaan toimeen.<sup>198</sup> Toimeenpanovaltaa käyttivät 4 §:n mukaan raastuvankokouksen tai kaupungin-valtuusmiesten valitsevat rahatoimikamari sekä eri lautakunnat, hallitukset tai henkilöt. Toimielinten ja virkamiesten valinnasta säädettiin erikseen 16 §:ssä. Niissä kaupungeissa, joissa ei ollut kaupungin-valtuusmiehiä, pidettiin raastuvankokous joulukuulla arviolaskun laatimiseksi kaupungin menoista ja tuloista tulevaksi vuodeksi 16 §:n mukaisesti. Valtuusmiesten tuli vastaavasti pitää kokoukset päätäntävaltaansa kuuluvissa asioissa KKunA 33 §:n mukaisesti.<sup>199</sup>

Maistraatin tuli KKunA 58 §:n mukaan rahatoimikamarista saatujen tietojen perusteella tehdä vuotuinen meno- ja tuloarvio. Menoarvioihin otettiin seuraavana vuonna maksettavat velat, suoritettavat maksut, muut arvioitavat menot sekä odottamattomat menot. Tulojen arvioon otettiin säästöt kuluvalta vuodelta, seuraavana vuonna kannettavat tulot, muut arvioidut tulot sekä summa, joka lisäksi arvioidaan tarvittavan, ja ehdotus tämän hankkimiseen. Meno- ja tuloarvio jätettiin 59 §:n mukaan kaupungin valtuusmiesten tai raastuvankokouksen tarkastettavaksi lopullista päätöksentekoa varten.<sup>200</sup>

Rahatoimikamari hoiti KKunA 51 §:n mukaisesti kaupungin kiinteää omaisuutta ja raha-asioita sekä huolehti kaupungin tulojen kannosta ja menojen maksuista. Rahatoimikamari suoritti kaupungin puolesta myös muut yleiset tehtävät, jotka sille erillisen ohjesäännön mukaan kuuluivat. Rahatoimikamarin tuli KKunA 67 §:n mukaisesti kirjoittaa annettujen määräysten mukaan kaupungin tilikirjat, jotka tuli päättää vuoden lopussa.<sup>201</sup> Kaupungin yhteisestä omaisuudesta pellossa, niityssä, karjanlaitumessa, metsässä, kalavedessä ym. sekä taloista, kartanoista ja niissä olevien huonekalujen, asiakirjain sekä erilaisten varastojen osalta tuli 72 §:n mukaan olla tarkat luettelot tehtynä.<sup>202</sup>

Raastuvankokouksen tehtävänä oli KKunA 9 §:n mukaan valita kaupungin rahavarain hoidosta annettua tilintekoa tarkastamaan tilintutkijoita silloinkin, kun kaupungissa päätösvalta oli annettu kaupungin-valtuusmiehille<sup>203</sup>. Tilintutkijat valittiin 16 §:n mukaan vuosittain raastuvankokouksessa joulukuulla kuluvan vuoden tilikirjain tarkastamista varten.<sup>204</sup> Tilintutkijat eivät voineet tehtävän

---

<sup>198</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 147.

<sup>199</sup> Ks. myös Kuusanmäki 1983: 57; Vuorinen 1995a: 30.

<sup>200</sup> Ks. Kallenautio 1983: 277–280; Willgren 1906: 445–449; 1910: 465–469.

<sup>201</sup> Ks. KM 1927: 4: 9; Kallenautio 1983: 272 ss.; Soikkanen 1966: 174.

<sup>202</sup> Ks. myös Kuusanmäki 1983: 57–58.

<sup>203</sup> Ks. Kuusanmäki 1983: 56.

<sup>204</sup> Ratkaisun KHO 1926 I 48 mukaan konttoripäällikkö, joka oli aikaisemmin kaupungin-valtuuston päätöksellä 7.1.1926 valittu kaupungin varatilintarkastajaksi toimittamaan

luonteesta johtuen tarkastaa omia tilejään, vaikka heidän valinnalleen ei muuten olisi ollut estettä.<sup>205</sup>

Rahatoimikamarin laatimat tilikirjat päättyneeltä vuodelta tuli 67 §:n mukaan ennen maaliskuun 1. päivää antaa maistraatille. Kunnan toimikuntien puolestaan tuli 68 §:n mukaan antaa ennen helmikuun 1. päivää rahatoimikamarille tilitys yhteiseen tilintekoon otettavaksi niistä rahavaroista, jotka olivat olleet niiden hallussa <sup>206</sup>. Maistraatin tuli antaa tilikirjat tilintutkijoille ja samalla määrätä heille vissi aika tarkastuskertomuksen antamiseksi.<sup>207</sup>

KKunA 30 §:n mukaan kaupungin valtuusmieheksi valittu sai kieltäytyä toimesta, jos hän ei asunut kaupungissa tai sen aluspiirissä, jos hän oli kolme viimeistä vuotta palvellut valtuusmiehenä tai jos hän oli täyttänyt 60 vuotta. Myös sairauden tai siviili-, sotilas- tai kirkollisviran johdosta taikka myös muusta syystä kieltäytyminen oli mahdollista valtuusmiesten hyväksynnällä. Tilintutkijoiden kohdalla ei KKunA:ssa ollut mainittuna kieltäytymisperusteita. Myöskään jäljempänä mainittujen kaupungin rahavaraston, irtaimen tavarain tai kiinteän omaisuuden tarkastajien kohdalla ei kieltäytymisperusteita KKunA:een sisältynyt.

Tarkastuskertomus annettiin maistraatille KKunA 69 §:n mukaisesti. Mikäli tarkastuksessa oli tehty muistutuksia tilikirjoja vastaan, tuli maistraatin vaatia asianosaisten selitykset siten, että ne yhdessä tarkastuskertomuksen kanssa voitiin antaa kaupungin valtuusmiesten tai raastuvankokouksen tutkittavaksi kesäkuun kuluessa. KKunA 70 §:n mukaan kaupungin- valtuusmiesten tai raastuvankokouksen päätösvallassa oli, saiko muistutus raueta vai tuliko asiassa ryhtyä toimenpiteisiin kaupungin oikeuden valvomiseksi.<sup>208</sup>

Tilikirjojen lisäksi tarkastettiin kaupungeissa KKunA:n mukaan erikseen kaupungin rahavarat, irtain omaisuus ja kiinteä omaisuus. KKunA 71 §:n mukaan yhden maistraatin jäsenen ja kahden kaupungin valtuusmiehen siihen valitseman henkilön tuli joka kolmas kuukausi tarkastaa kaupungin rahavarasto. Nykykielellä ilmaistuna kysymys oli kassan tarkastuksista. Näitä tarkastuksia voitiin pitää

---

vuoden 1926 kaupungin kunnallishallinnon ja tilien tarkastukset, voitiin kaupungin- valtuuston päätöksellä 8.1.1926 valita kaupungin rahatoimikamarin jäseneksi vuosiksi 1926–1928, jolloin hän ei enää voinut toimia varatilintarkastajana, mikäli tämä koski rahatoimikamarin tilivelvollisuutta.

<sup>205</sup> Ks. Lindberg 1916: 57. Ks. tästä myös Ståhlberg 1926: 728. Vuonna 1921 esitetyn kannanoton mukaan kaupungin kunnallisissa luottamustoimissa olevia henkilöitä tai kaupungin alaisia virka- ja palvelusmiehiä ei ole valittava tilintarkastajaksi, katso- matta siihen, ovatko he tilivelvollisia vai ei; ks. Lindberg 1921: 82.

<sup>206</sup> Ks. KM 1927: 4: 9.

<sup>207</sup> Ks. myös Hellberg 1987a: 49; Kuusanmäki 1983: 56–57; Vuorinen 1995a: 30.

<sup>208</sup> Ks. Kallenautio 1983: 281. Ks. myös Kuusanmäki 1983: 58.

useamminkin tarpeen niin vaatiessa.<sup>209</sup> Useimmissa kaupungeissa kassojen ja rahavarojen tarkastus suoritettiin säännöllisesti, mutta joissain kaupungeissa tarkastusta ei tehty lainkaan<sup>210</sup>.

KKunA 72 §:ssä määrätyn mukaisesti kunakin vuonna tuli tammikuussa ja tarvittaessa useamminkin toimittaa irtaimen omaisuuden tarkastus. Tarkastuksen tekivät joko kaupungin valtuusmiesten tai, ellei näitä ollut valittu, raastuvankokouksen tätä varten valitsevat henkilöt. Vastaavasti myös kiinteästä omaisuudesta tuli joka kolmas vuosi pitää katselmus tiedon saamiseksi omaisuuden tilasta. Tarkastukset oli säädetty kaupungin valtuusmiesten tehtäväksi, jos valtuusmiehet oli valittu. Muutoin tarkastuksesta vastasi raastuvankokous. Mikäli edellä mainituissa tilintutkijoiden tarkastuksen lisäksi määrättyissä muissa tarkastuksissa ilmeni huomautettavaa, tuli kaupungin-valtuusmiesten tai vaihtoehtoisesti raastuvankokouksen ajaa asianomaisia vastaan sitä kannetta, johon syytä on. Irtaimiston ja kiinteistöjen tarkastus oli monissa kaupungeissa hyvin epäsäännöllistä ja ylimalkaista.<sup>211</sup> Tilintarkastus oli edellä olevan mukaan erotettu omaisuuden tarkastuksesta kaupunkikunnissa.<sup>212</sup>

Tilintarkastukselliselta kannalta huomionarvoista KKunA:ssa on EMKunA:n tavoin se, että kummassakin asetuksessa määrättiin tilintutkijoiden valitsemisesta, mutta tilintutkijoiden lukumäärää ei erikseen ollut säädetty. EMKunA:n kohdalla kuten myös KKunA:n kohdalla on edellä olevan johdosta sanamuodon mukaan pääteltävissä, että tilintutkijoita tuli valita vähintään kaksi, mutta enimmäismäärää ei ollut määritetty. Edellä käsitelty MKunA, jossa määrättiin kolmen tarkastajan ja kahden varatarkastajan valinnasta, annettiin KKunA:n jälkeen.

KKunA:n 69 §:n mukaan tuli tilikirjoja vastaan tarkastuskertomuksessa esitetyistä muistutuksista vaatia asianomaisten selitykset. KKunA 70 §:ssä säädettiin siitä, saiko muistutus raueta vai ei. Asetuksessa ei erikseen huomioida tilannetta, jossa muistutuksia ei esitetä. Ilmeistä lienee, että kaupungin-valtuusmiesten tai vaihtoehtoisesti maistraatin päätösvalta asiassa oli sidottu tilintutkijoiden kannanottoon tilanteessa, jossa muistutuksia ei ollut esitetty. EMKunA:n mukaisesta päästökuitista tai MKunA:n mukaisesta vastuunvapaudesta ei KKunA:ssa ollut erillistä mainintaa. EMKunA:n ja MKunA:n mukaisista sovinto-oikeuksista ei KKunA:een sisältynyt määräyksiä, vaan tarvittaessa asianosaisia vastaan tuli ajaa kannetta oikeudessa edellä todetun mukaisesti.

---

<sup>209</sup> Ks. Kallenaudio 1983: 281; Willgren 1932: 586.

<sup>210</sup> Ks. Kallenaudio 1983: 282.

<sup>211</sup> Ks. Kallenaudio 1983: 282; Willgren 1932: 586.

<sup>212</sup> Ks. KM 1927: 4: 13.

KKunA astui 82 §:n mukaan voimaan vuoden 1875 alusta. Mikäli kaupunki katsoi tarvitsevansa enemmän aikaa asetuksen edellyttämien muutosten toimeenpanemiseksi, voi kuvernööri myöntää tähän pidennystä korkeintaan kolmeksi vuodeksi.

### 2.2.3 Tilintarkastuksen käytännön ongelmia

EMKunA 68 §:n mukaisesti kuntakokouksessa valittujen tilintutkijoiden tuli tarkastella kunnallislautakunnan ja muiden kuntakokouksen asettamain toimituskuntain tai henkien tililaskut ja hallinto. Hallinnon tarkastuksessa viitattiin nimenomaan taloushallintoon ja sitä kautta tilitysten oikeellisuuteen ja luotettavuuteen.<sup>213</sup>

*Kaukovallan* mukaan pitäjän johtomiehet olivat usein kirjoitus- ja laskutaidottomia ja tottumattomia yleisten asioiden hoitamiseen. Siksi tilikirjat saattoivat olla epäselviä ja väärinkin pidettyjä. Myös tilikirjojen oikaiseminen saattoi tuottaa vaikeuksia tilintarkastajille, koska he toisinaan olivat mainitussa suhteessa yhtä avuttomia.<sup>214</sup>

Edellä jaksossa 2.2.1.2 mainitun mukaisesti kunnissa ei useinkaan ollut yhtenäistä talousarviota. Vuotuinen taksoitus määrättiin tällöin eri kassoista laadittujen erikoisarvioiden perusteella. Vielä niinkin myöhään kuin vuonna 1932 annetussa taloudellisissa vaikeuksissa olevien maalaiskuntien tilaa käsittelevässä komiteanmietinnössä todettiin, etteivät kuntien talousarviot ole kaikissa tapauksissa riittävän huolellisesti laadittuja<sup>215</sup>. Samoin kuntien tilinpidon ongelmiin kiinnitettiin erityistä huomiota edellistä komiteanmietintöä seuranneessa kuntien taloudellisia vaikeuksia käsittelevässä komiteanmietinnössä vuodelta 1933<sup>216</sup>. Myöskään yhtenäistä kunnan tilinpäätöstä ei ollut käytössä, vaan kunnallislautakunta ja muut lautakunnat antoivat erikseen oman tilinpäätöksensä tilintarkastajille tarkastettavaksi.<sup>217</sup> Myös maan hallitus kiinnitti asiaan huomiota asettaessaan vuonna 1891 komitean muutosten tekemiseksi EMKunA:een.<sup>218</sup> Komiteanmietintö valmistui vuonna 1894. Uusi MKunA annettiin edellä todetun mukaisesti vuonna 1898.

<sup>213</sup> Ks. Hellberg 1987a: 49.

<sup>214</sup> Kaukovalta 1940: 116.

<sup>215</sup> KM 1932: 7: 15.

<sup>216</sup> Ks. KM 1933: 1: 3–4.

<sup>217</sup> KM 1927: 4: 45.

<sup>218</sup> KM 1927: 4: 45.

Vuonna 1897 *Holmberg* oli julkaissut ehdotuksen kunnan kirjanpitoa varten. Julkaisu sisälsi mallit kassakirjaksi, pääkirjaksi ja inventaarikirjaksi. Näiden käytöstä oli julkaisun alussa lyhyet ohjeet.<sup>219</sup> Vuonna 1914 julkaisi *Andersson* Viipurin läänin kunnallispäivien vuonna 1911 asettaman toimikunnan neuvottelujen nojalla maalaiskuntain kirjanpitoa koskevan oppaan. Opas sisälsi runsaasti malliesimerkkejä kirjanpitokaavoista sekä lyhyet ohjeet niiden käyttämisestä.<sup>220</sup>

Myös *Kuha* kiinnitti huomiota mm. maalaiskuntien tililaitoksen uudistamisen tarpeeseen. Hän toi esille, että yhdenmukaisuutta kunnallisessa kirjanpidossa olisi saavutettavissa käyttämällä kunnallisia kirjanpitokonsulentteja, jotka olisivat keskenään läheisessä vuorovaikutuksessa, valvoisivat ja opastaisivat määrättyjen ja omaksuttujen periaatteiden noudattamista ja ohjaisivat asianomaisia heidän jokapäiväisessä työssään. Kirjanpitokonsulenttien tehtäviin sisältyisivät ehdotukset kirjanpidon järjestämiseksi, kirjanpitokurssien järjestäminen, neuvonanto kirjanpidossa ja mukanaolo tilintarkastuksissa. Parhaiten tähän liittyvä ajatus oli *Kuhan* mukaan toteutettavissa siten, että maalaiskunnat maamme kaupunkien esimerkkiä seuraten perustaisivat keskenäisen liiton.<sup>221</sup>

Läänien kuvernöörien<sup>222</sup> vuosina 1912–1914 antamien ilmoitusten mukaan maalaiskuntien tarkastuksessa ja hallinnossa ilmeni erilaisia puutteita ja muita ongelmia. Käytännön tarkastustyössä ilmeni usein puutteita mm. sen vuoksi, että tarkastajilla ei aina ollut sitä asiantuntemusta ja perehtyneisyyttä kirjanpitoon, jota tarkastajan vastuullinen toimi edellytti. Lisäksi kuvernöörien ilmoitusten mukaan myös useat kunnallislautakunnat olivat laiminlyöneet MKunA 59 §:n mukaista määräystä kiinteän ja irtaimen omaisuuden luetteloiden laadinnasta. Mainittujen luetteloiden ja kassakirjan pitäminen oli tuottanut ohjeiden puuttuessa kunnallislautakunnille vaikeuksia. Lausunnoissa myös esim. esitettiin, että tilintarkastajia varten tulisi olla käytössä käsikirja, jota noudattamalla heidän tehtävänsä tulisi asianmukaisesti hoidetuksi. Kunnallisen kirjanpidon tarkastusta ehdotettiin jopa valtiotarkastuksen alaiseksi.<sup>223</sup>

Suomen Senaatin toimeksiannosta vuonna 1919 laaditun mietinnön<sup>224</sup> mukaan julkaisuja maalaiskuntien kirjanpidosta oli sinänsä olemassa vuodesta 1892 lähtien, mutta pakottavien ohjeiden puuttumisen seurauksena oli ollut suuri

<sup>219</sup> Ks. *Holmberg* 1897.

<sup>220</sup> Ks. *Andersson* 1914.

<sup>221</sup> Ks. *Kuha* 1916: 21–23.

<sup>222</sup> Kuvernööri-nimitys muutettiin maaherraksi vuonna 1918 annetulla asetuksella; ks. Asetus kuvernööri-nimityksen muuttamisesta maaherraksi 10.1.1918/8.

<sup>223</sup> *Widenius* 1919: 3–10, 176.

<sup>224</sup> *Widenius* 1919.



kirjavyys tältä osin. Mietinnön mukaan eri julkaisut antoivat hyvin sekavan ja vaillinaisen kuvan kunnan talouden hoidosta ja kunnan varallisuuden tilasta.<sup>225</sup>

Mietinnössäkin todetun mukaisesti kunnan tilintarkastajalla ei ollut erityisiä pätevyysvaatimuksia. Kunnan tilintarkastajaksi oli pätevä jokainen, joka oli Suomen kansalainen ja joka ennen vaalivuoden alkua oli säädetyn ikäinen. Tilintarkastajan ammattitaidosta tai soveliaisuudesta toimeen ei ollut erikseen säädetty.<sup>226</sup> MKunA 94 §:n mukaan tarkastajien ja varatarkastajien tuli kuitenkin olla ”siihen soveliaita”. Tehtävään soveliaisuudesta ei erikseen MKunA:ssa säädetty, mutta tarkastajille asetuksessa osoitetut tehtävät kuitenkin käytännössä asettivat väljät rajat tarkastajan kelpoisuudelle erityisesti silloin, jos näihin rajoihin nähtiin tarpeelliseksi vedota.<sup>227</sup>

Mietinnössä kritisoiitiin voimakkaasti myös edellä mainittua tarkastajan ammattitaitoon liittyvää kysymystä. Tarkastajan tuli MKunA 95 §:n mukaan laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti läpikäydä ja tarkastaa tilit ynnä kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, ovatko tilit yhtäpitävät vuoden meno- ja tuloarvion kanssa. Mainitut tehtävät vaativat myös tuolloin ainakin jonkinasteista erityisosaamista. Tämä on ainakin epäsuorasti pääteltävissä myös siitä, että tehtävään voitiin MKunA 94 §:n mukaan valita myös kunnan ulkopuolella asuva henkilö. Mietinnössä todettu MKunA:n maininta ”laillisen seuraamuksen uhalla” oli joka tapauksessa riippumaton RL 2:12 §:n ja RL 40 luvun tuolloin voimassa olleista määräyksistä.<sup>228</sup> Ks. tästä tarkemmin luku 5.

Mietinnössä tuotiin esille myös edellä mainittujen kuntien kirjanpidossa esiintyneiden ongelmien poistamiseksi kirjanpidon ”konsulenttien” (nykykielellä konsulttien) palkkaaminen kuntiin. Maassamme oli tuolloin 486 maalaiskuntaa, ja konsulenttien lukumääräksi esitettiin yhdeksän koko maata varten. Näiden neuvojien tehtävänä tulisi olemaan mm. olla mukana tilintarkastuksissa tai ainakin opastaa valittuja tilintarkastajia heidän työssään.<sup>229</sup> Mietinnössä esitettiin varsin seikkaperäisiä kaavoja kunnan tulo- ja menoarviota varten, samoin erilaisia lomakkeita ja luettelomalleja sekä esimerkkejä kirjanpidosta jne., joiden esimerkkien hyväksikäyttö käytännössä edellytti kuitenkin vähintään kirjanpidon alkeiden hallintaa tai tätä pidemmälle menevää osaamista.<sup>230</sup>

---

<sup>225</sup> Widenius 1919: 12.

<sup>226</sup> Widenius 1919: 16.

<sup>227</sup> Ks. Widenius 1919: 17.

<sup>228</sup> Ks. Widenius 1919: 16.

<sup>229</sup> Ks. Widenius 1919: 177–178.

<sup>230</sup> Ks. Widenius 1919: 39 ss.

Mietinnössä esitettiin myös kunnallisen vuosittaisen tilintarkastuksen tehtävänä olevan lyhyesti ilmaistuna mm. kirjanpidon hoito, tilien perusteiden oikeellisuus, tulo- ja menoarvioon merkittyjen tulojen kanta, maksujen asianmukaisuus, kiinteän ja irtaimen omaisuuden luettelot, tilinpäätöksen oikeellisuus sekä tilittäjäviranomaisten toiminnan lainmukaisuus ja tarkoituksenmukaisuus. Lisäksi kiinnitettiin huomiota tilintarkastajain järjestäytymiseen, jatkuvaan tilintarkastukseen, tilintarkastajain jakautumiseen ryhmiin jne. Mietintö sisälsi myös yksityiskohtaisia käytännön ohjeita tilintarkastuksen toteuttamiselle. Samoin huomiota kiinnitettiin tilintarkastajien tietojensaantioikeuteen tehtävänsä suorittaessaan. Mietintö sisälsi myös ehdotuksen maalaiskuntien raha- ja tililaitoksen johtosäännöksi, johon sisältyivät mm. yksityiskohtaiset ohjeet maalaiskuntain tilintarkastuksesta.<sup>231</sup> Mietintö lienee kuitenkin ollut aikaansa edellä ja pelkille maallikoille vaikeaselkoinen.

## 2.3 Eduskunta lainsäätäjänä

### 2.3.1 Maalaiskuntia koskeva kunnallislainsäädäntö vuoteen 1948

#### 2.3.1.1 Maalaiskuntain kunnallislaki vuodelta 1917 muutoksineen

Kun viimeisten säätyvaltiopäivien<sup>232</sup> hyväksymä uusi valtiopäiväjärjestys<sup>233</sup> oli tullut vahvistetuksi, se julkaistiin 20.7.1906. Vuoden 1869 valtiopäiväjärjestyksen<sup>234</sup> korvanneen uuden valtiopäiväjärjestyksen mukaan säätyvaltiopäivien tilalle tuli nyt eduskunta, jonka jäsenet valittiin yleisellä ja yhtäläisellä äänioikeudella<sup>235</sup>.

Vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä hyväksyttiin maalaiskuntien kunnallislakia koskeva esitys, jossa maalaiskuntien kunnallishallintoon tehtiin varsin pitkälle meneviä muutoksia. Eduskunta hyväksyi uudet maalaiskuntia ja kaupunkia koskevat kunnallislait 14.7.1917. Voimassa olleen vuoden 1906 valtiopäiväjärjestyksen mukaan nämä lait tullakseen voimaan tuli saattaa hallitsijan vahvistettaviksi, mutta lait jäivät vahvistamatta.<sup>236</sup>

<sup>231</sup> Widenius 1919: 175 ss.

<sup>232</sup> Hänen Keisarillisen Majesteettinsa Armollinen Avoin Kirje ja Käsky lakimääräisten valtiopäiväin avaamisesta Helsingin kaupungissa Marraskuun 23/Joulukuun 6 päivänä 1904 13/26.8.1904.

<sup>233</sup> Suomen Suuriruhtinanmaan Valtiopäiväjärjestys 20.7.1906/26.

<sup>234</sup> Keisarillisen Majesteetin Armollinen Valtiopäiväjärjestys Suomen Suuriruhtinamalle 15.(3.)4.1869/11.

<sup>235</sup> Ks. Eskola, Seikko 1967: 1315.

<sup>236</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 20.

Eduskunnan ollessa 1.11.1917 alkaen kokoontuneena vuoden 1917 toisille valtiopäiville päätti eduskunta 15.11.1917 tuolloin Venäjän vallankumouksen johdosta vallinneissa olosuhteissa toistaiseksi käyttää sitä valtaa, joka voimassa olleitten säännösten mukaan oli kuulunut keisarille ja suuriruhtinaalle.<sup>237</sup> Edellä olevan perusteella eduskunta 16.11.1917 vahvisti ja määräsi julkaistavaksi MKunL:n, KKunL:n ja EEEKVaaliL:n sekä lain kansanäänestyksestä<sup>238</sup>. Lait, mm. MKunL, julkaistiin 27.11.1917.<sup>239</sup>

MKunL 1 §:ssä määriteltiin kunnan tehtäviksi kunnan yhteiset talous- ja järjestelyasiat, mikäli ne voimassa olevien lakien tai asetusten mukaan eivät ole julkisen viranomaisen käsiteltäviä.<sup>240</sup> Maalaiskunnan päättämivaltaa käytettiin L:n 4 §:n mukaan kunnanvaltuuston, kansanäänestyksen ja kuntain edustajain kokouksen kautta. Valtuuston tehtävänä oli 15 §:n mukaan jäljempänä myöhemmin mainittavien asioiden lisäksi keskustella ja päättää mm. kansakoulujen ja muiden sivistyslaitosten perustamisesta, elinkeinojen kohottamisesta, siveellisyyden ja raittiuden edistämisestä, terveyden- ja sairaanhoidosta, työttömien avustamisesta, lasten suojeluksesta, tuotantolaitosten perustamisesta, työttömyysrahojen perustamisesta, köyhäinhoidosta, kunnallisesta ammattientarkastuksesta, työnvälitystoimesta, asunto-oloista, kunnan rakennuksista, lainajyvästöistä, metsästyksestä ym.<sup>241</sup> Toimeenpano ja hallinto kuului kunnallislautakunnalle ja muille sitä varten valituille lautakunnille tai henkilöille.<sup>242</sup>

Jos asia oli katsottava eri kunnille tai niiden osille yhteiseksi, ne käsiteltiin ja ratkaistiin MKunL:n 33 §:n mukaisesti kuntien edustajain kokouksessa. Samoin meneteltiin silloin kun eri kunnat keskenään olivat sopineet, että ne yhteisesti neuvottelevat ja päättävät asiasta.<sup>243</sup>

MKunL 7 §:n mukaan kunnanvaltuutetut sekä neljä tilintarkastajaa ja neljä varatilintarkastajaa valittiin välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla<sup>244</sup>. Tilintarkastajien

<sup>237</sup> Ks. Blomstedt 1970c: 135; Eduskunta 15.11.1917; Harvia 1918a: 8; 1938: 83; Kaukovalta 1940: 370–371; Rasila 1967: 1330; Ståhlberg 1926: 21–22.

<sup>238</sup> Laki kansanäänestyksestä 27.11.1917/108.

<sup>239</sup> Ks. Hakalehto 1977: 8; Harvia 1918a: 8; Rasila 1967: 1330; Soikkanen 1966: 483–488.

<sup>240</sup> Ks. Itkonen 1925: 9–11; Ståhlberg 1926: 52 ss.

<sup>241</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 52 ss., 113 ss.

<sup>242</sup> Ks. Itkonen 1925: 13–14; Ståhlberg 1926: 80 ss.

<sup>243</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 202–204.

<sup>244</sup> Kunnanvaltuutettujen vaalin osalta ks. Itkonen 1925: 16; Ståhlberg 1926: 97. Varatilintarkastajien valinnasta ks. Andersson 1922: 33–34. Ratkaisussa KHO 1920 II 1528 ei otettu tutkittavaksi valittajien yhteistä valitusta koskien kunnanvaltuuston ja tilintarkastajien vaalia, koska yksi valittajista oli antanut maaherralle valituskirjan liian myöhään, kaksi valittajista ei osoittanut, että he olivat määrääjän kuluessa valituksensa perille ajaneet, ja kaksi valittajaa ei ollut näyttänyt kunnan keskuslautakunnan päätöksestä laillisessa järjestyksessä valittamalla säilyttäneensä puhevaltaansa asiassa.

vaali toimitettiin valtuutettujen vaalin yhteydessä. Vaaleissa kaikilla vaalioikeutetuilla oli yhtäläinen äänioikeus. Vaaleista ja niiden toimittamisesta säädettiin tarkemmin EEEKVaaliL:ssa. MKunL 9 §:n mukaan oikeus valita valtuutettuja ja tilintarkastajia oli eräin poikkeuksin jokaisella maalaiskunnan jäsenellä, joka oli Suomen kansalainen ja ennen vaalivuoden alkua täyttänyt 20 vuotta <sup>245</sup>. Jokainen, joka oli oikeutettu valitsemaan valtuutettuja, oli 10 §:n mukaan vaalikelpoinen valtuutetuksi sekä kunnan muihin luottamustoimiin, esim. tilintarkastajaksi <sup>246</sup>. MKunL 8 §:n mukaan kunnanvaltuutetut ja varajäsenet valittiin kolmeksi vuodeksi siten, että valituista erosi vuosittain kolmannes <sup>247</sup>. Tilintarkastajat ja varatilintarkastajat valittiin 8 §:n mukaan kahdeksi vuodeksi kerrallaan ja heistä erosi vuosittain kaksi site, että vaaleissa vähiten ääniä saaneet erosivat ensimmäisinä.<sup>248</sup>

Valtuutetuksi valittu sai MKunL 11 §:n mukaan kieltäytyä toimeensa ryhtymästä, jos oli täyttänyt 60 vuotta. Myös henkilö, joka kolmena lähinnä edellisenä vuotena oli toiminut valtuutettuna tai kunnallislautakunnan puheenjohtajana tai jäsenenä tai muun hallintokunnan puheenjohtajana oli oikeutettu kolmen seuraavan vuoden kuluessa kieltäytymään valtuutetun toimesta.<sup>249</sup> Valtuutettujen puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tehtävästä voi 13 §:n mukaan kieltäytyä, jos oli ollut kolmivuotiskauden samassa toimessa <sup>250</sup>. Kunnallislautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja jäsenen kieltäytymisoikeudesta oli 46 §:n mukaan vastavasti voimassa, mitä edellä todettiin <sup>251</sup>. Tilintarkastajien kohdalla ei lakiin sisällynyt kieltäytymisperusteita.

Aikaisemmin voimassa olleen MKunA 94 §:n mukaan kuntakokous valitsi tilintarkastajat ja varatilintarkastajat siihen soveliaista kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä. Kunnan tilintarkastajaksi ei MKunL:n mukaan voinut enää valita kunnan ulkopuolella asuvaa henkilöä. Kunnassa asuvan henkilön soveliaisuutta tehtävään ei myöskään laissa edellytetty. Lisäksi ikäraja laski tältäkin osin 21 vuodesta 20 vuoteen. Kysymys oli kokonaisuutena tarkastellen selkeästä heikennyksestä mahdollisuuden valita kunnan tilintarkastajiksi tehtävään mahdollisimman päteviä henkilöitä.

<sup>245</sup> Ks. Rytkölä 1967: 1323; Ståhlberg 1926: 99–104.

<sup>246</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 104–107.

<sup>247</sup> Ks. Itkonen 1925: 16–17; Ståhlberg 1926: 98.

<sup>248</sup> Ks. Hyvönen 1919: 23–29. Ks. myös Vuorinen 1995a: 33.

<sup>249</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 108. Ratkaisussa KHO 1939 II 1839 hylättiin kunnan jäsenen valitus, jossa hän vaati kumottavaksi valintansa huoltolautakunnan puheenjohtajaksi sillä perusteella, että hän ei ollut ollut kunnallisissa toimissa ja että hän tämän johdosta ei kykenisi hoitamaan niin vastuunalaista tointa kuin mainittu puheenjohtajan toimi oli.

<sup>250</sup> Ks. Itkonen 1925: 22; Ståhlberg 1926: 109–110.

<sup>251</sup> Ks. Itkonen 1925: 69–70; Ståhlberg 1926: 218–219.

Edellä jaksossa 2.2.3 mainitussa Suomen Senaatin toimeksiannosta vuonna 1919 laaditussa mietinnössä *Widenius*, kritisoidessaan sitä seikkaa, että laki tunnusti päteväksi kunnallistilien tarkastajaksi jokaisen 20 vuotta täyttäneen miehen tai naisen, jolla vain oli Suomen kansalaisuus, selkeästi totesi, ettei kukaan synny tilintarkastajaksi vaan että mainittu toimi vaatii sekä tietopuolista ammattisivistystä että kirjanpidon ja kunnallisen hallinnon alalla saavutettua mahdollisimman laajaa käytännöllistä kokemusta.<sup>252</sup>

Valtuuston tehtäväluettelo oli MKunL 15 §:n mukaan 24-kohtainen<sup>253</sup>. Kohdan 18 mukaan valtuuston tuli keskustella ja päättää kunnan meno- ja tuloarvion vahvistamisesta ja kohdan 19 mukaan mm. tilinpäästön antamisesta.<sup>254</sup> Kohdan 22 mukaan valtuuston päätettävänä oli kunnallishallinnossa noudatettavien ohje- ja johtosääntöjen vahvistaminen. Mainitut ohje- ja johtosäännöt tuli alistaa maaherran tarkastettavaksi 70 §:n mukaisesti vuonna 1919 annetun lainmuutoksen<sup>255</sup> perusteella.

MKunL 1 §:n mukaan kunnan tehtävänä oli huolehtia kunnan yhteisistä talous- ja järjestelyasioista, mikäli nämä voimassa olevien lakien tai asetusten mukaan eivät olleet julkisen viranomaisen käsiteltäviä. MKunL 15 §:n mukainen tehtäväluettelo oli 24-kohtainen. Tämä osoitti, minkälaisia asioita kuului kunnan tehtäväpiiriin. Kunnalle kuuluvista tehtävistä syntyi ajan kuluessa myös oikeuskäytäntöä kuten myös EMKunA:n ja MKunA:n vastaavien määräysten voimassa ollessa, joka oikeuskäytäntö osaltaan selvensi kunnalle kuuluvia tehtäviä.<sup>256</sup>

<sup>252</sup> Widenius 1919: 175.

<sup>253</sup> Tehtäväluettelo ei kuitenkaan ollut tarkoitettu tyhjentäväksi vaan jonkinlaiseksi osoitukseksi siitä, millaisia asioita kunnan tehtäväpiiriin kuului; ks. Rytkölä 1967: 1324.

<sup>254</sup> Ks. Itkonen 1925: 25 ss.; Ståhlberg 1926: 112 ss. Ratkaisussa KHO 1922 II 200 katsottiin, ettei kunnanvaltuuston puheenjohtajan sukulaisuussuhde, tämän ollessa tiliä tekevän elintarvelautakunnan esimiehen sisaren kanssa naimisissa, ollut tehnyt kunnanvaltuuston puheenjohtajan johdolla tekemää ilman äänestystä syntynyttä elintarvelautakunnan tilinvapautuspäätöstä tilintekovuodelta 1.9.1919–31.10.1920 laittomaksi.

<sup>255</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 27.3.1919/49. Vuonna 1930 maaherran tarkistettavaksi alistettavia valtuuston päätöksiä vielä tarkennettiin mutta ohje- ja johtosääntöjä koskeva kohta jäi ennalleen; ks. Laki maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 5.12.1930; LVK 1930: 12: 3.

<sup>256</sup> Ratkaisun KHO 1920 I 110 mukaan tukku- ja vähittäiskauppaliikkeen perustaminen ei kuulunut kunnan yhteiseen toimialaan; ks. Ståhlberg 1926: 61. Ratkaisussa KHO 1921 I 50 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä, jossa valtuusto päätti kunnan puolesta merkitä sähkövoiman ja valon hankkimiseksi sähköyhtiön osakkeita. Ratkaisussa KHO 1921 II 358 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä myöntää takaus sähköyhtiön lainalle. Samoin ratkaisussa KHO 1923 II 1110. Ratkaisussa KHO 1925 II 563 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä ottaa laina sähkölaitoksen vekselivelkojen vakaannuttamiseksi. Vastaavasti myös KHO 1933 II 1934, joka koski lyhytaikaisia lainoja. Ratkaisussa KHO 1922 II 207 hylättiin valitus, joka oli tehty

Valtuusto päätti 20 §:n mukaan kunnan meno- ja tuloarvion vahvistamisesta seuraavaksi vuodeksi marras- tai joulukuussa. Kussakin kunnassa tuli 44 §:n mukaan olla kunnallislautakunta, joka mm. huolehti kunnan hallinnosta, valvoi kunnan yhteisiä etuja ja pani täytäntöön valtuuston päätökset ja määräykset <sup>257</sup>. Kunnallislautakunnan tuli 57 §:n mukaan valmistella ne asiat, jotka se lähetti valtuustolle päätöksentekoa varten. Voimaan jäi edelleen MKunA 85 ja 86 §:t meno- ja tuloarvioiden valmistelusta kunnallislautakunnan toimesta.<sup>258</sup> Kunnallislautakunnan tehtävänä oli MKunL 63 §:n mukaan myös kunnan irtaimen ja kiinteän omaisuuden hoito, ellei tehtävää ollut annettu erityisen toimikunnan tehtäväksi <sup>259</sup>. Kunnallislautakunnan tuli maa- ym. omaisuuden hoidon lisäksi

---

kunnanvaltuuston päätöksestä ostaa sähkölaitos. Ratkaisussa KHO 1933 II 314 hylättiin kunnanvaltuuston päätöksestä tehty valitus määrärahan myöntämisestä kunnan omistamaa sähkölaitosta varten. Ratkaisussa KHO 1935 II 296 hylättiin valtuuston päätöksestä tehty valitus, joka koski kunnan sähkölaitoksen velan siirtämistä sähkölaitoksen tililtä kunnan tilille. Ratkaisussa KHO 1938 II 737 hylättiin kunnan liittymisestä sähkösaakeyhtiöön tehty valitus. Ratkaisussa KHO 1938 II 4120 hylättiin valitus kunnan liittymisestä sähkösaakeyhtiön osakkaaksi ja takaukseen sitoutumisesta. Ratkaisussa KHO 1922 II 558 hylättiin kunnanvaltuuston päätöksestä tehty valitus, joka koski Metsänomistajien Metsäkeskus Osakeyhtiön osakkeiden ostamista. Ratkaisussa KHO 1922 I 42 kumottiin kunnanvaltuuston päätös kunnalle palautuneiden elintarvikelautakunnan käyttövarojen maksamisesta poliittiselle puolueelle. Ratkaisussa KHO 1923 II 346 katsottiin, että kunnan viittä vuotta pitemmälle laina-ajalle otetuilla lainavaroilla avustaminen yhdessä muiden kuntien kanssa koulutalon rakentamiseksi Kristiinankaupungin ruotsalaiselle yhteiskoululle kuului MKunL 15 §:n mukaan kunnanvaltuuston käsiteltäviin asioihin; ks. Ståhlberg 1926: 62. Ratkaisussa KHO 1920 II 1636 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä myöntää suojeluskunnalle vuotuinen määräraha 10 vuoden ajaksi. Ratkaisussa KHO 1923 II 1538 hylättiin valitus valtuuston päätöksestä myöntää avustus suojeluskunnalle. Samoin KHO 1925 II 457, KHO 1927 II 1769, KHO 1927 II 2174 ja KHO 1930 II 3142. Ratkaisuissa KHO 1923 II 1434 ja KHO 1924 II 1427 hylättiin valitukset avustusten myöntämisestä työväenyhdistysten näyttämötoimintaan. Näin vastaavasti myös ratkaisussa KHO 1938 II 1652 myönnettäessä avustus työväen teatterille. Ratkaisuissa KHO 1938 II 1642, KHO 1938 II 1643, KHO 1938 II 1645, KHO 1938 II 1646, KHO 1938 II 1647, KHO 1938 II 1648 ja KHO 1938 II 1651 kumottiin kokonaan tai osittain kunnanvaltuuston päätökset avustusten myöntämisestä erälle työväenyhdistyksille ym. sillä perusteella, että katsottiin puuttuvan riittävä selvitys siitä, että avustusta tultaisiin käyttämään MKunL 1 §:n mukaiseen toimintaan. Ratkaisun KHO 1924 I 106 mukaan hautausmaan perustaminen ei ollut kunnan toimivaltaan kuuluva asia. Samoin KHO 1924 II 1931, KHO 1924 II 1932 ja KHO 1924 II 1933. Ratkaisussa KHO 1926 II 2103 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä liittyä osuuskuntaan. Ratkaisun KHO 1946 I 53 mukaan kunnanvaltuusto ei ylittänyt toimivaltaansa päättäessään kunnan vastaavan väkiluvun mukaisella osuudella ruotsalaisenemmistöisen läänin perustamisesta Pohjanmaalle.

<sup>257</sup> Ks. Itkonen 1925: 67–68; Ståhlberg 1926: 211–212.

<sup>258</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 669–671.

<sup>259</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 233. Kuntien kalusto- ja kiinteistöluetteloiden pidosta ks. esim. M[atti]nen 1922: 249–251.

myös 64 §:n mukaan mm. hoitaa kunnan raha-asioita, huolehtia kunnan mak-suista jne.<sup>260</sup> MKunL 20 §:n mukaan huhtikuussa päätettiin kunnallislau-takunnan ja muiden hallintokuntain edellisen vuoden hallinnosta antamasta ker-tomuksesta ja tilinteosta sekä tilintarkastajain sen johdosta antamasta lausun-nosta.

MKunL 6 lukuun sisältyivät säännökset kansanäänestyksestä<sup>261</sup> tietyin edelly-tyksin koskien valtuuston päätösten tarkoituksenmukaisuutta. Valtuuston tilin-tekoa ja tilinpäästöä taikka tulo- ja menoarvion vahvistamista koskevista pää-töksistä ja eräistä muista päätöksistä ei kansanäänestystä kuitenkaan 76 §:n mukaan saanut järjestää. Lisäksi kansanäänestyksellä voitiin päättää mm. MKunL 2 §:n ja 82 §:n mukaan maalaiskuntien siirtymisestä yhteiseen kunnallishal-lintoon tai eroamisesta yhteisestä kunnallishallinnosta. Kansanäänestystä koskeva laki kumottiin 27.3.1919<sup>262, 263</sup>

MKunL 88 §:n mukaan kumottiin eräin määrittelyin MKunA:n 1–5 sekä 7–8 luvut ja 6 luvusta tarpeettomana 83 §:n 2 momentti, joka koski äänilukua veroäyrien perusteella, sekä 94 §, joka koski tilintarkastajien valintaa, ja kaikki muut lain kanssa ristiriidassa olevat säännökset. Manttaaliin pantua maata ja laitoksia kos-kevien asioiden käsittelyä säättävät määräykset jäivät kuitenkin voimaan. Tilin-tarkastajien valinnasta annettiin uudet määräykset MKunL 7–9 §:ssä edellä tode-tun mukaisesti. Muilta osin MKunA:n 6 luku, joka koski meno- ja tuloarvion val-mistelua sekä kunnallisveroja, niiden kattamista ja tilitystä, jäi voimaan. MKunA:n tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastusta koskevat 6 luvun säännökset jäivät näin voimaan.

<sup>260</sup> Ks. Hyvönen 1919: 32–41, 63, 73–74; Itkonen 1925: 79; Ståhlberg 1926: 142, 234. Kuntien raha-asioden hoidosta ks. esim. Lanne 1925: 203–205; Toiviainen, Juhana 1924: 149 ss.; V[ahtera] 1923: 189–191.

<sup>261</sup> Laki kansanäänestyksestä 27.11.1917/108; ks. Harvia 1918a: 10.

<sup>262</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 kansanäänestyksestä annetun lain kumoamisesta 27.3.1919/49; ks. Itkonen 1925: 6.

<sup>263</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 208; HE 136/1989 vp: 2; Ståhlberg 1926: 301; Suksi 1983: 81–82; 1984: 346–347; 1993: 219; 1998: 37; Sutela 2000: 121–123. Harjula & Prättälä 1995: 208. Kansanäänestystä koskevien säännösten mukaan suoritettiin ainoastaan yksi kansanäänestys 30.1.1919. Äänestys koski Huopalahden erottamista Helsingin maalaiskunnasta omaksi kunnakseen. Äänestyksen tuloksena päätettiin Huopalahden kunnan muodostamisesta. Koska kansanäänestyksen tulos ei vaatinut valtion viranomaisen vahvistusta, päätös oli samalla lopullinen. Ks. Harvia 1936: 191. Ks. myös Harjula & Prättälä 1995: 208; HE 136/1989 vp: 2; Suksi 1983: 81–82; 1998: 37. Huopalahden kunta eräiden muiden kuntien ja alueiden ohella siirrettiin Helsingin kaupunkiin vuoden 1946 alusta lukien; ks. Valtioneuvoston päätös Huopalahden, Kulosaaren, ja Oulunkylän kuntien sekä Haagan kauppalan alueiden kokonai-suudessaan ynnä eräiden Helsingin maalaiskuntaan kuuluvien kylien, tilojen ja muiden alueiden siirtämisestä Helsingin kaupunkiin 5.10.1944/707.

Mm. tilintarkastajan vaaliin liittyviä määräyksiä sisältävä EEEKVaaliL EEEKVaaliL määrättiin tulemaan voimaan 27.11.1917. MKunL määrättiin lain 89 §:n mukaisesti astumaan voimaan vuoden 1918 alusta. Annettujen kunnallislakien, kansanäänestystä koskevan lain ja EEEKVaaliL:n käytäntöön saattamisesta annettiin tammikuun alussa 1918 laki välittävistä säännöksistä<sup>264</sup>. Tuolloin vallinneiden olosuhteiden vuoksi lakeja ei kuitenkaan voitu saattaa käytäntöön säädetyssä ajassa. Uusi laki välittävistä säännöksistä annettiin tämän jälkeen heinäkuussa 1918, samoin kuin senaatin päätös vaalien ym. toimitusajasta<sup>265</sup>.<sup>266</sup> Tämän jälkeen annetun senaatin päätöksen mukaan vaalit määrättiin tapahtuvaksi 15.1.1919.<sup>267</sup>

MKunL:ia muutettiin maaliskuussa 1919 mm. poistamalla siitä mahdollisuus valtuuston päätösten tarkoituksenmukaisuutta koskevaan kansanäänestykseen, jolloin myös kansanäänestystä koskeva laki kumottiin edellä todetun mukaisesti. Valtuutettujen ja tilintarkastajien valintaan oikeutettujen ja näin myös tilintarkastajien ikärajaa 9 §:ssä nostettiin 20 vuodesta 24 vuoteen. Lisäksi vaalioikeuden edellytyksenä oli velvollisuus maksaa kunnallista tuloveroa. Vaalioikeutta vailla oli, jos oli jättänyt veron maksamatta kahden edellisen vuoden aikana.<sup>268</sup> Vajaan viiden kuukauden kuluttua elokuussa 1919 annetulla lailla puolestaan laskettiin valtuutettujen ja tilintarkastajien valintaan oikeutettujen ja näin myös tilintarkastajien ikärajaa 24 vuodesta 21 vuoteen. Lisäksi edellytys verovelvollisuudesta poistettiin.<sup>269</sup> <sup>270</sup>

<sup>264</sup> Laki sisältävät välittävät säännökset maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain, kansanäänestystä koskevan lain ja kunnallisen vaalilain käytäntöön saattamisesta 2.1.1918/2.

<sup>265</sup> Laki, joka sisältää välittävät säännökset 27 päivänä marraskuuta 1917 annettujen maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain soveltamisesta 29.7.1918/76; Suomen Senaatin päätös erinäisten kunnallisten vaalien ja muiden toimitusten ajasta 29.7.1918/76.

<sup>266</sup> Ks. Hyvönen 1919: 4; Kaukovalta 1940: 372; Ståhlberg 1926: 22.

<sup>267</sup> Ks. Suomen Senaatin päätös vuonna 1918 toimitettavista kuntain valtuutettujen ja tilintarkastajain vaaleista 1.10.1918/125.

<sup>268</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 27.3.1919/49. Ks. Hyvönen 1919: 6; Kaukovalta 1940: 373; Ståhlberg 1926: 22–23.

<sup>269</sup> Laki 27 päivänä maaliskuuta 1919 annetun maalaiskuntain kunnallislakia muuttavan lain muuttamisesta 15.8.1919/105. Ks. Hyvönen 1919: 6; Itkonen 1925: 17–19; ks. myös Kaukovalta 1940: 374; Ståhlberg 1926: 23.

<sup>270</sup> Vuonna 1920 vaaleilla valittujen tilintarkastajien ja varatilintarkastajien ammatteina ym. ruotsinkielisissä kunnissa oli mm. arbetare, arrendator, bonde, bondeson, depotföreståndare, direktör, fiskeriinstruktör, folkskollärare, friherre, fru, firmästare, fyrvakt, förvaltare, garvare, gårdsägare, handelsföreståndare, handlande, hemmansägare, hemminsägare, häradskrivare, ingeniör, inspektör, klockare, kontorist, kronolänsman, lotsälderman, lärare, lärarinna, målare, postföreståndare, prost, rusthållare, snickare, trädgårdsmästare ja torpare; ks. Anon. 1920: 5–6.



Vuonna 1925 muutettiin vaalioikeutta koskevaa MKunL 9 §:ää. Muutetun säännöksen mukaan vaalioikeus oli jokaisella maalaiskunnan jäsenellä, sekä miehellä että naisella, jolla oli Suomen kansalaisoikeus ja joka oli ennen vaalivuoden alkua täyttänyt 21 vuotta ja viimeksi toimitetussa henkikirjoituksessa hengillekirjoitettu kunnassa. Edellä olevasta poiketen vaalioikeutta vailla oli kuitenkin se, joka oli holhouksen alainen, joka muun kuin varattomuudesta johtuvan syyn vuoksi oli kahden lähinnä edellisen vuoden aikana jättänyt suorittamatta kunnalliset maksunsa, joka oli kunnalliskodissa tai muussa kunnallisessa köyhäinhuoltolaitoksessa tai vuosihoidokkina täyden köyhäinhoidon varassa. Lisäksi vailla vaalioikeutta oli se, joka oli kansalaisluottamusta vailla, kelvoton maan palvelukseen tai toisen asiaa ajamaan ja se, joka oli kunnallisissa vaaleissa ostanut tai myynyt ääniä tai äänestänyt useammassa kuin yhdessä vaalipaikassa ym. laissa tarkemmin määritellyn mukaisesti.<sup>271</sup>

Vuonna 1920 annettiin laki<sup>272</sup>, joka sisälsi säännökset sellaisissa tilanteissa, joissa valtuutetujen ja tilintarkastajien vaalia ei ollut voitu sattuneen esteen vuoksi järjestää säädettyssä ajassa. Tällöin VN voi määrätä uuden ajan vaalien toimittamista varten. Mikäli vaalia ei ollut toimitettu ennen vuoden loppua, olivat vuodenvaihteessa eroamisvuorossa olevat valtuutetut ja tilintarkastajat sekä varajäsenet velvolliset pysymään toimissaan, kunnes vaali oli toimitettu ja valitut olivat ryhtyneet tehtäviinsä. Mikäli valtuutetut eivät voineet käsitellä MKunL 20 §:n mukaisesti mm. kunnallislautakunnan ja muiden hallintokuntien edellisen vuoden hallinnosta antamaa kertomusta ja tilintekoa sekä tilintarkastajain sen johdosta antamaa lausuntoa, tuli valtuuston puheenjohtajan niin pian kuin mahdollista määrätä asian käsittelemistä varten uusi kokouspäivä.

Vuonna 1924 annetussa HE:ssä mm. MKunL:n muuttamiseksi katsottiin, että kunnan tilintarkastajien valinta kunnan valitsijoiden toimesta oli tuottanut huomattavia käytännöllisiä haittoja. Valtuuston valitsemien tilintarkastajien lukumääräksi esitettiin HE:ssä vähintään kaksi ja enintään neljä. Heidän valintansa esitettiin tapahtuvaksi syyskuussa.<sup>273</sup> HE:n mukaan esitettiin myös, että kunnan tilintarkastajaksi voitaisiin valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän on siihen kirjallisesti suostunut. Tätä perusteltiin sillä, että etenkin pienemmissä kunnissa saattoi olla vaikeata löytää tilintarkastajiksi täysin päteviä voimia.<sup>274</sup>

<sup>271</sup> Ks. Laki maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 21.2.1925/71: 9 §.

<sup>272</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annettujen kunnallisen vaalilain sekä maalaiskuntain kunnallislain ja kaupunkien kunnallislain soveltamisesta eräissä tapauksissa 23.12.1920/320.

<sup>273</sup> Ks. HE 21/1924 vp: 2, 6.

<sup>274</sup> Ks. HE 21/1924 vp: 2, 4.

LaTV katsoi mietinnössään sopivammaksi, että sama valtuusto, jonka toimikautta tarkastus koski, myös valitsi kunnan tilintarkastajat tammikuussa kulumassa olevan vuoden tilejä tarkastamaan. Lisäksi LaTV esitti mietinnössään, että yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan valitseminen voitaisiin jättää valtuuston niin päättäessä valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi. Tätä perusteltiin sillä, että kunnille haluttiin varata tilaisuus halutessaan käyttää tilintarkastuksissa omien keskusjärjestöjensä määräämiä tilintarkastajia.<sup>275</sup> Tämä mahdollisuus ei sisällynyt HE:een. SuVM:ssä kannatettiin lainmuutoksen hyväksymistä eräin muodollisin muutoksin LaTVM:n esittämässä muodossa.<sup>276</sup> Eduskunnan tehtyä tämän jälkeen muutoksia mm. maalaiskuntia koskevan esityksen 20 §:ään SuV pysyi entisessä kannassaan<sup>277</sup>, jolloin lainmuutos hyväksyttiin tältä osin LaTVM:ssä esitetystä muodosta.<sup>278</sup>

Lakia muutettiin edellä todetun mukaisesti vuonna 1925, jolloin tilintarkastajien valinta tuli HE:n mukaan valtuuston tehtäväksi<sup>279</sup>. Samalla muutettiin EEEKVaaliL:ia vastaavasti poistamalla siitä tilintarkastajain valintaa koskevat määräykset<sup>280</sup>. Muutetun 20 §:n mukaan valtuusto valitsi tammikuussa vähintään kolme ja enintään viisi tilintarkastajaa ja yhtä monta varatilintarkastajaa toimittamaan kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja -tilien tarkastukset<sup>281</sup>. Valtuusto voi kuitenkin päättää jättää yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määräämisen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön<sup>282</sup> tehtäväksi.<sup>283</sup> VN hyväksyi 23.10.1925 anomuksesta *Maalaiskuntien Liiton* lain tarkoittamaksi kuntien keskusjärjestöksi<sup>284</sup>. *Finlands Svenska*

<sup>275</sup> Ks. LaTVM 3/1924 vp – HE 21/1924 vp: 2, 4.

<sup>276</sup> Ks. SuVM 15/1924 vp – HE 21/1924 vp.

<sup>277</sup> Ks. SuVM 15 a/1924 vp – HE 21/1924 vp: 1.

<sup>278</sup> EV 1924 vp – HE 21/1924 vp.

<sup>279</sup> Laki maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 21.2.1925/71. Ks. Kaukovalta 1940: 374.

<sup>280</sup> Laki kunnallisen vaalilain muuttamisesta 21.2.1925/73; ks. Itkonen 1925: 7.

<sup>281</sup> Ratkaisussa KHO 1932 II 502, jossa kunnanvaltuusto oli 17.2.1930 valinnut vain kaksi henkilöä tarkastamaan vuoden 1930 tilit, kun tarkastajia olisi tullut valita vähintään kolme, jätettiin asiasta tehty valitus tutkimatta sillä perusteella, että valitusta tältä osin ei ollut tehty kunnanvaltuuston päätöksistä valittamista varten säädetyn ajan kuluessa ja kunnanvaltuuston päätös oli jo saanut lainvoiman.

<sup>282</sup> Tuolloisista kuntien keskusjärjestöistä ks. jakso 2.6.

<sup>283</sup> Ks. Itkonen 1925: 48–49; Ståhlberg 1926: 171. Maalaiskuntien tilintarkastuksesta ks. Eskelinen 1974: 80–82.

<sup>284</sup> VN 23.10.1925. Maalaiskuntien Liiton esittämän hakemuksen johdosta 4.7.1925 sisäasiainministeriölle antamassaan lausunnossa Keskuskauppakamari huomautti, että Maalaiskuntien Liitto täytti Keskuskauppakamarin mielestä ne edellytykset, joita tuolloin kysymyksessä olleilta tilintarkastajia määrääviltä keskusjärjestöiltä oli vaadittava. Lisäksi Keskuskauppakamari lausunnossaan mielellään kannatti tehtyä anomusta sitäkin suuremmalla syyllä, kun Maalaiskuntien Liiton tilineuvontaosaston johtajana jo siihen asti oli toiminut Suomen tilintarkastajainyhdistyksen (= valantehnyt tilintarkastaja) ja nykyään Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (= KHT-

*Landskommuners Förbund* hyväksyttiin anomuksensa johdosta lain tarkoittamaksi kuntien keskusjärjestöksi 6.10.1927<sup>285</sup>. Muutetun lain 10 §:n mukaan tilintarkastajaksi voitiin valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui.<sup>286</sup>

Huomionarvoista on, että tilintarkastajat valittiin lainmuutoksen jälkeen vuodeksi kerrallaan aikaisemman kahden vuoden sijasta<sup>287</sup> Vuoden 1925 lainmuutoksessa jäi edelleen voimaan kunnallislautakunnan ja hallintokuntien edellisen vuoden hallinnosta antaman kertomuksen ja tilinteon sekä tilintarkastajien lausunnon käsittely huhtikuussa. Muutetun 15 §:n 1 momentin 19 kohdan mukaisesti valtuuston tuli päättää vastuuvapauden antamisesta.<sup>288</sup> Muutetun 20 §:n mukaan valtuusto päätti huhtikuussa kunnallislautakunnan ja muiden hallintokuntain edellisen vuoden hallinnosta antamasta kertomuksesta ja tilinteosta sekä tilintarkastajain sen johdosta antamasta lausunnosta.<sup>289</sup>

Vuonna 1930 muutetun MKunL 10 §:n mukaan vaalikelpoisuutta valtuutetuksi sekä kunnan muihin luottamustoimiin, mm. tilintarkastajaksi, rajoitettiin eräisiin vahingollisiksi katsottuihin yhdistyksiin, järjestöihin tai muihin yhteenliittyviin kuulumisen johdosta.<sup>290</sup> Vuonna 1934 tämä MKunL 10 §:ssä ollut vaalikelpoisuuden rajoitus poistettiin ja sen tilalle vaalikelpoisuuden menettämisperusteena

---

tilintarkastaja), jonka pätevyys näin ollen oli täysin taattu. Koska liiton säännöissä ei kuitenkaan ollut määräystä tilineuvonta-osaston johtajan pätevydestä, päätti Keskuskauppakamari lausua toivomuksenaan, että ehdoksi Maalaiskuntien Liiton hyväksymiselle kuntien tilintarkastajain määrääjäksi asetettaisiin vaatimus, että tilineuvonta-osaston johtajana vastakin tulee olla Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Ks. KKK 1926: 33. Ks. myös Kosonen 2005: 102–103. Valtioneuvoston 23.10.1925 antamaan edellä mainittuun päätökseen ei Keskuskauppakamarin toivomaa ehtoa sisältynyt. Ks. lisäksi Eskola, Aarne 1961: 17.

<sup>285</sup> VN 6.10.1927.

<sup>286</sup> Ks. Itkonen 1925: 19; Ståhlberg 1926: 107; Vuorinen 1995a: 34–35. Ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1942 S 409, jonka mukaan toimenhaltija ei tilivelvollisena ollut vaalikelpoinen kunnan tilintarkastajaksi; ks. Lundin 1999: 185.

<sup>287</sup> Ks. myös Vuorinen 1995a: 34.

<sup>288</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 171. Tilintarkastuskertomusten käsittelystä valtuustossa ks. Anon. 1937b: 106 ss.

<sup>289</sup> Ratkaisussa KHO 1937 II 372 katsottiin, etteivät kunnallislautakunnan jäsenet olleet tästä syystä lain mukaan esteellisiä saman kunnan kunnanvaltuuston jäseninä ottamaan osaa päätöksen tekoon tili- ja vastuuvapauden myöntämisestä kunnallislautakunnalle. Ks. myös Saarialho 1926: 265.

<sup>290</sup> Laki maalaiskuntain kunnallislain 10 §:n muuttamisesta 31.7.1930/269. Henkilön, joka oli valittu vuonna 1933 kunnanvaltuuston kokouksessa köyhäinhuoltolautakunnan, kansakoulun johtokunnan ja lastensuojelulautakunnan toimiin vuosiksi 1934–1936 ja jonka vaalikelpoisuuden este oli olemassa valittaessa hänet mainittuihin toimiin, erottaminen luottamustoimista ei kuulunut kunnanvaltuuston toimivaltaan mainitun vaalikelpoisuuden esteen perusteella, joka este oli olemassa henkilöä mainittuihin toimiin valittaessa ratkaisun KHO 1935 I 9 mukaisesti.

määrääjäksi säädettiin valtio- tai maanpetoksen, taikka osallisuudesta sellaiseen ym. johdosta saatu rangaistus.<sup>291</sup>

### 2.3.1.2 Muutokset asetukseen maalaiskuntain kunnallishallinnosta

MKunL 88 §:n mukaisesti säädöksellä kumottiin MKunA 1–5 luvut, jotka koskivat yleisiä säännöksiä, kuntakokousta koskevia säännöksiä, kunnanvaltuusmiehiä koskevia säännöksiä, yhteistä kuntakokousta koskevia säännöksiä ja kunnallislautakuntaa koskevia säännöksiä. Lisäksi kumottiin 6 luvun 83 §:n 2 momentti, joka koski kunnallisverojen taksoituksesta laadittavan luettelon käyttämistä kunnan ääniluettelona, samoin 94 §, joka koski tarkastajien valintaa tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten, sekä ja 7–8 luvut, jotka koskivat alistamista ja valitusta sekä erityisiä säännöksiä.<sup>292</sup>

Voimaan MKunA:sta jäivät 6 luvun meno- ja tuloarvion valmistelemista ja kunnallisveroja koskevat säännökset sekä kunnan taloutta ja tarkastusta koskevat säännökset tarkastajien valintaa lukuun ottamatta. Voimaan jäi tämän mukaan myös MKunA 93 §, jossa säädettiin kalenterivuositain laadittavista kunnallistileistä, jotka teki joko kunnallislautakunta tai jokin muu hallintokunta taikka erityinen henkilö <sup>293, 294</sup> Erityisen henkilön vuosittain antamista tileistä puhuttaessa voidaan mainita mm. lastenvalvoja, jonka velvollisuutena oli vuosittain

<sup>291</sup> Laki maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta ja lisäyksestä samaan lakiin 25.5. 1934/241; ks. Itkonen 1935: 23–24.

<sup>292</sup> Ks. Hyvönen 1919: 95–96.

<sup>293</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 722–727.

<sup>294</sup> Ks. KHO 1921 II 893, jossa kunnan elintarvikelausakunnan entinen puheenjohtaja velvoitettiin tekemään tilit lautakunnan toiminnasta sakon uhalla vuosilta 1917, 1918 ja 1919; ks. Ståhlberg 1926: 725. Ratkaisussa KHO 1921 II 1040 kunnallislautakunnalle määrättyä uhkasakkoa ei olisi tullut määrätä ilman kuulemistä, mutta tilitys vuodelta 1918 oli sittemmin toimitettu kunnanvaltuustolle, jolloin asiassa ei ollut ryhdyttävä enempään toimenpiteisiin; ks. Ståhlberg 1926: 726. Ratkaisussa KHO 1921 II 1180 kunnan elintarvikelausakunnan puheenjohtaja ja jäsenet vapautettiin maksettavaksi tuomitusta sakosta sen johdosta, että he olivat täyttäneet tilivelvollisuutensa ajalta 1.7.1919–31.1.1920 säädetyssä ajassa. KHO 1921 II 2347 kumosi uhkasakkoja koskevat päätökset koska valittaja ei ollut saanut tilaisuutta antaa selitystä sen johdosta, että hänet oli velvoitettu vuodelta 1918 elintarvikelausakunnan puheenjohtajana toimiessaan antamaan tili lautakunnan toiminnasta. Ratkaisussa KHO 1923 II 560 kunnan elintarvikelausakunnan puheenjohtaja, joka velvoitettiin antamaan tilit vuodelta 1918 ja tuomittiin uhkasakkoon ja myöhemmin vielä toiseen uhkasakkoon, joka poistettiin; ks. Ståhlberg 1926: 725. Ratkaisussa KHO 1924 I 78 kunnan elintarvikelausakunnan puheenjohtaja määrättiin vangitsemisen uhalla antamaan tilit vuosilta 1917, 1918 ja 1919 kun tilejä ei aikaisemmin määrätyn sakon uhalla ollut annettu; ks. Ståhlberg 1926: 725–726. Ratkaisussa KHO 1935 II 239 hylättiin valitus päätöksestä, jossa taajaväkisen maalaisyhdyskunnan hallintolautakunnan puheenjohtaja velvoitettiin sakon uhalla antamaan selvitys yhteiskunnan tileistä vuosilta 1930, 1931

antaa tilit kunnan holhous- tai lastensuojelulautakunnalle ja myöhemmin huoltolautakunnalle. Lisäksi lastenvalvoja oli tilivelvollinen myös kunnallislautakunnalle, jota kautta myös kunnan tilintarkastajien velvollisuutena oli tarkastaa mainitut tilit.<sup>295</sup>

Voimaan jääneessä 95 §:ssä säädettiin tilintarkastajien kertomuksen käsittelystä sekä siitä, miten mahdollisen muistutuksen suhteen tulee menetellä. Ellei muistutuksen annettu raueta, tuli erityisen sovinto-oikeuden tutkia ja ratkaista asia<sup>296</sup>.

---

ja 1932. Ratkaisussa KHO 1939 II 1599 veloitettiin taajaväkisen maalaisyhdyskunnan hallintolautakunnan aikaisempi puheenjohtaja luovuttamaan hallintolautakunnalle yhdyskunnan asiakirjat ja tositteet sekä tilitykset vuosilta 1936 ja 1937. Ks. myös KHO 1921 II 1224, jossa hylättiin vaatimus kunnan tilien tarkastajain antamaa tili-kertomusta käsiteltäessä tilien valmistuksesta tilien laatijoita koskevista laskuista ja tilien loppuselvityksestä tulevista lisäpalkkioista.

<sup>295</sup> Laki avioliiton ulkopuolella syntyneistä lapsista 27.7.1922/173 § 14 määräsi, että jokaisessa kunnassa on oleva lastenvalvoja. Mainittuun toimeen otettiin suostumuksellaan siihen soveltuva oikeuden hyväksymä sovelias henkilö. Asetuksen lastenvalvojan toimesta 3.3.1923/79 §:n 6 mukaan lastenvalvojan tuli vuosittain antaa tilit ym. holhouslautakunnalle tarkastettavaksi. Vuonna 1927 annettiin laki eräistä muutoksista avioliiton ulkopuolella syntyneistä lapsista annettuun lakiin 9.12.1927/338, jonka 14 §:n mukaan jokaisessa kunnassa tuli edelleen olla edellä mainitun mukaisesti lastenvalvoja. Asetuksella avioliiton ulkopuolella syntyneiden lasten valvonnasta 22.12.1927/339 §:n 7 määräyksen mukaisesti lastenvalvojan tuli vuosittain antaa tilit todisteineen holhous- tai lastensuojelulautakunnalle tarkastettavaksi; lastenvalvojan tehtävistä ks. esim. Haltia 1931: 89–60; tilien laatimisesta ja tarkastuksesta ks. esim. S[aastamoinen], K[alle] 1934: 79–81. Vuonna 1936 annettiin laki kunnallisesta huoltolautakunnasta 17.1.1936/51. Tämän johdosta annettiin myös laki avioliiton ulkopuolella syntyneistä lapsista annetun lain muuttamisesta 17.1.1936/56, jonka mukaan holhouslautakunnan em. tehtävät siirtyivät huoltolautakunnalle. Koska lastenvalvojan toimi joutui huoltolautakunnan valvonnan alaiseksi, katsottiin, että huoltolautakunnan tehtävänä olisi valita erikseen tilintarkastajat, jotka myöntäisivät tili- ja vastuuvapauden lastenvalvojalle; ks. P[äivärinta] 1938: 50–51. Tämä kannanotto katsottiin kuitenkin virheelliseksi; ks. S[aarinen] 1938: 75. Ratkaisun KHO 1934 I 6 mukaan lastenvalvojan oli tilivelvollinen myös kunnan viranomaisille sen lisäksi, että hänen oli tehtävä tili holhouslautakunnalle; ks. Asetus avioliiton ulkopuolella syntyneiden lasten valvonnasta 26.11.1943/941, joka korvasi vuonna 1927 annetun asetuksen. Tilintarkastajien riidattomasta oikeudesta tarkastaa lastenvalvojan tilejä ks. myös Ojanen 1957: 52–53. Ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ks. ratkaisu RÅ 1932 ref 11, jonka mukaan kunnallisilla tilintarkastajilla oli oikeus tarkastaa lastenhoitajan tilinpito ym.; ks. Lundin 1999: 257. Näin vastaavasti myös RÅ 1935 ref 42, joka koski eläkelautakunnan pöytäkirjoja; ks. Lundin 1999: 257.

<sup>296</sup> Ratkaisun KHO 1923 I 25 mukaisesti ellei kunnanvaltuusto katsonut voivansa hyväksyä elintarvikelautakunnan tilejä vuodelta 1921, olisi asia tullut saattaa sovinto-oikeuden ratkaistavaksi; ks. Ståhlberg 1926: 732. Koska kunnan elintarvikelautakunnan tilien johdosta vuodelta 1919 tehdyn muistutuksen perusteella kunnanvaltuuston tehdessä päätöksen sovinto-oikeuden asettamisen yhteydessä ei tilintekijöiltä ollut vaadittu selitystä ennen asian ratkaisemista, kumottiin päätös ratkaisussa KHO 1924 II 1737; ks. Ståhlberg 1926: 732–733. Koska kunnanvaltuusto ei katsonut voivansa hyväksyä elintarvikelautakunnan tilejä, tuli asia KHO 1925 II 1089 mukaisesti saattaa sovinto-oikeuden ratkaistavaksi. Näin myös ratkaisussa KHO 1933 II 947, joka koski kunnan lastenvalvojan tilejä vuodelta 1930. Ratkaisussa KHO 1936 II 416 hylättiin vuoden 1932 kunnallistilien tarkastuksesta ja hallinnon toiminnasta tilintarkastajien

Myös sovinto-oikeuden asettamista koskeva 96 § jäi voimaan. Erikseen MKunL 88 §:ssä vielä mainittiin, että MKunA:ssa säädetyt manttaaliin pantua maata ja laitoksia koskevain asiain käsittelyä koskevat säännökset jäivät voimaan. Lisäksi 88 § 2 momentti sisälsi tältä osin täydentäviä säännöksiä.<sup>297</sup>

MKunA:ta muutettiin vuonna 1934 mm. kunnallislautakunnan tehtäviä koskevan 93 §:n ja tilintarkastajain tehtäviä koskevan 95 §:n osalta<sup>298</sup>. Kunnallislautakunnan tuli 93 §:n mukaan pitää kirjaa kunnan tuloista ja menoista sekä varoista ja veloista. Tilit tuli päättää kultakin varainhoitovuodelta. Tilit tuli ennen 15. päivää maaliskuuta jättää valtuuston puheenjohtajalle, jonka tuli toimittaa ne MKunL 20 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan valituille tilintarkastajille. Käytännössä kunnallislautakunnan tehtävät eivät tältä osin muuttuneet. MKunA 95 §:n mukainen alkuperäinen nimitys tarkastaja muutettiin tässä yhteydessä tilintarkastajaksi. Tätä nimikettä käytettiin jo MKunL 7–10 §:ssä käsiteltäessä tilintarkastajien valintaa, tilintarkastajien määrästä päättämistä sekä oikeutta osallistua tilintarkastajien valintaan. Samoin edellä mainitussa vuonna 1917 annetussa EEEKVaaliL:ssa käytettiin nimityksiä tilintarkastaja ja varatilintarkastaja<sup>299</sup>.

Vuonna 1934 muutetun MKunA 95 §:n mukaan tilintarkastajain velvollisuutena oli laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti läpikäydä ja tarkastaa 93 §:ssä mainitut tilit ynnä kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, ovatko tilit yhtäpitävät vuoden talousarvion kanssa. Tilintarkastajain tuli tämän lisäksi vähintään kahdesti vuodessa edeltäpäin ilmoittamattomina aikoina toimittaa kunnan kaikkien kassojen tarkastus. Edellä mainituilta osin kyseiset tehtävät kuuluivat

---

28.8.1933 antamasta muistutuksia sisältävästä kertomuksesta huolimatta myönnetyn vastuuvapauden johdosta tehty vaatimus kunnanvaltuuston päätöksen kumoamisesta, koska ei ollut esitetty sellaisia syitä, joiden nojalla tili- ja vastuuvapauden myöntämisestä tehty kunnanvaltuuston päätös voitaisiin kumota ja kun esitetty vaatimus kunnan asioiden hoidosta ei ollut riittävästi perusteltu. Ratkaisussa KHO 1938 II 3982 valtuusto voi tilintarkastajien tekemän muistutuksen johdosta hyväksyä tili-velvollisen tarjoaman korvauksen aiheutetusta vahingosta vuodelta 1934, jolloin asiaa ei annettu sovinto-oikeuden ratkaistavaksi; ks. Kuuskoski 1949: 333. Ruotsalaisessa oikeuskäytännössä ratkaisussa RÅ 1929 ref 53 kumottiin kunnanvaltuuston päätös vastuuvapauden myöntämisestä, kun tilintarkastajat olivat esittäneet vastuuvapauden epäämistä säännöstenvastaisten palkkioiden johdosta. Ratkaisussa RÅ 1944 S 126 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä, jossa päätettiin olla vaatimatta kunnallislautakunnan entisen puheenjohtajan kuolinpesältä tai kunnallislautakunnan jäseniltä korvausta, kun kunnallislautakunnan puheenjohtajan poismenon johdosta toimitetussa ylimääräisessä tilintarkastuksessa oli todettu kunnan kassan vajuus; ks. Lundin 1999: 344.

<sup>297</sup> Ks. Hyvönen 1919: 95–96.

<sup>298</sup> Laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/222; ks. LVK 1933: 9: 9–11.

<sup>299</sup> EEEKVaaliL, 1 ja 47 §.

tilintarkastajille.<sup>300</sup> Muutetun 95 §:n mukaan aikaisemmin tilintarkastajille kuuluneen irtaimesta ja kiinteästä omaisuudesta tehtyjen luetteloiden johdolla vuosittain sopivalla ajalla pidettävä irtaimen omaisuuden tarkastus ja vähintään joka kolmas vuosi pidettävä kiinteän omaisuuden katselmus määrättiin valtuuston erityisesti valitsemain tarkastajain tehtäväksi.<sup>301</sup> Aikaisemmin nämä tehtävät olivat kuuluneet tarkastajille eli muutetun terminologian mukaan tilintarkastajille. Muutosta perusteltiin HE:ssä sillä, että tilintarkastajien päätehtäväksi katsottiin tilinpidon ja rahavarainhoidon sekä hallinnon tarkastus. Tähän viitaten HE:ssä katsottiin, että kiinteistöjen ja irtaimiston tarkastus jäi usein sivuseikaksi ja että tilintarkastajia valittaessa kiinnittyi päähuomio kirjanpidon ja kunnallishallinnon tuntemiseen. HE:ssä katsottiin maalais kuntien kiinteistöihin sijoittamien huomattavien varojen vuoksi, että kunnan kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus erotetaan varsinaisesta tilintarkastuksesta ja jätetään erityisten sitä varten valittavien tarkastajien tehtäväksi.<sup>302</sup>

Vuonna 1925 muutetun MKunL 20 §:n mukaan valtuuston tuli valita tilintarkastajat kunnallishallinnon ja -tilien tarkastamista varten edellä jaksossa 2.3.1.1 todetun mukaisesti. Muutetussa MKunA 95 §:ssä ei mainita erikseen hallinnon tarkastusta tilintarkastajien velvollisuutena. Alkuperäisen MKunL:n antamisen yhteydessä kumotussa MKunA 94 §:ssä mainitun mukaisesti kuntakokous valitsi tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten tarkastajat. MKunA:ssa mainittu vuonna 1917 kumottu taloudellisen hallinnon tarkastaminen oli muutunut vuonna 1925 muutetussa MKunL:ssa kunnallishallinnon tarkastukseksi.

Muutetun MKunA 95 §:n mukaan kunnanvaltuuston päätettävänä oli, saako tilintarkastajain tai irtaimiston taikka kiinteistöjen tarkastajain tekemä muistutus raueta, vai onko se erityisen sovinto-oikeuden tutkittava ja ratkaistava<sup>303</sup>. Mikäli kyseessä oli kuitenkin rikollinen teko, tuli asia saattaa tuomioistuimen ratkaistavaksi<sup>304</sup>. Jos muistutus sai raueta tai jos muistutusta ei ollut tehty tarkastus-

<sup>300</sup> Ks. Anon. 1938: 200 ss.

<sup>301</sup> Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajien tehtävistä ks. Kilpiö 1938b: 264–266; 1938c: 281–283. Ks. myös Toiviainen, Juhana 1927b: 296.

<sup>302</sup> Ks. HE 25/1934 vp: 8, 16.

<sup>303</sup> Sovinto-oikeuksien asettamisesta ks. Anon. 1926: 157–158. Ratkaisussa KHO 1939 II 1099 sen johdosta, että valtuustossa tehdyn ehdotuksen mukaan tilintarkastajien kertomuksessa todetun säästöpankin laiminlyömän verotähteiden tilityksen johdosta asia tulisi jättää poliisiviranomaisten selvitettäväksi, katsottiin, ettei asiassa olisi tullut suorittaa äänestystä mainitun ehdotuksen ja sovinto-oikeuteen jättämisen välillä, koska ehdotus poliisiviranomaisten selvityksestä ei sisältänyt asian lopullista ratkaisemista, jonka johdosta kunnanvaltuuston päätös kumottiin. Ratkaisussa KHO 1940 II 283 katsottiin, etteivät kunnallislautakuntaan kuuluvat kunnanvaltuusmiehet olleet esteellisiä ottamaan osaa vastuuvapauden myöntämistä koskevaan päätöksentekoon.

<sup>304</sup> Itkonen 1935: 135; Ståhlberg 1913: 310–311.

kertomuksessa tai valtuuston kokouksessa, antoi kokous asianomaisille vastuuvapauden heidän hallinnostansa. Aikaisempi nimitys vastuuvapaus muuttui säännöksessä vastuuvapaudeksi.<sup>305</sup> Vastuuvapautta ja sovinto-oikeutta koskeva menettely kunnanvaltuustossa vastasi MKunA:n vastaavia alkuperäisiä säännöksiä kuntakokouksen tehtävistä.

### 2.3.2 Kaupunkeja koskeva kunnallislainsäädäntö vuoteen 1948

#### 2.3.2.1 Kaupunkien kunnallislaki vuodelta 1917 muutoksineen

Edellä jaksossa 2.3.1.1 maalaiskuntien kunnallislain osalta todetun mukaisesti eduskunta hyväksyi uudet maalaiskuntia ja kaupunkeja koskevat kunnallislait ym. 14.7.1917. Tuolloin voimassa olleen valtiopäiväjärjestyksen mukaista vahvistusta ei laeille kuitenkaan saatu. Tämän jälkeen eduskunta päätettyään 15.11.1917 toistaiseksi käyttää hallitsijalle kuuluvaa valtaa vahvisti ja määräsi 16.11.1917 julkais-tavaksi edellä mainitut lait, eli MKunL:n, KKunL:n, EEEKVaaliL:n ja lain kansanäänestyksestä<sup>306</sup>. Lait, mm. KKunL, julkaistiin 27.11.1917.<sup>307</sup>

KKunL 1 §:ssä määriteltiin kaupungin tehtäväksi kunnan yhteiset talous- ja järjestelyasiat, mikäli ne voimassa olevain lakien ja asetusten mukaan eivät ole julkisen viranomaisen käsiteltäviä. Kaupunkikunnan päättämisvaltaa käytettiin 4 §:n mukaan kaupunginvaltuuston, raastuvankokouksen, kansanäänestyksen ja kuntain edustajain kokouksen kautta. Toimeenpano ja hallinto kuului maistraatin valvonnan alaisena rahatoimikamarille ja muille lautakunnille, hallintokunnille tai henkilöille laissa tai muualla erikseen säädettävän mukaisesti. Kaupunkikunnan edustajat kuntain edustajain kokoukseen valitsi kunnanvaltuusto 53 §:n mukaisesti.

KKunL 1 §:n mukaisesti kaupungin tehtävänä oli maalaiskuntien tavoin huolehtia yhteisistä talous- ja järjestelyasioistaan, mikäli ne voimassa olevien lakien tai asetusten mukaan eivät olleet julkisen viranomaisen käsiteltäviä. Kaupunkien tehtävistä syntyi maalaiskuntien tapaan oikeuskäytäntöä, joka osaltaan ohjasi kunnan viranomaisten toimintaa.<sup>308</sup>

<sup>305</sup> Ks. Itkonen 1935: 135–137.

<sup>306</sup> Laki kansanäänestyksestä 27.11.1917/108.

<sup>307</sup> Ks. Blomstedt 1970c: 135; Eduskunta 15.11.1917; Harvia 1918a: 7–8; 1938: 83; Itkonen 1925: 6; Kekkonen, Urho 1936: 167; Rasila 1967: 1331; Ståhlberg 1926: 21–22; Vuorinen 1995a: 32–33.

<sup>308</sup> Ks. Itkonen 1925: 211–212. Ratkaisussa KHO 1921 II 199 hylättiin valitus kaupunginvaltuuston päätöksestä myöntää apurahaa suojeluskunnan voimassapitooon. Samoin ratkaisussa KHO 1921 II 544, joka koski avustusta suojeluskunnalle. Ratkaisussa



KKunL:sta puuttuneiden määräysten johdosta lisättiin lakiin vuonna 1935<sup>309</sup> vuonna 1919 lailla<sup>310</sup> mm. kumotun 47 §:n tilalle uusi 47 §, joka sisälsi järjestys säännön tai muun kunnallisen säännön vahvistamisen kuuluttamisesta. Kuuluksessa tuli myös mainita, missä sääntö on yleisön nähtävissä. LVK:n ehdotuksessa järjestysääntö tai muu kunnallinen sääntö olisi tullut julkaista kaupungin kunnallisessa asetuskokoelmassa, mikäli kaupungissa mainittu kunnallinen asetuskokoelma oli.<sup>311</sup> *Suomen kaupunkiliitolla* oli merkittävä rooli erilaisten ohje- ja johtosääntöjen mallien muokkaamisessa kaupunkien päättäessä itsenäisesti niiden käyttöönotosta.<sup>312</sup> Vuonna 1936 valmistui *Kaupunkiliiton* laatima talousarvioasetelman malli, jonka kaikki kaupungit Helsingin kaupunkia lukuun ottamatta ottivat käyttöön vuodesta 1938 alkaen.<sup>313</sup>

Kaupunginvaltuutetut sekä vähintään neljä tilintarkastajaa ja yhtä monta varatilintarkastajaa valittiin 8 §:n mukaan välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla. Tilin-

---

KHO 1923 II 203 hylättiin valitus päätöksestä, jolla kaupunginvaltuusto myönsi määrärahan ruotsalaisen yhteiskoulun rakentamiseksi Kristiinankaupunkiin; ks. Ståhlberg 1926: 63. Ratkaisussa KHO 1923 II 1551 kumottiin KKunL:n vastaisena kaupunginvaltuuston päätös ottaa osaa kustannuksiin kaupunginvaltuuston käyttövaroista Ahvenanmaan maakunnan liittämistä Ruotsin kuningaskuntaan. Ratkaisussa KHO 1925 II 1713 hylättiin valitus kaupunginvaltuuston päätöksestä, jossa yhdistykselle myönnettiin laina ruumiinpolttolaitoksen rakentamista varten; ks. Ståhlberg 1926: 59. Ratkaisussa KHO 1932 II 274 hylättiin valitus kaupunginvaltuuston päätöksestä myöntää näyttämöllisiin tarkoituksiin teatterille avustusta vuosiksi 1931–1935, jossa valituksessa katsottiin, että teatteri olisi sellainen laitos, jonka ylläpitämiseksi ei voitu käyttää kaupungin verotuksella koottuja yhteisiä varoja. Ratkaisun KHO 1935 II 4135 mukaan kaupunginhallitus ei ollut mennyt päätösvaltaansa ulommaksi myöntäessään Suomen Työväen Musiikkiliiton Viipurin Piirijärjestö r.y. -nimiselle yhdistykselle avustusta Helsingissä viipurilaisella taideviikolla järjestettävien konserttien johdosta. Samoin myös KHO 1935 II 4136. Ratkaisuissa KHO 1935 II 4137, KHO 1935 II 4138, KHO 1938 II 1641, KHO 1938 II 1644, KHO 1938 II 1650, KHO 1939 II 1589, KHO 1949 II 157 ja KHO 1949 II 158 kumottiin kokonaan tai osittain kaupungin ja kauppalanvaltuustojen päätökset avustusten myöntämisestä työväenyhdistyksille ym., kun katsottiin mm. puuttuvan riittävää selvitystä siitä, että avustusta tulisi käyttää yksinomaan sellaiseen toimintaan, joka KKunL 1 §:n mukaan kuului kaupunkikunnan toimialaan. Ratkaisussa KHO 1935 II 4139 hylättiin valitus kaupunginvaltuuston päätöksestä, jolla myönnettiin avustus Tampereen Kunnantyöntekijäin Ammattiosasto r.y:lle ja Tampereen kunnan Viran- ja Toimenhaltijain Ammattiosasto r.y:lle kesäkodin hankkimiseksi sekä perustamis- ja ylläpitokustannuksiin. Myönnettäessä 20.000 mk avustusta Suomi – Neuvostoliitto Seuran Varkauden osasto r.y:lle käytettäväksi vanhemman ja uudemman venäläisen kirjallisuuden hankkimiseksi osaston lainakirjastoon katsottiin ratkaisussa KHO 1949 II 614, että avustus oli myönnetty kauppalakunnan toimialan mukaiseen toimintaan.

<sup>309</sup> Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 10.5.1935/184; ks. Itkonen 1935: 177; LVK 1934: 13: 3–4.

<sup>310</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 27.3.1919/49.

<sup>311</sup> LVK 1934: 13: 3–4; ks. esim. Helsingin kaupunki 1941a; 1941b; 1941c.

<sup>312</sup> Ks. Hentilä 1962: 40; Soikkanen 1966: 630.

<sup>313</sup> Ks. Hentilä 1962: 79.

tarkastajien ja varatilintarkastajien vaali toimitettiin valtuutettujen vaalin yhteydessä.<sup>314</sup> Kaupunginvaltuutetut ja varajäsenet valittiin 9 §:n mukaan kolmeksi vuodeksi.<sup>315</sup> Valituista erosi vuosittain kolmannes siinä järjestyksessä kuin voimassa olleessa EEEKVaaliL:ssa oli säädetty. Valtuusto päätti tilintarkastajain luvusta ja heidän eroamisjärjestyksestään.<sup>316</sup> KKunL 17 §:n mukaan päätettiin kesäkuussa pidettävässä kokouksessa edellisen vuoden tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä.<sup>317</sup>

KKunL 12 §:n mukaan valtuutetuksi valittu ei voinut kieltäytyä tehtävästään, ellei hän ollut täyttänyt 60 vuotta. Myös mikäli hän oli kolmena lähinnä edellisenä vuotena toiminut valtuutettuna tai kaupungin jonkun hallintokunnan puheenjohtajana, oli hän kolmen vuoden ajan vapautettu toimimasta valtuutettuna. Myös kivullosuus, siviili-, sotilas- tai kirkollisvirka tai -palvelus, perheolot tai muu syy valtuuston hyväksynnän mukaan antoi vapautuksen tehtävän hoitamiseen. Tilintarkastajan kohdalla ei kieltäytymisperusteita KKunL:iin sisällynyt.<sup>318</sup>

MKunL tavoin myös KKunL:ssa oli määräykset kunnallisessa toimessa tai palveluksessa olevan henkilön vastuunalaisuudesta toimessaan. KKunL 52 §:n mukaan, mikäli kunnallisessa toimessa tai palveluksessa oleva tässä toimessaan oli hukannut varoja, taikka osoittanut vilpillisyyttä tai epärehellisyyttä, oli valtuustolla oikeus pidättää hänet tehtävästään. Asia tuli myös saattaa viipymättä tuomioistuimen käsiteltäväksi. RL 2:12 §:n ja 40 luvun tuolloiset säännökset sisälsivät tarkemmat määräykset sovellettavista sanktioista. RL 40:20 koski tahallisia virkarikoksia ja RL 40:21 § koski huolimattomuudesta tai varomattomuudesta tehtyjä virkavirheitä sekä ymmärtämättömyydestä tai taitamattomuudesta tehtyjä virkavirheitä.

KKunL 10 §:n mukaan oikeus valita valtuutettuja ja tilintarkastajia oli eräin poikkeuksin jokaisella kaupunkikunnan jäsenellä, jolla oli Suomen kansalaisuus, joka oli ennen vaalivuoden alkua täyttänyt 20 vuotta sekä oli kaupungissa henkikirjoitettu. Vaalikelpoinen valtuutetuksi ja kunnan muihin luottamustoimiin,

<sup>314</sup> Tilintarkastajien valinnasta vaaleilla esitetystä kritiikistä ks. Harvia 1918a: 24. Ks. myös Vuorinen 1995a: 33–34.

<sup>315</sup> Ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1913 ref 126, jonka mukaan kansakoulunhallituksen kassanhoitaja katsottiin tilivelvolliseksi, jonka johdosta hän ei ollut vaalikelpoinen kaupunginvaltuutetuksi. Ratkaisussa RÅ 1921 ref 59 kaupungin palo-päällikkö oli vaalikelpoinen kaupunginvaltuutetuksi. Ratkaisun RÅ 1927 ref 18 mukaan kaupungin kaasu- ja sähkölaitoksen perintötoimen hoitaja ei kaupungin kunnallisen liikelaitoksen tilivelvollisena toimihenkilönä ollut vaalikelpoinen kaupunginvaltuutetuksi.

<sup>316</sup> Ks. myös Vuorinen 1995a: 33.

<sup>317</sup> Ks. Kallenautio 1984b: 339 ss. Ks. myös Vuorinen 1995a: 35.

<sup>318</sup> Ks. KHO 1921 I 105, jonka mukaan kaupunginvaltuuston valittua 27.4.1920 kaupungissa asuvan henkilön kunnalliseen luottamustoimeen, tätä koskeva valitus hyväksyttävän syyn puuttuessa hylättiin; ks. Ståhlberg 1926: 130.

mikäli niistä ei ollut erikseen säädetty, oli 11 §:n mukaan jokainen kunnassa asuva henkilö, joka oli oikeutettu valtuutettuja valitsemaan. Esimerkiksi kaupungin tilintarkastajaksi oli lain mukaan kelpoinen jokainen vaalikelpoisuuden edellytykset täyttänyt 20 vuoden ikäinen henkilö. Valtuustolla oli KKunL 29 :n mukaan tarpeelliseksi havaittuaan oikeus asettaa erityisiä asioita valmistamaan toimikuntia tilintarkastajien valinnasta riippumatta <sup>319</sup>.

KKunL:lla kumottiin 55 §:ssä säädetyn mukaan KKunA 1–4 luvut, jotka koskivat kaupunkikuntaa, samoin kumottiin raastuvankokousta, kaupungin valtuusmiehiä ja maistraattia koskevat säännökset sekä 6 luku, joka koski tutkintoon lykkäämistä ja valituksia koskevat asiat. Lisäksi lainkohdassa määrättiin kumottavaksi myös kaikki muut lain kanssa ristiriidassa olevat säännökset. Edellä jaksossa 2.3.2.1 mainitun mukaisesti laki yhdessä maalaiskuntain kunnallislain, EEEKVaaliL:n ja kansanäänestystä koskevan lain kanssa oli määrätty tulemaan voimaan vuoden 1918 alusta, mutta vallinneiden olosuhteiden johdosta näiden lakien voimaanpano siirtyi aluksi vuoden 1918 jälkipuolelle. Lopullisesti vaalit määrättiin senaatin päätöksellä järjestettäväksi 15.1.1919.<sup>320</sup>

Valtuuston päätösten tarkoituksenmukaisuuden alistaminen kansanäänestyksellä ratkaistavaksi ei KKunL 6 luvun 48 §:n mukaan voinut koskea mm. tilintekoa tai tilinpäästöä eikä tulo- ja menoarvion vahvistamista <sup>321</sup>. Kansanäänestystä koskeva laki kumottiin aikaisemmin todetun mukaisesti 27.3.1919, jolloin myös tätä koskevat määräykset poistettiin KKunL:sta.<sup>322</sup>

Edellä mainitun lisäksi KKunL:ia muutettiin 27.3.1919 myös mm. muuttamalla 10 §:n mukaista äänioikeusikärajaa 20 vuodesta 24 vuoteen<sup>323</sup>. Tällöin myös tilintarkastajien ikäraja nousi vastaavasti 24 vuoteen mainitun kelpoisuuden ollessa sidottuna äänioikeuteen. Äänioikeuden edellytyksenä oli myös velvollisuus maksaa kunnallista tuloveroa. Mikäli vero oli maksamatta kahden edellisen vuoden

<sup>319</sup> Ks. KHO 1926 II 1694, jossa hylättiin valitus siitä, että kaupunginvaltuusto oli kokouksessaan 15.4.1926 asettanut erityisen toimikunnan, joka rahatoimikamarin kanssa tarkastaisi kaupungin rahavarojen sijoittamisen ja velkakirjat sekä antaisi tarkastuksen toimitettuaan valtuustolle ne esitykset, joihin se katsoi tarkastuksen antaneen aiheutta, valittajan katsoessa mm., että valtuusto vain tilintarkastajien kautta oli oikeutettu hankkimaan mainitut tiedot. Ks. myös KHO 30.9.1947 T 2612, jonka mukaan kaupunginvaltuusto oli oikeutettu asettamaan toimikunnan valmistelemaan vakuutusmaksurahaston ja palovakuutusten uudelleen järjestelyä varten ja oikeutti toimikunnan tekemään tästä kaupunginhallitukselle ehdotuksen.

<sup>320</sup> Ks. Suomen Senaatin päätös vuonna 1918 toimitettavista kuntain valtuutettujen ja tilintarkastajain vaaleista 1.10.1918/125.

<sup>321</sup> Ks. Böök 1917: 153.

<sup>322</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 208; Sutela 2000: 121–123.

<sup>323</sup> Ks. Harvia 1918b: 42.

ajalta, ei äänioikeutta ollut.<sup>324</sup> Vajaan viiden kuukauden kuluttua elokuussa 1919, muutettiin valtuutettujen ja tilintarkastajien valintaan oikeutettujen ikäraja 21 vuoteen <sup>325</sup>, jolloin myös tilintarkastajien vähimmäisikäraja laski vastaavasti. Lisäksi poistettiin edellytys verovelvollisuudesta.<sup>326</sup>

Vuonna 1925 muutettiin KKunL 10 §:n mukaista vaalioikeutta koskevat säännökset. Muutetun 10 §:n mukaan jokaisella kaupunkikunnan jäsenellä, sekä miehellä että naisella, jolla oli Suomen kansalaisoikeus ja joka ennen vaalivuoden alkua oli täyttänyt 21 vuotta ja joka oli viimeksi toimitetussa henkikirjoituksessa kaupungissa hengillekirjoitettu, oli oikeus valita valtuutettuja. Vaalioikeutta ei edellä olevasta poiketen kuitenkaan ollut sillä, joka oli holhouksen alaisena, joka muun syyn kuin varattomuuden johdosta oli kahden lähinnä edellisen vuoden aikana jättänyt kunnalliset maksunsa suorittamatta, joka oli kunnalliskodissa tai muussa kunnallisessa köyhäinlaitoksessa tai vuosihoidokkina täyden köyhäinhoidon varassa. Myöskään kansalaisluottamusta vailla oleva tai maan palvelukseen kelpaamaton tai kelpaamaton ajamaan toisen asiaa ei ollut vaalioikeutettu. Samoin oli asia, jos henkilö oli kunnallisissa vaaleissa myynyt tai ostanut ääniä tai äänestänyt useammassa kuin yhdessä vaalipaikassa ym. laista tarkemmin ilmenevän mukaisesti.<sup>327</sup>

Sellaisten tilanteiden varalle, joissa valtuutettujen ja tilintarkastajien vaalia ei voitu sattuneen esteen johdosta suorittaa säädetyssä ajassa, annettiin vuonna 1920 tätä koskeva laki <sup>328</sup>. Lain mukaan VN voi määrätä uuden ajan vaalien toimittamista varten. Siinä tapauksessa, ettei vaalia ole toimitettu ennen vuoden loppua, olivat eroamisvuorossa olevat valtuutetut ja tilintarkastajat sekä näiden varajäsenet velvolliset pysymään toimissaan, kunnes vaali oli tullut toimitetuksi ja valitut valtuutetut ja tilintarkastajat olivat ryhtyneet tehtäviinsä. Siinä tapauksessa, että valtuutetut eivät olleet voineet käsitellä mm. KKunL 17 §:n mukaista edellisen vuoden tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä, tuli valtuuston puheenjohtajan mahdollisimman pian määrätä uusi kokouspäivämäärä asian käsittelemiseksi.

---

<sup>324</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 27.3.1919/49.

<sup>325</sup> Ks. Harvia 1919: 89.

<sup>326</sup> Laki 27 päivänä maaliskuuta 1919 annetun kaupunkien kunnallislakia muuttavan lain muuttamisesta 15.8.1919/105.

<sup>327</sup> Ks. Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 21.2.1925/72: 10 §.

<sup>328</sup> Laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annettujen kunnallisen vaalilain sekä maalaiskuntain kunnallislain ja kaupunkien kunnallislain soveltamisesta eräissä tapauksissa 23.12.1920/320.

Sekä maalaiskuntien ja kaupunkien kunnallislain että kunnallisen vaalilain muuttamista koskevassa HE:ssä nähtiin tilintarkastajien valinta kunnan valitsijoiden toimesta ongelmalliseksi ja valintatavan katsottiin aiheuttaneen huomattavia käytännöllisiä haittoja. Tilintarkastajien määräksi esitettiin HE:ssä valtuuston määräämä määrä, kuitenkin vähintään neljä. Valtuusto valitsi heidät joulukuussa ja heidän tuli toimittaa seuraavan kalenterivuoden aikana suoritettavat kaupungin tilien tarkastukset.<sup>329</sup>

HE:ssä esitettiin myös maalaiskuntien tapaan, että kaupungeissa tilintarkastajaksi voitaisiin valita myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen kirjallisesti suostui. Perusteluna HE:ssä esitettiin tältä osin lähinnä pienempien kuntien mahdollisia vaikeuksia löytää tilintarkastajiksi täysin päteviä voimia, minkä vuoksi nähtiin aiheelliseksi mahdollisuus valita tilintarkastajaksi myös kunnan ulkopuolella asuva Suomen kansalainen.<sup>330</sup> LaTVM:ssä katsottiin, että olisi sopivampaa, jos sama valtuusto, jonka toimikautta tarkastus koskisi, myös toimittaisi tilintarkastajien valinnan. Tämän mukaisesti tilintarkastajien valinta esitettiin toteutettavaksi tammikuussa. Lisäksi LaTVM:ssä esitettiin, että yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valinta kaupungeissa maalaiskuntien lisäksi voitaisiin valtuuston päätöksellä jättää valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi. Perusteluna esitettiin LaTVM:ssä, että kunnille haluttiin varata tilaisuus halutessaan käyttää tilintarkastuksessa omien keskusjärjestöjensä määräämiä tilintarkastajia.<sup>331</sup> Vastaava HE:een sisältymätön esitys sisältyi myös MKunL:n muuttamiseen. SuVM esitti lainmuutoksen hyväksymistä eräin muodollisin muutoksin LaTVM:ssä esitetystä muodosta.<sup>332</sup> Eduskunta hyväksyi kaupunkeja koskevan lainmuutoksen SuVM:n uuden mietinnön jälkeen valiokunnan esityksen mukaisesti.<sup>333</sup>

Edellä mainitun HE:n johdosta vuonna 1925 tehdyllä lainmuutoksella tuli kaupungin tilintarkastajien valinta valtuuston tehtäväksi. Samalla muutettiin myös EEEKVaaliL:ia poistamalla siitä tilintarkastajain valintaa koskevat määräykset. Muutetun KKunL 17 §:n mukaan valittiin tammikuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa valtuuston päätöksen mukaan vähintään neljä tilintarkastajaa sekä yhtä monta varatilintarkastajaa toimittamaan kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja -tilien tarkastukset.<sup>334</sup>

<sup>329</sup> Ks. HE 21/1924 vp: 2, 9.

<sup>330</sup> Ks. HE 21/1924 vp: 2, 8.

<sup>331</sup> Ks. LaTVM 3/1924 vp – HE 21/1924 vp: 2, 7.

<sup>332</sup> Ks. SuVM 15/1924 vp – HE 21/1924 vp.

<sup>333</sup> EV 1924 vp – HE 21/1924 vp. Ks. SuVM 15 a/1924 vp – HE 21/1924 vp: 1.

<sup>334</sup> Ks. Vuorinen 1995a: 34.

Muutetun 11 §:n mukaan voitiin tilintarkastajaksi valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui.<sup>335</sup> Muutoksen jälkeen tilintarkastajat ja varatilintarkastajat valittiin vuodeksi kerrallaan. Aikaisemman säännöksen mukaan valtuusto päätti tilintarkastajien eroamisjärjestyksestä.<sup>336</sup> Myös muutetun 17 §:n mukaan valtuusto päätti kesäkuussa pidettävässä kokouksessa edellisen vuoden tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä. MKunL:n säädetyin tavoin myös kaupungissa valtuusto voi jättää yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi. *Suomen Kaupunkiliitto* hyväksyttiin anomuksensa perusteella lain tarkoittamaksi kuntien keskusjärjestöksi 18.3.1926<sup>337</sup>.

Kaupunkien keskushallinnon uudistamista varten asetetussa komiteanmietinnössä vuodelta 1923 esitettiin KKunL 12 §:ään lisättäväksi siitä puuttuvat säännökset velvollisuudesta ottaa vastaan muita luottamustoimia kuin valtuutetun toimi.<sup>338</sup> KKunL 12 §:n mukaan valtuutetuksi valittu ei voinut kieltäytyä luottamustoimestaan muutoin kuin laissa erikseen mainituin perustein. KKunL:ia muutettaessa vuonna 1927 laajennettiin mainittu kiello kirjoitetun normin mukaan koskemaan myös muita kunnallisia luottamustoimia.<sup>339</sup>

Muutetun 12 §:n mukaan valtuutetuksi tai muuhun kunnalliseen luottamustoimeen valittu älköön kieltäytykö toimeen ryhtymästä, ellei hän ollut täyttänyt 60 vuotta. Lisäksi samassa yhteydessä säädettiin, että kolmena lähinnä edellisenä vuotena valtuutettuna, kaupunginhallituksen esimiehenä tai jäsenenä taikka lautakunnan puheenjohtajana tai jäsenenä toiminut henkilö oli kolmen seuraavan vuoden aikana vapautettu velvollisuudesta toimia valtuuston, kaupunginhallituksen tai lautakunnan jäsenenä. Tämän mukaisesti esim. tilintarkastajan toimi oli kirjoitetun säännöksen mukaan pakollinen luottamustoimi siihen lain mukaan muutoin kelvollisten kunnan jäsenten kohdalla. Luottamustoimista voi kieltäytyä ainoastaan laissa mainituin perustein.<sup>340</sup>

Vuoden 1927 lainmuutoksella siirrettiin osa maistraatin tehtävistä uudelle elimelle, kaupunginhallitukselle, joka tuli olla jokaisessa kaupungissa. Kaupunginhallituksessa tuli muutetun 32 §:n mukaan olla esimiehenä kaupunginjohtaja ja vä-

<sup>335</sup> Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 21.2.1925/72.

<sup>336</sup> Ks. myös Vuorinen 1995a: 34–35.

<sup>337</sup> VN 18.3.1926.

<sup>338</sup> KM 1923: 15: 40, 53.

<sup>339</sup> Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 9.12.1927/328.

<sup>340</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 44, jonka mukaan kuntalaiset yleensä olivat velvolliset ottamaan kunnallistoimia suorittaakseen, ellei laillista estettä tai kieltäytymisperustetta ollut olemassa.

hintään neljä jäsentä. Hallituksen ohjesäännössä voitiin määrätä, että kaupunginhallituksessa tuli olla yksi tai useampia apulaiskaupunginjohtajia, joiden tehtävänä oli toimia myös kaupunginhallituksen varaesimiehinä. Sekä kaupunginjohtajan että apulaiskaupunginjohtajan valitsi valtuusto määräämättömäksi ajaksi. Kaupunginhallituksen muut jäsenet valtuusto valitsi vuodeksi kerrallaan. Rahatoimikamari lakkautettiin, jolloin muutetun KKunL 4 §:n mukaan toimeenpano ja hallinto kuului kaupunginhallitukselle sekä sen valvonnan alaisena lautakunnille tai virkamiehille sen mukaan kuin erikseen säädettiin. Kaupunginhallitus huolehti muutetun KKunL 31 §:n mukaan kaupungin hallinnosta, valvoi kaupungin etua, valmisteli valtuuston käsiteltävät asiat sekä pani täytäntöön valtuuston päätökset ja määräykset. Kaupunginhallituksen avuksi voi valtuusto muutetun 34 §:n mukaan perustaa hallituksen valvonnan alaisia lautakuntia, joiden jäsenet valtuusto pääsääntöisesti valitsi.<sup>341</sup>

Vuonna 1930 muutettiin KKunL 11 §:ää mm. rajoittamalla eräisiin vahingollisiksi katsottuihin yhdistyksiin, järjestöihin tai muihin yhteenliittymiin kuulumisen johdosta kunnan jäsenen vaalikelpoisuutta valtuutetuksi sekä kunnan muihin luottamustoimiin.<sup>342</sup> Tämä vaalikelvottomuuden peruste korvattiin vuonna 1934 valtio- tai maanpetoksen, osallisuudesta sellaiseen rikokseen tai sen valmistelun ym. johdosta tuomitulla rangaistuksella.<sup>343</sup>

### 2.3.2.2 Muutokset asetukseen kunnallishallituksesta kaupungissa

KKunA:sta kumottiin KKunL:n säätämisen yhteydessä asetuksen 1–4 luvut ja 6 luku, jotka koskivat kaupunkikuntaa, raastuvankokousta, kaupungin valtuusmiehiä, maistraattia sekä tutkintoon lykkäämistä ja valituksia. Lisäksi kumottiin kaikki muut lain kanssa ristiriidassa olevat säännökset. KKunA:sta jäivät voimaan kaupungin rahatointa koskeva 5 luku, jossa säädettiin rahatoimen hoitamisen lisäksi verotuksesta, tilinteosta ja tilintutkijoiden tehtävänä olevasta tilikirjojen tarkastuksesta. Lisäksi 5 luvussa oli säännökset maistraatin jäsenen ja kahden kaupungin valtuusmiesten valitseman henkilön suorittamasta kaupungin rahavaraston tarkastuksesta, kaupungin valtuusmiesten tai raastuvankokouksen valitsemien henkilöiden toimittamasta irtaimen tavaran katsastuksesta sekä kiinteän omaisuuden katselmuksesta.

<sup>341</sup> Ks. Hällfors 1922: 241–243; Itkonen 1930: 115; Kallenautio 1984a: 220 ss.; KM 1923: 15: 43–48, 55–57.

<sup>342</sup> Laki kaupunkien kunnallislain 11 §:n muuttamisesta 31.7.1930/270.

<sup>343</sup> Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta ja lisäyksestä samaan lakiin 25.5.1934/242.

KKunA:n voimaan jääneitä tilikirjojen tarkastusta ja omaisuuden tarkastusta koskevia säännöksiä ei tässä yhteydessä muutettu. Voimaan jäivät näin mm. KKunA 67 § kaupungin tilikirjojen laatimisesta rahatoimikamarin toimesta, 68 § kunnan toimikuntien tilitysvelvollisuudesta, 69 § tarkastuskertomuksesta ja siinä esitettävistä mahdollisista muistutuksista<sup>344</sup>, 70 § tarkastuskertomuksen käsittelystä, 71 § rahavarojen tarkastuksesta ja 72 § irtaimen tavaran katsastuksesta ja kiinteän omaisuuden katselmuksesta. Tilintutkijoiden valinta KKunA 16 §:n mukaan kumoutui KKunL:ia säädettäessä, jolloin tilintarkastajien vaali määrättiin KKunL 9 §:n mukaan toimitettavaksi valtuutettujen vaalin yhteydessä. Tilintarkastajien valintatapaa sekä muutoinkin kaupunkien tilintarkastuksen järjestämisen kohtaan esitettiin voimakastakin kritiikkiä.<sup>345</sup>

Arvostellessaan 27.11.1917 annettua KKunL:ia esitti *Harvia* jo vuonna 1918, että ”eräänä suositeltavana tarkoituksenmukaisena tilintarkastuksen järjestelymuotona on mainittu kaupunginvaltuuston valitsemista luottamushenkilöistä muodostettua vakinaista tilintarkastuslautakuntaa, joka sen alaisen tai sen itseoikeutettuna jäsenenä toimivan vakinaisesti palkatun kaupunginrevisorin avulla suorittaisi niin hyvin suuret vuosi- ja muut määräaikaiset tilin- ja omaisuuden tarkastukset, mutta sen ohessa vuoden kuluessa tutkisi virkamiesasemassa olevan ammattilintarkastajan yksityisissä tapauksissa tekemät muistutukset ja ryhtyisi näitten aiheuttamiin korjaus- tai rangaistus- y. m. toimenpiteisiin.”<sup>346</sup> Tuolloin tilintarkastajat valittiin vaaleilla valtuutettujen vaalin yhteydessä. *Harvian* esitys oli selvästikin vuonna 1918 aikaansa edellä.

Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön tarkastamista varten asetetun komitean vuonna 1927 valmistuneessa mietinnössä todettiin, ettei tilien tarkastus ole kaikilta osin ollut täysin tyydyttävä. Tämän johdosta eräissä kaupungeissa oli suunniteltu hallinnon tarkastuksen erottamista varsinaisesta tilien numerotarkastuksesta. Viimeksi mainittu tehtävä oli KM:ssä mainitun mukaisesti uskottu kaupunkiin palkatulle kaupunginrevisiorille viidessä kaupungissa eli Helsingissä<sup>347</sup>,

<sup>344</sup> Ratkaisussa KHO 1935 II 2419 pysytettiin kaupunginvaltuuston päätös, jossa kaupungin köyhäinhoitolautakunnan puheenjohtajalle ei myönnetty vastuuvapautta ennen kuin tämä oli palauttanut nostamansa palkkion.

<sup>345</sup> Ks. Vuorinen 1995a: 33.

<sup>346</sup> *Harvia* 1918a: 24–25.

<sup>347</sup> Helsingin kaupungissa oli vuonna 1911 käytössä kaupunginvaltuuston 3.10.1911 vahvistama Helsingin kaupungin revisionikonttorin ohjesääntö, jonka 1 §:n mukaan revisionikonttorin henkilökuntaan kuului kaupunginrevisori sekä tarpeellinen määrä apulaisia; ks. Helsingin kaupunki 1914c: 78–81. Ks. myös Yrjänä 2012: 17. Varsinaisen toimintansa revisionikonttori, johon kuuluivat kaupunginrevisori, revisori ja yksi revisioapulainen, aloitti toimintansa vuoden 1912 alusta; ks. Lehto 1971: 13. Lisäksi tilintarkastajia varten oli käytössä yleisessä raastuvankokouksessa 3.3.1902 hyväksytty kaupungin tilintarkastajain johtosääntö, jonka 2 §:n mukaan tilintarkastajat saivat tehtäviensä hoitamiseksi keskinäisen sopimuksen mukaan jakautua



Turussa, Tampereella, Viipurissa ja Vaasassa. Näin suoritetussa tarkastuksessa syntyneet asiakirjat oli pidetty vuositilintarkastajain saatavilla. Komitea päätyikin ehdottamaan muodostuneen käytännön vakiinnuttamista.<sup>348</sup>

KKunA:n kaupungin tilikirjojen kirjoittamista, tilintutkijoiden tehtäviä, kaupungin rahavarojen tarkastamista, irtaimen tavaran katsastusta, kiinteän omaisuuden katselmusta sekä tarkastajain kertomuksen käsittelemistä koskevia 67–72 §:iä muutettiin vuonna 1934 varsin perusteellisesti.<sup>349</sup> Muutokset koskivat sekä asioiden käsittelyjärjestystä että säännösten asiasisältöä osittain uusine lisäyksineen ja täsmennyksineen.

Muutetun KKunA 67 §:n mukaan kaupunginhallituksen tuli pitää kirjaa kaupungin tuloista ja menoista, varoista ja veloista sekä päättää tilit kultakin varainhoitovuodelta. Myös kaupungin kiinteistöistä ja irtaimistosta, sitoumuksista, vakuuksista, vakuutusasiakirjoista ja muista arvopapereista oli pidettävä luettelot. Asetuksen uudessa 68 §:ssä säädettiin, että tilintarkastuksen suorittavat KKunL 17 §:n 2 momentin mukaan valitut tilintarkastajat, jotka antavat kunnan tilien ja hallinnon tarkastuksesta kertomuksen. Lisäksi kaupunginvaltuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Vakinaisen tilintarkastajan toimitamissa tilintarkastuksissa kertyneet asiakirjat oli pidettävä vuositilintarkastajien saatavissa.<sup>350</sup>

Edellä olevan mukaisesti käytettiin tilintarkastajasta muutetussa KKunA:ssa myös nimitystä vuositilintarkastaja. Tilintarkastajien apulaisena toimiva tarkastaja puolestaan oli vakinainen tilintarkastaja. Tilintarkastajien tehtävänä oli edellä olevan mukaan sekä tilien että hallinnon tarkastaminen. Hallinnon tarkastusta ei kuitenkaan tarkemmin määritelty. Tilintutkijan nimike oli KKunA:ssa muuttunut tilintarkastajaksi tai vuositilintarkastajaksi.

Muutetun KKunA 69 §:n mukaan kaupungin tilit tuli jättää vuositilintarkastajille ennen 1. huhtikuuta ja tarkastuskertomus suoritetusta tarkastuksesta tuli antaa kaupunginhallitukselle ennen toukokuun 15. päivää. Tilintarkastuskertomuksessa esitettyjen mahdollisten muistutusten johdosta tilejä ja hallintoa vastaan tuli kaupunginhallituksen vaatia asianomaisten selitykset ja jättää nämä sekä oma

---

ryhmiin; ks. Helsingin kaupunki 1914b: 77. Myös kaupungin irtaimen omaisuuden katsastusmiesten johtosääntö oli vahvistettu kaupunginvaltuustossa 14.1.1902; ks. Helsingin kaupunki 1914a: 707.

<sup>348</sup> KM 1927: 4: 38–39, 58. Ks. myös Hällfors 1926: 221; 1927: 127; Kallenautio 1983: 281.

<sup>349</sup> Laki kunnallishallituksesta kaupungissa 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/220; ks. LVK 1933: 9: 7–9.

<sup>350</sup> Ks. HE 25/1934 vp: 6, 11. Ks. myös Vuorinen 1995a: 36.

lausuntonsa ja tilintarkastuskertomus valtuustolle. Asiakirjat tuli jättää niin ajoissa, että valtuusto ehti käsitellä asian kesäkuussa pidettävässä kokouksessa.

Myös KKunA 72 §:ää muutettiin, jolloin siitä poistuivat määräykset mm. irtaimen tavaran ja kiinteän omaisuuden katsastuksesta ja katselmuksesta. Vastaavat määräykset siirrettiin 70 §:ään. Muutetun 70 §:n mukaan kaupunginvaltuuston valitsemien irtaimiston tarkastajien tuli kunkin vuoden tammikuussa tarkastaa kaupungin irtain omaisuus. Tarkastajien tuli tarvittaessa myös tehdä kaupunginhallitukselle ehdotus tarpeellisiksi katsottavista muutoksista irtaimistoluetteloihin. Kiinteän omaisuuden tarkastamisen tuli valtuuston siihen valitsemien tarkastajien toimittaa ainakin joka kolmas vuosi. Tarkastuksista tuli antaa lausunto kaupunginvaltuustolle. Lausuntoon tuli sisällyttää tarvittaessa ehdotukset parannuksista omaisuuden hoidon suhteen.<sup>351</sup>

Mikäli vuositulintarkastajien, kiinteistöjen tarkastajien tai irtaimistojen tarkastajien kertomuksissa tai lausunnoissa oli tehty muistutuksia, päätti kaupunginvaltuusto KKunA 71 §:n mukaan, saiko muistutus raueta. Muissa tapauksissa kaupunginvaltuuston niin katsoessa oli ryhdyttävä tarpeellisiin toimenpiteisiin kaupungin oikeuden ja edun valvomiseksi.

### 2.3.3 Kuntien tehtävistä

MKunA 1 §:n mukaisesti kunta hoiti yhteiset järjestys- ja talousasiansa, mikäli ne voimassa olleiden asetusten mukaan eivät olleet julkisen viranomaisen tehtäviä. Kuntakokouksen tehtävänä oli 6 §:n mukaan keskustella ja päättää mm. kansakoulujen perustamisesta, yleisen järjestyksen ja turvallisuuden edistämisestä, kunnallisesta terveyden- ja sairaanhoidosta, vaivashoidosta, kunnan rakennuksista, talletusmakasiinien perustamisesta, tulipalon estämisestä jne. Myös kaupunki hoiti KKunA 1:n mukaan yhteisiä järjestys- ja talousasioitansa, elleivät asiat kuuluneet julkiselle virkakunnalle.

Tehtävien hoitaminen voi olla ehtona myös valtionavun saamiseen. Kuntien tuolloisia tehtäviä selvitettiin tarkemmin mm. kunnallisen verorasituksen tasoittamista koskevan komiteanmietinnön<sup>352</sup> vuodelta 1938 liitteenä olevassa katsauksessa kuntien tehtäviä koskevaan lainsäädäntöön ja kuntien valtionapuihin<sup>353</sup>. Kuntien tehtävät olivat edellä olevan mukaisia lakimääräisiä eli pakollisia taikka myös kunnan omasta harkinnasta riippuvaisia<sup>354</sup>.

<sup>351</sup> Ks. Laki kunnallishallituksesta kaupungissa 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/220: 70 §.

<sup>352</sup> KM 1938: 2.

<sup>353</sup> Waronen 1938.

<sup>354</sup> Waronen 1938: 7.

Erityisen ryhmän kuntien tehtävistä muodostivat valtionehtävinä pidettävät tehtävät. Niitä olivat maaseudulla käräjäkunnan lautakunnat, kaupungeissa raastuvanoikeus, maistraatti ja järjestysoikeus. Myös ulosottolaitos ja syyttäjälaitos, poliisitoimi, vankien hoito, valtion verojen kanto, henkikirjoitus, holhustoimi, asutuslautakunnan ja vuokralautakunnan toiminta, metsälautakunnan toiminta, valtiolliset vaalit, sotilasmajoitus, väestösuojelu, tulli- ja pakkahuoneet, sekä tuulaaki-, liikenne- ja satamamaksut kuuluivat maalaiskuntien ja/tai kaupunkien tehtäviin. Tehtäviin kohdistuvista valtionavuista oli omat säännöksensä.<sup>355</sup>

Edellä mainittu palotoimi kuului kuntien lakimääräisiin velvollisuuksiin. Taloudellisesti rasittavimpiin velvollisuuksiin kunnissa kuului opetus- ja valistus-toimessa kansakoululaitos. Terveysten- ja sairaanhoidon alalla oli sekä maalaiskunnille että kaupungeille asetettu varsin laajoja velvollisuuksia. Niihin liittyivät sekä välittömästi terveydentilaan liittyvät laaja-alaiset tehtävät että erilaiset terveyttä edistävät tehtävät. Kuntien tehtäviin kuului myös huoltotoimi, erinäiset sosiaaliset tehtävät ym. Mainittujen tehtävien valtionavuista oli säädetty erikseen.<sup>356</sup>

Kuntien tehtävistä voidaan mainita kunnan toimivallan väliaikaisesta laajentamisesta eräissä tapauksissa annettu laki <sup>357</sup>. Sen mukaisesti kunta oli 1 §:n mukaan oikeutettu valtuuston harkinnan mukaan antamaan taloudellista tukea sotainvaliidien, sotaleskien ja heidän perheittensä, sotaorpojen sekä sotatilaa aikana asepalvelukseen kutsuttujen ja heihin verrattavien asuttamiseen, asunnon hankkimiseen heille sekä heidän ammatin harjoittamisensa edistämiseen. Tarkemmat määräykset lain toimeenpanemisesta ja soveltamisesta annettiin asetuksella<sup>358</sup>.

Maalaiskuntien ja kaupunkien tehtävät erosivat monissa kohdissa toisistaan. Kaupunkien asukastiheys aiheutti kaupungeille kokonaan toisia tehtäviä kuin maalaiskunnille. Kaupungeille kuuluivat mm. maistraattien ja raastuvanoikeuksien sekä myös syyttäjätoimen ylöspito, ulosottoimi ja vankien hoito. Myös poliisitoimi kuului kaupungeille. Kaupungeilla oli myös velvollisuus rakentaa ja ylläpitää tullikamari- ja pakkahuonerakennuksia sekä satamia. Samoin asema-kaavoituksessa kaupunkien velvollisuudet olivat maalaiskuntia laajemmat.<sup>359</sup>

<sup>355</sup> Waronen 1938: 8 ss.

<sup>356</sup> Waronen 1938: 19 ss.

<sup>357</sup> Laki kunnan toimivallan väliaikaisesta laajentamisesta eräissä tapauksissa 14.7.1944/466.

<sup>358</sup> Asetus kunnan toimivallan väliaikaisesta laajentamisesta eräissä tapauksissa annetun lain toimeenpanosta 22.9.1944/664.

<sup>359</sup> Ks. Waronen 1938: 55. Ks. myös Harvia 1938: 122 ss.

## 2.4 Tilintarkastuksen ja laskentatoimen käytännön ohjeistuksesta

Edellä aikaisemmin todetun mukaisesti tilintarkastuksen toteuttamiselle ilmeni ongelmia toisaalta tuolloisen kunnallisen laskentatoimen kehittymättömyyden ja toisaalta kunnallisen tilintarkastuksen ohjeistuksen puuttumisen vuoksi. EMKunA:n, MKunA:n tai KKunA:n sisältämät ylimalkaiset säännökset eivät antaneet käytännön ohjeita siitä, millä tavoin tilintutkijoiden, tarkastajien tai tilintarkastajien tulisi tehtävänsä toteuttaa.

Suomen Senaatin toimeksiannosta vuonna 1919 laatimassaan varsin perusteellisessa mietinnössä *Widenius* totesi, että aikaisempia julkaisuja maalaiskuntien kirjanpidosta sinänsä oli olemassa, mutta tältä osin vallitsi kuitenkin suuri kirjavyys. *Wideniuksen* mukaan kirjanpidosta annetut eri julkaisut antoivat sekavan ja vaillinaisen kuvan kunnan taloudesta ja varallisuudesta.<sup>360</sup> Mietinnössä esitettiin myös yksityiskohtaisia ohjeita talousarviota ja kirjanpitoa varten.<sup>361</sup>

Vuonna 1922 *Vahtera* julkaisi oppaan kirjanpitokaavoista maalaiskuntia varten. Julkaisun alussa todetun mukaan monessa maalaiskunnassa kunnan kirjanpito oli vielä hyvin puutteellista. Julkaisu sisälsi vuonna 1911 pidetyillä kunnallismieskursseilla kirjanpidon opetukseen liittyneen kunnallista kirjanpitoa koskevan esimerkkisarjan kirjanpidollisen käsittelyn.<sup>362</sup>

*Maalaiskuntien Liitto* laati toimintansa aluksi uuden kuntia varten suunnitellun kirjanpitojärjestelmän. Mainittu kirjanpitojärjestelmä oli vuonna 1922 otettu käyttöön 29 kunnassa. Vuotta myöhemmin käyttöön ottaneiden kuntien määrä oli 72. Vuonna 1935 kirjanpitojärjestelmä oli käytössä valtaosassa kuntia eli 328 maalaiskunnassa sekä 14 kauppalassa.<sup>363</sup> Vuonna 1938 oli *Maalaiskuntien Liiton* kirjanpitojärjestelmä käytössä 422:ssa suomen- ja kaksikielisissä kunnissa.<sup>364</sup>

Vuonna 1926 *Maalaiskuntien Liitto* julkaisi kunnallishallintoa koskevan ohjesääntökokoelman perusteluineen. Uusintapainokset näistä otettiin vuosina 1930 ja 1934. Ohjesääntöihin sisältyi muun ohella *Rahatoimisääntö*. Mallisäännössä kuvattiin rahatoimen elimet, rahavarain käyttö ja hoito, talousarvio, kirjanpito, inventaus ja omaisuusluettelot, tilintarkastus ja erikoisrahastot. Tilintarkastuksen

<sup>360</sup> Widenius 1919: 12.

<sup>361</sup> Widenius 1919: 39 ss. Oppaan käyttönotosta ks. Eskelinen 1974: 103, jossa tätä pidettiin suuritöisenä ja vaikeana.

<sup>362</sup> Ks. Vahtera 1922. Ks. myös esim. Hällfors 1928: 37 ss.; Toiviainen, Juhana 1928b: 41 ss. Ks. myös Eskelinen 1974: 77–80.

<sup>363</sup> Ks. Soikkanen 1966: 625–626. Vrt. Eskelinen 1974: 103.

<sup>364</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 403. Ks. myös Eskelinen 1974: 103.

osalta johtosääntömallissa kuvattiin tilintarkastajien työskentelytapoja, tarkastustehtäviä sekä tilintarkastuskertomuksen sisältöä.<sup>365</sup> Tätä ennen *Maalaiskuntien Liitto* oli vuonna 1925 julkaissut luonnoksen rahatoimi-ohjesäännöksi<sup>366</sup>. Johtosääntömallin perusteluissa lausuttiin tilintarkastuksen osalta aikaisemman käytännön useimmissa tapauksissa muodostuneen sellaiseksi, että tilintarkastuskertomuksessa vain ylimalkaisesti on kuvattu toteutettua tarkastusta. Lisäksi tilintarkastus perusteluiden mukaan oli useimmiten muodostunut vain muodolliseksi toimitukseksi, jonka johdosta nähtiin tarpeelliseksi antaa asiassa tarkempia ohjeita.<sup>367</sup>

Samana vuonna 1926 *Toiviainen* julkaisi kunnallistalouden talousarviota, kassatointia ja kontrollia koskevan selvityksensä<sup>368</sup> sekä vuonna 1929 hallinnollisten kirjanpitojen perusteita ja tekniikkaa koskevat selvityksensä<sup>369</sup>. Julkaisussaan vuodelta 1926, joka koski kunnallistalouden talousarviota, kassatointia ja kontrollia, *Toiviainen* selvitti kunnallishallinnossa tavattavia elimiä ja niiden tehtäviä, talousarviota sekä varainkäytön ja -hoidon tilitystä<sup>370</sup>. Vuoden 1929 julkaisu koski kunnallisen kirjanpidon osalta yksityiskohtaisen ohjeistuksen eri alojen asiantuntijoiden, mm. *Wideniuksen* kannanottoihin perustuen.

*Toiviainen* julkaisi lisäksi vuonna 1927 käsikirjan kunnan tilintarkastajalle<sup>371</sup>. Käsikirjassa esille otettavia asioita olivat mm. tilintarkastustehtävät ja niiden tarpeellisuus, lain määräykset kuntien tilintarkastajista ja tilintarkastuksesta, tilintarkastajien järjestäytyminen tehtävänsä suoritukseen, kassatarkkailut, irtaimiston luettelemus ja kiinteistöjen katselmus, lopputarkastus eli varsinainen tilintarkastus, todisteiden säilytys ja mitättömöiminen, hallinnon ja talouden yleisarvostelu, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastajalta vaadittavia ominaisuuksia. Käsikirjan mukainen tilintarkastuskertomuksen malli oli siihen sisältyvine selostuksineen viisisivuinen.<sup>372</sup>

*Maalaiskuntien Liitto* julkaisi myös mm. vuonna 1944 maalaiskuntia varten rahatoimen ohjesäännön mallin<sup>373</sup>. Malliin sisältyi kuvaus rahatoimen elimistä, rahavarojen käsittelystä ja hoidosta, kirjanpidosta, inventauksesta ja omaisuusluetteloista sekä erikoisrahastoista. Lisäksi ohjesäännön mallissa oli oma lukunsa

<sup>365</sup> Ks. Eskelinen 1974: 87; *Maalaiskuntien Liitto* 1926a; 1926b; 1930; 1934.

<sup>366</sup> Ks. *Maalaiskuntien Liitto* 1925.

<sup>367</sup> Ks. *Maalaiskuntien Liitto* 1926b: 67–68.

<sup>368</sup> *Toiviainen*, Juhana 1926a. Ks. Andersson 1926: 112, joka katsoi, ettei teosta voitane pitää helpotajuisena.

<sup>369</sup> *Toiviainen*, Juhana 1929a.

<sup>370</sup> Ks. Näsi 1996: 230–231.

<sup>371</sup> *Toiviainen*, Juhana 1927a. Ks. myös Vuorinen 1995a: 35.

<sup>372</sup> *Toiviainen*, Juhana 1927a: 37–41.

<sup>373</sup> Ks. *Maalaiskuntien Liitto* 1944a, ks. tästä *Toiviainen*, Juhana 1926c: 37–39.

tilintarkastuksesta. Tilintarkastusta koskevassa ohjeessa otettiin kantaa tilintarkastajan toimintatapoihin, tilintarkastustehtäviin sekä tarkastuskertomuksen sisältöön. Lisäksi ohjesäännön mallissa ohjeistettiin tilivelvollisia toimittamaan tilintarkastajien saataville tarkastuksessa tarvittavaa asiakirja-aineistoa. Malliin sisältyivät myös kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastukseen liittyvät ohjeet.

Kaupunkien ja kauppaloiden talousasioiden yhdenmukaistamiseksi julkaisi *Kunnallinen Keskustoimisto* vuoden 1936 lopussa ehdotuksen talousarvioasetelmaksi<sup>374</sup>. Tämän jälkeen *Kunnallinen Keskustoimisto* julkaisi kaupungeille ja kauppalolle yhteisen tilisäännön mallin vuonna 1941<sup>375</sup>. Sisäiseen valvontaan liittyen ohjeessa kiinnitettiin huomiota mm. kassojen tarkastuksiin, ohjeistettiin kaupungin kannatusapua nauttivien yhdistysten tilitysten käsittelyä ja niiden pitämistä kaupungin tilintarkastajien nähtävinä sekä tilinpäätöksen laatimista ja jättämistä tilintarkastajien tarkastettavaksi.

Vuonna 1948 *Kunnallisen Keskustoimiston* julkaisemassa tilintarkastussäännön mallissa<sup>376</sup> ohjeistettiin tilintarkastajille kuuluvan vuositilintarkastuksen toteutusta liittyen mm. tilintarkastajien toimintamuotoihin, tilintarkastuksen sisältöön sekä annettaviin lausuntoihin ja tilintarkastuskertomukseen. Lisäksi mallissa selvitettiin erikseen irtaimiston ja kiinteistön tarkastusta. Mallissa otettiin kantaa myös vakinaisen tilintarkastajan tehtävien toteuttamiseen sekä vuositilintarkastajien ja vakinaisen tilintarkastajan yhteistyön käytännöllisiin kysymyksiin.

Mallisääntöjen ja muiden ohjeiden mahdollisesta käyttöönotosta maalaiskunnissa ja kaupungeissa päättivät kunnat kuitenkin itsenäisesti. Todennäköistä lienee, että kunnissa, joissa taloushallinnolliset resurssit olivat vähäiset, päätettiin ohjeiden ja suositusten noudattamisesta annetun mukaisena. Suuremmissa kaupungeissa puolestaan oli käytännössä mahdollista ottaa huomioon kaupungin ominaispiirteet päätettäessä annettujen suositusten mahdollisesta soveltamisesta.

## 2.5 Kunnalliset keskusjärjestöt kuntien neuvonantajina

Kunnallinen hallinto ja taloudenhoito oli alussa varsin haparoivaa ja muutenkin jäsentymätöntä johtuen mm. säädösten ylimalkaisista määräyksistä sekä muutoinkin vasta kehittymässä olleesta kunnallisesta hallinnosta ja laskentatoimesta. Erityisesti EMKunA:n KKunA:n ja MKunA:n voimassaollessa ennen MKunL:n ja KKunL:n säätämistä ei tässä suhteessa vielä ollut organisoitua yhteistoimintaa

<sup>374</sup> Kunnallinen Keskustoimisto 1936. Ks. myös Harvia 1938: 50, 53, 60.

<sup>375</sup> Kunnallinen Keskustoimisto 1941.

<sup>376</sup> Kunnallinen Keskustoimisto 1948.

kuntien kesken jäljempänä mainittua kuntien paikallista yhteistoimintaa lukuun ottamatta.

*Maalaiskuntien Liitto* perustettiin vuonna 1921. Jo tätä ennen oli suomenkielisillä maalaiskunnilla ollut paikallista yhteistoimintaa 1910-luvulta alkaen.<sup>377</sup> Liitto ryhtyi heti toimintansa alussa saattamaan jäsenkuntiensa taloudenhoitoa, kirjanpitoa ja tilintarkastusta tyydyttävälle kannalle. Samoin liitto järjesti koulutusta jäsenkuntiensa virkailijoille. Tuolloin vallinneissa oloissa, joissa ei aina ollut käytettävissä riittävää ohjeistusta ja opastusta, oli liiton toiminnalla tärkeä merkitys maalaiskuntien piirissä.<sup>378</sup>

Suomen ruotsinkielisten kuntien keskusjärjestö *Finlands svenska landskommuners förbund* perustettiin vuonna 1926. Liittoon liittyi sen ensimmäisenä toimintavuonna 53 kuntaa. Vuonna 1936 liitossa oli 66 kuntaa ja vuonna 1946 eli kymmenen vuotta myöhemmin 69 kuntaa.<sup>379</sup> Tätä ennen olivat Pohjanmaan ruotsinkieliset kunnat perustaneet vuonna 1915 ruotsinkielisten kuntien liiton nimeltään *Svenska Österbottens kommunalförbund*. Liiton toiminta oli aktiivista ja se julkaisi vuodesta 1918 alkaen omaa lehteä<sup>380,381</sup> Liiton kotipaikka oli vuonna 1919 vahvistettujen sääntöjen mukaan Vaasan kaupunki<sup>382</sup>. Myös Uudenmaan ruotsinkieliset kunnat olivat vuonna 1915 perustaneet yhteistyöjärjestön, jonka toiminta oli kuitenkin vähäistä<sup>383</sup>.

*Maalaiskuntien Liiton* perustamisen jälkeen myös ruotsinkielisten kuntien keskuudessa ryhdyttiin ajamaan yhteisen ruotsinkielisen liiton perustamista. Vuonna 1926 päätettiinkin uuden liiton perustamisesta. Liiton nimeksi tuli *Finlands svenska landskommuners förbund*. Perustamisen yhteydessä tehdyn päätöksen mukaan *Svenska Österbottens kommunalförbund* lakkasi toimimasta ja sen jäsenet siirtyivät uuteen perustettuun liittoon<sup>384</sup>. Uuden liiton tehtävänä oli valvoa jäsentensä etua, antaa tarvittavia ohjeita jäsenkunnilleen sekä toteuttaa koulutustoimintaa. *Kommunaltidning* siirtyi vuonna 1926 uuden liiton perus-

<sup>377</sup> Ks. Helander 1971: 24; Kaukovalta 1940: 400; Pöyhönen, Aulis 1972: 44; Soikkanen 1966: 611–613.

<sup>378</sup> Ks. Eskelinen 1971: 17; Kaukovalta 1940: 394 ss.

<sup>379</sup> Ks. Helander 1971: 24; Kaukovalta 1940: 406–408; Pöyhönen, Aulis 1972: 44; Soikkanen 1966: 627–629.

<sup>380</sup> *Kommunaltidning för Finlands svenska landskommuner 1918*, vuoden 1919 alusta lehden nimeksi muutettiin *Kommunaltidning för Finlands svenska landsbygd*.

<sup>381</sup> Ks. Eskelinen 1974: 27–28; Kaukovalta 1940: 407; Soikkanen 1966: 629; Svenfelt 1997: 9–10.

<sup>382</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 406–407; Soikkanen 1966: 627–628; *Svenska Österbottens kommunalförbund 1919*.

<sup>383</sup> Ks. Soikkanen 1966: 627; Svenfelt 1997: 8.

<sup>384</sup> *Svenska Österbottens kommunalförbund* lakkautettiin 17.6.1927; ks. Svenfelt 1997: 10.

tamisen jälkeen koko maan kattavan liiton lehdeksi. Liiton koulutus- ja neuvontatoiminta oli samantapaista kuin *Maalaiskuntien Liiton* toiminta. Uusi liitto avusti myös ruotsinkielisiä kuntia niiden tilintarkastuksessa sekä järjesti koulutustoimintaa ja neuvontaa tarvittaessa.<sup>385</sup>

*Suomen Kaupunkiliitto* perustettiin Helsingissä vuonna 1917. *Suomen Kaupunkiliiton* edeltäjänä oli toiminut vuonna 1912 perustettu *Kunnallinen Keskustoimisto*. Kaupunkien yhteistoimintaa pidettiin kuitenkin alussa kokeilu- luonteisena ja kaupungit olivat sitoutuneet ylläpitämään keskustoimistoa määrääjäksi jota sitoumusta sittemmin jatkettiin. *Suomen Kaupunkiliiton* sääntöjen mukaan liiton tehtävänä oli kaupunkien ja kauppaloiden yhteisten etujen valvominen, yhteistoiminnan edistäminen ja kunnallispoliittisen tiedon levittäminen. Toimintansa ylläpitämiseksi liitto piti yllä toimistoa, julkaisi äänenkannattajaa ja kirjallisuutta, sekä suoritti neuvontaa ja tilintarkastusta.<sup>386</sup>

## 2.6 Maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastuksen kehittyminen

### 2.6.1 Luottamushenkilötilintarkastajien valinta

Maalaiskuntiin ja kaupunkiin valittiin edellä todetun mukaisesti tilintutkijoita, tarkastajia tai tilintarkastajia EMKunA:n, MKunA:n, KKunA:n, MKunL:n tai KKunL:n määräysten mukaisesti eri pituisiksi ajoiksi. Heidän valintansa toteutettiin joko kuntakokouksessa, valtuusmiesten kokouksessa, raastuvankokouksessa, välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla valtuutettujen vaalin yhteydessä, kunnanvaltuustossa tai kaupunginvaltuustossa. Heidän tuli ajankohdasta riippuen olla vähintään joko 20-, 24- tai 21-vuotiaita. Lisäksi heidän tuli olla joko tehtävään soveliaita tai vaihtoehtoisesti heille ei asetettu mitään pätevyysvaatimuksia.

Mainitusta luottamustehtävästä ei ollut oikeutta kieltäytyä ilman laillista perustetta<sup>387</sup> eikä siitä ollut velvollisuutta maksaa palkkiota<sup>388</sup>. *Ståhlberg* katsoi, että

<sup>385</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 407; Pöyhönen, Aulis 1972: 44; Soikkanen 1966: 628–629.

<sup>386</sup> Ks. Helander 1971: 24; Hentilä 1962: 15 ss.; Johanson & Tattari 1983: 415–419; Soikkanen 1966: 629–630.

<sup>387</sup> Ks. KHO 1926 II 1649, jossa kunnan tilintarkastajaksi valittu talollinen velvoitettiin sakon uhalla täyttämään vuodelta 1923 tilintarkastusvelvollisuutensa ja laatimaan tarkastuksen nojalla asianmukaisen kertomuksen sekä muutoinkin ryhtymään lain edellyttämiin toimenpiteisiin asiassa.

<sup>388</sup> Ks. KHO 1921 I 61, jonka mukaan tilintarkastajat eivät olleet oikeutettuja saamaan toimestaan kaupungilta muuta korvausta kuin mitä valtuusto harkinnan mukaan katsoi kohtuulliseksi heille myöntää.



tavallisissa oloissa voitaneen tarkastus tehdä palkkiotta.<sup>389</sup> Kuntalaiset olivat yleensä velvolliset ottamaan kunnallistoimia suorittaakseen, ellei laillista estettä toimen vastaanottamiseen ollut olemassa.<sup>390</sup>

Sekä EMKunA:ssa, MKunA:ssa, KKunA:ssa, MKunL:ssa että KKunL:ssa oli eräiden luottamustoimien kohdalla kirjattu säännöksiin kieltäytymisperusteita, mutta tilintarkastajien kohdalla ei näin ollut menetelty. KKunL 12 §:ään vuonna 1927 tehdyn muutoksen mukaan kunnalliseen luottamustoimeen valittu ei voinut kieltäytyä tehtävästä ilman laillista perustetta. KM:ssä esitetyn mukaan muutosta perusteltiin sillä, että velvollisuus vastaanottaa kunnallisia luottamustoimia puuttui mainitusta säännöksestä.<sup>391</sup>

Kunnan jäsenten velvollisuuksista säädettiin lisäksi edellä mainituissa säädöksissä. EMKunA 1 §:n mukaan kunnan jäsenten tuli hoitaa yhteiset talous- ja järjestelyasiat. MKunA 1 §:n mukaan kunnan jäsenten tuli hoitaa yhteiset järjestys- ja talousasiat. KKunA 1 §:n mukaan kunnan jäsenet saivat hoitaa yhteisiä järjestys- ja talousasioitansa. MKunL 1 §:n mukaan kunnan jäsenten tuli hoitaa kunnan yhteiset talous- ja järjestelyasiat. KKunL 1 §:n mukaan kunnan jäsenten tuli hoitaa kunnan yhteiset talous- ja järjestelyasiat.

Alkuaikoina tarkastamiseen vaadittava osaaminen ja kokemus yhdessä laskentatoimen puutteellisen ohjeistuksen kanssa asettivat ajoittain käytännön ongelmia tehtävistä suoriutumiseen. Pitäjän johtomiehet olivat usein kirjoitus- ja las-kutaidottomia yhteisten asioiden hoitamiseen. Tilikirjat saattoivat olla epäselviä ja väärin pidettyjä. Lisäksi tilintarkastajat voivat toisinaan olla mainituissa suhteissa yhtä avuttomia.<sup>392</sup>

EMKunA:n säännösten mukaiset tilintutkijat ja KKunA:n säännösten mukaiset tarkastajat valittiin tehtäviinsä kerran vuodessa. MKunA:n säännösten mukaan tarkastajat valittiin kolmeksi vuodeksi kerrallaan siten, että heistä yksi erosi vuosittain kahden ensimmäisen vuoden aikana aluksi arvan mukaan. MKunL:n ja KKunL:n mukainen tilintarkastajien valinta suhteellisilla vaaleilla valtuutettujen vaalin yhteydessä toteutettiin vuosittain. Vuonna 1925 muutettujen MKunL:n 20 §:n<sup>393</sup> ja KKunL:n 8 §:n<sup>394</sup> mukaan tilintarkastajien valinta tuli sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa valtuuston tehtäväksi. Maalaiskunnissa tilintarkastajia valittiin vuosittain vähintään kolme ja enintään viisi sekä yhtä monta

<sup>389</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 268–269; 1926: 728.

<sup>390</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 44; 1926: 81.

<sup>391</sup> Ks. KM 1923: 15: 40, 53.

<sup>392</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 116.

<sup>393</sup> Laki maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 21.2.1925/71.

<sup>394</sup> Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 21.2.1925/72.

varatilintarkastajaa. Kaupungeissa valittiin puolestaan vähintään neljä tilintarkastajaa ja yhtä monta varatilintarkastajaa.

## 2.6.2 Toisen kunnan jäsen tilintarkastajana

Vuoden 1898 MKunA 94 §:n mukaan maalaiskunnan tilintarkastajaksi voitiin valita myös kunnan ulkopuolella asuva henkilö. MKunA:n säännöksen johdosta esitettiin myös kaupunkien osalta kannanottona, että kunnan jäsenyyttä ei voitaisi pitää tilintarkastajatoimen välttämättömänä edellytyksenä.<sup>395</sup> EMKunA:een tehtäviä muutoksia varten asetetun komitean mietinnössä todettiin, että kunnassa on joskus vaikeaa saada kunnan omista jäsenistä tehtävään sopivia henkilöitä. Tämän johdosta komitea näki sopivaksi myöntää kunnille oikeuden kutsua tarkastajiksi kunnan ulkopuolellakin asuvia henkilöitä, jotka haluavat siihen toimeen ruveta. Tarkastajien kelpoisuusvaatimuksia ei tässä yhteydessä kuitenkaan enempää pohdittu.<sup>396</sup>

Vuonna 1917 annettujen MKunL:n sekä KKunL:n mukaisesti kunnan tilintarkastajat valittiin valtuutettujen vaalin yhteydessä toimitettavilla vaaleilla. Tällöin ei kunnan ulkopuolella asuvaa henkilöä voitu valita kunnan tilintarkastajaksi. MKunL:ia ja KKunL:ia muutettiin vuonna 1925, jolloin kunnan tilintarkastajan valinta muutettiin valtuuston tehtäväksi. Tällöin myös säädettiin, että tilintarkastajaksi voidaan valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostuu. Tietoa siitä, kuinka usein tätä mahdollisuutta käytettiin, ei ole saatavilla.<sup>397</sup> Säännökset olivat voimassa vuoteen 1948, jolloin annettiin kaikille kuntamuodoille yhteinen EKunL.

## 2.6.3 Kuntien keskusjärjestön määräämä tilintarkastaja

### 2.6.3.1 Maalaiskuntien Liitto

Vuonna 1925 toteutetun muutoksen yhteydessä säädettiin tilintarkastajan valinta MKunL 20 §:n mukaan valtuuston tehtäväksi valtuutettujen vaalin yhteydessä toteutettavan tilintarkastajien vaalin sijasta. Tilintarkastajia tuli valita vähintään kolme ja enintään viisi. Varatilintarkastajia oli valittava yhtä monta. Samalla säädettiin, että valtuusto voi jättää yhden tilintarkastajan ja yhden varatilin-

<sup>395</sup> Ks. Lindberg 1916: 57.

<sup>396</sup> Ks. KM 1894: 1: 31.

<sup>397</sup> Ks. T[oiiviainen], J[uhana] 1929b: 10; vrt. Vuorinen 1995a: 35.

tarkastajan määrämisen valtioneuvoston siihen hyväksymän kunnan keskusjärjestön tehtäväksi. Kuntien keskusjärjestön valitseman tilintarkastajan kuten muidenkaan tilintarkastajien osalta ei säännöksessä esitetty mitään tehtävään liittyviä kelpoisuusvaatimuksia.

Valtioneuvoston oikeutettua *Maalaiskuntien Liiton* määräämään mainittuja tilintarkastajia olivat useat kunnat, yhteensä 107, käyttäneet hyväkseen mainittua lain mukaista oikeutta koskien vuoden 1926 tilintarkastusta. Tässä yhteydessä tuotiin esille myös tilintarkastajan tehtävässä tarvittavat valmiudet<sup>398</sup>. Lisäksi kiinnitettiin huomiota tarkastajien ja tarkastettavien välisiin henkilökohtaisiin suhteisiin ja nähtiin perustelluksi saada kunnan yhdeksi tilintarkastajaksi asioihin perehtynyt, jäävitön ja puolueeton henkilö. Toteutettujen tarkastusten perusteella tuotiin esille puutteina mm. kassatarkkailujen laiminlyöminen ja kirjanpidon hoito.<sup>399</sup>

Kuntien päätösten perusteella *Maalaiskuntien Liiton* määräämien tilintarkastajien tehtävissään esille tulleista tilintarkastuksellisista kysymyksistä julkaistiin *Maalaiskunta*-lehdessä eri vuosina tarkastajien kirjoituksia. Myös muutoin tuotiin esille tärkeäksi koettuja näkökohtia maalaiskuntien tilintarkastuksessa. Esille nostettuja aiheita olivat edellisessä kappaleessa mainitun lisäksi esim. maalaiskuntain asutuskassojen tarkastuksessa huomioon otettavat seikat<sup>400</sup>. *Maalaiskuntien Liiton* määräämien tilintarkastajien työssä tuli esille myös joko tekemätön kirjanpito tai kirjanpidon erilaiset puutteet<sup>401</sup>, kassavajaus<sup>402</sup> tai väärennetyt tositteet<sup>403</sup>. Myös suhtautuminen tilintarkastajia kohtaan oli toisinaan huolenaiheena<sup>404</sup>

*Maalaiskuntien Liiton* määräämien tilintarkastajien kertomuksissa otettiin esille myös kuntien kirjanpitomuotoon kohdistuvat huomautukset<sup>405</sup>, maksuunpanoluettelot ja verojen kanto<sup>406</sup>, todisteihin (nykykielellä tositteisiin) kohdistuvat huomautukset<sup>407</sup>, talousarvion noudattamiseen kohdistuvat huomautukset<sup>408</sup>, tulojen kannantaan kohdistetut muistutukset<sup>409</sup>, omaisuuden luetteloiminen ja

<sup>398</sup> Ks. edellä jakso 2.2.3.

<sup>399</sup> Toiviainen, Juhana 1926b: 285–286.

<sup>400</sup> Kalmari 1931: 47–49.

<sup>401</sup> Ks. Inkala 1968: 1528; 1969a: 57–58; 1969b: 173; 1969c: 302; 1969d: 353; 1969g: 1182–1183.

<sup>402</sup> Ks. Inkala 1969f: 1036–1037.

<sup>403</sup> Ks. Inkala 1969e: 650.

<sup>404</sup> K[ilpiö] 1932: 201–203.

<sup>405</sup> Kilpiö 1931b: 134–136.

<sup>406</sup> Kilpiö 1931c: 155–157.

<sup>407</sup> Kilpiö 1931d: 182–186.

<sup>408</sup> Kilpiö 1931e: 228–231.

<sup>409</sup> Kilpiö 1931f: 243–245.

hoito<sup>410</sup>, verotähteiden (nykykielellä verojäämien) perintä ja tilittäminen<sup>411</sup>, talousarvioon kohdistetut huomautukset<sup>412</sup> liittyen pääasiassa hatarasti tai epätarkoituksenmukaisesti laaditun talousarvion noudattamiseen sekä asiainhoidon järjestelyyn kohdistetut huomautukset<sup>413</sup> liittyen lähinnä varojen hoidon ja kassatoimen epätarkoituksenmukaiseen järjestelyyn. Myös tulojen perimisessä ja kontrolloimisessa esiintyvät epäkohdat olivat kirjoituksissa huolenaiheina<sup>414</sup>.

*Maalaiskuntien Liitto* kiinnitti aktiivisesti huomiota maalaiskuntien tilintarkastuksen osalta siihen, että kunnalla olisi käytettävissään ammattitaitoinen tilintarkastaja. Näissä yhteyksissä myös painotettiin usein sitä seikkaa, että jätettäessä yhden tilintarkastajan sekä varatilintarkastajan valinta keskusjärjestön tehtäväksi olisi mainitulla tavalla hyödyllistä menetellä useampana peräkkäisenä vuonna.<sup>415</sup> Merkitystä asiassa lienee kuntien tosiasiallisen tarpeen lisäksi ollut myös keskusjärjestön merkityksen korostamisella tässä yhteydessä.<sup>416</sup>

Edellä todetun mukaan *Maalaiskuntien Liiton* määräämiä tilintarkastajia vuonna 1926 oli 107 kunnassa<sup>417</sup>. Vuonna 1927 noin 150 kuntaa oli jättänyt tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen keskusjärjestön tehtäväksi. Vuonna 1928 näitä kuntia oli noin 200.<sup>418</sup> *Maalaiskuntien Liiton* tarkastajat tarkastivat 1930-luvulla noin 230 kunnan tilejä<sup>419</sup>. Vuonna 1934 liiton tilintarkastajat toteuttivat 242 varsinaista vuositulintarkastusta<sup>420</sup>. Vuonna 1938 liiton tilintarkastajia käytti 358 kuntaa ja kuntayhtymää.<sup>421</sup> Vuonna 1939 tarkastettava määrä oli yhteensä noin 420.<sup>422</sup> Vuodelta 1943 suoritettiin yhteensä 406 loppu-  
tarkastusta, jotka koskivat myös muiden kuin kuntien tarkastuksia.<sup>423</sup> *Maalaiskuntien Liiton* määräämien tarkastajien ja tarkastusten määrää voidaan pitää merkittävänä.

---

<sup>410</sup> Kilpiö 1931g: 257–260.

<sup>411</sup> Kilpiö 1931h: 285–288.

<sup>412</sup> Kilpiö 1931i: 349–352.

<sup>413</sup> Kilpiö 1931j: 404–407.

<sup>414</sup> S[aastamoinen] 1933b: 345–348; 1933c: 365–368.

<sup>415</sup> Ks. esim. H[ällfors] 1931: 409–410; K[ilpiö] 1931a: 6–7; 1934: 1–3; Kilpiö 1938a: 16; S[aastamoinen] 1933a: 9–10; Toiviainen, Juhana 1927c: 313; 1928: 11; T[oiviainen], J[uhana] 1929b: 10–11.

<sup>416</sup> Ks. esim. Toiviainen, Juhana 1928a; Anon. 1925: 320–321; 1933; 1934; 1935b; 1937a; 1940: 11; 1944.

<sup>417</sup> Toiviainen, Juhana 1926b: 285. Ks. myös Vuorinen 1995a: 35. Vrt. Soikkanen 1966: 626, jonka mukaan tilintarkastajien määrä vuonna 1926 oli yhteensä 134.

<sup>418</sup> T[oiviainen], J[uhana] 1929b: 10; vrt. Soikkanen 1966: 626.

<sup>419</sup> Kilpiö 1931a: 134; vrt. Soikkanen 1966: 626. Ks. myös esim. Anon. 1936: 8.

<sup>420</sup> Ks. Anon. 1935b: 2.

<sup>421</sup> Kaukovalta 1940: 403; vrt. Soikkanen 1966: 626.

<sup>422</sup> Ks. Anon. 1940: 10. Vrt. Soikkanen 1955: 626, jonka mukaan tarkastajien määrä vuonna 1939 oli yhteensä 395.

<sup>423</sup> Ks. Anon. 1944: 10.

### 2.6.3.2 Finlands svenska landskommuners förbund

*Maalaiskuntien Liiton* perustamisen jälkeen myös ruotsinkielisten kuntien keskuudessa ryhdyttiin ajamaan yhteisen ruotsinkielisen liiton perustamista. Vuonna 1926 päätettiin uuden liiton perustamisesta. Liiton nimeksi tuli *Finlands svenska landskommuners förbund*. Perustamisen yhteydessä tehdyn päätöksen mukaan aikaisemmin vuonna 1915 perustettu paikallinen *Svenska Österbottens kommunalförbund* lakkasi toimimasta ja sen jäsenet siirtyivät uuteen perustettuun liittoon <sup>424</sup>.

Uuden ruotsinkielisen liiton tehtävänä oli valvoa jäsentensä etua, antaa tarvittavia ohjeita jäsenkunnilleen sekä toteuttaa koulutustoimintaa. Liiton koulutus- ja neuvontatoiminta oli samantapaista kuin *Maalaiskuntien Liiton* toiminta. Liitto avusti myös ruotsinkielisiä kuntia niiden tilintarkastuksessa sekä järjesti koulutustoimintaa ja neuvontaa tarvittaessa.<sup>425</sup>

### 2.6.3.3 Suomen Kaupunkiliitto

Vuonna 1925 muutetun KKunL 17 §:n mukaan valtuusto voi jättää yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määräämisen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi. Valtioneuvosto päätti 18.3.1926 anomuksesta antaa *Kaupunkiliitolle* oikeuden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämiseen <sup>426</sup>.

Ensimmäinen kaupunki, jonka yhden tilintarkastajan sekä varatilintarkastajan määrääminen annettiin *Suomen Kaupunkiliiton* tehtäväksi, oli Kotkan kaupunki vuonna 1926. Vuonna 1927 *Suomen Kaupunkiliitto* sai tehtäväkseen määrätä tilintarkastajan ja varatilintarkastajan Joensuun kaupunkiin ja Haagan kauppalan. Tämän jälkeen parikymmentä kaupunkia tai kauppalaa antoi *Suomen Kaupunkiliitolle* enemmän tai vähemmän säännöllisesti tehtäväksi tilintarkastajien määräämisen 1930-luvun loppuun mennessä.<sup>427</sup>

*Suomen Kaupunkiliiton* ongelmaksi asiassa osoittautui se, ettei työmarkkinoilla juurikaan ollut tarjolla sopivan koulutuksen omaavia henkilöitä tilintarkastajiksi. Tämän johdosta liitossa jäi täyttämättä tilintarkastaja-sihteerin tehtävä. Ratkaisuksi tuli liiton palveluksesta eronneen henkilön tilintarkastustehtävien jakami-

<sup>424</sup> Svenska Österbottens kommunalförbund lakkautettiin 17.6.1927; ks. Svenfelt 1997: 10.

<sup>425</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 407; Pöyhönen, Aulis 1972: 44; Soikkanen 1966: 628–629.

<sup>426</sup> VN 18.3.1926.

<sup>427</sup> Hentilä 1962: 46–47; Lehtinen, Esko 1986a: 16–17.

nen muiden henkilöiden kesken. Lisäksi saatiin avuksi kaksi ulkopuolista kaupungin viranhaltijaa.<sup>428</sup> Edellä olevasta on varsin selkeästi todettavissa, että organisaatiolle annettu kelpoisuus kunnan tilintarkastajan määräämiseksi valtuuston niin päättäessä ei sellaisenaan anna takeita lain tarkoituksen toteuttamiselle ilman päteviä tilintarkastajia.

#### 2.6.4 Tilintarkastajien tehtävät

Vuonna 1865 säädetyn EMKunA 6 §:n mukaisesti kuntakokouksessa otettiin päätettäväksi mm. kunnan kassain ja muiden yhteisten varain hallinto ja niistä annettavan tilin tarkastaminen. EMKunA 68 §:n mukaan tilintutkijat tarkastelivat kunnallislautakunnan ja muiden kuntakokouksen asettamain toimituskuntain tahi henkien tililaskut ja hallinnon. Tarkastuksesta tuli antaa kertomus siihen määrätynä aikana kuntakokouksen esimiehelle. Tarvittaessa kertomuksessa esitettiin muistutus tililaskuja vastaan.

Tarkastajain tuli vuonna 1898 annetun uuden MKunA 95 §:n mukaan laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti läpikäydä ja tarkastaa 93 §:ssä mainitut tilit ynnä kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, ovatko tilit yhtäpitävät vuoden meno- ja tuloarvion kanssa. Tarkastuksesta tuli laatia kertomus, joka määräajan kuluttua tuli antaa kuntakokouksen esimiehelle. Tarpeen vaatiessa tarkastuskertomuksessa tuli esittää muistutus tilintekijöitä kohtaan. Lisäksi tarkastajien tuli 95 §:ssä tarkemmin määrätyn mukaisesti toimittaa kunnan kassojen luettelemus, ja epäkohtien mahdollisesti ilmetessä tuli asiasta heti tehdä ilmoitus kuntakokouksen esimiehelle. Tarkastajien tuli toimittaa myös irtaimen omaisuuden luettelemus sekä kiinteän omaisuuden katselmus. Jos mainituissa toimituksissa ilmeni, että omaisuutta oli huonosti hoidettu tai hukattu, tahi muuta virheellisyttä, tuli tarkastuskertomuksessa tehdä siitä muistutus.<sup>429</sup>

MKunL:n antamisen yhteydessä MKunA:n voimaan jäänyttä 95 §:ää muutettiin vuonna 1934<sup>430</sup> siten, että tilintarkastajain velvollisuutena tuli laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti läpikäydä ja tarkastaa 93 §:ssä mainitut tilit ynnä kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, ovatko tilit yhtäpitävät vuoden talousarvion kanssa. Tarkastuksesta tuli laatia tarkastuskertomus, jonka tuli sisältää mahdolliset muistutukset. Tilintarkastajain tuli tämän lisäksi muutetussa MKunA:ssa tarkemmin säädetyn mukaisesti toimittaa kaikkien kunnan kassojen

<sup>428</sup> Lehtinen, Esko 1986a: 17. Ks. myös Vuorinen 1995a: 35.

<sup>429</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 270–271; 1907: 340–342.

<sup>430</sup> Laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/222.

tarkastus. Mahdollisista epäkohdista tuli tehdä ilmoitus valtuuston puheenjohtajalle. Irtaimen omaisuuden tarkastus ja kiinteän omaisuuden katselmus siirrettiin lainmuutoksessa tilintarkastajilta valtuuston erityisesti valitsemille tarkastajille. Näiden tuli 95 §:ssä tarkemmin säädetyn mukaisesti pitää irtaimen omaisuuden tarkastus sekä kiinteän omaisuuden katselmus niiden tilan ja hallinnon selville saamiseksi sekä antaa tarkastuksista kertomus valtuustolle. Tarkastuskertomuksessa tuli esittää muistutus, mikäli omaisuutta oli huonosti hoidettu tai hukattu tahi muuta virheellisyyttä ilmeni.

Vuonna 1893 annetun KKunA 9 §:n mukaan raastuvankokouksessa valittiin tilintutkijoita tarkastamaan kunnan rahavarain hoidosta annettua tilintekoa. KKunA 16 §:n mukaan tilintutkijat valittiin kuluvaan vuoden tilikirjain tarkastamista varten. Rahatoimikamarin tuli kirjoittaa kaupungin tilikirjat ja maistraatti antoi ne tilintutkijoille ja määräsi samalla vissin ajan tarkastuskertomuksen antamiseksi. Tarkastuskertomus annettiin KKunA 69 §:n mukaan maistraatille, ja kertomuksessa tehtiin mahdolliset muistutukset tilikirjoja vastaan.

Vuonna 1934 muutetun KKunA 67 §:n mukaan kaupunginhallituksen tuli päättää tilit kultakin varainhoitovuodelta. Tilintarkastuksen suorittivat muutetun 68 §:n mukaan tilintarkastajat, joiden oli annettava kunnan tilien ja hallinnon tarkastuksesta kertomus. Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin 69 §:n mukaan mahdolliset muistutukset tilejä tai hallintoa vastaan. Kaupunginvaltuusto voi 68 §:n mukaan uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Tarkastuksissa kertyneet asiakirjat oli pidettävä vuositilintarkastajien saatavissa. Muutetun KKunA 70 §:n mukaan kaupunginvaltuusto valitsi erikseen irtaimiston ja kiinteän omaisuuden tarkastajat, jotka antoivat lausuntonsa kaupungin omaisuuden hoidosta. Lausunnossa tuli 70 ja 71 §:ien mukaan tehdä ehdotukset parannuksista, jotka tarkastajat katsoivat tarpeellisiksi, samoin kuin mahdolliset muistutukset.

Edellä olevan mukaan kuului hallinnon tarkastaminen ainakin jossain muodossa maalaiskunnissa sekä tilintutkijoiden että tarkastajien tehtäviin jo EMKunA:n ja MKunA:n säännösten perusteella. MKunA:ssa käytettiin ilmausta ”taloudellinen hallinto”.<sup>431</sup> KKunA rajautui tilinteon tarkastuksesta annettuihin määräyksiin. Vuonna 1925 lainmuutosten jälkeen sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa tilintarkastajien tehtäväksi määriteltiin heidän valintaansa koskevien määräysten yhteydessä kunnallishallinnon ja -tilien tarkastaminen. Muutetun MKunA 95 §:n yksityiskohtaisissa määräyksissä ei hallinnon tarkastusta erikseen mainita.

---

<sup>431</sup> Vrt. Vuorinen 1995a: 34.

Muutettu KKunA 68 § puolestaan on varsin ylimalkainen<sup>432</sup> sekä tehtävien kohdalta samansisältöinen muutetun KKunL 17 §:n kanssa<sup>433</sup>.

### 2.6.5 Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus

Maalaiskunnissa tuli kunnallislautakunnan MKunA 59 §:ssä säädetyn mukaisesti pitää huolta kiinteän ja irtaimen omaisuuden hoidosta ja hallinnosta. MKunA 94 §:n mukaan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten valittujen tarkastajien velvollisuutena MKunA 95 §:n mukaisesti oli myös 59 §:ssä mainittujen luetteloiden johdolla vuosittain sopivalla ajalla pitää irtaimen omaisuuden luettelemus sekä vähintään joka kolmas vuosi kiinteän omaisuuden katselmus niiden tilan ja hallinnon selville saamiseksi.<sup>434</sup> Vuonna 1917 annetulla MKunL:lla, joka kumosi suuren osan MKunA:n säännöksistä, kumottiin mm. tarkastajien valintaa koskeva MKunA 94 § edellä aikaisemmin todetun mukaisesti. MKunL 63 §:n mukaan kunnallislautakunnan tehtävänä oli kunnan irtaimen ja kiinteän omaisuuden hoito, ellei mainittua tehtävää ollut uskottu erityiselle toimikunnalle.<sup>435</sup>

Vuonna 1934 muutetulla MKunA 95 §:llä eriytettiin irtaimen ja kiinteän omaisuuden tarkastus maalaiskunnan tilintarkastuksesta. Muutetun MKunA 95 §:n mukaan valtuusto valitsi erityiset tarkastajat irtaimen ja kiinteän omaisuuden tarkastamista varten.<sup>436</sup> Erityisesti valittujen tarkastajien tuli kunnan yhteisestä irtaimesta ja kiinteästä omaisuudesta tehtyjen luetteloiden johdolla vuosittain sopivalla ajalla pitää irtaimen omaisuuden tarkastus ja vähintään joka kolmas vuosi kiinteän omaisuuden katselmus niiden tilan ja hallinnon selville saamiseksi. Tarkastuksista tuli antaa kertomukset valtuustolle.<sup>437</sup>

Kaupungeissa tuli kaupunginvaltuusmiesten tai raastuvankokouksen valitsemien henkilöiden KKunA 72 §:n 2 momentin mukaan toimittaa irtaimen tavaran katsastus, jossa pantiin kirjaan ne muutokset, joita edellisenä vuonna tai viime katsastuksen jälkeen oli näissä kaupungin omaisuuksissa tapahtunut. Katsastus tuli toimittaa tammikuulla kunakin vuonna tai tarpeelliseksi katsottaessa useaminkin. Myös kiinteästä omaisuudesta tuli vastaavasti pitää joka kolmas vuosi tai

<sup>432</sup> ”Tammikuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa valitaan ... toimittamaan kunnallishallinnon ja -tilien tarkastukset ...”.

<sup>433</sup> ”Tilintarkastuksen suorittavat ... tilintarkastajat, joiden on annettava kunnan tilien ja hallinnon tarkastuksesta kertomus”.

<sup>434</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 270–271.

<sup>435</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 233.

<sup>436</sup> Ks. Laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/222: 95 §.

<sup>437</sup> Ks. Kilpiö 1938b: 264–266; 1938c: 281–283; Toiviainen, Juhana 1927b: 296.



tarvittaessa useamminkin soveliaina aikoina katselmus. Katselmuksessa tuli KKunA 72 §:n 3 momentin mukaan selvittää omaisuuden tila sekä se, ovatko omaisuuden haltijat täyttäneet ne ehdot, jotka sen käyttämistä varten olivat olleet määrättyt.

Vuonna 1934 KKunA:ta muutettaessa poistettiin KKunA 72 §:stä määräykset irtaimen ja kiinteän omaisuuden katsastuksesta ja katselmuksesta. Näitä koskevat määräykset sisältyivät muutoksen jälkeen KKunA 70 §:ään. Tämän mukaisesti 70 §:n 1 momentin mukaan kaupunginvaltuuston valitsemien irtaimiston tarkastajien tuli kunkin vuoden tammikuussa tarkastaa kaupungin irtain omaisuus ja ehdottaa kaupunginhallitukselle tarpeellisiksi katsomansa muutokset irtaimistoluetteloihin. Muutetun KKunA 70 §:n 2 momentin mukaan kaupunginvaltuuston valitsemien tarkastajien tuli toimittaa kaupungin kiinteän omaisuuden tarkastus ainakin joka kolmas vuosi. Muutetun KKunA 70 §:n 3 momentin mukaan sekä irtaimiston että kiinteistöjen tarkastajien tuli antaa kaupunginvaltuustolle lausuntonsa kaupungin omaisuuden hoidosta. Heidän tuli myös niin katsoessaan tehdä ehdotuksensa tarpeellisiksi katsomistaan parannuksista.<sup>438</sup>

#### 2.6.6 Valiokunta hallinnon tarkastamista varten

Hallinnon tarkastamista koskevan valiokunnan asettamista ei sisällynyt maalaiskuntia koskevaan lainsäädäntöön. MKunL:ssa säädettiin erikseen asioiden valmistelua koskevista valiokunnista. MKunL 22 §:n mukaan valtuusto sai asettaa erityisen valiokunnan asioita valmistelemaan milloin se havaitsi tämän tarpeelliseksi. Asioiden valmistelun osalta tuli ottaa huomioon, että maalaiskunnassa kunnallislautakunnan tuli valmistella ainakin ne asiat, jotka se kunnanvaltuustolle lähetti.<sup>439</sup>

KKunL 29 §:n mukaan myös valtuusto sai tarpeelliseksi havaitessaan asettaa erityisiä valiokuntia asioita valmistelemaan. KKunL:ia muutettiin vuonna 1927, jolloin muutetun 29 §:n mukaan valtuusto sai tarpeelliseksi havaitessaan asettaa erityisiä valiokuntia antamaan lausuntoja ja tarkastamaan hallintoa.<sup>440</sup> Muiden paitsi hallintoa tarkastavien valiokuntien kokouksista tuli antaa tieto kaupunginhallitukselle, jonka esimiehellä tai tämän määräämällä oli oikeus olla läsnä valiokunnan kokouksessa ja ottaa osaa keskusteluun. Kaupunkikuntien keskuhallinnon uudistamista varten asetetun komitean mietinnössä todettiin, ettei voimassa olleessa kunnallislainsäädännössä ollut mitenkään säännöstelty valtuuston

<sup>438</sup> Ks. Laki kunnallishallituksesta kaupungissa 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/220: 70 §.

<sup>439</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 173.

<sup>440</sup> Ks. Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 9.12.1927/328: 29 §.

tarkastusoikeutta, minkä johdosta komitea katsoi olevan syytä tehdä tästä ehdotuksen. Komitea katsoi, että valtuustolle tulisi antaa oikeus asettaa erikoisia tarkastavia valiokuntia, jotka voivat yksityiskohtaisesti perehtyä hallintoon ja sen nojalla tehdä valtuustolle ehdotuksia hallinnossa mahdollisesti tarvittavista parannuksista.<sup>441</sup>

### 2.6.7 Vakainainen tilintarkastaja

Vuonna 1927 valmistuneen kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön tarkistamista varten asetetun komitean mietinnössä todettiin, ettei tilien tarkastus ollut kaikilta osin toteutunut kaupungeissa tyydyttävästi. Viidessä kaupungissa oli toteutettu järjestely, jossa tilien numerotarkastus oli erotettu hallinnon tarkastuksesta. Mainittu numerotarkastus oli annettu kaupunkeihin palkatuille kaupunginreviisoreille. Komitea päätyi sille kannalle, että kaupunginvaltuusto voisi uskoa kaupunginhallituksen alaisen rahatoimiston hoitaman kassa- ja tililaitoksen jatkuvan tarkastuksen vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi.<sup>442</sup>

Vuonna 1934 muutettaessa KKunA:ta muutettiin 68 §:ää siten, että kaupunginvaltuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Vakinaisen tilintarkastajan toimittamissa tarkastuksissa kertyneet asiakirjat oli pidettävä vuositilintarkastajien saatavissa. MKunA:ssa ei ollut vastaavaa säännöstä vakinaisesta tilintarkastajasta.<sup>443</sup>

### 2.6.8 Tilintarkastajien palkkioista

Ennen kunnallislainsäädäntöä oli tilintarkastuksen järjestäminen maaseudulla ja kaupungeissa edellä jaksoissa 2.1.1 ja 2.1.2 todetun mukaisesti ilmeisen vajavaisesti järjestetty. Tilintarkastuksesta ei ollut tapana maksaa palkkioita ja tehtävä koettiin epäkiitolliseksi.<sup>444</sup> Sen vuoksi tarkastajiksi valitut myös usein kieltäytyivät kyseisestä tehtävästä. Vuonna 1865 annettuun EMKunA:een ei myöskään sisältynyt määräyksiä tilintutkijoille maksettavista palkkioista, joita ilmeisesti ei myöskään maksettu.<sup>445</sup> Myöskään vuonna 1873 annettuun KKunA:een ei sisältynyt säännöksiä tilintutkijoiden palkkioista.

<sup>441</sup> Ks. KM 1923: 15: 30–31, 43, 55.

<sup>442</sup> Ks. KM 1927: 4: 38–39, 58. Ks. myös Vuorinen 1995a: 36.

<sup>443</sup> Ks. Laki kunnallishallituksesta kaupungissa 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/220: 68 §.

<sup>444</sup> Ks. Halila 1943: 124–125, 128; KM 1927: 4: 7–8; Ranta 1981: 99–100; Vuorinen 1995a: 28.

<sup>445</sup> Ks. Vuorinen 1995a: 30.

Myöskään vuonna 1898 annetussa MKunA:ssa ei ollut tarkastajille maksettavista palkkioista säännöksiä. Kunnalla oli kuitenkin mahdollisuus ilman säännöstäkin tarpeelliseksi katsoessaan maksaa tarkastajalle tehtävästä korvaus. Korvauksen suuruus oli kuitenkin kunnan päätettävissä. Tuolloin myös katsottiin, että tilintarkastus voitiin tavallisissa oloissa toimittaa ilman palkkiota. Mikäli tarkastaja valittiin kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä, oli palkkion maksaminen kuitenkin selvää heidän sitä vaatiessaan. Kunnan ulkopuolisen henkilön suostumus oli myös asianmukaista pyytää ennen hänen valintaansa kunnan tarkastajaksi.<sup>446</sup> Vuonna 1917 annetut MKunL ja KKunL eivät myöskään edellisten säädösten tapaan ottaneet kantaa tilintarkastajille maksettaviin palkkioihin.<sup>447</sup> Kuntien keskusjärjestöjen määräämän tilintarkastajan palkkio perustui ilman muuta tehtyyn sopimukseen.

## 2.6.9 Sovinto-oikeuden merkitys

Tilintutkijoiden mahdollisesti tililaskuja vastaan tekemien muistutusten johdosta kuntakokouksen esimiehen tuli EMKunA:n mukaisesti vaatia asianomaisten selitys ja lausunto. Kuntakokouksen tuli päättää, onko muistutus hyljättävä tahi erinäisen sovinto-oikeuden tutkittavaksi ja päätettäväksi annettava. Mikäli sovinto-oikeus oli asetettava, valitsi kuntakokous yhden tahi kaksi ja tilintekevä toimituskunta yhtä monta jäsentä sovinto-oikeuteen. Sovinto-oikeuden jäsenien tuli olla oman tai muun kunnan arvossa pidettyjä ja luottamusta nauttavia henkilöitä. Sovinto-oikeuden tuli lausua, mihin määrään saakka tehty muistutus tuli hyväksyä, tai vaihtoehtoisesti päättää sen hylkäämisestä.

Vastaavat määräykset sisältyivät MKunA 95–96 §:iin. Tämän mukaan kuntakokouksen esimiehen tuli tarkastajain ehkä tekemäin muistutusten johdosta vaatia selitystä asianomaisilta tilintekijöiltä. Kuntakokouksessa päätettiin, saiko muistutus raueta vai oliko se erityisen sovinto-oikeuden tutkittava ja ratkaistava. Tilien täytyi edellä olevan mukaan olla tehtyinä ja tarkastettuina sekä käsiteltyinä kuntakokouksessa, joka päätti harkintansa mukaan asian sovinto-oikeuteen viemisestä.<sup>448</sup>

<sup>446</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 368–369; 1926: 728.

<sup>447</sup> Ks. KHO 1921 I 61, jonka mukaan tilintarkastajat eivät olleet oikeutettuja saamaan toimestaan kaupungilta muuta korvausta kuin mitä valtuusto harkinnan mukaan katsoi kohtuulliseksi heille myöntää.

<sup>448</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 270–271; 1907: 340–342. Ks. myös Linni 1935a: 183–184; 1947: 222. KHO 1919 II 90 hylkäsi sovinto-oikeuden asettamisen johdosta tehdyn valituksen, koska valittaja oli myöntänyt jättäneensä selvittämättä vuoden 1913 tilejä vastaan tehdyt muistutukset koskien perimättömiä kunnallisrästejä, jotka valittajan mukaan olivat syntyneet ennen hänen ryhtymistään kunnallislautakunnan esimiehen toimeen vuonna 1911; ks. Ståhlberg 1926: 733. Ratkaisun KHO 1919 II 1937 mukaan sen

Vuonna 1925 tehdyn lainmuutoksen jälkeen tilintarkastajien tehtävistä irtaimen omaisuuden tarkastus ja kiinteän omaisuuden katselmus siirrettiin valtuuston erityisesti valitsemien tarkastajien tehtäväksi edellisessä jaksossa todetun mukaisesti. Tämän ja kunnallishallinnossa tapahtuneiden muutosten jälkeen kunnanvaltuusto päätti muutetun 95 §:n mukaan, saako tilintarkastajain tai irtaimiston taikka kiinteistöjen tarkastajain tekemä muistutus raueta, vai onko se erityisen sovinto-oikeuden tutkittava ja ratkaistava.

Jos sovinto-oikeus asetettiin, valitsi kuntakokous ja myöhemmin valtuusto MKunA 96 §:n mukaan siihen yhden tai kaksi jäsentä ja tilintekevä hallituskunta yhtä monta jäsentä. Sovinto-oikeuden jäsenien tuli nauttia kunnioitusta ja luottamusta. Heidät valittiin joko kunnan omista jäsenistä tai muista edellä mainituista henkilöistä. Lisäksi sovinto-oikeuden jäsenten tuli olla jäävittämiä. Sovinto-oikeuden jäseneksi valittu asianomaisessa kunnassa asuva henkilö ei MKunA 96 §:n mukaan ollut oikeutettu ilman tärkeitä syitä ja esteitä kieltäytymään kyseisestä toimesta. Sovinto-oikeus ratkaisi, missä määrin muistutus oli hyväksyttävä tai ei. Sovinto-oikeuden päätökseen ei saanut hakea muutosta. Sovinto-oikeuden päätös sitoi myös kuntaa. Esim. vajuusta, jonka sovinto-oikeus oli määrännyt tilintekijän suoritettavaksi, ei saanut jättää perimättä.<sup>449</sup> Sovinto-oikeusmenettely koski ainoastaan maalaiskuntia.

Mikäli kysymyksessä kuitenkin oli rikollinen teko, ei asiaa voinut saattaa sovinto-oikeuden ratkaistavaksi vaan asia oli ratkaistava tuomioistuimessa.<sup>450</sup> MKunA 109 §:n mukaan syytteet kunnallisviranomaisia sekä kunnan palvelukseen asetettuja hallituskuntia ja henkilöitä vastaan ajettiin yleisen oikeuden edessä.<sup>451</sup> Jos MKunL 86 §:n mukaisesti kunnallisessa toimessa tai palveluksessa oleva oli hukannut varoja, osoittanut vilpillisyyttä taikka muuta epärehellisyyttä, oli muun

---

johdosta, että kuntakokous 12.1.1918 ei ollut hyväksynyt tilejä vaan vaatinut elintarvikelaotakunnan kahden viikon kuluessa tilittämään puuttuneet varat, kumottiin kuntakokouksen päätös sen johdosta, että asia tuli MKunA 95 §:n mukaisesti saattaa sovinto-oikeuden tutkittavaksi ja ratkaistavaksi; ks. Ståhlberg 1926: 733. Samoin ratkaisussa KHO 1923 I 25 kumottiin kunnanvaltuuston ehdollinen päätös tilien hyväksymisestä, jonka mukaan lautakunnan toimitusjohtajan tulisi palauttaa elintarvikelaotakunnan varoista 1921 nostamansa määrä, koska asia olisi tullut saattaa sovinto-oikeuden ratkaistavaksi; ks. Ståhlberg 1926: 732. Ratkaisussa KHO 1924 II 1737 kumottiin kunnanvaltuuston päätös tiliasian viemisestä sovinto-oikeuteen sen johdosta, että tilintarkastajien kertomus ei ollut ollut säädettyä aikaa nähtävänä eikä tilintekijöiltä ollut vaadittu selitystä ennen kuin asia käsiteltiin kunnanvaltuustossa. Päätöksen KHO 1925 II 1089 mukaan kunnanvaltuuston olisi tullut jättäessään elintarvikelaotakunnan tilit hyväksymättä saattaa asia sovinto-oikeuden ratkaistavaksi. Näin vastaavasti myös ratkaisussa KHO 1933 II 947, kun kunnanvaltuusto ei hyväksynyt lastenvalvojan tilejä.

<sup>449</sup> Ks. Itkonen 1925: 161–163; 1935: 135–137; Ståhlberg 1901: 272–273; 1907: 343; 1926: 736–739.

<sup>450</sup> Ks. Itkonen 1935: 135; Linni 1935a: 183; Ståhlberg 1913: 310–311.

<sup>451</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 311–313.

ohella asia viipymättä jätettävä tuomioistuimen käsiteltäväksi. Vastaava määräys sisältyi KKunL 52 §:ään. Tuolloin voimassa olleen RL 2:12 §:n mukaan kunnan palvelukseen asetetut hallituskunnat ja henkilöt olivat lain virkarikoksia koskevien säännösten mukaan toimestaan vastuunalaisia.<sup>452</sup>

Tilintutkijan, tarkastajan tai tilintarkastajan vastuulla oli, että tarkastuksessa tulivat ilmi ne mahdolliset moitittavat teot, joista kertomuksessa tuli tehdä muistutus tilivelvollisia kohtaan. Maalaiskunnissa sovinto-oikeuden tehtävänä oli ratkaista, oliko tilivelvollinen tehdyn muistutuksen johdosta velvollinen korvaamaan kunnalle aiheuttamansa vahingon joko osittain tai täysimääräisesti. Rikolliset teot tuli kuitenkin aina saattaa oikeuden ratkaistavaksi. Kaupungeissa sekä tilimuistutusasiat että rikokset käsiteltiin oikeudessa.

## 2.6.10 Vastuuvapauden merkitys

Varsinainen kuntakokous päätti EMKunA 18 §:n mukaisesti, onko päästökuitti kunnallislautakunnalle annettava edellisen vuoden hallinnosta. Tilintutkijoiden tuli EMKunA 68 §:n mukaan tarkastella kunnallislautakunnan ja muiden kuntakokouksen asettamain toimituskuntain tahi henkien tililaskut ja hallinto. Jos tilintutkijain kertomuksessa oli tehty muistutus tililaskuja vastaan, piti kuntakokouksen esimiehen vaatia asianomaisen selitys ja lausunto. Syksyllä kokoontuva kuntakokous päätti, oliko muistutus hyljättävä tahi annettava erinäisen sovinto-oikeuden tutkittavaksi ja päätettäväksi. Muutoin kuntakokous antoi asianomaisille päästökuitin heidän hallinnostansa.

MKunA 19 §:n mukaan huhtikuussa päätettiin siitä vuosikertomuksesta ja tilinteosta, jonka kunnallislautakunta antaa edellisen vuoden hallinnosta. Tarkastajien tuli 95 §:n mukaan laatia tarkastuksesta kertomus. Kuntakokouksen esimiehen tuli tarkastajain ehkä tekemäin muistutusten johdosta vaatia selitystä asianomaisilta tilintekijöiltä. Tarkastajat toimittivat 95 §:n mukaan myös kassojen luettelemuksen sekä pitivät irtaimen ja kiinteän omaisuuden luettelemuksen. Tarvittaessa tuli tarkastuskertomuksessa tehdä asiasta muistutus. Kuntakokous päätti, saiko mahdollinen muistutus raueta vai onko se sovinto-oikeuden tutkittava tai ratkaistava. Jos muistutus sai raueta tai muistutusta ei ollut tehty, antoi kokous asinanosaisille vastuuvapauden heidän hallinnostansa. Sovinto-oikeuden päätökseen ei saanut hakea muutosta.

---

<sup>452</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 313–316.

Raastuvankokouksen tuli KKunA 9 §:n mukaan valita tilintutkijoita kunnan rahavarain hoidosta annettua tilintekoa tarkastamaan. KKunA 16 §:n mukaan määrättiin joulukuussa tilintutkijat kuluvan vuoden tilikirjain tarkastamista varten. Tarkastuskertomus annettiin maistraatille. Jos muistutuksia tilikirjoja vastaan oli tehty, vaati maistraatti asianomaisten selitykset. Kaupungin valtuusmiesten tai vaihtoehtoisesti raastuvankokouksen päätöksestä riippui, saiko tehty muistutus raueta vai tuliko asiassa ryhtyä toimenpiteisiin kunnan oikeuden valvomiseksi.

MKunL 15 §:n 1 momentin 19 kohdan mukaan valtuuston oli keskusteltava ja päätettävä tilinpäästön antamisesta. Tarkastuskertomuksissa esitettiin tarvittaessa muistutukset. Ellei muistutusta kertomuksessa tai kokouksessa tehty tai hyväksytty, valtuusto myönsi vastuuvapauden.

KKunL 17 §:n 2 momentin mukaan kesäkuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa päätettiin edellisen vuoden tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä. Tilintarkastuskertomuksessa mahdollisesti tehdyistä muistutuksista tuli asianomaisten antaa 69 §:n mukaisesti selitys, joka yhdessä kaupunginhallituksen lausunnon ja tilintarkastuskertomuksen kanssa annettiin valtuustolle. Myös irtaimistojen ja kiinteistöjen tarkastajien kertomus annettiin 70 §:n mukaan valtuustolle. Kaupunginvaltuusto päätti KKunA 71 §:n mukaan, saivatko mahdolliset muistutukset raueta vai oliko ryhdyttävä toimenpiteisiin kunnan oikeuden ja edun valvomiseksi.

Tilintarkastuksen perusteella myönnetyn vastuuvapauden merkitys oli se, ettei tilivelvolliselta voitu tämän jälkeen enää hakea korvausta kunnalle aiheutetusta vahingosta, ellei kyse ollut tilivelvollisen rikollisesta menettelystä. Myös mikäli esim. laskuerhdys tms. olisi tuottanut tilivelvolliselle yksityistä hyötyä, olisi tilivelvollinen tällöin vastannut tästä erehdyksestä. Mikäli laskuerhdyn tai väärinkäsityksen vuoksi olisi menoja suoritettu tai tuloja jätetty perimättä, ei tilivelvollinen saatuaan vastuuvapauden olisi enää ollut tästä tilivelvollinen. Tämä ei luonnollisestikaan estänyt vaatimasta varoja siltä, joka oli ne oikeudettomasti saanut, eikä vaatimasta kunnalle suorittamatta olevia saatavia, ellei saaminen ollut vanhentunut.<sup>453</sup>

Vastuuvapauden myöntäminen riippui kuntakokouksen, kaupungin valtuusmiesten tai raastuvankokouksen tai kunnanvaltuuston vapaasta harkinnasta. Päätökseen voi saada valittamalla muutosta ainoastaan, jos päätös ei ollut syntynyt laillisessa järjestyksessä tai jos se oli ristiriidassa yleisen lain tai asetusten kanssa. Tilien puutteellisuuden tai niitä vastaan tehtyjen oikeutettujen muistutuksien

---

<sup>453</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 731–732.

johdosta tai siitä syystä, että vastuuvapauden myöntäminen ei ollut kunnan edun mukaista, ei päätökseen voinut saada muutosta.<sup>454</sup>

## 2.7 Yhteenveto

Maalaiskuntien kunnallislainsäädännöllä luotiin pohja kunnalliselle itsehallinnolle maaseudulla. Kaupunkien itsehallinto perustui aikaisemmin kaupungeille annettuihin erioikeuksiin ja muuhun sääntelyyn. Säädettyä maalaiskuntien kunnallisasetusta oli tarkoituksena myös kaupunkien kunnallisasetuksen aikaansaaminen. Kaupunkien osalta tämä toteutui kuitenkin vasta myöhemmin. Esikuvana lainsäädännölle olivat Ruotsissa vuonna 1862 säädetyt maalaiskuntien ja kaupunkien kunnallisasetukset.

Vuoden 1865 EMKunA:ssa maalaiskunnan hallinto erotettiin seurakunnan hallinnosta ja ylimmäksi päättäväksi elimeksi tuli kuntakokous tai vaihtoehtoisesti kunnan valtuusmiesten kautta tapahtuva päätöksenteko eräin rajoituksin. Lisäksi

---

<sup>454</sup> Ks. Ståhlberg 1926: 730–732. Päätöksen KHO 1919 II 1513 mukaan kaupunginvaltuuston myönnettyä tilintekijöille vastuuvapauden vuosina 1905–1913, ei heitä voitu tämän johdosta katsoa korvausvelvollisiksi po. ajalta perimättä jääneistä maksuista. Sen johdosta, että vastuuvapauden myöntämistä koskevasta päätöksestä sai valittaa vain sillä perusteella, että päätös oli syntynyt laittomassa järjestyksessä tai että se oli ristiriidassa yleisen lain tai asetusten kanssa, ei kunnanvaltuuston päätöstä vastuuvapauden myöntämisestä vuodelta 1919 tehtyä valitusta olisi tullut ottaa tutkittavaksi annetun päätöksen KHO 1921 II 651 mukaisesti. Ratkaisussa KHO 1922 II 200 mainitun mukaisesti vastuuvapauden osalta ei kuulu tutkittavaksi, onko kunnanvaltuusto menetellyt tarkoituksenmukaisesti myöntäessään tilivapauden elintarvikelautakunnalle tilintekovuodelta 1.9.1919–31.10.1920. Valitus tilivapauden myöntämisestä hylättiin ratkaisussa KHO 1922 II 1047, koska valittaja ei ollut esiintunut mitään laillisia perusteita valituksensa tueksi. Päätöksessä KHO 1922 II 1601 todetun mukaisesti, kun valittaja ei ollut osoittanut, että hänen yksityistä oikeuttaan olisi loukattu, ei kaupunginvaltuuston ajalta 1.10.1917–15.10.1918 myöntämän vastuuvapauden johdosta tehtyä valitusta olisi tullut ottaa tutkittavaksi. Ratkaisussa KHO 1925 II 1951 hylättiin kunnan elintarvikelijakelijoille vuosilta 1917–1920 myönnetyn tilivapauden johdosta tehty valitus, koska kunnanvaltuusto ei päätöksessään ollut mennyt sille kuuluvaa toimivaltaa ulommaksi, eikä sanottu päätös ollut lain eikä asetusten vastainen eikä se ollut syntynyt laista poikkeavassa järjestyksessä eikä loukannut valittajien yksityistä oikeutta. Ks. myös Kalima 1988: 248. Päätöksen KHO 1933 II 3254 mukaan kunnan myönnettyä tili- ja vastuuvapauden vuoden 1930 tileistä, ei sovinto-oikeuden asettaminen saattanut enää tulla kysymykseen. Ks. myös KHO 1933 II 3255, jossa kunnan annettua vastuuvapauden, kumottiin päätöksestä tehty valitus, koska tästä olisi saanut valittaa MKunA 95 §:n ja MKunL 73 §:n mukaan ainoastaan sillä perusteella, että päätös oli syntynyt laittomassa järjestyksessä taikka että se oli ristiriidassa yleisen lain tai asetuksen kanssa. KKO 1920 II 32 mukaan kunnan myönnettyä kunnallislautakunnan esimiehelle tilinpäästön vuodelta 1906, ei kunnalla enää ollut oikeutta riita-asianluontoisella perusteella saamaan takaisin, mitä tiliin tehtyjen virheellisten merkintöjen perusteella tämä ehkä oli kunnalta liikaa kantanut. Näin myös vastaavasti seurakuntaa koskevassa tuomiossa KKO 1920 II 145 tilivuodelta 1.5.1907–1.5.1908, kun ei ollut väitettykään, että korvausvelvollisuus rikoksen perusteella olisi olemassa.

jokaisessa kunnassa oli kunnallislautakunta, joka vastasi kunnalliskokouksessa käsiteltävien asioiden valmistelusta ja monista tuolle ajalle ominaisista tehtävistä. Kunnalle valittiin tilintutkijat, jotka tarkastettuaan tilivelvollisten tililaskut ja hallinnon antoivat tarkastuksestaan kertomuksen, jossa esitettiin mahdolliset muistutukset tilivelvollisia vastaan. Maalaiskunnissa erikseen asetettava sovinto-oikeus rikosasioita lukuun ottamatta ratkaisi mihin määrään tehty muistutus hyväksyttiin tai että muistutus hylättiin.

Kunnallisasetukseen sisältyneiden tulkinnanvaraisuuksien ja puutteellisuuksien johdosta maalaiskunnille annettiin uusi MKunA vuonna 1898. Kunnan ylimpänä päätöksentekuelimenä säilyi kuntakokous. Vaihtoehtoisesti päätösvalta eräin rajoituksin voitiin antaa kunnan valtuusmiehille vuoden 1865 asetuksen tapaan. Lisäksi jokaisessa kunnassa oli kunnallislautakunta vuoden 1865 asetuksen tapaan. Uuden asetuksen mukaan kunnalle valittiin tarkastajat, jotka valittiin tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten. Tarkastajien tuli laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti läpikäydä ja tarkastaa tilit ynnä kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, olivatko tilit yhtäpitäviä vuoden tulo- ja menoarvion kanssa. Tarkastajien tuli MKunA:n mukaan olla siihen soveliaita kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvia henkilöitä. Myös uuteen kunnallisasetukseen sisältyi sovinto-oikeuden asettaminen mahdollisissa tilimuistutustapauksissa.

Kaupunkeja koskeva KKunA annettiin vuonna 1873. Kaupungin ylintä valtaa käytti raastuvankokous taikka sen valitsevat kaupungin valtuusmiehet. Jokaisessa kaupungissa oli rahatoimikamari, joka hoiti kaupungin kiinteää omaisuutta ja sen raha-asioita. Rahavarain hoidosta annettua tilintekoa tarkastamaan valittiin tilintutkijoita. Tilintutkijoiden tehtävänä oli vuoden tilikirjain tarkastaminen. Tarkastuskertomus annettiin maistraatille, ja siinä esitettiin mahdolliset muistutukset tilikirjoja vastaan. Raastuvankokouksen tai vaihtoehtoisesti kaupungin valtuusmiesten päätöksestä riippui, saiko tehty muistutus raueta vai tuliko asiassa ryhtyä toimiin kaupungin edun valvomiseksi.

Maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastus erosivat edellä olevan mukaan olennaisesti toisistaan. Maalaiskunnissa tilintutkijoiden ja tarkastajien tehtävät olivat kaupungin tilintutkijoille kuuluvia tehtäviä monipuolisemmat. Lisäksi maalaiskunnissa oli käytössä sovinto-oikeusmenettely, jonka käyttö kaupungeissa ei ollut mahdollista. Toisaalta edellä mainituista säännöksistä huolimatta tilintarkastus käytännössä oli varsinkin alkuaikoina kehittymätöntä yhdessä kehittymättömän tilinpidon kanssa. Pelkkien säännöksien avulla ei asioita voitu saattaa tavoitellun



mukaiseksi, vaan tämä vaati myös käytännön toimia. Esimerkiksi tilinpito-kysymyksien ja tilintarkastuksen käytännön ohjeistukseen ryhdyttiin kiinnittämään enenevää huomiota.

Kunnallislainsäädäntöä vuonna 1917 uudistettaessa elettiin maassamme poikkeuksellisia aikoja. Eduskunta julistautui 15.11.1917 toistaiseksi korkeimman vallan käyttäjäksi ja hyväksyi tämän jälkeen uudet kunnallislait MKunL:n ja KKunL:n sekä maalaiskunnille että kaupungeille. Muutamat vallitsevissa oloissa tehdyt lainsäädännölliset ratkaisut osoittautuivat lyhytaikaisiksi. Lisäksi lainsäädännön määräysten voimaansano valliinneissa olosuhteissa lykkääntyi. Sekä maalaiskuntien että kaupunkien kunnallislakeissa säädettiin aluksi äänioikeuden ikärajaksi 20 vuotta, joka oli samalla myös ikärajana kelpoisuudesta kunnan luottamustoimiin, mm. tilintarkastajaksi. Lakeja muutettiin vuonna 1919, jolloin ikärajaksi tuli 24 vuotta. Vajaan viiden kuukauden kuluttua ikäraja alennettiin 21 vuoteen. Tilintarkastajat valittiin välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla valtuutettujen vaalin yhteydessä, kunnes vuonna 1925 tilintarkastajien valinta tuli valtuuston tehtäväksi.

Myös tilintarkastusta koskevan lainsäädännön kehittyessä otettiin jo melko varhaisessa vaiheessa huomioon kunnan tilintarkastuksen vaativuus. Vuoden 1898 MKunA:lla mahdollistettiin myös toisessa kunnassa asuvan henkilön valinta kunnan tarkastajaksi. Lisäksi tarkastajien tuli olla siihen soveliaita, joka määräys kunnallislakien antamisen myötä kuitenkin poistui asetuksesta. Myöhemmin vuonna 1925 tuli myös mahdolliseksi jättää yhden maalaiskunnan tai kaupungin tilintarkastajan määrääminen valtioneuvoston hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Näiden lakiin otettujen säännösten merkitys oli huomattava erityisesti maalaiskunnissa. Kunnan ulkopuolisen tai keskusjärjestöjen määräämisen tarkastajan tai tilintarkastajan kelpoisuudesta ei asetuksessa tai laeissa ollut kuitenkaan mitään erityisiä määräyksiä.

Vuoden 1934 lainmuutoksessa säädettiin edelleen maalaiskuntien tilintarkastajien tehtävistä tarkemmin kuin kaupunkien tilintarkastajien tehtävistä. Kaupungeissa tilintarkastajien tehtäviksi mainittiin ainoastaan tilien ja hallinnon tarkastus. Kaupungeissa tuli vuoden 1934 lainmuutoksen jälkeen mahdolliseksi uskoa jatkuva tarkastus välittömästi kaupunginvaltuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan tehtäväksi. Yhtenä syynä säännökseen oli mitä ilmeisimmin ollut tilintarkastajille kuuluvien käytännön tehtävien lisääntyminen sekä kaupunkien tehtävien että myös hallinnon monipuolistussa ja lisääntyessä.

Kunnallinen lainsäädäntö tilintarkastukselliselta kannalta tarkasteltuna vaikuttaa jälkikäteen arvioituna aluksi jossain määrin hapuilevalta. Esimerkkinä käytettiin

aluksi Ruotsin kunnallista lainsäädäntöä vuodelta 1862. Vuoden 1917 poikkeuksellisissa oloissa toteutettua kunnallislainsäädäntöä muutettiin joiltain osin melkopian maalaiskuntia ja kaupunkeja koskevien lakien antamisen jälkeen. Tilintarkastusta koskevilta osilta lainsäädäntö oli osin hyvin vaihtelevaa. Aluksi tilintutkijat valittiin vuosittain tarkastettavan vuoden loppupuolella. Tämän jälkeen siirryttiin tarkastajien kohdalla vuotta pidempiin toimikausiin, mutta uudistettaessa vuoden 1917 kunnallislakeja vuonna 1925, tuli tilintarkastajien kohdalla käyttöön jälleen vuoden pituinen toimikausi.

Tilintarkastukselliselta kannalta edistyksellisin säännös oli MKunA:ssa, jonka mukaan tarkastajien tuli olla siihen soveliaita henkilöitä. Tilintarkastukselliselta kannalta epätarkoituksellisimmat säännökset sisältyivät MKunL:iin ja KKunL:iin, joiden mukaan tilintarkastajat valittiin vaaleilla valtuutettujen vaalin yhteydessä. Myös tilintarkastajien tehtävät jossain määrin vaihtelivat ja toisaalta monipuolistuivat kunnallisen kehityksen myötä. Ominaista oli myös, että maalaiskunnille ja kaupungeille oli oma lainsäädäntönsä ja tätä kautta aluksi myös osin erilaiset säännökset tilintarkastajien valinnan ja toiminnan suhteen.

Kuntien taloushallinto ja tilinpito oli aluksi varsin hataraa ja perustui mm. erilaisiin osin keskenään hajanaisiin oppaisiin. Myöhemmin kuntien keskusjärjestöt, erityisesti *Maalaiskuntien Liitto*, ryhtyivät laatimaan ohjeita kuntien hallintoa ja taloudenhoitoa silmällä pitäen. Ohjeistus koski myös kunnallista tilintarkastusta ja sen toteuttamista. Ohjeiden käyttöönotosta päätti kukin kunta itsenäisesti kunnallisen itsehallinnon puitteissa. Kun otetaan huomioon kuntien keskusjärjestöjen mahdollisuus valtuustojen niin päättäessä määrätä kuntaan yksi tilintarkastaja sekä varatilintarkastaja, oli keskusjärjestöillä tässä suhteessa kaksoisrooli suhteessa tarkastettaviin kuntiin. Toisaalta on myös todettava, että kuntien keskusjärjestöjen asema kuntien neuvonantajana taloudellis-hallinnollisissa kysymyksissä oli noissa olosuhteissa ensiarvoisen tärkeä.

### 3 KAIKILLE KUNTAMUODOILLE YHTEINEN LUOTTAMUSHENKILÖTILINTARKASTUS VUOSINA 1949– 1996

#### 3.1 Vuoden 1948 kunnallislaki

##### 3.1.1 Kunnallislainsäädännön koonta

Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön muuttamista koskevan LVK:n ehdotuksen yhteydessä vuonna 1933 tuotiin esille silloisen kunnallislainsäädännön hajanaisuus. Kunnallislainsäädäntö oli jaettu sekä maalaiskuntia että kaupungeja koskevaan lainsäädäntöön. Lakien soveltaminen todettiin myös tässä yhteydessä käytännössä hankalaksi ja vaikeaksi. Ehdotuksessa lausutun mukaan myös kunnallislainsäädännön kodifointi eli yhtenäistäminen oli otettu harkittavaksi, vaikkakaan tätä ei erikseen esitetty.<sup>455</sup>

Vuonna 1939 valmistui LVK:n ehdotus hallituksen esitykseksi maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta. Ehdotuksessa tuotiin esille yhteiskunnallisen elämän monipuolistuminen ja sen myötä kunnallishallinnon ja tähän liittyvän taloudenhoidon laajentuminen ja monipuolistuminen. Sen johdosta, että maalaiskuntien hallinnon järjestelmää ei vuoden 1917 jälkeen ollut juurikaan muutettu, nähtiin myös tämän johdosta tarpeelliseksi uudistusten voimaansattaminen. Ehdotuksen mukaan kunnanvaltuusto voi perustaa kunnanjohtajan toimen ja kunnanjohtaja hoitaisi kunnallislautakunnan puheenjohtajalle kuuluneet tehtävät. Varsinainen asioiden valmistelu olisi keskitetty kunnallislautakunnalle. Lisäksi ehdotukseen sisältyi eräitä muita kunnan hallintoon liittyneitä näkökohtia.<sup>456</sup> Ehdotuksen käsittely jäi kuitenkin kunnallislain koonnan eli kodifioinnin yhteyteen.<sup>457</sup>

LVK:n mietintö<sup>458</sup> kunnallislainsäädännön koonnasta valmistui vuonna 1941. Mietintöön sisältyi lakiehdotus ja ehdotuksen perustelut, jotka jakautuivat katsaukseen kunnallislainsäädännön koonnasta muissa maissa, katsaukseen kunnallislainsäädännön koonnasta Suomessa sekä lakiehdotuksen yksityiskohtaisiin perusteluihin.<sup>459</sup> Asiasta saatujen lausuntojen jälkeen asia tuli LVK:n uudelleen harkittavaksi ja LVK:n tarkistettu ehdotus hallituksen esitykseksi Esitys

<sup>455</sup> Ks. LVK 1933: 9: 12.

<sup>456</sup> Ks. LVK 1939: 5: 3 ss.

<sup>457</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 7. Ks. myös Kastari 1941: 169 ss.

<sup>458</sup> LVK 1941: 6.

<sup>459</sup> Ks. Itkonen 1943: 171–172.

eduskunnalle esitys kunnallislainsäädännön koonnasta<sup>460</sup> valmistui vuonna 1945. Verrattuna vuoden 1941 mietintöön oli LVK:n vuoden 1945 ehdotus suppeampi ja se keskittyi pääosin vuoden 1941 mietinnöstä poikkeaviin säännöksiin ja tämän pohjalta ehdotettuun kunnallislakiin.

Vuonna 1947 annetussa HE:ssä<sup>461</sup> uudeksi kunnallislaiaksi tuotiin esille, ettei esityksen tarkoituksena ollut tuolloin voimassa olleen kunnallislainsäädännön sisällöllinen uudistaminen vaan ennemminkin maalaiskuntia ja kaupungeja koskevan lainsäädännön uudelleen laatiminen mahdollisimman eheäksi kokonaisuudeksi. HE:n mukaan ainoastaan toimeenpanoa koskevat säännökset maalla ja kaupungeissa poikkesivat niin paljon toisistaan, että niitä ei ollut mahdollista sisällyttää samaan lukuun. Esityksessä tuotiin esille myös tarve säätää maalaiskuntien ja kaupunkien lisäksi myös eri kuntina olevista kauppaloista, manttaalikunnista ja taajaväkisistä yhdyskunnista.<sup>462</sup>

HE:n johdosta annetussa LaTVM:ssä katsottiin myös, että kunnallislainsäädännön koonta olisi tarpeellinen. Koonnan tarkoituksena oli valiokunnan mukaan kunnallislainsäädännön piiriin kuuluvien säännöksien saattaminen eheäksi kokonaisuudeksi, epäselvien ja ristiriitaisten säännösten korjaaminen ja lainsäädäntöön jääneiden aukkojen täydentäminen. LaTVM:ssä lakiehdotuksesta poistettiin manttaalikuntia koskevat säännökset, koska niiden katsottiin vaativan perusteellisemmän valmistelun. Merkittävimmäksi uudistukseksi valiokunta katsoi kunnanjohtajajärjestelmän toteuttamisen maalaiskunnissa. Kaupungeissa ja kauppaloissa kaupunginjohtajajärjestelmä toteutettiin aikaisemmin vuonna 1927 annetulla lailla<sup>463</sup>. Manttaalikuntia koskevan säännöksen poistamisen lisäksi valiokunta teki tarkistuksia myös eräisiin muihin lainkohtiin.<sup>464</sup>

SuVM:ssa tehtiin vielä eräitä tarkennuksia HE:een.<sup>465</sup> HE uudeksi kunnallislaiaksi jakautui 12 lukuun, joita olivat yleiset säännökset, kunnallisvaltuusto, kunnanhallitus, kaupunginhallitus, lautakunnat ja virkamiehet, kunnallistalous, kuntien yhteistoiminta, alistaminen, valitus ja valvonta, manttaalikunta, taajaväkinen yhdyskunta, kunnallispiirit ja erityiset säännökset.<sup>466</sup> Edellä olevan mukaisesti LaTV poisti esityksestä manttaalikuntia koskevat säännökset. Lisäksi mm. terminologia muutettiin, jolloin virkamiehistä tuli viranhaltijoita<sup>467</sup>. Eduskunta hyväksyi lain lopullisesti 11.6.1948 lausuen toivomuksen, että hallitus selvittäisi

<sup>460</sup> LVK 1945: 1.

<sup>461</sup> HE 125/1947 vp.

<sup>462</sup> Ks. HE 125/1947 vp: 2. Ks. myös Vuorinen 1995a: 37.

<sup>463</sup> Laki kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 9.12.1927/328: 32 §.

<sup>464</sup> Ks. LaTVM 53/1947 vp – HE 125/1947 vp: 1 ss.

<sup>465</sup> Ks. SuVM 196/1947 vp – HE 125/1947 vp: 1 ss.

<sup>466</sup> Ks. HE 125/1947 vp: 3.

<sup>467</sup> Ks. LaTVM 53/1947 vp – HE 125/1947 vp: 4.

manttaalikuntia koskevan lainsäädännön uudistamisen ja antaisi tästä lakiesityksen eduskunnalle <sup>468</sup>. Tasavallan Presidentti vahvisti lain 27.8.1948 ja laki määrättiin tulemaan voimaan vuoden 1949 alusta lukien. EKunL julkaistiin asetuskokoelmassa 6.9.1948.<sup>469</sup> HE:ssä ja EKunL:ssa kunnallista tilintarkastusta koskevat säännökset oli sisällytetty kunnallistaloutta koskevan 6 luvun yhteyteen.

Jäljempänä selvitetään uuden kunnallislain sisältöä kunnallisen tilintarkastuksen kannalta tarkasteltuna. Kunnallislain mukaisten kuntamuotojen ja kuntien tehtävien lisäksi kunnan jäsenyys sekä siihen liittyvä äänioikeus sekä kelpoisuus kunnan luottamustoimeen, maalaiskuntien ja kaupunkien hallintojärjestelmä, kunnallistalouteen liittyvät kysymykset, kuntien yhteistoiminta ja eräät erityiskuntiin liittyvät kysymykset ovat tämän mukaisesti tarkemman selvittelyn kohteena. Uuden kunnallislain mukainen tilintarkastusjärjestelmä sille kuuluvine tehtävineen ja tilintarkastuksen organisointiin liittyvä sääntely on lain sisältöön nähden ensisijaisesti tarkemman selvittelyn kohteena.

### 3.1.2 Kuntamuodot

EKunL 2 §:n mukaisesti kunnat olivat joko maalaiskuntia, kaupunkeja tai kauppalaita. HE:een sisältyneessä 2 §:n 2 momentissa mainittiin kunnallisina yhdyskuntina myös manttaalikunta ja taajaväkinen yhdyskunta <sup>470</sup>. LaTVM:ssä mainitun mukaisesti MKunA:n säätelämä manttaalikuntien hallinnon järjestysmuoto oli useissa kohdin vanhentunut. Manttaalikuntia koskevat HE:n mukaisen 9 luvun säännökset tuli LaTVM:n mukaan jättää hallituksen uudelleen valmisteltavaksi. Edellä olevan johdosta manttaalikuntia koskevat säännökset poistettiin mietinnössä lakiesityksestä.<sup>471</sup>

Lisäksi LaTVM:ssä esitettiin lähinnä käytännön syistä poistettavaksi myös taajaväkinen yhdyskunta. Mietinnössä todetun mukaisesti HE:ssä ei tässä yhteydessä ollut mainittu kunnallisina yhdyskuntina kunnallispiiriä eikä kuntainliittoa.<sup>472</sup> Kuntain yhteistoiminnasta oli EKunL:ssa omat säännökset 7 luvussa, taajaväkisistä yhdyskunnista 9 luvussa ja kunnallispiiristä 10 luvussa. Sekä maalaiskunnista, kaupungeista että kauppalaita käytettiin LaTVM:ssä nimitystä alkeiskunnat.<sup>473</sup> Manttaalikunta, taajaväkinen yhdyskunta, kunnallispiiri ja kuntainliitto olivat LaTVM:ssä mainitun mukaisesti kunnallisia yhdyskuntia.<sup>474</sup>

<sup>468</sup> EV 1947 vp – HE 125/1947 vp: 26.

<sup>469</sup> Ks. Itkonen 1948: 13–15; Kuuskoski 1949: 9.

<sup>470</sup> Ks. HE 125/1947 vp: 4.

<sup>471</sup> Ks. LaTVM 53 vp – HE 125/1947 vp: 2–3. Ks. myös Rekola 1948a: 298.

<sup>472</sup> Ks. LaTVM 53 vp – HE 125/1947 vp: 3.

<sup>473</sup> Ks. LaTVM 53 vp – HE 125/1947 vp: 3.

<sup>474</sup> Ks. LaTVM 53 vp – HE 125/1947 vp: 3.

*Kuuskoski* mainitsi alkeiskuntien eli maalaiskuntien, kaupunkien ja kauppaloitten lisäksi erityiskunnat. Erityiskuntia tämän mukaan olivat taajaväkinen yhdyskunta, kunnallispiiri, kuntainliitto ja epäitsenäinen kauppala.<sup>475</sup> Lisäksi *Kuuskoski* totesi, että oikeuskäytäntö oli tunnustanut johdonmukaisesti manttaalikunnan erityiskunnaksi.<sup>476</sup> LVK:n mietinnössä vuodelta 1941 todetun mukaisesti epäitsenäinen kauppala oli ainoastaan Ikaalisten kauppala, joka lakiehdotuksen mukaan saisi jatkaa toimintaansa aikaisempien säännösten mukaisesti. Yhteisen kunnallishallinnon alaisia kuntia olivat enää Hangon maalaiskunta ja Bromarv. Myös tältä osin ehdotettiin noudatettavaksi aikaisempia säännöksiä.<sup>477</sup> EKunL 215 §:ään sisällytettiin kyseiset säännökset.

Maassamme oli vuonna 1949 EKunL:n voimaan tullessa Ahvenanmaan maakuntaa lukuun ottamatta 480 maalaiskuntaa. Kaupunkeja 34 ja kauppaloita 28.<sup>478</sup> Vuonna 1951 maalaiskuntia oli 484, kaupunkeja 34 ja kauppaloita 30.<sup>479</sup> Maalaiskuntien määrä vuonna 1954 oli Ahvenanmaan maakuntaa lukuun ottamatta 468, kaupunkeja oli 34 ja kauppaloita 30.<sup>480</sup> Vuonna 1959 maalaiskuntien määrä oli 466, kaupunkien 34 ja kauppaloitten 32. Vuoden 1960 alusta kauppaloista perustetut kuusi kaupunkia aloittivat toimintansa, jolloin kaupunkien määrä nousi 40:een ja kauppaloitten määrä laski 26:een.<sup>481</sup> Vuonna 1965 maalaiskuntia oli 461, kaupunkeja 45 ja kauppaloita 24.<sup>482</sup> Vuoden 1969 alusta maalaiskuntien lukumäärä oli 428. Kaupunkeja oli 48 ja kauppaloita 29.<sup>483</sup> Vuonna 1969 maalaiskuntien määrä oli laskenut 428:aan, kaupunkien määrä oli pysynyt 48:ssa ja kauppaloitten 29:ssä. Lisäksi Ahvenanmaan maakunnassa oli 15 maalaiskuntaa, ja yksi kaupunki.<sup>484</sup>

### 3.1.3 Kuntien tehtävistä

#### 3.1.3.1 Kunnan toimivallan määrittely

Kunnan toimivallasta säädettiin EKunL 4 §:n 1 momentissa. Sen mukaan kunnan tuli EKunL:n ja lain muutoin säätämässä rajoissa hoitaa yhteiset talous-, järjestys-

<sup>475</sup> Ks. *Kuuskoski* 1949: 20–25.

<sup>476</sup> Ks. *Kuuskoski* 1949: 24–25.

<sup>477</sup> Ks. LVK 1941: 6: 107.

<sup>478</sup> Ks. *Kuuskoski* 1949: 21–22.

<sup>479</sup> Ks. *Kuuskoski* 1952: 21–22.

<sup>480</sup> Ks. *Kuuskoski* 1954a: 21–22.

<sup>481</sup> Ks. *Kuuskoski* 1960: 21–23.

<sup>482</sup> Ks. *Kuuskoski & Hannus* 1965: 22–24.

<sup>483</sup> Ks. *Kuuskoski & Hannus* 1969: 23–24.

<sup>484</sup> Ks. *Kuuskoski & Hannus* 1973: 23–24. Kauppaloitten perustamisesta ks. myös *Pekkanen* 1965: 341–342, 348–349.

ja muut asiansa, mikäli ne voimassa olleiden lakien ja asetusten mukaan eivät olleet muun kuin kunnallisen viranomaisen käsiteltäviä. Kunnan oikeuksia tai lailla kunnalle annettuja tehtäviä ei 4 §:n 2 momentin mukaan saanut siirtää kunnalta muutoin kuin lain nojalla. Myöskään uusia tehtäviä tai velvollisuuksia ei kunnalle saanut antaa ilman lainsäädäntöä.<sup>485</sup>

LVK:n vuoden 1941 mietinnössä ehdotettu sanamuoto uuden kunnallislain 4 §:ksi vastasi edellä mainittua EKunL:n 4 §:ää.<sup>486</sup> Mietinnön perusteluissa ehdotettu sanamuoto vastasi MKunL:n ja KKunL:n tuolloin voimassa olleita säännöksiä. Mietinnön mukaan edellä mainituissa säännöksissä käytetty muoto ”talous- ja järjestysasiat” oli kuitenkin liian ahtaat osoittamaan kunnan laajaa toimialaa, muun muassa kunnan yhä tärkeämpiä yhteiskunnallista huoltoa ja yhteishyvän edistämistä tarkoittavia tehtäviä. Siksi mietinnössä mainittiin vakiintuneen tulkinnan mukaan talous- ja järjestelyasiain ohella muutkin kunnan asiat. Mietinnössä viitattiin myös lain nojalla kunnalle annettuihin valtion puolesta toimitettaviin tehtäviin, pakollisiin kuntien tehtäviin sekä kuntien vapaaehtoiisiin tehtäviin.<sup>487</sup> LVK:n ehdotuksessa vuodelta 1945<sup>488</sup> ei kyseistä asiaa enää käsitelty. HE:n 4 § oli LVK:n vuoden 1941 mietinnön mukainen.<sup>489</sup>

LaTVM:ssä viitattiin MKunL 15 §:n mukaisiin luettelomaisesti mainittuihin valtuuston käsiteltäviin asioihin joka luettelo ei pyrkinyt olemaan valtuuston tehtäviä koskeva täydellinen kuvaus. Mietinnössä todettiin myös, että kunnille on useissa erikoislaeissa säädetty erilaisia pakollisia tai vapaaehtoisia tehtäviä. Voimassa ollut sanonta kuntien yhteisistä järjestely- ja talousasioista oli mietinnön mukaan osoittautunut käytännössä riittävän joustavaksi. Valiokunta katsoi tämän lisäksi, että HE:ssä tuolloin voimassa olleiden kunnallislakien sanontaan lisätty ilmaisu ”muut asiat” osoitti riittävästi kuvaamaan kunnan laaja-alaista toimintaa. Samalla valiokunta totesi tarkoittavansa, että mainittu lisäys ei merkitse asiallista muutosta kunnan toimivallan määrittelyyn.<sup>490</sup> Eduskunnan vastauksessa myös lausuttiin, että hyväksyessään kunnallislain 4 §:n HE:n mukaisena eduskunta edellytti, että säännös ei sisältänyt asiallista muutosta tuolloin voimassa olleiden kunnallislakien mukaiseen kunnan toimivallan määrittelyyn.<sup>491</sup>

<sup>485</sup> Ks. Itkonen 1948: 16 ss.; Kuuskoski 1949: 28 ss.

<sup>486</sup> Ks. LVK 1941: 6: 5.

<sup>487</sup> Ks. LVK 1941: 6: 49–50.

<sup>488</sup> LVK 1945: 1.

<sup>489</sup> Ks. HE 125/1947 vp: 4.

<sup>490</sup> Ks. LaTVM 53/1947 vp – HE 125/1947 vp: 3–4.

<sup>491</sup> Ks. EV 1947 vp – HE 125/1947 vp: 1; Rekola 1948a: 299. Kunnan harjoittamasta liiketoiminnasta ja liiketoiminnan edistämisestä ks. Murén 1973: 654 ss.

## 3.1.3.2 Kunnan yleinen toimivalta

EKunL 4 §:n mukaan kunnan tuli hoitaa yhteiset talous-, järjestys- ja muut asiansa. *Kuuskosken* mukaan mainittu määritelmä oli kielellisesti vähemmän onnistunut. Hänen mukaansa talous- ja järjestelyasioilla oli kielenkäytössä toinen sisältö kuin EMKunA:ta tai KKunA:ta säädettäessä. Toisaalta tällä ei nähty olevan käytännössä sanottavaa merkitystä säännöksen sisältö kokonaisuudessaan huomioiden.<sup>492</sup>

Kunnan talousasioihin oli katsottu kuuluvan kunnan omaan taloudenhoitoon kuuluvat toimenpiteet. Niihin katsottiin voivan kuulua myös kunnan oman taloudenhoiton ulkopuolella olevia taloudellisia asioita. Kunnan järjestelyasioina tulivat kysymykseen ainakin erilaiset EKunL 12 §:n mukaiset kunnallissäännöt ja kunnanhallituksen toimialaan sisältyvät 77–79 §:n mukaiset järjestelyasiat. Kunnan yhteisten asioiden ei tarvinnut välttämättä koskea kunnan kaikkia jäseniä. Toisaalta vain tiettyjä henkilöitä tai henkilöryhmää koskevat asiat eivät olleet sellaisia asioita, jotka EKunL 4 §:n mukaan olisivat kuuluneet kunnan toimivaltaan. Lain valmistelutöistä tai muutoinkaan ei kuitenkaan ilmennyt, miten suurta väestöryhmää kunnassa asian tuli koskea ennen kuin sen voitaisiin katsoa kuuluvan kunnan toimivaltaan. Tämä jäikin viime kädessä oikeuskäytännön varaan.<sup>493</sup>

Kunnan toiminnan tuli myös kohdistua kunnan jäsenten lisäksi kunnan omaan alueeseen. Kunta voi kuitenkin perustaa esim. kunnalliskodin tai sairaalan toisen kunnan alueelle. Myös mm. kuntien yhteistoimintaan liittyen kunta voi esim. ylläpitää oppilaitoksia ym. Taloudellista voiton tavoittelua varten kunta ei saanut harjoittaa liiketoimintaa. Liiketoiminnan harjoittaminen oli kuitenkin mahdollista, mikäli se palveli kunnan jäsenten yhteisten tarpeiden tyydyttämistä, jolloin voiton tavoittelu ei ollut toiminnan välitön tarkoitus.<sup>494</sup> Myöskään puoluetoiminta ei ollut kunnille sallittua.<sup>495</sup> Lisäksi tuli huomioitavaksi esim. maalaiskunnan ja

<sup>492</sup> Ks. *Kuuskoski* 1949: 32–33.

<sup>493</sup> Ks. *Itkonen* 1948: 16–19; *Kuuskoski* 1949: 33–35.

<sup>494</sup> Ratkaisun KHO 1954 I 2 mukaan kunnan toimivaltaan ei kuulunut liittyminen kauppaliiikettä harjoittavan osuuskunnan jäseneksi. Ratkaisun KHO 1954 II 419 mukaan kunnanvaltuusto ylitti toimivaltansa osallistuessaan osakkeenomistajana puutavaraliikettä harjoittavaan osakeyhtiöön. Kauppala voi ratkaisun KHO 1956 II 606 mukaan liittyä osakkaaksi linja-autoasemayhtiöön. Kunta voi ratkaisun KHO 1960 II 10 mukaan ostaa puuteollisuusosakeyhtiön osakkeita. Ks. myös *Ikkala* 1959: 140 ss.

<sup>495</sup> Ratkaisussa KHO 1956 II 371 kumottiin kaupunginvaltuuston päätös avustuksen myöntämisestä demokraattisille nuorille katsottaessa riittävän selvityksen puuttuvan siitä, että avustusta tulotaisiin käyttämään EKunL 4 §:n mukaiseen toimintaan. Ratkaisun KHO 1976 I 1 mukaan kaupunginhallitus ei voinut toimialansa puitteissa myöntää määrärahaa valtuustoryhmille aiheutuvista kustannuksista kunnallisvaalien tuloksen suhteessa. Ks. myös *Ikkala* 1959: 177–178.



kaupungin erilainen toimintaympäristö. Maalaiskunta saattoi maatalouden edistämiseksi ulottaa toimenpiteensä laajemmalle kuin kaupunki. Toisaalta kaupungin toiminta saattoi ulottua laajemmalle kuin maalaiskunnan toiminta.<sup>496</sup> Oikeuskäytännön mukaan kunta on voinut myös tietyissä rajoissa toimia elinkeinojen edistämisen hyväksi mm. takauksien muodossa ym.<sup>497</sup> Lisäksi kunnan toimintaan on katsottu kuuluvan urheilu- ja sivistystoiminnan eri muodoissaan.<sup>498</sup> Samoin kunta on voinut osallistua eri muodoin sosiaaliseen toimintaan.<sup>499</sup> Oikeuskäytännössä esiintyy joukko muitakin kunnan toimivaltaa koskevia päätöksiä.<sup>500</sup>

<sup>496</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 35–39.

<sup>497</sup> Ratkaisun KHO 1951 II 735 mukaisesti kunnanvaltuusto ylitti toimivaltansa menemällä takuuseen yksityisen yhtiön velasta. Näin myös ratkaisussa KHO 1961 II 63. Kunta voi ratkaisun KHO 1956 II 728 mukaan mennä täytetakaukseen kunnassa toimivan kansanopiston rakennuslainoista. Kunta voi ratkaisun KHO 1959 II 162 mukaan antaa takaussitoumuksen yksityisen liikkeen ottamalle lainalle, jota tuli käyttää työmiesten palkkojen maksamiseen työllisyyden turvaamiseksi. Kunta voi ratkaisun KHO 1962 II 526 mukaan mennä takaukseen puhelinyhtiölle puhelinolojen parantamiseksi. Kunnan toimialaan kuului ratkaisun KHO 1964 II 58 mukaan lainan myöntäminen yleishyödyllisellä pohjalla toimivalle yhtiölle vedenhankintalaitosta varten, samoin takauksen antaminen vesihuoltolaitteita varten otettaville lainoille ratkaisun KHO 1964 II 59 mukaisesti. Kunta voi ratkaisun KHO 1967 II 37 mukaan myöntää avustuksen vesijohdon rakentamiskustannuksiin vesihuoltoyhtymälle. Ratkaisun KHO 1968 II 60 mukaan kunta voi luovuttaa maa-alueen tavara-aseman rakentamista varten yksityiselle, joka sitoutui pitämään tavara-aseman sovitussa käytössä. Kunta voi ratkaisun KHO 18.11.1974 T 4477 myöntää avustuksen lentokentän rakentamista varten. Kunta voi ratkaisun KHO 1975 II 15 mukaan mennä takaukseen kunnassa olevan kiinteistöyhtymän puolesta, jossa toimii kaksi autoliikettä, jos kunta saa vastavakuudeksi kiinnityksen kiinteistöön. Kunta ei voinut ratkaisun KHO 15.1.1975 T 168 mukaan mennä takuuseen Juusto-Osuuskunnan puolesta ilman vasta-akuutta. Ks. myös Ikkala 1959: 155–159.

<sup>498</sup> Ratkaisun KHO 1965 II 50 mukaan kunta voi sitoutua takaukseen säätiölle urheilukeskuksen rakentamiseksi. Kunta voi ratkaisun KHO 1965 II 73 mukaan korvata kaikkien oppivelvollisuusikässä olevien kunnan koululaisten kustannukset pitkistä koulumatkoista. Ratkaisun KHO 1977 II 18 mukaan kaupunki voi korvata vieraspaikkakuntalaisten lukiossa käyvien koululaisten matkakustannukset, kun tämä edisti oppiaineiden monipuolisen valintamahdollisuuden säilymistä lukiossa. Ratkaisun KHO 1977 II 19 mukaan kunta voi luovuttaa vuoden 1976 talviolympialaisissa kaksi hopeamitalia ja yhden kultamitalin saavuttaneelle hiihtäjälle ja hänen puolisolleen rakennuspaikan 500 markan hinnasta hinnan ollessa keskimäärin n. 6.000 mk. Ks. myös Ikkala 1959: 160–166.

<sup>499</sup> Kunta voi ratkaisun KHO 1965 II 78 mukaan myöntää lainan yksityisen vanhainkodin rakentamista varten. Ks. myös Ikkala 1959: 167 ss.

<sup>500</sup> Ratkaisussa KHO 1958 II 112 kumottiin kaupunginvaltuuston päätös avustuksen myöntämisestä Suomi – Neuvostoliitto Seura r.y:lle, koska puuttui selvitystä siitä, että Suomi – Neuvostoliitto Seura r.y. tulisi käyttämään valtuuston myöntämää avustusta EKunL 4 §:n mukaiseen kunnan toimialaan kuuluvaan toimintaan. Kunnan toimivaltaan kuului ratkaisun KHO 1954 II 260 mukaan avustuksen myöntäminen pohjoismaisten ystävyyskaupunkien välisen yhteistyön edistämiseen osallistumalla edustajien matkakustannuksiin. Näin myös ratkaisussa KHO 1954 II 464. Ratkaisussa KHO 1954 II 420 hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä, jossa alakansakoulurakennus kunnostetaan käräjähuoneistoksi, joka vuokrataan valtiolle. Ratkaisun

Vuonna 1964 valmistuneessa KM:ssä katsottiin, että kunnan yleisen toimialan tulisi myös jatkossa määräytyä sellaisen yleissäännöksen mukaan, joka tekisi mahdolliseksi ottaa huomioon joustavasti muuttuneet olosuhteet. Komitea esittikin EKunL 4 §:n tarkistamista tältä osin. Lisäksi komitea esitti, että tehtäisiin mahdolliseksi sitovan ennakkotiedon antaminen siitä, kuuluiko jokin kunnan kannalta tärkeä toimenpide kunnan yleiseen toimialaan.<sup>501</sup> Vuonna 1965 eduskunnalle annettiin lakiesitys ennakkotiedon antamisesta kunnan yleistä toimialaa koskevista kysymyksistä<sup>502</sup>. Asiaa ei kuitenkaan ehditty käsitellä eduskunnassa ennen valtiopäivien päättymistä, jolloin se raukesi<sup>503</sup>.

EKunL 4 §:n 1 momentin mukaan ne tehtävät, jotka olivat muun kuin kunnallisen viranomaisen käsiteltäviä, eivät kuuluneet kunnan hoidettaviin asioihin. Kysymykseen tulivat esim. valtion viranomaisille kuuluvat tehtävät. Vastaava määräys oli myös MKunL:ssa ja KKunL:ssa. Myös muiden julkisoikeudellisten yhdyskuntien ja laitosten hoidettavaksi kuuluneet tehtävät jäivät kunnan hoidettavien tehtävien ulkopuolelle.<sup>504</sup>

### 3.1.3.3 Kunnan erityistoimivalta

Erityislait, jotka säätelivät kunnan erityistoimivaltaa, määrittivät aina kunnan toimivallan laajuuden. Niissä määritettiin kunnan erityisen toimivallan lisäksi myös määräyksiä tämän perusteella kunnan toimivaltaan kuuluvien tehtävien hoitamisesta. Tehtävä voitiin antaa joko kunnan olemassa olevalle toimielimelle tai sitä varten tuli perustaa oma kunnallinen toimielin. Lakisääteisen kunnallisen lautakunnan ollessa kyseessä voi hoidettavaan tehtävään liittyvä erityislaki sisältää yksityiskohtaisia säännöksiä.<sup>505</sup>

---

KHO 1956 II 491 mukaan kunta voi avustaa yleisluontoista liikennettä välittäviä paikallisteitä. Kunta voi ratkaisun KHO 1960 II 69 mukaan luovuttaa tontin valtiolle vierastaloa varten. Kunta ei ratkaisun KHO 1961 I 19 mukaan mennyt toimivaltaansa ulommaksi luovuttaessaan kaksi metsäpalstaa puolustuslaitoksen majoitus- ja harjoitusalueita varten. Kunnan toimivaltaan kuului ratkaisun KHO 1961 II 638 mukaan vuokra-avustuksen antaminen eläinlääkärille ammatinharjoittajan saamiseksi kuntaan. Ratkaisun KHO 1973 II 47 mukaan Rauman kaupunginvaltuusto voi päättää ostaa Uudenkaupungin sähkölaitokselta suurjännitelinjan Pyhärannan kunnan alueelta, koska toimenpiteen tarkoituksena oli sähkönsaannin järjestely aluekokonaisuuden puitteissa pitäen silmällä kunnallisen jaotuksen arvioitua tulevaa kehitystä.

<sup>501</sup> Ks. KM 1964: A 2: 3. Mietinnöstä antamassaan lausunnossa Maalaiskuntien Liitto edellytti, ettei kuntien mahdollisuutta elinkeinotoiminnan tukemiseen ole esitetyillä perusteluilla tarkoitettu supistettavaksi siitä, mitä aikaisemmin on katsottu kuuluvaksi kunnan toimialaan; ks. Maalaiskuntien liitto 1964: 1096.

<sup>502</sup> Ks. HE 155/1965 vp.

<sup>503</sup> Ks. KM 1971: A 21: 141.

<sup>504</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 39–40.

<sup>505</sup> Ks. Itkonen 1948: 19–21; Kuuskoski 1949: 41.

Kuntien velvollisuuksien jatkuvaan kasvuun mm. koululaitoksen, sosiaalihuollon, kansansivistyksen sekä terveyden- ja sairaanhoidon kehittämisessä kiinnitettiin niiden merkityksen vuoksi erityistä huomiota. Koulutoimi ja kansanopetus sekä sosiaalihuolto erikoisaloineen kuntien tärkeimpinä tehtävinä aiheuttivatkin kunnille merkittäviä kustannuksia. Myös sairaalalaitoksen kunnallistaminen ja kuntainliittojen osuuksien enenevä kasvu olivat huolenaiheena kuntien talouden-  
hoidossa.<sup>506</sup>

Kun kysymyksessä oli kunnalle erityislain nojalla kuuluva tehtävä, ei asiaa voitu käsitellä EKunL:n mukaisessa yleisessä käsittelyjärjestyksessä. Tällöin tulivat noudatettavaksi erityislainsäädännön mukaiset määräykset, joiden noudattamiseen kunnat olivat sidottuja. Erityislain mukaisissa tehtävissä tuli usein kysymykseen myös kunnan toiminnan valvonta tältä osin. Valvojana oli joko lääninhallitus tai valtion saman hallintoalan ammattiviranomainen. Usein tällainen valvonta oli ankarampaa kuin kunnan hallinnon yleinen valvonta, koska valvonta kohdistui myös toiminnan tehokkuuteen.<sup>507</sup>

### 3.1.4 Kunnan hallinto-organisaatiosta

#### 3.1.4.1 Organisaation rakenteesta

EKunL 7 §:n 1 momentin mukaan kunnan päätösvaltaa käytti vaaleilla valittu kunnallisvaltuusto, ellei toisin ollut säädetty. Toimeenpano ja hallinto oli 7 §:n 2 momentin mukaan kunnallishallituksen ja tämän valvonnan alaisena olevien lautakuntien ja viranhaltijoiden asiana. Valtuustona oli 3 momentin mukaan maalla kunnanvaltuusto, kaupungissa kaupunginvaltuusto ja kauppalassa kauppalanvaltuusto. Kunnallishallituksenä oli maalla kunnanhallitus, kaupungissa kaupunginhallitus ja kauppalassa kauppalanhallitus.<sup>508</sup> EKunL 3 §:n mukaisesti kauppalasta oli pääsääntöisesti voimassa, mitä kaupungista oli säädetty.

Lautakuntia olivat kunnallishallitusta lukuun ottamatta kaikki toimeenpanosta ja hallinnosta huolehtivat useajäseniset viranomaiset. Näillä saattoi olla EKunL:ssa myös muita nimityksiä, esim. valiokunta, toimikunta ja valtuuskunta. Viranhaltijoita olivat kunnan pysyvät julkisoikeudelliset toimihenkilöt. EKunL:n tarkoittamille viranhaltijoille voitiin antaa lain, asetuksen, ohje- tai johtosäännön nojalla

<sup>506</sup> Ks. Eskola, Aarne 1965: 159.

<sup>507</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 42–43.

<sup>508</sup> Ks. Itkonen 1948: 24–26; Kuuskoski 1949: 57 ss.; Rekola 1948a: 299.

itsenäistä toimivaltaa kunnallisten tehtävien suorittamisessa. Ominaista tällöin oli, että tehtävien toimittamisessa viranhaltijat käyttivät julkista valtaa.<sup>509</sup>

#### 3.1.4.2 Ohje- ja johtosäännöt

EKunL 10 §:n mukaisesti kukin kunta sai järjestää tarkemmin hallintonsa kunnassa noudatettavilla ohje- ja johtosäännöillä. Mainitut ohje- ja johtosäännöt velvoittivat kunnan viranomaisia ja toimihenkilöitä. Niillä voitiin järjestää viranomaisen oikeusasema ja toimivalta. Niillä määrättiin viranomaisen tehtävät ja annettiin kunnan viranomaisille menettelytapaohjeita.<sup>510</sup>

Mainituista säännöistä pakollinen oli ohjesääntö, jolla määrättiin kunnallishallituksen kokoonpanosta ja tehtävistä sekä toimivallasta. Valtuuston tuli hyväksyä ohjesääntö ja se oli alistettava kaupungissa sisäasiainministeriön vahvistettavaksi. Maalaiskunnassa ohjesääntö tuli alistaa lääninhallituksen vahvistettavaksi. Ilman viranomaisen vahvistusta ohjesääntö ei tullut voimaan. Lisäksi EKunL:ssa mainittiin eräitä muita ohjesääntöjä, mm. 157 §:ssä kuntain edustajain kokouksen ohjesääntö ja 188 §:ssä taajaväkisen yhdyskunnan ohjesääntö.<sup>511</sup> Ohjesäännöissä voitiin antaa mm. ohjeita eri hallintokuntien sisäistä valvontaa varten sekä näiden toimenpiteiden dokumentoinnista. Ohjeet voivat kattaa esim. rahavarojen, varastojen, kalustojen, lastenvalvojien tilien ym. erityisten tarkastusten toimittamisen kunnan viranomaisissa ja toimipisteissä<sup>512</sup>

Johtosäännöt antoi EKunL 10 §:n mukaan kunnallisvaltuusto, ellei niistä ollut säädetty laissa tai asetuksessa. Johtosäännöt annettiin lautakuntia ja viranhaltijoita varten. Myös virkasäännön antoi kunnallisvaltuusto. Virkasääntö samoin kuin esim. 117 §:n mukainen tilisääntö olivat EKunL:n mukaan pakollisia johtosääntöjä. Muut johtosäännöt kunnissa annettiin kulloisenkin tarpeen mukaan. Johtosäännössä annettiin viranhaltijoiden toimintaa varten sitovat ohjeet.<sup>513</sup>

#### 3.1.4.3 Luottamushenkilöt

Ylintä päätösvaltaa käyttävän kunnallisvaltuuston toiminnasta säädettiin yksityiskohtaisemmin EKunL 2 luvussa. Kunnallisvaltuusto oli ainoa toimielin, joka

<sup>509</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 63.

<sup>510</sup> Ks. Hosiaisuusluoma 1960: 1040; Kuuskoski 1949: 69; Makkonen 1968: 4–8, 12–16; Rekola 1948a: 299–300.

<sup>511</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 69–70.

<sup>512</sup> Ks. Arikoski 1969: 291–293; 1974: 694–695.

<sup>513</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 69, 71–72.

ei ollut vastuussa toimenpiteistään muulle kunnan viranomaiselle.<sup>514</sup> Valtuutetut ja heidän varajäsenensä valittiin EKunL 39 §:n mukaan aluksi joka kolmas vuosi kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Tarkemmat määräykset vaalien toimittamisesta sisältyivät tuolloin voimassa olleeseen EEEKVaaliL:iin. Valtuutettujen lukumäärä oli 36 §:n mukaan pääsääntöisesti riippuvainen kunnan henkikirjan mukaisesta väkiluvusta.<sup>515</sup>

Vuonna 1955 EKunL 39 §:ään tehdyn muutoksen mukaan valtuutettujen toimikaudeksi tuli neljä vuotta aikaisemman kolmen vuoden sijasta.<sup>516</sup> Samassa yhteydessä myös muiden kunnan luottamusmiesten toimikaudeksi tuli neljä vuotta kunnanhallituksen jäsenten toimikautta lukuun ottamatta, joka oli kaksi vuotta.<sup>517</sup> Tätä ennen vuonna 1953 annettu EEKVaaliL korvasi vuoden 1917 EEEKVaaliL:n. Vuonna 1964 annettiin jälleen uusi EKVaaliL ja vuonna 1972 KVaaliL.

Valtuutetun vaalikelpoisuudesta säädettiin EKunL 40 §:ssä. Valtuutetuksi oli eräin poikkeuksin vaalikelpoinen jokainen, joka oli vaalikelpoinen kunnalliseen luottamustoimeen. Eräät valtion viranomaiset eivät kuitenkaan olleet tehtävään vaalikelpoisia. Myöskään kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja, kunnanjohtaja tai kunnallisvaltuuston, kunnallishallituksen tai kunnan lautakunnan alainen toimestaan tilivelvollinen viranhaltija eivät olleet vaalikelpoisia valtuutetuksi.<sup>518</sup> EKunL 40 §:n tarkoittamalla tilivelvollisuudella ei *Kuuskosken* mukaan voitu tarkoittaa yleistä vastuuvollisuutta. Koska säännös sisälsi poikkeuksen EKunL 16 §:n mukaisesta kunnallisten luottamusmiesten yleisestä vaalikelpoisuudesta, ei sitä *Kuuskosken* mukaan tullut tulkita laajentavasti. Tällöin vastuun tuli esitetyn kannanoton mukaan koskea vain sellaista rahavarojen ja muun omaisuuden hallintaa, josta viranhaltija oli määräjain velvollinen tekemään tilin.<sup>519</sup>

<sup>514</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 149. Ratkaisussa KHO 10.10.1949 T 3433 hylättiin kunnanvaltuuston puheenjohtajan vaalia koskevasta päätöksestä tehty valitus, koska ei ollut väitettykään, että kunnan vaaliin osallistunut ulosottomies olisi menettänyt vaalikelpoisuutensa ja hänen toimensa valtuutettuna sen johdosta olisi lakannut.

<sup>515</sup> Ks. Itkonen 1948: 57; Kuuskoski 1949: 151–152, 155; Rekola 1948b: 324 ss.

<sup>516</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 16.12.1955/505: 39 §.

<sup>517</sup> Ks. Kuuskoski 1960: 163.

<sup>518</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 157–158.

<sup>519</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 158. Ratkaisussa KHO 1951 II 149 kunnan lastenvalvojana kunnallisen lautakunnan alainen toimestaan tilivelvollinen viranhaltija ei ollut vaalikelpoinen kunnanvaltuutetuksi pyytäessään eroa lastenvalvojan toimesta keskusvaalilautakunnan vaalikelvottomuutta koskevan ratkaisun jälkeen. Ratkaisun KHO 1951 II 205 mukaan työväenopiston esimies ei tilivelvollisena ollut vaalikelpoinen valtuutetuksi. Huoneenvuokralautakunnan sihteeri, joka tilitti kunnalle tulevat pöytäkirjan lunastukset, ei ollut kauppalanhallituksen alaisena toimestaan tilivelvollisena

EKunL 62 §:n mukaan jokaisessa maalaiskunnassa tuli olla kunnanhallitus. Kunnanhallituksessa oli 63 §:n mukaan puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään neljä jäsentä. Jäsenten määrän päätti kunnanvaltuusto. EKunL 67 §:n mukaan maalaiskunnassa voi olla kunnanjohtaja, joka tällöin toimi myös kunnanhallituksen puheenjohtajana. Kunnanjohtajan virka perustettiin 68 §:n mukaan valtuuston päätöksellä. Myös valtioneuvosto voi kunnanvaltuustoa kuultuaan määrätä, että kuntaan oli perustettava kunnanjohtajan virka.<sup>520</sup>

Kunnanhallitukseen ei EKunL 64 §:n mukaan voinut valita nimismiestä tai muuta ulosottomiestä tai poliisia. Myöskään kunnanhallituksen tai kunnallisen lautakunnan alaista toimestaan tilivelvollista viranhaltijaa ei voitu valita kunnanhallitukseen.<sup>521</sup> Tilivelvollisen viranhaltijan osalta viitataan edellä kunnanvaltuuston yhteydessä esitettyyn. Kunnanhallituksen puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja jäsenet valittiin EKunL 65 §:n mukaan aluksi kolmeksi vuodeksi. Jäsenistä erosi vuosittain kolmannes.<sup>522</sup> Vuonna 1955 muutetun 65 §:n mukaan puheenjohtaja tuli valita neljäksi vuodeksi ja jäsenet kahdeksi vuodeksi.<sup>523</sup>

Kunnanhallituksen tuli EKunL 73 §:n mukaan huolehtia kunnan hallinnosta, valvoa kunnan etua, valmisteltava valtuuston käsiteltävät asiat sekä panna täytäntöön valtuuston päätökset ja määräykset. Lisäksi kunnanhallituksen tehtävänä oli

---

viranhaltijana vaalikelpoinen valtuutetuksi ratkaisun KHO 1951 I 10 mukaan. Ratkaisussa KHO 1952 II 298 katsottiin valtuutetuksi valittu henkilö hänen ryhtyessään hoitamaan asutuslautakunnan rahastonhoitajan virkaa, josta hän oli kunnalliselle lautakunnalle tilivelvollinen viranhaltija, vaalikelvottomaksi kunnanvaltuustoon, sekä purettiin ja poistettiin keskuslautakunnan päätös henkilön valinnasta valtuutetuksi hänen ollessa jo valituksi tullessaan lastenvalvojan tilivelvollisessa virassaan vaalikelvoton. Ratkaisussa KHO 1954 II 139 katsottiin, että kansanhuollon johtajana ja tässä toimessa tilivelvollista viranhaltijaa ei voitu kunnanvaltuuston päätöksellä erottaa kunnanvaltuuston jäsenyydestä kesken toimikautensa esteen ollessa jo valintahetkellä olemassa. Ratkaisussa KHO 1957 II 288 kansakoulujen taloudenhoitaja ja kansakoulunjohtaja oli tilivelvollisena viranhaltijana vaalikelpoisuutta vailla valtuutetuksi. Ratkaisun KHO 1957 II 247 mukaan kaupunginlääkäri oli vaalikelpoinen valtuutetuksi, mutta kirjastonhoitaja ja kansakoulun taloudenhoitaja tilivelvollisina eivät olleet vaalikelpoisia valtuutetuiksi. Ratkaisussa KHO 1957 II 108 katsottiin sairaanhoidosta tulevia korvauksia vastaanottamaan ja tilittämään velvoitetut terveys-sisaret tilivelvollisina viranhaltijoina vaalikelpoisuutta vailla oleviksi valtuutettujen vaalissa. Ratkaisussa KHO 1960 II 438 kansakoulunjohtaja oli vaalikelpoinen valtuutetuksi. Kunnan sisäänpääsymaksuja kerännyt kotiseutusihiteeri katsottiin vaalikelpoiseksi valtuutettujen vaalissa ratkaisussa KHO 1960 II 219. Kunnallisen sairaalan tilivelvollinen taloudenhoitaja ei ollut ratkaisun KHO 1960 II 14 mukaan vaalikelpoinen valtuutetuksi. Ratkaisun KHO 1965 II 37 mukaan kansalaisopiston rehtori ei tilivelvollisena ollut vaalikelpoinen valtuutetuksi. Virkaa toimittava kaupunginjohtaja 7.7.–31.12. 1964 väliseksi ajaksi oli ratkaisun KHO 1965 I 2 mukaan vaalikelpoisuutta vailla 1.1. 1965 alkavaksi vaalikaudeksi.

<sup>520</sup> Ks. Itkonen 1948: 83, 85; Kuuskoski 1949: 204, 208–210; Rekola 1948c: 349 ss.

<sup>521</sup> Ks. Itkonen 1948: 84; Kuuskoski 1949: 205.

<sup>522</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 206–207.

<sup>523</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 16.12.1955/505: 65 §; Kuuskoski 1960: 217–218.

valtuuston päätösten laillisuustarkkailu. Jos päätös oli syntynyt laista poikkeavassa järjestyksessä tai mennyt valtuuston toimivaltaa ulommaksi taikka ollut muutoin lain tai asetuksen vastainen, ei päätöstä saanut panna täytäntöön. Asiasta tuli myös ilmoittaa valtuustolle. Mikäli valtuusto pysyi päätöksessään, tuli asia jättää lääninhallitukselle ratkaistavaksi.<sup>524</sup> Lautakunnan päätös tuli EKunL 95 §:n 1 momentin mukaan kunnallishallituksen puheenjohtajan vaatimuksesta alistaa kunnallishallituksen tutkittavaksi. Ellei kunnallishallitus hyväksynyt päätöstä täytäntöön pantavaksi, tuli sen itse ratkaista asia tai palauttaa se uudelleen käsiteltäväksi.<sup>525</sup>

Kunnanhallituksen tuli myös EKunL 76 §:n mukaan pitää huolta kunnan yhteisestä kiinteästä ja irtaimesta omaisuudesta, ellei tätä tehtävää ollut annettu erityisen lautakunnan tehtäväksi. Kunnanhallituksen tehtävänä oli myös valvoa, että kunnan rakennukset tulivat rakennetuksi kelvollisesti ja että ne tulivat pidetyksi kunnossa. Lisäksi kunnanhallituksen tuli valvoa, että kunnan lainajyvästöjä ja muita laitoksia, kassoja, rahastoja, lahjoituksia sekä muita varoja hoidettiin ja käytettiin asianmukaisesti.<sup>526</sup>

Kaupunginhallituksen pakollisuudesta säädettiin EKunL 84 §:ssä. Sen mukaan jokaisessa kaupungissa oli oltava kaupunginhallitus. EKunL:n lisäksi säädettiin 85 §:n mukaisesti kaupunginhallituksen kokoonpanosta, tehtävistä ja toimivallasta ohjesäännöstä. Ohjesäännön hyväksyi kaupunginvaltuusto, ja hyväksytty ohjesääntö tuli alistaa sisäasiainministeriön vahvistettavaksi.<sup>527</sup> Ohjesäännössä tuli mainita ne kaupungin päätösvallasta kaupunginhallitukselle siirretyt asiat, jotka kaupunginhallitus sai ratkaista.<sup>528</sup>

Kaupunginhallitukseen kuului EKunL 86 §:n mukaan puheenjohtajana toimiva kaupunginjohtaja ja vähintään neljä jäsentä. Lisäksi ohjesäännössä voitiin määrätä, että kaupunginhallitukseen kuului myös yksi tai useampia apulaiskaupunginjohtajaa, jolloin he toimivat myös kaupunginhallituksen varapuheenjohtajina. Kaupunginjohtajan ja apulaiskaupunginjohtajan kelpoisuusehdoista määrättiin ohjesäännössä. Muiden jäsenten vaalikelpoisuus määräytyi samalla tavalla kuin valtuutettujen vaalikelpoisuus eli EKunL 40 §:n mukaisesti.<sup>529</sup> Kaupunginjohtaja ja apulaiskaupunginjohtaja valittiin EKunL 87 §:n mukaan määräämättömäksi ajaksi. Kaupunginhallituksen muut jäsenet valittiin vuodeksi kerrallaan. Kaupun-

<sup>524</sup> Ks. Hosiailuoma 1960: 1041; Itkonen 1948: 87; Kuuskoski 1949: 216–217.

<sup>525</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 282 ss.; Merikoski 1968: 204–205.

<sup>526</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 219–220.

<sup>527</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 69–71, 230.

<sup>528</sup> Ks. Itkonen 1948: 92; Kuuskoski 1949: 69, 230–231.

<sup>529</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 231–233.

ginhallituksen jäsenten toimikausi erosi näin kunnanhallituksen jäsenten toimikaudesta. Kaupunginjohtajan ja apulaiskaupunginjohtajan virkojen täyttämisestä oli tarkemmat säännökset 88–89 §:issä.<sup>530</sup>

Kaupunginhallituksen tuli ohjesäännössä sille erikseen delegoitujen tehtävien lisäksi EKunL 92 §:n mukaan huolehtia kaupungin hallinnosta, valvoa kaupungin etuja sekä valmistella kaupunginvaltuuston käsiteltävät asiat. Lisäksi kaupunginhallituksen tuli panna täytäntöön valtuuston päätökset ja määräykset. Samalla tavallakuin kunnanhallituksen tehtävänä oli kunnanvaltuuston päätösten laillisuustarkkailu, oli myös kaupunginhallituksen tehtävänä kaupunginvaltuuston päätösten laillisuustarkkailu. Jos kaupunginvaltuuston päätös oli syntynyt kaupunginhallituksen käsityksen mukaan laista poikkeavassa järjestyksessä tai mennyt valtuuston toimivaltaa ulommaksi tai ollut muutoin lain tai asetuksen vastainen, ei päätöstä saanut panna täytäntöön. Asiasta tuli myös ilmoittaa kaupunginvaltuustolle. Mikäli valtuusto pysyi päätöksessään, tuli asia jättää lääninhallitukselle ratkaistavaksi.<sup>531</sup> EKunL 65 §:n 1 momentin mukaan kunnallishallituksen puheenjohtajan vaatimuksesta voitiin lautakunnan päätös alistaa kunnallishallituksen tutkittavaksi. Mikäli kunnallishallitus ei hyväksynyt päätöstä täytäntöön pantavaksi, tuli sen itse ratkaista asia. Vaihtoehtoisesti asia voitiin palauttaa lautakunnan uudelleen käsiteltäväksi.<sup>532</sup>

Valtuusto voi EKunL 94 §:n mukaan asettaa kunnallishallituksen avuksi lautakuntia erityisiä toimeenpano- ja hallintotoimia varten. Mainitut lautakunnat toimivat kunnallishallituksen valvonnan alaisina. Lautakuntien jäsenet valitsi kunnallisvaltuusto, ellei toisin ollut säädetty. Lisäksi säädettiin eri laeilla lukuisten lakimääräisten lautakuntien asettamisesta. Lautakuntien lukumäärä voi olla enimmillään lähes 30.<sup>533</sup>

Lakisääteiset lautakunnat olivat toisinaan pakollisia kaikissa kunnissa. Joissain tapauksissa niiden asettaminen oli valtuuston vapaan harkinnan varassa. Lautakuntia perustettaessa tuli tällöin kuitenkin noudattaa niistä annettuja säännöksiä.<sup>534</sup> Lakisääteisten lautakuntien toimivalta määrättiin niitä koskeneissa laeissa ja asetuksissa. Toimivaltaa voitiin joiltain osain täydentää myös annettavilla johtosäännöillä. Tehtävien tuli kuitenkin liittyä lautakunnan yleiseen tehtäväpiiriin.<sup>535</sup>

<sup>530</sup> Ks. Itkonen 1948: 93–94; Kuuskoski 1949: 234–235.

<sup>531</sup> Ks. Itkonen 1948: 95–96; Kuuskoski 1949: 237 ss.

<sup>532</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 282 ss.

<sup>533</sup> Ks. Itkonen 1948: 97; Kuuskoski 1949: 245–246; Rekola 1948d: 377–378.

<sup>534</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 245–246.

<sup>535</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 247.



Lautakunnan jäsenet valitsi valtuusto, ellei asiasta ollut toisin säädetty. Eri säädösten mukaan oli myös mahdollista, että lautakunnan jäsenet valittiin kokonaan tai osittain muussa järjestyksessä. Joissain lakimääräisissä lautakunnissa voi olla jäsenenä myös viranhaltijoita virkansa perusteella. Muiden kuin lakimääräisten lautakuntien jäsenten vaaleista oli mahdollista määrätä vapaasti ohje- tai johtosäännöillä. Valtuusto saattoi valita lautakunnan jäsenten lisäksi myös lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan, mutta valinta voitiin uskoa myös lautakunnan itsensä tehtäväksi.<sup>536</sup>

Lautakunnan jäsenet valittiin määräajaksi, alussa tavallisesti vuodeksi tai kolmeksi vuodeksi.<sup>537</sup> Sen jälkeen, kun vuonna 1955 tehdyn muutoksen mukaan kunnallinen vaalikausi pidennettiin kolmesta neljään vuoteen, saatettiin myös lautakuntia koskevissa erityislaeissa toimikaudet yleensä nelivuotisiksi.<sup>538</sup> Jotta lautakuntien toimikausi kaikissa tilanteissa olisi sopeutunut valtuuston toimikauteen, lisättiin EKunL 94 §:ään tätä koskeva uusi 3 momentti, jonka mukaan laissa säädetyn tai muun lautakunnan toimikauden ollessa neljä vuotta, toimikausi alkaa samanaikaisesti kuin valtuutettujen toimikausi. Kaksivuotisten toimikausien tuli alkaa ja päättyä valtuutettujen toimikauden vaihtuessa.<sup>539</sup> Kaikilta osin lautakuntien toimikausia, esim. kolmivuotisten lautakuntien toimikausia, ei kuitenkaan saatu sopeutettua valtuuston toimikauteen.<sup>540</sup>

Kunnanhallituksen valvonta kohdistui harkinnanvaraisten ei-lakimääräisten lautakuntien kaikkeen toimintaan sekä lakimääräisten lautakuntien yleiseen hallintoon ja taloushallintoon. Kunnanhallitus valitsi EKunL 94 §:n 2 momentin mukaan edustajakseen kuhunkin lautakuntaan vuodeksi kerrallaan joko puheenjohtajansa tai jonkun jäsenistään.<sup>541</sup> Lautakunnan päätös tuli 95 §:n 1 momentin mukaan alistaa kunnallishallituksen tutkittavaksi hallituksen tai sen puheenjohtajan vaatiessa. Mikäli kunnallishallitus ei hyväksynyt päätöstä täytäntöön pantavaksi, se voi itse ratkaista asian tai palauttaa asian uudelleen käsiteltäväksi.<sup>542</sup>

#### 3.1.4.4 Viranhaltijat

Viran perustamisesta päätti EKunL 97 §:n mukaan valtuusto. Viranhaltijat asetettiin hoitamaan kunnan hallintotehtäviä. Viranhaltijat hoitivat näitä tehtäviä

<sup>536</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 250.

<sup>537</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 251.

<sup>538</sup> Ks. Kuuskoski 1960: 263; Kuuskoski & Hannus 1965: 278.

<sup>539</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 21.12.1962/616: 94 §.

<sup>540</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 278.

<sup>541</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 94.

<sup>542</sup> Ks. Itkonen 1948: 98; Kuuskoski 1949: 251–253.

kunnallishallituksen ja lautakuntien jäsenten ohella. Viranhaltijoiden ottamisesta, erosta ja toiminnasta säädettiin kussakin kunnassa ohje- tai johtosäännöllä. Ainoastaan valtuusto sai päättää viran perustamisesta, eikä tätä päätösvaltaa voitu ohjesäännölläkään siirtää EKunL 11 §:n perusteella kunnallishallitukselle. EKunL 11 §:n mukaan päätösvaltaa ei saanut siirtää asioissa, joissa päätöksen tekoon vaadittiin määränemmistö. Uuden viran perustamiseen vaadittiin EKunL 57 §:n 4 kohdan mukaan vähintään kahden kolmanneksen kannatus saapuvilla olleista valtuutetuista.<sup>543</sup>

Laissa voitiin myös säätää, että kunnassa tuli olla tietyt virkoja, esim. kaupunginjohtajan tai kauppalanjohtajan virka. Kunta voitiin joissakin tapauksessa myös hallintotoimin velvoittaa perustamaan virka, esim. kunnanjohtajan virka. Muita kaikille kunnille pakollisia virkoja olivat mm. kunnanlääkäri, kunnankätilö, ammatintarkastaja, lastenvalvoja ja palopäällikkö. Lisäksi maalaiskunnissa tuli olla asutusneuvojan virka. Myös näissä tapauksissa valtuuston tehtävänä oli mainitun viran perustaminen. Viranhaltijan asemasta annettiin EKunL 57 §:n mukaisesti määräyksiä sekä ohje- että johtosäännöissä ja virkasäännössä. Ohje- tai johtosäännössä määrättiin, mikä viranomaisesta otettiin ja erotti viranhaltijan. Ellei erottamisesta ollut erikseen määrätty, se kuului samalla viranomaiselle kuin viranhaltijan ottaminen. Ellei määräystä viranhaltijan ottamisesta ollut ohje- tai johtosäännössä, kuului asia valtuustolle.<sup>544</sup>

Ohje- tai johtosäännössä määrättiin myös viranhaltijan pätevyysvaatimukset, ellei niitä esim. pakollisten virkojen osalta ollut vahvistettu lailla tai asetuksella. Vahvistettuja pätevyysvaatimuksia tuli noudattaa virkaa täytettäessä myös silloin, kun valtuusto otti viranhaltijan.<sup>545</sup> Viranhaltijan palkkauksesta tuli lisäksi ottaa yleiset määräykset EKunL 97 §:n 2 momentin perusteella virkasääntöön kuten myös eräät muut viranhaltijan palkkaukseen liittyviä määräykset.<sup>546</sup>

Mikäli lautakunta tai viranhaltija oli tahallansa, huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä tehnyt virheen, tuli kunnallishallituksen EKunL 100 §:n mukaan vaatia asianomaiselta selitys sekä, jollei oikaisua muutoin voitu saada, ilmoittaa asia valtuustolle, ellei virkasäännössä toisin määrätty.<sup>547</sup> Mikäli luottamusmies tai viranhaltija oli hukannut varoja, osoittanut vilpillisyyttä tai muuta epärehellisyyttä, valtuustolla oli EKunL 101 §:n mukaan oikeus pidättää hänet virkansa

<sup>543</sup> Ks. Itkonen 1950: 28, 68, 98–99; Kuuskoski 1949: 73, 196, 255–257; Rekola 1948d: 378.

<sup>544</sup> Ks. Itkonen 1950: 98–99; Kuuskoski 1949: 256–257.

<sup>545</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 258.

<sup>546</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 260.

<sup>547</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 306.

toimittamisesta. Mainitun virkavirheen johdosta asia tuli myös viipymättä saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi ja ilmoittaa lääninhallitukselle.<sup>548</sup>

### 3.1.5 Kunnallisia luottamustoimia koskevat säännökset

#### 3.1.5.1 Äänioikeus ja kelpoisuus kunnalliseen luottamustoimeen

Valtuutetut, kuntain yhteistoimintaa varten valitut edustajat sekä kunnallishallituksen ja kunnallisten lautakuntain jäsenet olivat EKunL 9 §:n mukaan kunnallisia luottamusmiehiä. Luottamusmiehiä olivat tämän perusteella myös kunnan vuositilintarkastajat, kuntien edustajain kokouksen edustajat, valtuuskunnan jäsenet, kuntainliiton liittovaltuuston ja liittohallituksen jäsenet ym.<sup>549</sup>

Kunnan jäsen olivat EKunL 6 §:n mukaan jokainen, jolla oli kunnassa laillinen kotipaikka, jokainen, joka siellä omisti tai hallitsi kiinteää omaisuutta tai joka harjoitti siellä liikettä tai ammattia.<sup>550</sup> Kunnallinen äänioikeus oli 15 §:n mukaisesti eräin poikkeuksin jokaisella miehellä ja naisella, joka oli vaalivuoden alussa kunnan jäsen ja täyttänyt 21 vuotta. Henkilön tuli myös olla viimeksi toimitetussa henkikirjoituksessa kunnassa henkikirjoitettu tai ollut siellä henkikirjoitettava. Äänioikeutta vailla oli kuitenkin henkilö, joka ei ollut Suomen kansalainen, joka oli holhouksen alainen, joka oli vailla kansalaisluottamusta ym., joka oli ostanut tai myynyt kunnallisissa vaaleissa ääniä ym.<sup>551</sup> Vaalikelpoinen kunnan luottamustoimiin, mikäli niistä ei ollut erikseen säädetty, oli 16 §:n mukaan jokainen kunnassa asuva henkilö, jolla oli edellä mainittu 15 §:n mukainen äänioikeus.<sup>552</sup> Valtuustoon ei kuitenkaan voitu 40 §:n mukaan valita valtion virkamiehistä maaherraa, lääninneuvosta, lääninkamreeria, lääninsihteeriä eikä lääninrevisoria. Myöskään kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja, kunnanjohtaja tai kunnallisvaltuuston, kunnallishallituksen tai kunnallisen lautakunnan alainen toimestaan tilivelvollinen<sup>553</sup> viranhaltija ei ollut vaalikelpoinen valtuutetuksi.<sup>554</sup>

<sup>548</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 307–311.

<sup>549</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 65–68.

<sup>550</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 49 ss.

<sup>551</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 81 ss.; Rekola 1948a: 300.

<sup>552</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 84–85.

<sup>553</sup> EKunL 40 §:n mukainen tilivelvollisen käsite poikkesi vuonna 1962 EKunL 134 §:ään lisätystä tilintekijän käsitteestä, joita koski mm. mahdollinen tilimuistutusmenettely; ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 19.5.1961/257: 134 §.

<sup>554</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 179–184. Ks. KHO 1965 II 42, jonka mukaan kunnalliskodin johtaja oli EKunL 40 §:n mukaan kunnallisen lautakunnan alaisena toimestaan tilivelvollisena viranhaltijana vaalikelpoisuutta vailla valtuutetun toimeen.

Vuonna 1968 muutetun EKunL 15 §:n 1 momentin mukaan äänioikeuden ikäraja laskettiin 20 vuoteen, jolloin täysi-ikäisyysäännösten vuoksi myös muutettiin säännöstä holhouksen alaisuudesta koskemaan muuta kuin alaikäisyyden perusteella johtuvaa holhouksen alaisuutta.<sup>555</sup> Tätä koskevan lainsäädännön muututtua muutettiin 15 §:ää siten, että äänioikeutta vailla oli se, joka on holhouksen alainen.<sup>556</sup> Vuonna 1969 annettiin laki eräiden lisärangaistusten poistamisesta<sup>557</sup>, jonka perusteella äänioikeuden menetyksperusteista poistui 15 §:ään sisältynyt kansalaisluottamuksen menettämisestä johtuva äänioikeuden menetyksperuste.<sup>558</sup>

Vuonna 1972 äänioikeuden ikäraja laskettiin 18 vuoteen ja äänioikeuden menettämisperusteista holhouksenalaisuus siirrettiin 16 §:ään jäljempänä todetun mukaisesti. Laskettaessa vuonna 1972 äänioikeusikäraja 18 vuoteen muutettiin myös 16 §:ää, jonka muutoksen mukaan kunnan luottamustoimiin, ellei muuta ollut säädetty, oli kelvollinen jokainen kunnassa asuva ja vaalivuoden alkaessa vähintään 20 vuotta täyttänyt henkilö, jolla 15 §:n mukaan oli äänioikeus ja joka ei ollut holhouksenalainen.<sup>559</sup> Vuonna 1976 tehdyllä lainmuutoksella äänioikeus annettiin myös äänioikeuden edellytykset muutoin täyttäneille Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalaisille, jotka olivat kahtena vaalivuotta edeltäneenä vuotena olleet henkikirjoitettuna Suomessa.<sup>560</sup> Samana vuonna muutetun 16 §:n mukaan vaalikelpoinen kunnan luottamustoimiin oli, ellei asiasta erikseen ollut säädetty, jokainen kunnassa asuva henkilö, jolla oli 15 §:n mukaan äänioikeus ja joka ei ollut holhouksenalainen.<sup>561</sup> Äänioikeusikäraja oli tuolloin 18 vuotta.

EKunL 20 §:n mukaan jos se, joka oli valittu luottamustoimeen, menetti vaalikelpoisuutensa, lakkasi hänen toimensa. EKunL 20 §:stä ei ilmennyt, millä tavoin luottamusmiehen vaalikelpoisuuden menettäminen olisi tullut todeta.<sup>562</sup> Vuonna 1969 EKunL 20 §:ään lisätyn<sup>563</sup> 2 momentin mukaan valtuustolla oli valta tutkia, oliko luottamustoimeen valitun edelleen sallittava olla toimessaan, jos tämä oli tuomittu vaalin toimittamisen jälkeen kuritushuoneeseen tai lain mainitsemista tahallisista rikoksista vankeuteen. Ellei tuomittu itse pyytänyt vapautusta luottamustoimestaan, voi valtuusto lain edellytysten toteutuessa päättää hänen luottamustoimensa lakanneeksi. Säännöstä tuli noudattaa myös silloin kun päätös

<sup>555</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 24.5.1968/291: 15 §.

<sup>556</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 30.5.1969/345: 15 §.

<sup>557</sup> Laki eräiden lisärangaistusten poistamisesta 10.1.1969/1.

<sup>558</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1969: 96–98.

<sup>559</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 639; Laki kunnallislain muuttamisesta 12.5.1972/360.

<sup>560</sup> Ks. Laki kunnallislain 15 ja 127 §:n muuttamisesta 23.4.1976/335: 15 §.

<sup>561</sup> Ks. Laki kunnallislain 16 §:n muuttamisesta 3.6.1976/456.

<sup>562</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1969: 108.

<sup>563</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 19.12.1969/896.

ei ollut lopullinen, mikäli kysymys oli hovioikeuden päätöksestä.<sup>564</sup> Vuonna 1974 muutetun<sup>565</sup> EKunL 20 §:n 2 momentin mukaan kyseeseen tuli luottamustoimeen valitun tuomitseminen laissa tarkoitetuista tahallisista rikoksista vankeuteen.<sup>566</sup>

Luottamustoimen hoitamisessa ilmenneestä virheellisestä menettelystä ja virkavirheestä säädettiin EKunL 100 ja 101 §:issä. Ellei virkasäännössä muutoin määrätty, tuli kunnanhallituksen huomattessaan lautakunnan tai viranhaltijan tahallansa, huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä johtuen tehneen virheen, vaadittava selitys asianomaiselta sekä ilmoittaa asia valtuustolle, ellei oikaisua muutoin voitu saada.<sup>567</sup> Jos luottamusmies tai viranhaltija oli hukannut varoja, osoittanut vilpillisyyttä tai muuta epärehellisyyttä, oli valtuustolla EKunL 101 §:n mukaan oikeus pidättää hänet virkansa toimittamisesta. Lisäksi mainittu virkavirhettä koskeva asia tuli viipymättä saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi sekä ilmoittaa lääninhallitukselle.<sup>568</sup>

### 3.1.5.2 Oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta

EKunL:n mukaisesti kunnalliset luottamustoimet olivat kunnan jäsenille pakollisia luottamustoimia ja niistä oli oikeus kieltäytyä ainoastaan EKunL:n erikseen säätämässä tapauksissa. Oikeudesta kieltäytyä luottamustoimesta säädettiin EKunL 18 §:ssä. EKunL 18 §:n 1 momentin mukaan kunnalliseen luottamustoimeen valitulla oli oikeus kieltäytyä, mikäli hän oli täyttänyt 60 vuotta tai jos hän kolmen edellisen vuoden ajan oli toiminut valtuuston, kunnallishallituksen tai kunnallisen lautakunnan puheenjohtajana. Myös silloin kun henkilö oli lähinnä edellisen kolmen vuoden ajan toiminut muutoin samassa tai samaan viranomaiseen kuuluvassa kunnan luottamustoimessa, oli hänellä oikeus kieltäytyä mainitusta luottamustoimesta. Edellä mainitut EKunL:n mukaiset ehdottomat kieltäytymisperusteet olivat sellaisia, joihin kyseessä olevaan luottamustoimeen valittu henkilö voi aina halutessaan vedota.<sup>569</sup>

Vuonna 1955 muutetun 39 §:n mukaan valtuutetut valittiin joka neljäs vuosi toimitettavissa vaaleissa neljäksi vuodeksi. Samassa yhteydessä muutettiin myös

<sup>564</sup> Ks. HE 109/1969 vp: 1–2; LaTVM 41/1969 vp – HE 109/1969 vp: 1.

<sup>565</sup> Laki kunnallislain 20 §:n muuttamisesta 19.7.1974/627. Kuritushuone poistettiin KunL 20 §:stä vapausrangaistuksia ja niiden täytäntöönpanoa rangaistuslaitoksissa ym. koskevan lainsäädännön uudistamisen yhteydessä; ks. HE 239/1972 vp: 49.

<sup>566</sup> Ratkaisun KHO 1976 II 29 mukaan valtuutetun erottaminen kunnanvaltuuston jäsenyydestä HO:n 17.1.1975 antaman ehdollisen vankeustuomion johdosta oli kiireellinen asia, jonka johdosta hänelle ei ollut varattava tilaisuutta pyytää vapautusta toimestaan asianomaisen ollessa tietoinen erottamismahdollisuudesta.

<sup>567</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 306.

<sup>568</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 307–311.

<sup>569</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 87–90; Rekola 1948a: 301.

18 §:ää, jonka mukaan ehdottomaksi kieltäytymisperusteeksi tuli toimiminen lähinnä neljän edellisen vuoden ajan valtuuston, kunnallishallituksen tai kunnallisen lautakunnan puheenjohtajana tai toimiminen mainitun ajan muutoin samassa tai samaan viranomaiseen kuuluvassa kunnan luottamustoimessa.<sup>570</sup>

Edellä mainittujen ehdottomien kieltäytymisperusteiden lisäksi kyseeseen voivat tulla myös EKunL:n mukaiset harkinnanvaraiset kieltäytymisperusteet. EKunL 18 §:n 2 momentin mukaan kieltäytymisen perusteeksi voitiin ilmoittaa myös kivulloisuus, perheolot, julkinen virka tai jokin muu syy. Valtuuston tuli tällöin tutkia ilmoitettu este ja hyväksyä se, mikäli este oli katsottava päteväksi. Harkintavalta, joka valtuustolle tässä tapauksessa kuului, ei ollut tarkoituksenmukaisuusharkintaa vaan oikeusharkintaa. Mikäli ilmoitettu este tuli katsoa päteväksi, tuli kieltäytyminen tällöin myös hyväksyä. Mikäli valtuusto jätti hyväksymättä päteväksi katsottavan esteen, oli luottamustoimeen valitulla oikeus saada asia valitusteitse tutkittavaksi.<sup>571</sup>

Muutettaessa vuonna 1976 jäljempänä selvitettävää luottamusmiehille maksettavaa palkkiota koskevia säännöksiä, valtuutettujen valintaa koskevia säännöksiä ym.<sup>572</sup> otettiin HE:ssä myös kantaa kunnallisen luottamustoimen pakollisuuteen. HE:ssä lausutun mukaan periaatteesta, jonka mukaan kunnalliseen luottamustoimeen ryhtyminen on kunnan jäsenelle kuuluva velvollisuus, oli edelleen syytä pitää kiinni. Valtuutetun kohdalla kuitenkin katsottiin, ettei ketään tule valita valtuutetuksi tai valtuutetun varajäseneksi ilman suostumustaan. Tätä koskeva määräys lisättiin EKunL 18 §:ään.<sup>573</sup>

### 3.1.5.3 Palkkio luottamustehtävästä

Luottamusmiehille maksettavista palkkioista säädettiin aluksi EKunL 41, 43, 66 ja 153 §:issä. EKunL 41 §:n mukaan valtuutetut saivat valtuuston harkinnan mukaisesti kukin yhtä suuren kokouspalkkion. Lisäksi valtuusto voi harkita, tuliko valtuutetuille maksaa korvausta matkakustannuksista ja matkapäiviltä sekä maksettavan korvauksen määrästä. Valtuutetut valitsivat EKunL 43 §:n 1 momentin mukaan keskuudestaan vuosittain puheenjohtajan sekä yhden tai kaksi varapuheenjohtajaa. Valtuuston asiana oli 43 §:n 3 momentin mukaan puheenjohtajansa palkkion määrääminen.<sup>574</sup>

<sup>570</sup> Ks. Kuuskoski 1960: 92–94; Laki kunnallislain muuttamisesta 16.12.1955/505: 18 §.

<sup>571</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 90–91.

<sup>572</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 23.4.1976/331.

<sup>573</sup> Ks. HE 81/1975 II vp: 1; Laki kunnallislain muuttamisesta 23.4.1976/331: 18 §.

<sup>574</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 161–162, 165–166.

Kunnanhallituksen puheenjohtajan ja jäsenten palkkioista määrättiin EKunL 66 §:ssä. Tämän mukaan kunnanhallituksen puheenjohtaja ja jäsenet saivat toimestaan palkkiota valtuuston päättämän määrän. Palkkio voi olla myös kiinteä tai kokouspalkkio. Palkkion ei lain sanamuodon mukaan tarvinnut olla yhtä suuri kaikille kunnanhallituksen jäsenille. Puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan palkkio sai olla jäsenen palkkiota suurempi. Kunnanhallituksen jäsenelle, jolle oli annettu esim. EKunL mukaisia erityisiä valvontatehtäviä, voitiin määrätä muita suurempi palkkio. EKunL 73 §:n 2 momentin mukaan kunta tuli jakaa piireihin, joista jokainen oli hallituksen jonkun jäsenen valvonnan alaisena.<sup>575</sup>

EKunL 7 luvun alkuperäisen 135 §:n mukaisia kuntien yhteistoiminnan muotoja olivat kuntien edustajain kokoukset, joissa käsiteltiin kuntien yhteisiä asioita tai pysyviä hankkeita sekä kuntainliitot. Lisäksi lait ja asetukset saattoivat velvoittaa kuntia yhteistoimintaan. Kunnat voivat myös muutoin keskinäisillä sopimuksilla tai yhtäpitävillä päätöksillä toimia yhteisten tehtävien toteuttamiseksi.<sup>576</sup> Vuonna 1961 muutettaessa EKunL:ia siirrettiin kuntien yhteistoiminnan muotoja koskevat määräykset 136 §:ään. Tämän mukaan kunnat voivat sopimuksen tai yhtäpitävien päätösten nojalla suorittaa yhteisiä tehtäviä. Kuntien yhteisistä asioista voitiin päättää kuntien edustajainkokouksissa, ja yhteisten pysyvien tehtävien hoitamista varten voitiin perustaa kuntainliitto.<sup>577</sup> Kuntien edustajien kokouksista maksettavan palkkion määrästä ja matkakustannusten korvauksesta kunkin kunnan edustajalle määräsi alkuperäisen EKunL 153 §:n mukaan asianomainen kunta.<sup>578</sup> Vuoden 1961 EKunL:n muutoksen jälkeen säännös palkkion ja matkakustannusten korvauksen määrittämisestä kunnan toimesta kunnan edustajalle sisältyi 147 §:n 2 momenttiin.<sup>579</sup>

Muille kuin edellä mainituille luottamusmiehille ei kunta EKunL:n säännösten mukaan ennen vuoden 1976 EKunL:n muutosta ollut velvollinen maksamaan palkkioita heidän tehtävistään. Luottamusmiehet, joille maksettavista palkkioista ei aikaisemmin ollut EKunL:ssa määräyksiä ja joille kunta ei näin ollut velvollinen maksamaan palkkioita tehtävistään, olivat mm. kaupunginhallituksen jäsenet, kauppalanhallituksen jäsenet, lautakuntien jäsenet, vuositilintarkastajat, taajaväkisen yhdyskunnan valtuuston jäsenet ja hallintolautakunnan jäsenet sekä kunnallispiirin puheenjohtaja. Kunta oli kuitenkin oikeutettu niin päättäessään maksamaan palkkioita kaikille kunnan luottamusmiehille. Valtuusto voi kuitenkin vapaasti harkita maksettavan palkkion suuruuden, kuten silloin, kun palk-

<sup>575</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 207–208, 217.

<sup>576</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 338–341.

<sup>577</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 387–394.

<sup>578</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 355–356.

<sup>579</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 414.

kion maksaminen luottamusmiehelle perustui EKunL:n säännökseen. Vuosilintarkastajille hänen tehtävästään mahdollisesti maksettava palkkio samoin kuin sen määrä oli edellä olevan mukaan valtuuston vapaasti harkittavissa.<sup>580</sup>

Vuonna 1976 kumottiin luottamusmiehen palkkiota koskeva EKunL 41 § ja lakiin lisättiin uusi luottamusmiesten palkkiota koskeva 21 a §. Säännöksen mukaan luottamusmiehille suoritettiin palkkiota luottamustoimen hoitamisesta ja korvausta siitä aiheutuvasta ansionmenetyksestä sekä matkakustannusten korvausta ja päivärahaa. Palkkioiden perusteet määrättiin 21 a §:n mukaan kunnanvaltuuston hyväksymässä palkkiosäännössä. Lisäksi puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tehtävästä ja muusta erityisestä tehtävästä voitiin luottamusmiehelle palkkiosäännössä määrätä suoritettavaksi eri palkkio. HE:ssä EKunL:n muuttamisesta katsottiin, että kunnalliselle luottamusmiehelle kuului kohtuullinen palkkio toimensa hoitamisesta sekä korvaus siitä aiheutuvasta ansionmenetyksestä. Tämä katsottiin asianmukaiseksi sen jvuoksi, että luottamustoimen hoitaminen vaati paljon aikaa ja toimen hoitamiseen tulisi eri asemassa olevilla henkilöillä olla myös riittävän tasaveroiset mahdollisuudet.<sup>581</sup> Edellä olevan mukaisesti myös vuosilintarkastajalle tuli EKunL:n muutoksen jälkeen maksaa palkkio tehtävänsä hoitamisesta.

### 3.1.6 Kunnan taloushallinto

Kunnallistaloudesta säädettiin EKunL 6 luvussa. EKunL 106 §:n mukaan kunnan tuloja sekä varsinaisia pääomatuloja oli käytettävä kunnan menoihin. Menoina pidettiin varsinaisten menojen lisäksi myös pääomamenoja. Kunnan varsinaisiin menoihin ei saanut käyttää pääomatuloja. Tarvittaessa kunnan tuli määrätä veroja menojen kattamiseksi jäsentensä suoritettavaksi voimassa olevien perusteiden mukaan.<sup>582</sup> Valtuuston päätökset yli viiden vuoden lainojen ottamiselle tuli alistaa kaupungissa sisäasiainministeriön ja maalaiskunnissa lääninhallituksen vahvistettaviksi EKunL 108 §:n mukaisesti. Vastaava määräys koski myös takaus-sitoumusta.<sup>583</sup>

Kunnalle tuli EKunL 109 §:n mukaan hyväksyä jokaiselle varainhoitovuodelle talousarvio. Varainhoitovuotena oli kalenterivuosi. Talousarvioon tuli 110 §:n mukaan ottaa edellisen vuoden säästö tai vaje, varainhoitovuoden varsinaiset menot ja tulot sekä erikseen pääomamenot ja pääomatulot. Lisäksi EKunL 110 § sisälsi tarkentavia määräyksiä menojen suorittamiseen tarvittavista varoista ym.

<sup>580</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 162–163; Kuuskoski & Hannus 1973: 185–186.

<sup>581</sup> Ks. HE 81/1975 II vp: 1; Laki kunnallislain muuttamisesta 23.4.1976/331: 21 a §.

<sup>582</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 281–284; Rekola 1948e: 379.

<sup>583</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 288–289; Kuuskoski & Hannus 1965: 333–335.



Kunnallisten liikelaitosten taloudesta voitiin talousarvion bruttoperiaatteesta poiketen talousarvioon 111 §:n mukaan ottaa ainoastaan voitto tai tappio. Talousarvioehdotus tuli lähettää valtuustolle valtuuston määräämänä aikana, viimeistään 1. päivänä joulukuuta. Valtuusto hyväksyi talousarvion mahdollisten muutosten jälkeen lopullisesti.<sup>584</sup> Kuntien keskusjärjestöt antoivat omia suosituksiaan talousarvion sisällöstä ja esittämistavasta.<sup>585</sup> Kunnat päättivät näiden mahdollisesta käyttöönotosta itsenäisesti.

Hyväksytty talousarvio velvoitti kunnan viranomaisia toiminnassaan. EKunL 113 §:n mukaan kunnan taloutta tuli hoitaa hyväksytyt talousarvion mukaisesti. Mahdollisista talousarvion mukaisten määrärahojen korottamisesta tai uusien määrärahojen myöntämisestä varainhoitovuoden aikana päätti valtuusto. Vuonna 1973 muutetun<sup>586</sup> EKunL 113 §:n 2 momentin mukaisesti muutoksia talousarvioon ei voitu tehdä enää sen jälkeen kun varainhoitovuoden tilit ja tilinpäätös oli annettu vuositilintarkastajien tarkastettavaksi<sup>587</sup>. Kunnan rahatoimintaa hoiti 115 §:n mukaan kunnanhallitus. Kassa- ja tililaitosta hoitamaan voitiin kunnallishallituksen avuksi maalla asettaa rahatoimisto. Kaupungissa rahatoimiston asettaminen oli pakollista. Lisäksi EKunL 115 § sisälsi tarkentavia määräyksiä kunnan rahatoiminnasta. Tarkemmat määräykset talousarviosta sekä kassa- ja tililaitoksesta annettiin 117 §:n mukaan valtuuston antamalla tilisäännöllä.<sup>588</sup>

Kunnallishallituksen tuli EKunL 126 §:n mukaisten ohjeiden perusteella pitää kirjaa kunnan tuloista ja menoista, varoista ja veloista. Kunnallishallituksen tuli myös päättää kunnan tilit kultakin varainhoitovuodelta. Lisäksi kunnan kiinteistöistä, irtaimistosta ja sitoumuksista, vakuuksista, vakuutusasiakirjoista ja muista arvopapereista tuli pitää luetteloita. Kirjanpidon yksityiskohtainen järjestäminen jätettiin kuntien päätettäväksi. Käytännössä kuntien kirjanpito jäi kuntien keskusjärjestöjen myötävaikutuksella toteutettavaksi maalaiskuntien ja kaupunkien kirjanpidon poiketessa jonkin verran toisistaan.<sup>589</sup>

<sup>584</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 290 ss.; Rekola 1948e: 379. Saviaho 1967: 106 ss.

<sup>585</sup> Ks. Maalaiskuntien liitto 1955: II luku; 1968: II luku; 1963; Suomen Kaupunkiliitto 1960a; 1960b.

<sup>586</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 30.11.1973/873.

<sup>587</sup> Ks. HE 113/1973 vp: 1–2. Muutetun EKunL 113 §:n mukaan muutoksia talousarvioon voitiin tehdä vielä varainhoitovuoden päätyttyäkin. Muutosta perusteltiin HE:ssä käytännön vaikeuksien välttämiseksi. Se johtui vuotta 1970 koskevasta ratkaisusta KHO 13.12.1972 T 4924, jonka mukaan valtuusto voi vain varainhoitovuoden aikana päättää talousarvioon otettujen määrärahojen korottamisesta.

<sup>588</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 301 ss. Kunnallisen laskentatoimen tuolloisesta kehittämisestä ks. Pöyhönen, Aulis 1968a: 40–43.

<sup>589</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 320–321; Kuuskoski & Hannus 1973: 366–367. Ks. myös Eskelinen 1974: 382.

Kuntien keskusjärjestöt perustivat vuonna 1967 kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan (KULAUS). Ennen toimikunnan antamia suosituksia oli sekä eri kuntamuotojen että kuntienkin kesken kirjavuutta esimerkiksi taseiden eli omaisuuden ja velkojen sekä pääomien ryhmittelyssä. Vuonna 1971 toimikunta antoi rahoitustaseen ja omaisuustaseen mallia koskevan suosituksen.<sup>590</sup> Uusi talousarvion malli annettiin vuonna 1972, jolloin se lähetettiin kaikille kunnille tiedoksi ja sovellettavaksi. Malli oli tarkoitus ottaa käyttöön vuoden 1973 alusta, mutta kaikilta osin tähän ei ollut mahdollisuuksia talousarvion valmisteluvaiheesta riippuen. Lisäksi toimikunta oli antanut myös eräitä muita suosituksia tilinpitokysymyksistä.<sup>591</sup> Toimikunta valmisteli myös monia muita kuntien tilinpitoon ja laskentatoimeen liittyviä suosituksia yhtenäisen käytännön aikaansaamiseksi kunnissa.<sup>592</sup> Mallien käyttöönotosta kunnissa ei ole käytettävissä tarkempia tietoja.<sup>593</sup>

### 3.1.7 Tilintarkastus

#### 3.1.7.1 Vuositilintarkastajat

EKunL 9 §:n terminologian mukaisesti kunnallisia luottamustehtäviä hoitavat henkilöt olivat kunnallisia luottamusmiehiä. Kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja tilien tarkastusta toimittamaan valittiin EKunL 127 §:n mukaan valtuuston päätöksen perusteella vähintään neljä vuositolintarkastajaa sekä yhtä monta varavuositilintarkastajaa. Vuositilintarkastajien vaalikelpoisuutta ei 127 §:ssä ollut rajoitettu. Tämän perusteella vaalikelpoisuutta rajoitettavana säännöksenä tuli muun säännöksen puuttuessa ottaa huomioon EKunL 16 §:n mukaiset yleiset vaalikelpoisuusehdot. *Maalaiskuntien Liiton* mallisääntöön vuositolintarkastajien johtosäännöksi vuodelta 1951 sisältyi vuositolintarkastajien vaalikelpoisuutta koskevia rajoituksia.<sup>594</sup> <sup>595</sup> Tilintarkastajan vaali tuli 49 §:n 1

<sup>590</sup> Ks. Ruuska, Pertti 1971: 47; 1985: 7.

<sup>591</sup> Ks. Rantakari 1972: 10.

<sup>592</sup> Ks. esim. Rantakari 1973: 53–56; Ruuska & Koivula 1979: 7–15.

<sup>593</sup> Vuonna 1972 annettiin EKPL, jonka 1 §:n mukaan julkisyhteisö ei kuitenkaan ollut kirjanpitovelvollinen. Julkisyhteisöjä olivat lain perustelujen mukaan mm. valtio, kunnat ja seurakunnat, joiden kirjanpidosta oli annettu erityissäännökset; ks. HE 120/1972 vp: 4; Järvinen, Nuorvala, Riistama & Tikkanen 1973: 18.

<sup>594</sup> Ks. Maalaiskuntien Liitto 1951a: 2 § 3 mom.

<sup>595</sup> Ks. KHO 1960 II 110 a vuodelta 1959, jonka mukaan tilintarkastajan valinta ei ollut EKunL 16, 24 ja 175 §:ien säännösten sekä kunnan 19.4.1952 hyväksymän vuositolintarkastajien johtosäännön 2 §:n 3 mom. ja 5 §:n määräysten vastainen. Kunnan hyväksymän vuositolintarkastajien johtosäännön 2 §:n 3 momentin mukaan kunnanhallituksen puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja jäsen sekä kunnanvaltuuston, kun-

momentin mukaan toimittaa tammikuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa.<sup>596</sup> Tilintarkastajaksi voitiin valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui. Edellä olevan lisäksi valtuusto voi päättää jättää yhden vuositilintarkastajan ja yhden varavuositilintarkastajan määräämisen sisäasiainministeriön siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>597</sup>

Kunnan tilintarkastajina toimivat kuten aikaisemman kunnallislainsäädännön mukaan kunnalliset luottamushenkilöt. Edellä todetun mukaisesti kelvollisuudesta kunnallisiin luottamustoimiin säädettiin EKunL 16 §:ssä. Vaalikelpoinen kunnan luottamustoimiin, ellei muuta ollut säädetty, oli jokainen kunnassa asuva henkilö, jolla oli EKunL 15 §:n mukainen äänioikeus.<sup>598</sup> Äänioikeusikäraja oli EKunL:ia säädettäessä 21 vuotta.<sup>599</sup> Tämän jälkeen äänioikeusikärajaa laskettiin 20 vuoteen vuonna 1968<sup>600</sup> ja 18 vuoteen vuonna 1972<sup>601</sup>. Kunnallisiin luottamustoimiin oli kuitenkin kelvollinen ainoastaan 20 vuotta täyttänyt henkilö.<sup>602</sup>

Vuonna 1962 lisättiin EKunL 127 §:ään uusi 3 momentti<sup>603</sup>, jossa rajoitettiin vuositilintarkastajan vaalikelpoisuutta. Uuden säännöksen mukaan EKunL 134 §:n

---

nanhallituksen tai kunnallisen lautakunnan alainen, toimestaan tilivelvollinen viranhaltija eivät olleet vaalikelpoisia vuositilintarkastajiksi eivätkä varavuositilintarkastajiksi vuositilintarkastajien johtosäännön 5 §:n koskiessa jäävyttä. Ks. myös Kalima 1988: 238, joka katsoi päätöksen perusteella, että vuositilintarkastajien johtosäännössä voitiin asettaa vuositilintarkastajille vaalikelpoisuusehtoja niiden lisäksi, jotka oli säädetty EKunL:ssa. Kunnan sosiaalishteeriä koskevan EKunL 134 §:stä poikkeavan ratkaisun KHO 1959 II 221 jälkeen vuonna 1961 muutetussa EKunL 134 §:ssä säädettiin tilivelvollisista poikkeavista tilintekijöistä, joihin voi kohdistua tilintarkastuskertomuksessa muistutus; ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 19.5.1961/257: 134 §. Ruotsalaisessa oikeuskäytännössä katsottiin ratkaisussa RÅ 1952 I 236, että vaalilautakunnan jäsen ei ollut vaalikelpoinen kunnan tilintarkastajaksi, koska hän oli tehtävässään tilivelvollinen lautakunnan käyttöön myönnettyistä varoista; ks. Lundin 1999: 185.

<sup>596</sup> Ratkaisun KHO 31.10.1973 T 4335 mukaan valtuuston kokouksen päätösten, joiden mukaan valittiin mm. kaupunginhallituksen jäsenet, vahvistettiin vuositilintarkastajain ja varavuositilintarkastajain lukumäärä sekä toimitettiin näiden vaali, katsottiin syntyneen laista poikkeavassa järjestyksessä sen johdosta, että kokouskutsussa ei ollut riittävästi yksilöity kokouksessa käsiteltäväksi tulevia asioita eikä kutsua ollut annettu laillisessa ajassa.

<sup>597</sup> Ks. Kangasniemi 1974: 1268; Kuuskoski 1949: 175, 322–323; Rekola 1948d: 380. Ks. myös Vuorinen 1995a: 37.

<sup>598</sup> Ratkaisun KHO 1960 II 109 mukaan kunnanhallituksen jäsenyys ei vaikuttanut vaalikelpoisuuteen kunnan tilintarkastajaksi vuonna 1958 toimitetussa tilintarkastajan vaalissa. Ks. vastaavasti myös ratkaisu KHO 1960 II 110. Ratkaisussa KHO 1960 II 110 a vuodelta 1959 kunnan juoksevia raha-asioita hoitavan pankin esimies ei ollut esteellinen kunnan tilintarkastajaksi.

<sup>599</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 81 ss.

<sup>600</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 24.5.1968/291: 15 §.

<sup>601</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 12.5.1972/360.

<sup>602</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 12.5.1972/360.

<sup>603</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 21.12.1962/ 616: 127 §.

tarkoittama tilintekijä ei ollut kelvollinen vuosilintarkastajaksi eikä varavuositilintarkastajaksi.<sup>604</sup> Vuositilintarkastajiksi ja varavuositilintarkastajiksi oli aikaisemmin käytännössä valittu henkilöitä, jotka tilintekijöinä saattoivat olla toisinaan suureltakin osin esteellisiä hoitamaan tehtävänsä. Uudesta säännöksestä aiheutui käytännössä jonkin verran ongelmia erityisesti pienille maalaiskunnille, joissa ongelmaksi saattoi muodostua sellaisten vaalikelpoisten henkilöiden löytäminen vuosilintarkastajiksi, jotka olisivat olleet riittävästi perillä kunnan hallinnosta ja taloudesta. Eduksi asialle katsottiin kuitenkin, että kunnan hallintojärjestelmän ulkopuolinen henkilö suhtautui tarkastukseen ulkokohtaisemmin kuin hallinnossa toimiva henkilö eikä lähtökohtaisesti luottanut siihen, että asiat olisivat aina olleet kunnossa.<sup>605</sup>

Vuonna 1976 muutettiin EKunL 15 §:ää siten, että äänioikeus kunnallisvaaleissa oli muiden edellytysten täytyessä myös Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalaisilla. Lisäksi tarkennettiin 127 §:n mukaista määräystä toisessa kunnassa asuvan valitsemisesta suostumuksellaan kunnan vuosilintarkastajaksi. Alkuperäisen säännöksen mukaan voitiin toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen valita suostumuksellaan kunnan vuosilintarkastajaksi. Lainmuutoksen jälkeen vuosilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva henkilö, jos hän siihen suostui. Kunnan vuosilintarkastajana voi EKunL 15 ja 127 §:ien muutosten jälkeen toimia myös kunnassa tai toisessa kunnassa asuva lain edellytykset täyttävä Islannin, Norjan, Ruotsin tai Tanskan kansalainen.<sup>606</sup>

Vuosilintarkastajia tuli edellä olevan mukaan olla vähintään neljä sekä yhtä monta varavuositilintarkastajaa. Valtuuston toimivallassa oli joko EKunL 117 §:n mukaisella tilisäännöllä, tilintarkastajain johtosäännöllä tai muulla päätöksellä vahvistaa tilintarkastajien lukumäärä.<sup>607</sup> Johtosäännöt antoi 10 §:n mukaan kunnallisvaltuusto, ellei niistä ollut muutoin säädetty laissa tai asetuksessa. Johtosäännössä annettiin toimintaa varten sitovat ohjeet.<sup>608</sup> Vuonna 1976 oli koko maan luottamushenkilötilintarkastajien eli vuosilintarkastajien lukumäärä noin 3.800 vuosilintarkastajaa.<sup>609</sup>

<sup>604</sup> Ks. KHO 1965 II 43 vuodelta 1964, jonka mukaan kansakoulun johtokunnan, kunnan-sairaalan johtokunnan, apukoulun johtokunnan, ammattikoulun johtokunnan, urheilulautakunnan ja raittiuslautakunnan jäsen katsottiin EKunL muutetun 134 §:n 2 momentissa tarkoitetuksi tilintekijäksi, joka EKunL 127 §:n 3 momentin mukaan oli vaalikelpoisuutta vailla vuosilintarkastajaksi ja varavuositilintarkastajaksi.

<sup>605</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 365; Simola 1963: 90 ss.

<sup>606</sup> Ks. Laki kunnallislain 15 ja 127 §:n muuttamisesta 23.4.1976/335.

<sup>607</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 322.

<sup>608</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 69, 71–72.

<sup>609</sup> Ks. Kangasniemi 1976: 3.

### 3.1.7.2 Vuositilintarkastajien tehtävät

Vähintään neljä vuositilintarkastajaa sekä neljä varavuositilintarkastajaa valittiin valtuuston päätöksellä EKunL 127 §:n mukaan kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja tilien tarkastuksen toimittamista varten. Näistä yhden vuositilintarkastajan ja yhden varavuositilintarkastajan määrääminen voitiin jättää sisäasianministeriön siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestöjen tehtäväksi.<sup>610</sup> Kunnan tilit tuli EKunL 128 §:n mukaan antaa vuositilintarkastajille. Varsinainen tilien tarkastus voitiin toimittaa sen jälkeen kun kunnan tilinpäätös oli valmistunut. Vuositilintarkastajien tehtävänä oli 129 §:n mukaan laillisen edesvastuun seuraamuksen uhalla tarkastaa huolellisesti 126 §:n mukaiset tilit sekä kunnan rahavarat ja arvopaperit. Vuositilintarkastajien tuli lisäksi tutkia, olivatko tilit yhtäpitävät vuoden talousarvion kanssa.<sup>611</sup>

Vuositolintarkastajien tehtäviin kuului edellä mainitun EKunL 127 §:n mukaan sekä kunnallishallinnon että tilien tarkastus. Hallinnon tarkastuksessa rajautttiin käytännössä *Kuuskosken* mukaan tärkeimpiin yleisiin hallintotehtäviin ja kunnan hallinnon järjestysmuodon tarkoituksenmukaisuuden tutkimiseen kunnan jokaisen viranomaisen kaikkien toimenpiteiden tarkoituksenmukaisuuden sijasta. Jäljempänä mainittuun ei tilintarkastajilla *Kuuskosken* mukaan ollut ulkoisia edellytyksiä eivätkä he myöskään usein omanneet siihen tarvittavaa pätevyyttä.<sup>612</sup>

Kunnan tilien tarkastuksessa vuositilintarkastajien tehtävänä oli mm. EKunL 129 §:n mukaan 126 §:ssä mainittujen tilien tarkastaminen. Kunnallishallituksen tuli 126 §:n mukaan pitää annettujen ohjeiden mukaan kirjaa kunnan tuloista ja menoista sekä varoista ja veloista sekä päättää tilit kultakin varainhoitovuodelta. Tarkastukseen kuului myös mm. tutkia, olivatko tilit yhtäpitäviä vuoden talousarvion kanssa. Tilien yhtäpitävyys talousarvion kanssa ei tarkoittanut sitä, että jokainen poikkeama talousarviosta olisi ollut tilinpidollinen virhe. Talousarvion ylitysten osalta tuli kuitenkin todeta, oliko valtuuston hyväksyntä tähän saatu. Lisäksi tilien tarkastukseen kuului sen seikan tutkiminen, että menojen suorittamisesta olivat määränneet siihen oikeutetut viranomaiset. Lisäksi menoista tuli luonnollisesti olla hyväksyttävät tositteet. Käytännössä kaikkea tilinpitoon liittyvää materiaalia ei ollut mahdollista tarkastaa vaan tarkastus voitiin toimittaa pistokokein riittävän laajana. Kunnan tilien tarkastaminen voitiin uskoa myös jäljempänä mainitun vakinaisen tilintarkastajan tehtäväksi. Tämä ei kuitenkaan

<sup>610</sup> Ks. Itkonen 1950: 110; Kuuskoski 1949: 322.

<sup>611</sup> Ks. Itkonen 1950: 111; Kuuskoski 1949: 323–325. Ks. myös Pöyhönen, Aulis 1968b: 16–17; Vuorinen 1995a: 37–38.

<sup>612</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 324; Mureen 1962: 365–366.

vapauttanut vuositilintarkastajia mainituista tehtävistä. Heillä voi kuitenkin olla apunaan vakinaisen tilintarkastajan tehtävistään laatimat kertomukset.<sup>613</sup>

Kunnan kirjanpidon yksityiskohtainen järjestäminen jäi kuntien edellä jaksossa 3.1.6 todetun mukaisesti kuntien keskusjärjestöjen myötävaikutuksella toteutettavaksi kirjanpidon poiketessa maalaiskuntien ja kaupunkien kesken jonkin verran toisistaan. Vuonna 1967 kuntien keskusjärjestöjen perustaman kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan antamat mallit, esim. rahoitustaseesta ja omaisuustaseesta sekä talousarviosta, ohjasivat osaltaan vuositilintarkastajia heidän tehtäviensä hoidossa muiden suositusten lisäksi edellyttäen, että suositusten käyttöönotosta päätettiin kunnissa asianmukaisesti.<sup>614</sup>

Jokaisen vuositilintarkastajan tuli periaatteessa toimittaa tarkastus kokonaisuudessaan eli vuositilintarkastajien tehtävä oli jakamaton. Käytännössä tehtävien jakaminen vuositilintarkastajien kesken oli välttämätön ainakin suuremmissa kunnissa. Vuositilintarkastaja ei kuitenkaan vapautunut vastuustaan sillä perusteella, että toinen tilintarkastaja ei ollut huolehtinut hänelle sovitusta tehtävistä. Toisaalta tilintarkastajalla oli oikeus ryhtyä tarpeelliseksi katsomaansa tarkastustehtävään niin tarpeelliseksi nähdessään. Tätä oikeutta ei voitu muiden tarkastajien taholta rajoittaa.<sup>615</sup> Paikallisten vuositilintarkastajien ja kuntien keskusjärjestön määräämän vuositilintarkastajan tehtävien jakamisesta esitettiin myös käytännön tarkastustyön kannalta ehdotuksia kuitenkin todeten kaikkien tarkastajien olevan vastuullisuus tarkastustyöstä.<sup>616</sup>

Vuositilintarkastajien tuli antaa kertomus toimittamastaan tarkastuksesta kunnallishallitukselle EKunL 128 §:n mukaan johtosäännöllä määrättävänä aikana.<sup>617</sup> EKunL 49 §:n 2 kohdan mukaan valtuuston tuli kokoontua viimeistään kesäkuussa päättämään edellisen vuoden hallinnosta annetuista kertomuksista sekä tileistä, tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä. Kaupungeissa kokousaika voi olla myöhemminkin, mikäli sisäasianministeriö valtuuston esityksestä oli näin päättänyt. Mikäli vuositilintarkastajien kertomukseen sisältyi muistutuksia tilejä ja hallintoa vastaan, tuli asianomaisilta vaatia EKunL 131 §:n mukaisesti selitykset. Asianomaisten lausunnot tuli jättää valtuustolle niin

<sup>613</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 324–325.

<sup>614</sup> Ks. Ruuska, Pertti 1971: 47; Rantakari 1972: 10; 1973: 53–56.

<sup>615</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 325.

<sup>616</sup> Ks. Heinonen 1958: 143 ss. Valtionavustusten tarkastamisesta ks. Nykänen 1964: 56 ss.

<sup>617</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 323.

ajoissa, että ne voitiin käsitellä edellä mainitussa valtuuston kokouksessa. Johtosäännössä vuositilintarkastajien kertomuksen antoajankohdasta määrättäessä tuli ottaa huomioon edellä mainitut EKunL:n määräykset.<sup>618</sup>

Vuosittain annettavan tilintarkastuskertomuksen sisällöstä ei EKunL 128 §:ään sisältynyt tarkempia määräyksiä. Kertomuksen sisällöstä, ja tilintarkastuksesta muutoin voitiin antaa ohjeita johtosäännössä<sup>619</sup>. Tilintarkastuskertomuksen tuli *Kuuskosken* mukaan sisältää tietyt seikat. Tilintarkastuskertomuksessa tuli mainita tarkastuksen aika sekä tarkastuksessa mukana olleet tarkastajat. Kertomuksessa tuli selostaa myös tarkastuksen suorittaminen. Vuositilintarkastajien velvollisuudeksi EKunL:ssa säädetyt tarkastukset, esim. tilit, arvopaperit, kassantarkastukset ja talousarvion toteutuminen, tuli ilmetä kertomuksesta. Myös todetut virheellisyysdet tuli mainita kertomuksessa, vaikka näistä olisi jo erikseen ilmoitettu kunnanhallitukselle ja valtuuston puheenjohtajalle. Sen johdosta, että valtuusto tilintarkastuskertomuksen pohjalta päätti tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä, tuli myös näistä asioista antaa lausunto tilintarkastuskertomuksessa.<sup>620</sup>

Vuositilintarkastajien velvollisuutena oli edellä mainitun tilintarkastuksen lisäksi toimittaa tai toimituttaa kunnan kaikkien kassojen tarkastus vähintään kahdesti vuodessa EKunL 132 §:n mukaisesti. Kassojen tarkastukset tuli toimittaa tai toimituttaa edeltäpäin ilmoittamattomina aikoina. Mikäli kassojen tarkastuksissa ilmeni epäkohtia, tuli näistä ilmoittaa välittömästi kunnallishallitukselle ja valtuuston puheenjohtajalle. Mainituissa kassojen tarkastuksissa ei ollut välttämätöntä, että vuositilintarkastajat olisivat olleet tarkastuksissa läsnä. Kassojen tarkastus voitiin uskoa myös jäljempänä mainitulle vakinaiselle tilintarkastajalle. Asianmukaisena voitiin kuitenkin pitää, että ainakin yksi vuositilintarkastaja oli tarkastustilaisuudessa saapuvilla. Kassojen tarkastuksista tuli laatia erillinen pöytäkirja toteutetun tarkastuksen ja sen tulosten todentamiseksi.<sup>621</sup>

Vuositilintarkastajien tehtävien hoitamista silmällä pitäen *Maalaiskuntien Liitto* antoi mm. vuonna 1957 mallisäännön vuositilintarkastajien johtosäännöksi maalaiskunnissa. Malliohjesäännössä selvitettiin vuositilintarkastajia koskevaa kunnallista lainsäädäntöä ja vuositilintarkastajien työskentelymuotoja. Vuositilin-

<sup>618</sup> Ks. Itkonen 1950: 60; Kuuskoski 1949: 175, 323, 328; Rekola 1948d: 380. Ks. myös Vuorinen 1995a: 38.

<sup>619</sup> Ks. KHO 1976 II 28, jonka mukaan valtuuston jäsenten oikeutta saada asiakirjoja nähtäväkseen ei voida rajoittaa tilintarkastussäännön määräyksillä. Ks. myös Kalima 1988: 242.

<sup>620</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 325–326

<sup>621</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 329–330.

tarkastajien tehtävien hoitamista kunnan hallinnon ja taloudenhoidon tarkastuksessa kuvattiin malliohjesäännössä varsin yksityiskohtaisesti. Lisäksi siinä annettiin ohjeita tarkastuskertomuksen sisältöön liittyvistä kysymyksistä.<sup>622</sup>

### 3.1.7.3 Toisen kunnan jäsen vuosilintarkastajana

Edellä jaksossa 2.2.1.1 todetun mukaisesti aikaisemmin voimassa olleen vuonna 1898 annetun MKunA 94 §:n mukaan maalaiskunnan tilien ja hallinnon tarkastamista varten kuntakokous valitsi siihen soveliaista kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä kolmeksi vuodeksi kerrallaan kolme tarkastajaa ja kaksi varatarkastajaa. Vastaavaa määräystä kaupungin ulkopuolella asuvan henkilön valitsemisesta tilintutkijaksi ei sisältynyt tätä ennen vuonna 1873 annettuun KKunA:een. MKunA:n antamisen jälkeen esitettiin kuitenkin kannanottona, että kunnan jäsenyyttä ei tulisi pitää kaupungeissa tilintarkastajatoimen välttämättömänä edellytyksenä<sup>623</sup>.

Vuonna 1917 annetut MKunL ja KKunL eivät mahdollistaneet toisessa kunnassa asuvan henkilön valitsemista maalaiskunnan tai kaupungin tilintarkastajaksi. Tilintarkastajat valittiin aikaisemmin todetun mukaisesti mainittujen lakien mukaan vaaleilla vuosittain valtuutettujen vaalin yhteydessä. MKunL:ia ja KKunL:ia muutettiin kuitenkin tilintarkastajan valinnan osalta vuonna 1925 mm. siten, että maalaiskunnan tilintarkastajaksi voitiin MKunL 10 §:n mukaan valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui. Samoin KKunL 11 §:n mukaan voitiin vuoden 1925 muutoksen jälkeen valita kaupungin tilintarkastajaksi toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen hänen siihen suostuessaan. Muutetut vuoden 1926 alusta voimaan tulleet MKunL:n ja KKunL:n säännökset olivat voimassa vuonna 1948 annetun EKunL:n voimaantuloon saakka.

EKunL 127 §:n mukaan kulumassa olleen vuoden kunnallishallinnon tilien tarkastusta toimittamaan valittiin valtuuston päätöksen mukaan vähintään neljä vuosilintarkastajaa ja yhtä monta varavuositilintarkastajaa. Vuositilintarkastajaksi voitiin valita toisessakin kunnassa asuva Suomen kansalainen, jos hän siihen suostui.<sup>624</sup> Lainvalmistelukunnan mietintöön kunnallislainsäädännön koonnasta vuonna 1941 sisältyi vastaava esitys (mietinnössä § 133) myös kunnan ulkopuolella asuvan Suomen kansalaisen valitsemisesta kunnan vuosilintarkastajaksi. Mietinnössä ei asiaa erikseen perusteltu vaan tuotiin esille edellä mainittujen MKunL 10 §:n ja KKunL 11 §:n määräysten sijoittaminen mietinnön mukaiseen

---

<sup>622</sup> Ks. Maalaiskuntien Liitto 1957.

<sup>623</sup> Ks. Lindberg 1916: 57.

<sup>624</sup> Ks. Kuuskoski 1949:322.



ehdotukseen.<sup>625</sup> Lainvalmistelukunnan mietinnössä ehdotukseksi Eduskunnalle kunnallislainsäädännön koonnasta vuonna 1945 sisältyi vastaava tilintarkastajien valintaan liittyvä ehdotus, mutta asiaa ei myöskään siinä yhteydessä erikseen perusteltu.<sup>626</sup> HE:ssä<sup>627</sup> kunnallislainsäädännön koonnasta, jonka perusteella EKunL säädettiin, tuotiin esille se seikka, ettei tarkoituksena ollut kunnallislainsäädännön sisällön uudistaminen vaan aikaisempien lakien koonta mahdollisimman eheäksi kokonaisuudeksi.<sup>628</sup> Myöskään HE:ssä tilintarkastajien valintaa ei erikseen perusteltu tai otettu esille.

Ennen edellä mainitun MKunA:n säätämistä valmistuneessa KM:ssä vuodelta 1894 todetun mukaisesti kunnassa oli joskus vaikeaa saada oman kunnan jäsenistä siihen sopivia henkilöitä tilintarkastajiksi, minkä johdosta nähtiin sopivaksi myöntää kunnille oikeus kutsua tarkastajiksi kunnan ulkopuolellakin asuvia henkilöitä, jotka halusivat siihen toimeen ruveta.<sup>629</sup> Tässä yhteydessä voidaan todeta, että EKunL 127 §:n mahdollistama toisessa kunnassa asuvan Suomen kansalaisen valitseminen kunnan vuositulintarkastajaksi kaikissa tapauksissa mahdollisti asiantuntevaksi katsotun henkilön valinnan kunnan vuositulintarkastajaksi tilanteissa, joissa kunnan vaalikelpoisista jäsenistä ei ollut saatavissa mainittuun luottamustehtävään soveliaita henkilöitä. Vaalikelpoisuutta lukuun ottamatta vuositulintarkastajien kelpoisuutta tehtävänsä ei toisaalta miltään osin määritelty EKunL:ssa.

Edellisessä jaksossa todetun mukaisesti muutettiin EKunL:ia vuonna 1976 pohjoismaiden eli Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalaisten äänioikeuden ja vaalikelpoisuuden osalta siten, että kunnan tilintarkastajana voi EKunL 15 ja 127 §:ien muutosten jälkeen toimia myös muutoin EKunL:n edellytykset täyttävä Islannin, Norjan, Ruotsin tai Tanskan kansalainen. Mainittu vuositulintarkastajaksi kelvollinen pohjoismaiden kansalainen voi muutetun 127 §:n mukaan asua myös toisessa kunnassa.<sup>630</sup>

---

<sup>625</sup> Ks. LVK 1941: 6: 21–22, 88–89.

<sup>626</sup> Ks. LVK 1945: 1: 24.

<sup>627</sup> HE 125/1947 vp.

<sup>628</sup> Ks. HE 125/1947 vp: 2.

<sup>629</sup> Ks. KM 1894: 1: 31.

<sup>630</sup> Ks. Hakalehto 1984: 171.

## 3.1.7.4 Kuntien keskusjärjestöjen määräämä vuosilintarkastaja

EKunL 127 §:n 2 momentin mukaan valtuusto voi jättää yhden vuosilintarkastajan ja yhden varavuositilintarkastajan määräämisen sisäasiainministeriön siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>631</sup> Vastaava määräys yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan valinnasta sisältyi aikaisemmin vuonna 1925 muutettuihin MKunL 20 §:ään ja KKunL 17 §:ään. Tuolloin hyväksyjänä oli valtioneuvosto.

Lainvalmistelukunnan mietintöön vuodelta 1941 sisältyi EKunL 127 §:ää vastaava ehdotus yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määräämisen antaminen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi valtuuston näin päättäessä. Perusteluja ei esitykselle tältä osin kuitenkaan ollut sisällytetty mainittuun mietintöön.<sup>632</sup> Myöskään lainvalmistelukunnan ehdotuksessa hallituksen esitykseksi Eduskunnalle kunnallislainsäädännön koonnasta<sup>633</sup> tai HE:ssä<sup>634</sup> ei asiaa millään tavoin perusteltu. Mainituiksi keskusjärjestöiksi oli *Kuuskosken* mukaan hyväksytty *Suomen Kaupunkiliitto*, *Maalaiskuntien Liitto* ja *Finlands svenska landskommuners förbund*<sup>635</sup>. Kyseiset keskusjärjestöt käyttivät tällöin valtuuston päätöksen perusteella kunnan päätösvaltaa vuosilintarkastajan ja varavuositilintarkastajan määräämisessä.<sup>636</sup>

*Maalaiskuntien Liiton* tarkastuskohteiden määrä vuosina 1950–1957 vaihteli välillä 459–584<sup>637</sup>. Vuosina 1960–1975 vastaavien tarkastuskohteiden vaihteluväli oli 661–897<sup>638</sup>. Edellä oleviin määriin sisältyi myös muita tarkastuskohteita kuin kuntia. *Maalaiskuntien Liiton* jäsenkuntien määrän vähentyessä vähentyi myös tarkastuskohteina olevien kuntien lukumäärä, joka oli korkeimmillaan ollut vuonna 1956 yhteensä 415 kuntaa. Vuonna 1971 tarkastettavia kuntia oli 380.<sup>639</sup>

Myös *Suomen Kaupunkiliiton* määräämät tarkastajat ottivat osaa kaupunkien ja kauppaloitten sekä myöhemmin kuntainliittojen ja muiden kunnallisten yhteisöjen ja yritysten tilintarkastukseen.<sup>640</sup> *Suomen Kaupunkiliiton* tilintarkastuspalveluja haluavien kaupunkien ja kauppaloitten määrä kasvoi 1940-luvulla niin paljon, että *Kaupunkiliiton* oma henkilökunta ei voinut enää vuosina 1949–1950

<sup>631</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 322–323.

<sup>632</sup> Ks. LVK 1941: 6: 22.

<sup>633</sup> LVK 1945: 1.

<sup>634</sup> HE 125/1947 vp.

<sup>635</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 323.

<sup>636</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 322–323.

<sup>637</sup> Ks. Hosiaisuusluoma 1958a: 140. Ks. myös Eskelinen 1974: 381–383.

<sup>638</sup> Ks. Koivukoski 1991: 127.

<sup>639</sup> Ks. Eskelinen 1974: 381.

<sup>640</sup> Ks. Rantakari 1976: 4.

suorittaa kaikkia tilintarkastustehtäviä vaan tähän jouduttiin palkkaamaan ulkopuolisia tarkastajia.<sup>641</sup>

*Maalaiskuntien Liiton* kuntatarkastajista useimmat olivat kunnallistutkinnon tai muun yliopistotutkinnon suorittaneita. Aikaisemmin tutkintona oli myös kauppaopistotutkinto. Lisäksi kuntatarkastajien käytännön kokemuksenä oli kunnallisissa tehtävissä mm. toiminta kunnanjohtajana, kunnansihteerinä, kunnankamreerina tai taloussihteerinä. *Maalaiskuntien Liitolla* oli 1940-luvulla kymmenkunta valantehnyttä tilintarkastajaa. Heidän määränsä kuitenkin väheni 1950-luvulla.<sup>642</sup> *Finlands svenska landskommuners förbundin* palveluksessa olleiden kuntatarkastajien koulutuksena oli usein sosionomi. Yksi kuntatarkastaja oli merkonomi. Myös kunnankamreeri toimi liiton kuntatarkastajana.<sup>643</sup>

Kuntien keskusjärjestön määräämien tilintarkastajien tekemistä tilintarkastushavainnoista julkaisi kirjoituksia erityisesti *Maalaiskunta*-lehti 1950- ja 1960-luvulla. Tarkastushavainnointona tuotiin 1950-luvun alkupuolella esille mm. tosittaineiston puutteellisuudet ja omaisuuden hoidon puutteet<sup>644</sup>, omaisuuden arvostus, lapsilisät, väkijuomayhtiön voitto-osuus, kunnille maksetut kansaneläkkeet, verojen kirjaukset, talousarvion sisältö, suoritukset Kansaneläkelaitokselle, erilliset postisiirtotilit ja pöytäkirjojen pito<sup>645</sup>. Lisäksi huolenaiheina olivat verojen virka-apuperintä, kunnalliskoti- ym. hoidettavien omaisuuden käsittely, Valtiokonttorille annettavat velkakirjat, kuntainliittojen talousarvioitten käsittely kunnissa, rahojen nostaminen kuitatuilla laskuilla, säästön kirjaus sekä kansakoulujen talousarviokortit<sup>646</sup>. Myös kunnan maksuvalmius<sup>647</sup>, kuntien rakennustoiminta<sup>648</sup> sekä kuntien hallinto ja talous<sup>649</sup> olivat esillä toimitetuissa tarkastuksissa. Lisäksi kiinnitettiin huomiota kuntien taloushallinnossa mm. väärinkäyttöihin kassanhoidossa, kuntien shekkitilien limiittien ylityksiin<sup>650</sup> sekä ongelmiin erillisissä kirjanpidoissa<sup>651</sup>. Kirjoituksissa tuotiin esille myös esim. tilinpäätöksen oikeellisuuteen liittyviä tarkastushavainnoja<sup>652</sup>. Myös tilintarkastajien ja tilivelvollisten keskinäiset suhteet olivat huolenaiheena<sup>653</sup>.

<sup>641</sup> Ks. Hentilä 1962: 46.

<sup>642</sup> Ks. Koivukoski 1991: 129. Valantehneistä tilintarkastajista ks. jakso 6.2.

<sup>643</sup> Ks. Svenfelt 1997: 36.

<sup>644</sup> Ks. Saastamoinen 1951: 203–207.

<sup>645</sup> Ks. Heinonen 1951: 460–464.

<sup>646</sup> Ks. Heinonen 1953: 112–115.

<sup>647</sup> Ks. Niemi, Yrjö 1955: 128–129.

<sup>648</sup> Ks. Kokkarinen 1955: 134–135; Virtanen, Reino 1955: 130.

<sup>649</sup> Ks. Haapakoski: 1955: 131–132; Turunen 1955: 133–134.

<sup>650</sup> Ks. Heinonen 1954b: 116–117.

<sup>651</sup> Ks. Heinonen 1955: 291.

<sup>652</sup> Ks. Hosiaislouma 1959: 180–183.

<sup>653</sup> Ks. Männynoksa 1970: 645–646; Niemi, Yrjö 1953: 12–13; Niiranen, Erkki 1970: 420–421.

*Maalaiskuntien Liiton* määräämien tarkastajien kohteina 1950-luvun loppupuolella nousivat esiin mm. rakentamiseen ja tätä kautta myös kuntien talouteen liittyvät kysymykset<sup>654</sup>, kuntien lakisääteisten tehtävien kuntien taloudelle asettamat vaatimukset<sup>655</sup>, asutustoiminta ja muu sosiaalitoimi<sup>656</sup>. Myös käyttöomaisuuden käsitteleminen kunnan kirjanpidossa, ulosottomiehen postisiirto-tilin asianmukainen käsittely, valtiolle tehtävät tilitykset ja alennukset kirjanpidossa olivat esillä toimitetuissa tilintarkastuksissa<sup>657</sup>. Tarkastuksissa kiinnitettiin huomiota myös sekä valtion harjoittamaan että kunnan sisäiseen valvontaan, tilintarkastuskertomusten käsittelyyn, erilaisiin tilintarkastuksissa havaittuihin puutteisiin, hallintoasioihin, talousarvioon ja sen toteutumiseen, keskuskirjanpitoon ja tositaiteistoon, luetteloihin ja kortistoihin, omaisuuden hoitoon, kunnallisverotukseen ja jäämäperintään ja kunnan tulojen perintään sekä erillisten tilien hoitoon<sup>658</sup>. Myös kuntien hallinnollisen kirjanpidon hoito oli erityisen huomion kohteena<sup>659</sup>.

Tarkastuksissa esille nousseina asioina olivat 1960-luvulla mm. kuntien maksuvalmiuteen ja rahoitukseen liittyvät kysymykset<sup>660</sup>, rakentaminen<sup>661</sup>, tilinpäätösten valmistuminen ajoissa<sup>662</sup>, investoinneista johtuva lainoitus<sup>663</sup> sekä kuntien raha-asiat ja väärinkäytökset<sup>664</sup>. Myös kansakoulujen ja teiden rakentaminen<sup>665</sup> sekä kunnan taloudenhoito ja hallinto<sup>666</sup> eri muodoissaan olivat tarkastuksen kohteina. Lisäksi tarkastuksissa kiinnitettiin huomiota kuntainliittojen menoihin ja kuntien luottojen lisääntymiseen<sup>667</sup>, opetustoimeen ja kuntien valtionapujärjestelmään<sup>668</sup> sekä tulevien investointien vaikutuksesta kuntien talouteen<sup>669</sup>.

<sup>654</sup> Ks. Aaltonen 1956: 126–127; Alajoki 1957: 144–145; Arikoski 1957: 145–146; Heinilä 1956: 120–121; Jaakkola 1956: 124–125; Kaakkolammi 1958: 152–154; Kinnunen 1957: 150–151; Liikkanen 1957: 152–153; Lukkarinen 1956: 127–130; Ylinen 1956: 122–124.

<sup>655</sup> Ks. Karila 1957: 147–148; Salminen 1959: 160–161.

<sup>656</sup> Ks. Putkonen 1958: 155–156.

<sup>657</sup> Ks. Heinonen 1956: 530–533.

<sup>658</sup> Ks. Hosiaisluoma 1958b: 719–726.

<sup>659</sup> Ks. Lemiläinen 1959: 162–164; Virtanen, Reino A. 1959: 164–166.

<sup>660</sup> Ks. Hannula 1968: 289–290; Kokkarinen 1960: 188–189.

<sup>661</sup> Ks. Aaltonen 1962: 150–151; Niemi, Yrjö 1960: 191–192.

<sup>662</sup> Ks. Virtanen, Reino A. 1960: 193–195.

<sup>663</sup> Ks. Lukkarinen 1962: 151–152.

<sup>664</sup> Ks. Turunen 1962: 152–154.

<sup>665</sup> Ks. Alajoki 1964: 163; Arikoski 1963: 112–113; 1967: 185; Hirstiö 1961: 347–348; Kaakkolammi 1964: 168–169; Lehtinen, Esko 1968: 292–293; Turunen 1968: 296; Veijonsuo 1963: 117–118; Vintturi 1961: 346.

<sup>666</sup> Ks. Aaltonen 1967: 184–185; Kinnunen 1963: 114–116; Kokkarinen 1965: 282–283; Laitinen 1966: 248–249; Lammi 1966: 252–253; Lukkarinen 1966: 254–256; Niemi, Yrjö 1965: 280–282; Pulkki 1968: 295; Turunen 1968: 297.

<sup>667</sup> Ks. Alajoki 1964: 162; Kinnunen 1968: 291–292; Lammi 1961: 344; Pulkki 1968: 294; Veijonsuo 1967: 187.

<sup>668</sup> Ks. Hannula 1964: 165–166.

<sup>669</sup> Ks. Kaakkolammi 1964: 171–173.

Tarkastuksissa oli esillä myös mm. erityislakien toimeenpanoon liittyen kunnan viranomaisten toimintaan kohdistettu valtionvalvonta.<sup>670</sup>

Kuntien keskusjärjestöjen kunnan tilintarkastajaksi määräämä tilintarkastaja katsottiin kelpoiseksi myös kuntiin sidoksissa olleiden<sup>671</sup> valtionapua nauttivien yksityisoppikoulujen tilintarkastajaksi vuonna 1964 annetulla yksityisoppikouluja koskevan asetuksen muutoksella. Sen mukaan valtionapua nauttivan yksityisoppikoulun yhden tilintarkastajan tuli olla joko *Keskuskauppakamarin* tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai EKunL 127 §:n 2 momentin tarkoittaman kuntien keskusjärjestön kunnan tilintarkastajaksi määräämä henkilö. Mikäli *Kouluhallitus* katsoi tarpeelliseksi, tuli toisen tilintarkastajan olla *Kouluhallituksen* hyväksymä henkilö.<sup>672</sup> Tätä ennen yksityisoppikoulun yhden tilintarkastajan tuli olla joko *Keskuskauppakamarin* tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja. Myös tällöin toisen tilintarkastajan tuli olla *Kouluhallituksen* hyväksymä henkilö, mikäli *Kouluhallitus* katsoi tämän tarpeelliseksi.<sup>673</sup> Vuonna 1951 yksityisoppikouluista annetun alkuperäisen asetuksen mukaan yhden tilintarkastajan tuli olla *Keskuskauppakamarin* hyväksymä eli KHT-tilintarkastaja tai valantehnyt tilintarkastaja<sup>674</sup> ja toisen tilintarkastajan tuli *Kouluhallituksen* tarpeelliseksi katsoessa olla *Kouluhallituksen* hyväksymä henkilö.<sup>675</sup> Yksityisoppikouluja koskeva asetus kumottiin vuonna 1984<sup>676</sup>. Ennen vuotta 1951 annettua asetusta oli voimassa vuonna 1944 annettu asetus yksityisoppikouluista<sup>677</sup>, jonka 8 §:n mukaan nämä hoitivat taloutensa itsenäisesti noudattaen kuitenkin tilinpidossa *Kouluhallituksen* antamia ohjeita.

Kunnallisten keskusjärjestöjen palveluksessa oli vuonna 1976 päätoimisesti yli 50 tarkastajaa. Sellaisten kuntien ja kuntainliittojen lukumäärä, jotka käyttivät kunnallisten keskusjärjestöjen tilintarkastuspalveluja, oli samana vuonna lähes 800.<sup>678</sup>

<sup>670</sup> Ks. Turunen 1969: 294–296.

<sup>671</sup> Ks. KHO 1950 II 160 vuodelta 1948, jonka mukaan kauppalan vastatessa yksityisoppikouluista 23.3.1944 annetun asetuksen 2 §:n mukaan yksityisoppikoulun omistajana sen taloudesta, oli tästä johtuvia menoja pidettävä kauppalan varsinaisina menoina, jotka EKunL 110 §:n mukaan tuli ottaa kauppalan talousarvioon; ks. Mäenpää 1981: 88–89.

<sup>672</sup> Asetus yksityisoppikouluasetuksen muuttamisesta 24.7.: 16 §.

<sup>673</sup> Asetus yksityisoppikouluasetuksen muuttamisesta 4.1.1963/4: 16 §.

<sup>674</sup> Valantehneistä tilintarkastajista ks. jakso 6.2.

<sup>675</sup> Yksityisoppikouluasetus 19.1.1951/23: 16 §.

<sup>676</sup> Lukioasetus 12.10.1984/719: 126 §. Em. asetus annettiin lukiolain 27.5.1983/477 perusteella. Ks. myös HE 30/1982 vp: 1.

<sup>677</sup> Asetus yksityisoppikouluista 23.3.1944/200.

<sup>678</sup> Ks. Kangasniemi 1976: 3.

## 3.1.7.5 Kiinteistöjen ja irtaimiston tarkastus

Erillään kunnan tilintarkastuksesta säädettiin EKunL 133 §:ssä kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastamisesta. Valtuusto valitsi erityiset tarkastajat pitämään kunnan yhteisestä kiinteästä ja irtaimesta omaisuudesta tehtyjen luetteloiden johdolla, vuosittain sopivalla ajalla irtaimen omaisuuden tarkastuksen. Alkuperäisen säännöksen mukaantuli mainittujen luetteloiden avullisiksi vähintään joka kolmas vuosi kiinteän omaisuuden katselmus sen tilan ja hallinnon selville saamiseksi.<sup>679</sup> Muutettaessa EKunL:ia vuonna 1955<sup>680</sup>, pidennettiin valtuutettujen 39 §:n mukainen vaalikausi kolmesta vuodesta neljään vuoteen ja samassa yhteydessä muutettiin 133 §:ää siten, että kiinteän omaisuuden katselmus tulee pitää vähintään joka neljäs vuosi.<sup>681</sup>

Sekä kiinteän että irtaimen omaisuuden tarkastajat tuli valita erikseen. EKunL 133 §:ään ei sisällynyt määräystä tarkastajien lukumäärästä, mutta lain sanamuodon mukaan näitä tuli valita kuitenkin vähintään kaksi. Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajiksi voitiin valita samoja henkilöitä, mutta heidän valintansa tuli kuitenkin tehdä erikseen. Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajille ei EKunL 133 §:n mukaan valittu varamiehiä<sup>682</sup>. Tarkastajien lukumäärä voitiin vahvistaa johtosäännössä. Ellei tarkastajien lukumäärää ollut johtosäännössä määrätty, siitä päätti valtuusto. Irtaimen omaisuuden tarkastus toimitettiin vuosittain, jolloin myös irtaimen omaisuuden tarkastajat valittiin vuosittain. Kiinteän omaisuuden tarkastus toimitettiin valtuuston määrääminä aikoina, aluksi vähintään joka kolmas vuosi ja vuoden 1955 lainmuutoksen jälkeen vähintään joka neljäs vuosi, jolloin myös kiinteän omaisuuden tarkastajat tuli valita.<sup>683</sup> Vuonna 1962 EKunL 133 §:ään lisätyn 4 momentin mukaan kiinteistöjen ja irtaimiston tarkastajaksi ei saanut valita 134 §:ssä tarkoitettua tilintekijää. Vastaava säännös annettiin myös vuositilintarkastajan valinnan osalta.<sup>684</sup> *Maalaiskuntien Liitto* julkaisi mm. vuonna 1951 ohjeen kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajien johtosäännöksi. Malliohjesäännössä ohjeistettiin yksityiskohtaisesti vähintään kerran kolmessa vuodessa suoritettavaa kiinteän omaisuuden tarkastusta sekä vuosittain suoritettavaa irtaimen omaisuuden tarkastusta. Lisäksi malliohjesäännössä annettiin ohjeita tarkastusten perusteella annettavan tarkastuskertomuksen sisältöön liittyvistä kysymyksistä.<sup>685</sup>

<sup>679</sup> Ks. Itkonen 1950: 112; Kuuskoski 1949: 330.

<sup>680</sup> Ks. Laki kunnallislain muuttamisesta 16.12.1955/505: 133 §.

<sup>681</sup> Ks. Kangasniemi 1974: 1269; Kuuskoski 1960: 338–339. Ks. myös Vuorinen 1995a: 38. Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastuksesta ks. Heinonen 1954a.

<sup>682</sup> Ks. Pekkanen 1960b: 1088.

<sup>683</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 330; 1960: 338–339.

<sup>684</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 374; Laki kunnallislain muuttamisesta 21.12.1962/616: 133 §.

<sup>685</sup> Ks. Maalaiskuntien liitto 1951b.

Sekä kiinteistöjen että irtaimiston tarkastajien tuli antaa valtuustolle kertomus kunnan omaisuuden hoidosta. Kertomuksissa tuli EKunL 133 §:n mukaan tehdä myös ehdotukset niistä parannuksista, jotka tarkastajat katsoivat tarpeellisiksi. Mikäli kiinteistöjen katselmuksessa tai irtaimiston tarkastuksissa ilmeni, että kunnan omaisuutta oli hoidettu huonosti tai että omaisuutta oli hukattu, tuli tästä tehdä tarkastuskertomuksessa muistutus. Samoin tilanteissa, joissa kiinteän tai irtaimen omaisuuden hoidossa ilmeni muuta virheellisyyttä, oli myös tästä tehtävä muistutus annettavissa kertomuksissa.<sup>686</sup>

Alkuperäisessä säännöksessä ei kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastukselle ollut säädetty määräaika. Asianmukaisena kuitenkin tuli pitää sitä, että kertomukset voitiin käsitellä yhdessä vuositilintarkastajain kertomuksen kanssa. Vuonna 1961 lisättiin EKunL 133 §:ään uusi 3 momentti, jonka mukaan tarkastuskertomus tulee antaa niin ajoissa, että se voidaan käsitellä 131 §:ssä säädettyssä järjestyksessä. Mikäli kertomuksissa oli muistutuksia hallintoa vastaan, noudatettiin niiden käsittelyssä EKunL 131 §:n säännöksiä samalla tavoin kuin vuositilintarkastajien kertomuksen osalta.<sup>687</sup>

### 3.1.7.6 Valiokunta hallinnon tarkastamista varten

EKunL 45 §:n mukaisesti valtuusto voi asettaa lausuntojen antamista ja hallinnon tarkastamista varten valiokuntia. LVK:n mietinnössä kunnallislainsäädännön koonnasta vuodelta 1941 esitettiin uuteen lakiin sisällytettäväksi edellä mainittu säännös (mietinnössä § 46) valiokunnista.<sup>688</sup> LVK:n ehdotukseen hallituksen esitykseksi eduskunnalle kunnallislainsäädännön koonnasta vuodelta 1945 sisältyi edelleen edellä mainittu ehdotus valiokunnista.<sup>689</sup> Myös HE:n esitys kunnallislainsäädännön koonnasta sisälsi vastaavan säännöksen.<sup>690</sup>

Valiokunta voitiin asettaa erillistä tarkastusta varten tai myös jatkuvaa tarkastusta varten.<sup>691</sup> Muiden kuin hallintoa tarkastavien valiokuntien kokouksista tuli EKunL 46 §:n mukaan antaa tieto kunnallishallitukselle. Koska hallintoa tarkastavan valiokunnan tehtävänä voi olla tutkia muiden kunnallisten viranomaisten ohella myös kunnallishallituksen toimintaa, voi tarkastusvaliokunnan työ edellyttää, ettei sen kokouksista annettu tietoja ulkopuolisille.<sup>692</sup>

<sup>686</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 330–331.

<sup>687</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 331; Kuuskoski & Hannus 1965: 373–374; Laki kunnallislain muuttamisesta 19.5.1961/257: 133 §.

<sup>688</sup> Ks. LVK 1941: 6: 69.

<sup>689</sup> Ks. LVK 1945: 1: 15.

<sup>690</sup> Ks. HE 125/1947 vp: 9.

<sup>691</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 171.

<sup>692</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 171–172.

Muutettaessa jäljempänä tilimuistutuksen käsittelyä koskevaa EKunL 134 §:ää vuonna 1961, huomioitiin muutoksen yhteydessä myös hallintoa tarkastavan valiokunnan merkitys käsiteltäessä kunnanvaltuustossa mahdollisia muistutuksia sille esitetyissä kertomuksissa. Hallintoa tarkastavan valiokunnan kertomus ja siihen sisältyvät ehdotukset annettiin välittömästi valtuustolle, joka myös tältä osin päätti toimenpiteistään mahdollisista hallintoa tarkastavan valiokunnan kertomuksessa esitetyistä muistutuksista harkintansa mukaisesti.<sup>693</sup>

### 3.1.7.7 Vakainainen tilintarkastaja

Kaikissa kunnissa voitiin EKunL 130 §:n mukaisesti valita vakainainen tilintarkastaja jatkuvan tilintarkastuksen toimittamista varten. Kaupunkien osalta vakainaisen tilintarkastajan valitsemisesta jatkuvan tilintarkastuksen toimittamista varten säädettiin ensimmäisen kerran vuonna 1934, kun muutettiin tuolloin voimassa olleita KKunA:n säännöksiä. KKunA 68 §:n 2 momentissa säädettiin muutoksen jälkeen, että kaupunginvaltuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakainaisen tilintarkastajan suoritettavaksi.<sup>694</sup> Vastaava säännös oli, kuten edellä todettiin, EKunL 130 §:ssä, jonka mukaan valtuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakainaisen tilintarkastajan suoritettavaksi.<sup>695</sup>

LVK:n mietinnössä kunnallislainsäädännön koonnasta vuodelta 1941 esitettiin, että myös maalaiskunnassa saattaisi olla hyvä, että valtuusto voisi asettaa vakainaisen tilintarkastajan, jonka jatkuvissa tarkastuksissa kertyneet asiakirjat tulisi pitää vuositilintarkastajien saatavina. Mietintöön sisältyi näin ehdotus (mietinnössä § 136), jonka mukaan valtuusto voi uskoa jatkuvan tarkastuksen vakainaisen tilintarkastajan suoritettavaksi.<sup>696</sup> Mainittu ehdotus valtuuston valitsemasta vuositilintarkastajasta toistettiin vuonna 1945 annetussa LVK:n mietinnössä kunnallislainsäädännön koonnasta. Mietintö sisälsi asiasta ehdotuksen hallituksen esitykseksi Eduskunnalle.<sup>697</sup>

<sup>693</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 172; Kuuskoski & Hannus 1965: 376.

<sup>694</sup> Laki kunnallishallituksesta kaupungissa 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/220.

<sup>695</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 327–329; Ojanen 1949: 70–71. Vuonna 1976 mainittuja vakainaisia tilintarkastajia oli 22:n kaupungin ja kahden kuntainliiton palveluksessa; ks. Kangasniemi 1976: 2. Vastaava järjestelmä oli käytössä myös Ruotsissa suurimmissa kaupungeissa; ks. Lundberg 1960: 24.

<sup>696</sup> Ks. LVK 1941: 6: 22, 89.

<sup>697</sup> Ks. LVK 1945: 1: 24.



Vakinaisen tilintarkastajan valitseminen jatkuvan tilintarkastuksen suorittamista varten oli edellä olevan perusteella aikaisemmin mahdollista kaupungeissa ja kauppaloissa, mutta EKunL:n säätämisen jälkeen tämä mahdollisuus ulottui jokaiseen kuntaan kuntamuodosta riippumatta. Vakinainen tilintarkastaja ei ollut kunnan luottamushenkilö vaan kunnan viranhaltija. Mainitun viran kuten muidenkin virkojen perustamiseen vaadittiin EKunL 57 §:n 4 kohdan mukaan määräenemmistö päätös. Mainitun lainkohdan mukaan päätöksen tekoon viran perustamisesta vaadittiin kaksi kolmannelta saapuvilla olleiden valtuutettujen äänistä.<sup>698</sup> Vakinaista tilintarkastajaa koskivat kunnan viranhaltijana muiden viranhaltijoiden tavoin EKunL 101 §:n määräykset virkavirheestä sekä RL:n virkarikoksia koskevat säännökset.

Vakinaisen tilintarkastajan tehtäviin kuului jatkuvan tilintarkastuksen toimittaminen. Se käsitti varsinaisen tilintarkastuksen, johon sisältyi nk. numerotilintarkastus. Vakinaisen tilintarkastajan tehtäviin ei kuulunut hallinnon tarkastus, mutta vakinainen tilintarkastaja voitiin kuitenkin määrätä avustamaan vuositilintarkastajia heille kuuluvan hallinnon tarkastuksessa<sup>699</sup>. Vakinaisen tilintarkastajan tehtävistä voitiin antaa yksityiskohtaisia säännöksiä johtosäännössä. Vakinaisen tilintarkastajan toimittamissa tarkastuksissa kertyneet asiakirjat tuli pitää vuositilintarkastajien saatavina EKunL 130 §:n mukaisesti.<sup>700</sup>

Koska vakinaisen tilintarkastajan palkkaaminen tulisi ylivoimaisen kalliiksi maalaiskunnille, esitettiin yhtenä vaihtoehtona, että yksi vuositilintarkastaja suorittaisi maalaiskunnissa ns. numerotarkastuksen. Numerotilintarkastusta suorittavan vuositilintarkastajan tehtävänä olisi tarkastaa tositteiden oikeellisuus sekä kirjanpidon vientien oikeellisuus ym. tähän liittyvät tehtävät. Tarkastusten tuloksien tulisi myös tällöin olla kaikkien vuositilintarkastajien käytettävissä. Yhtenä vaihtoehtona esitettiin, että tehtävä sisällytettäisiin kunnallisten keskusjärjestöjen määräämän vuositilintarkastajan tehtäviin.<sup>701</sup> Myös *Suomen Kaupunkiliitto* suunnitteli jatkuvan tilintarkastuksen hoitamista kaikissa niissä kaupungeissa ja kauppaloissa, joilla ei ollut päätoimista reviisoria (vakinaista

<sup>698</sup> Ks. Itkonen 1950: 68; Kuuskoski 1949: 196, 328.

<sup>699</sup> Ratkaisussa KHO 1968 II 52 katsottiin, että kunnan vakinaiselle tilintarkastajalle ei kuulu kunnan hallinnon tarkastaminen, mutta tällainen tilintarkastaja voitiin määrätä avustamaan vuositilintarkastajia hallinnon tarkastuksessa. Ks. myös Cavonius 1961: 296–297, Kaleva 1961: 111; Ojala 1961a: 110, 131; 1961b: 298–299; Pöyhönen, Aulis 1971: 48.

<sup>700</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1973: 371, 374–375. Ks. myös Vuorinen 1995a: 39. Tosite-tarkastuksen menetelmistä ks. Timonen 1972: 12, 15.

<sup>701</sup> Ks. Heinonen 1952: 517–519; Kangasniemi 1976: 2. Kaupunkien osalta ks. Lassenius 1949: 186–187.

tilintarkastajaa) ja jotka mainittua järjestelyä tahtoivat käyttää. Toiminta alkoi vuoden 1951 alusta ja vuonna 1953 sen piirissä oli 15 kaupunkia ja 24 kauppala.<sup>702</sup>

### 3.1.7.8 Tilimuistutus ja vastuuvapaus

Vuositolintarkastajien velvollisuutena oli EKunL 129 §:n mukaan laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti tarkastaa kunnallishallituksen EKunL 126 §:n mukaan päättämät tilit kultakin vuodelta sekä kunnan arvopaperit ja rahavarat. Vuositolintarkastajien tuli myös tutkia, ovatko tilit yhtäpitävät vuoden talousarvion kanssa.<sup>703</sup> Vuositolintarkastajien tuli EKunL 128 §:n mukaisesti antaa toimittamastaan tarkastuksesta kertomus kunnallishallitukselle johtosäännöllä määrätävänä aikana.<sup>704</sup>

Tilintarkastuskertomuksessa tuli mainita todetuista virheellisyyksistä ja epäkohdista myös silloin, vaikka näistä olisi jo erikseen ilmoitettu kunnallishallitukselle ja valtuuston puheenjohtajalle esim. kassantarkastukseen liittyen. Valtuuston tuli EKunL 49 §:n 2 kohdan mukaisesti päättää edellisen vuoden hallinnosta annetuista kertomuksista sekä tileistä ja tilinpäätöksen hyväksymisestä sekä myös vastuuvapauden myöntämisestä. Vuositolintarkastajien tuli tilintarkastuskertomuksessa myönteisessä tapauksessa ehdottaa tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä. Vaihtoehtoisesti aiheen ilmetessä tilintarkastajien tuli kertomuksessaan tehdä esitys toimenpiteistä, joihin asiassa tuli kunnan edun valvomiseksi ryhtyä. Eri mieltä mahdollisesti olleella vuositolintarkastajalla oli oikeus liittää tilintarkastuskertomukseen oma lausuntonsa. Tarkastuksen suorittaneiden vuositolintarkastajien oli allekirjoitettava tilintarkastuskertomus.<sup>705</sup>

Tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta ym. tuli valtuuston alkuperäisen EKunL 49 §:n 2 kohdan mukaan kokoontua päättämään viimeistään kesäkuussa taikka kaupungissa valtuuston esityksestä sisäasiainministeriön määräämänä aikana myöhemmin.<sup>706</sup> Valtuustoon kuuluvaa kunnallishallituksen jäsentä tuli aikaisemmasta oikeuskäytännöstä<sup>707</sup> poiketen pitää voimassa olevien esteellisyyssäännösten mukaan esteellisenä päättämään valtuustossa tili- ja vastuuvapauden myöntämisestä<sup>708</sup>. Vuonna 1962 muutetun 49 §:n 2 kohdan

<sup>702</sup> Ks. Ojanen 1953: 35; Rantakari 1976: 4. Ks. lisäksi Holmila 1964: 247.

<sup>703</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 324–325.

<sup>704</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 323.

<sup>705</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 325–326.

<sup>706</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 175.

<sup>707</sup> Ks. KHO 1937 II 372; KHO 1940 II 283.

<sup>708</sup> Ks. Alkio 1953: 485; Kuuskoski 1949: 104. Ratkaisussa KHO 1960 II 68 kunnanhallituksen jäsenet katsottiin esteellisiksi EKunL 24 §:n perusteella osallistumaan tili- ja vastuuvapauden myöntämistä koskevaan kunnanvaltuuston päätöksen tekemiseen. Ks. myös Kalima 1988: 247.

mukaan näitä määräaikoja muutettiin siten, että valtuuston tuli kokoontua päättämään tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta viimeistään lokakuussa.<sup>709</sup> Mikäli vuositilintarkastajien kertomuksessa oli tehty muistutuksia tilejä ja hallintoa vastaan, tuli kunnallishallituksen vaatia EKunL 131 §:n mukaan asianomaisilta selitykset<sup>710</sup>. Kunnallishallituksen tuli jättää asianomaisten selitykset ja oma lausuntonsa vuositilintarkastajien kertomuksen mukana valtuustolle niin ajoissa, että valtuusto ehti käsitellä ne edellä mainitussa säädetyssä ajassa.<sup>711</sup>

Kunnallisvaltuuston harkintavallassa oli EKunL 134 §:n mukaan päättää, saiko vuositilintarkastajien taikka kiinteistöjen tai irtaimiston tarkastajien tekemä muistutus raueta vai oliko sen johdosta ryhdyttävä toimenpiteisiin kunnan oikeuden ja edun valvomiseksi.<sup>712</sup> Mikäli tilintekijä ei hyväksynyt tilimuistutusta,

<sup>709</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 196–197; Laki kunnallislain muuttamisesta 21.12.1962/616: 49 §.

<sup>710</sup> Ks. KHO 1958 II 224, jonka mukaan tilintarkastajien välitarkkailusta antama lausunto ei ollut sellainen lausunto, jonka johdosta olisi tullut EKunL 131 §:n mukaan kuulla sitä, jota asia koski; Kuuskoski & Hannus 1965: 371. Mainitun ratkaisun mukaan kunnanvaltuuston päätös ei myöskään koskenut valtuuston jäsenenä olleita kunnanhallituksen jäseniä sillä tavoin henkilökohtaisesti, että he olisivat EKunL 24 §:n mukaan olleet esteellisiä päätöksen tekemiseen asiassa; ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 118.

<sup>711</sup> Ks. Jokipelto 1964: 118–119; Kuuskoski 1949: 328; Lammi 1953: 254–255.

<sup>712</sup> Ks. KHO 1953 II 499, jonka mukaan tilimuistutus sai raueta, kun tilintekijän ei voitu todeta syyllistyneen epäiltyyn rikolliseen tekoon; ks. Kuuskoski 1960: 341. Ratkaisussa KHO 1954 II 227 valtuuston päätöksestä tehty valitus, jossa päätöksessä valtuusto hyväksyi tilivelvollisten esittämät tilintarkastajien edellyttämät selvitykset, hyväksyi kunnalliskertomuksen ja tilit sekä vahvisti tilinpäätöksen ja myönsi tili- ja vastuuvapauden tilivelvollisille vuoden 1951 tileistä, hylättiin, koska valtuustolla oli EKunL 134 §:n mukaan oikeus päättää, että vuositilintarkastajain muistutus sai raueta eikä päätös ollut lainvastainen tai mennyt valtuuston toimivaltaa ulommaksi. Ratkaisussa KHO 25.4.1960 T 2576 vuodelta 1955 hylättiin kunnanvaltuuston päätöksestä tehty valitus, jossa valtuusto myönsi asianomaisille tili- ja vastuuvapauden koskien matkasta aiheutuneita menoja, kun ei ollut väitettykään, että menoeran osalta oltaisi menetelty sillä tavoin rikollisesti kuin EKunL 101 §:ssä tarkoitettiin. Ruotsalaisessa oikeuskäytännössä ratkaisun RÅ 1951 I 238 mukaan tilintarkastajien lausuman kritiikin johdosta koskien virkamiesten liiketoimia kunnanvaltuusto voi päättää, että virkamiesten tulee pidättäytyä vastaavista liiketoimista; ks. Lundin 1999: 434–435. Ratkaisussa RÅ 1953 I 135 hylättiin valitus kaupunginvaltuuston päätöksestä, jossa tilintarkastajien esityksestä myönnettiin vastuuvapaus tilivelvollisille tuotaessa valtuuston kokouksessa esille virheellisyys, jonka ei katsottu vaikuttavan vastuuvapauteen; ks. Lundin 1999: 208. Ratkaisussa RÅ 1955 I 212 hylättiin valitus vastuuvapauden myöntämisestä, kun tilintarkastajat olivat kertomuksessaan huomauttaneet koulun vahtimestarin virka-asunnon vuokrasta; ks. Lundin 1999: 208. Ratkaisussa RÅ 1960 ref 38 hylättiin kunnanvaltuuston päätöksestä tehty valitus, jossa päätöksessä valtuusto myönsi vastuuvapauden valtuuston lainapäätöksen toimeenpanneelle kunnallislautakunnalle lainapäätöksen tultua myöhemmin kumotuksi ja tilintarkastajien esittäessä lausunnossaan, ettei päätöksen toimeenpanijoille myönnettäisi vastuuvapautta; ks. Lundin 1999: 343.

tuli valtuuston vahvistaa vajauksen ja korvauksen määrä sekä alistaa asia lääninhallitukselle tutkittavaksi ja ratkaistavaksi <sup>713</sup>. Samoin kuin valtuustolla oli vapaa harkintavalta menettelystä tehtyjen muistutusten suhteen, oli valtuustolla vapaa harkintavalta myös kunnan etua valvottaessa. Tilimuistutus voitiin kohdistaa vain kunnalliseen viranhaltijaan tai luottamusmieheen.<sup>714</sup>

Alkuperäiseen EKunL 134 §:ään ei sisältynyt tilintekijän käsitettä. Lisäksi korvausvaatimus viranhaltijaa vastaan kunnalle aiheutetusta vahingosta olisi KHO:n vuonna 1959 antaman ratkaisun perusteella tullut ajaa yleisessä tuomioistuimessa.<sup>715</sup> Sen johdosta, että kunnallishallinnon valvonnan kahtiajakaisuutta ei pidetty asianmukaisena, teki KHO aloitteen EKunL:n muuttamisesta tältä osin. Edellä olevan perusteella EKunL 134 § uudistettiin vuonna 1961 kokonaisuudessaan.<sup>716</sup>

Uudistetun EKunL 134 §:n 1 momentin mukaan<sup>717</sup> kunnallisvaltuuston päätösvallassa oli, saiko vuositilintarkastajien, kiinteistöjen taikka irtaimen omaisuuden tarkastajien tekemä muistutus tai EKunL 45 §:n mukaan valtuuston asettaman hallintoa tarkastavan valiokunnan kertomuksessa tehty muistutus raueta, vai tuliko niiden johdosta ryhtyä toimenpiteisiin tilintekijää vastaan kunnan oikeuden ja edun valvomiseksi. Kunnallishallitukseen kuulunut kunnallisvaltuuston jäsen

<sup>713</sup> Ks. Modeen 1962: 369. Ks. myös KHO 1959 II 483, jonka mukaan LO:n hylätessä valtuuston hakemuksen korvausvaatimuksesta kunnan jäsen ei voinut valittaa ko. päätöksestä; Kuuskoski & Hannus 1965: 380. Ratkaisussa KHO 1956 II 610 tilit ja tilinpäätös voitiin hyväksyä ilman määräänemmistöä, vaikka niihin sisältyi määrärahan ylityksiä, jotka EKunL 57 §:n mukaan vaativat määräänemmistön valtuustossa; ks. Kuuskoski 1960: 340. Ratkaisussa KHO 1962 II 235 kunnanvaltuuston päätöksestä vahvistaa tileissä olevan vajauksen määrä ja tämän asian alistaminen lääninhallituksen tutkittavaksi ja ratkaistavaksi katsottiin EKunL 173 §:n 3 momentin mukaisesti valmistelun luontoiseksi, josta ei ollut valitusoikeutta; Kuuskoski & Hannus 1965: 379.

<sup>714</sup> Ks. Jokipelto 1964: 119–120; Kuuskoski 1949: 331–334. Ratkaisussa KHO 1967 II 26 vuodelta 1962 kunnanvaltuusto jätti vuositilintarkastajien kertomuksessaan esittämien keskikoulun suunnittelukilpailun palkintolautakunnan ilman valtuutusta osalle jäsenistään myöntämien palkkioiden johdosta myöntämättä tili- ja vastuuvapauden sanotulta vuodelta ja jotka palkkiot velvoitettiin maksamaan takaisin kunnalle. Ratkaisussa KHO 1963 II 197 kaupunginvaltuustolla oli oikeus harkintansa mukaan hyväksyä tilinpäätös ja myöntää tilivelvollisille tili- ja vastuuvapaus, kun ei ollut näytetty, että asiassa olisi menetelty rikollisesti.

<sup>715</sup> Ks. KHO 1959 II 221, jonka mukaan sosiaalisihtööri ei ollut sellainen tilintekijä, jonka virheellisen toiminnan johdosta aiheutunut tilintarkastajien muistutus olisi tullut käsitellä EKunL 134 §:n mukaisesti; Kuuskoski & Hannus 1965: 377. Ks. myös KHO 24.1.1962 T 265 vuodelta 1956, jonka mukaan vuositilintarkastajien tekemä muistutus kunnalle aiheutuneesta vahingosta ei käsittänyt sellaista sosiaalilautakunnan puheenjohtajaa vastaan tilintekijänä tehtyä tilimuistutusta, jonka johdosta valtuuston olisi ennen 19.5.1961 tehtyä EKunL 134 §:n muutosta tullut vahvistaa vajauksen ja korvauksen määrä ja alistaa asiaa lääninhallituksen tutkittavaksi ja ratkaistavaksi.

<sup>716</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 377.

<sup>717</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 19.5.1961/257.

oli esteellinen valtuuston jäsenenä päättämään tili- ja vastuuvapauden myöntämisestä, koska asian katsottiin koskevan häntä henkilökohtaisesti.<sup>718</sup> Tilintekijöitä olivat 134 §:n 2 momentin mukaan edellä mainittu viranhaltija sekä luottamusmies, joka päätti kunnan menoja ja tuloja koskevista toimenpiteistä tai otti siihen osaa. Tilintekijä oli myös viranhaltija taikka luottamusmies, joka hyväksyi maksettavaksi kunnan menon tai vastaan otettavaksi tulon tai jonka hallussa oli kunnan rahavaroja tai muuta omaisuutta tai jonka tehtävänä oli valvoa kunnan taloudellista etua, omaisuuden hoitoa tai tilinpitoa.<sup>719</sup> Erikseen EKunL 134 §:n 2 momentissa säädettiin, ettei tilintekijänä pidetty valtuuston jäsentä tai vuositilintarkastajaa. Valtuuston jäsen ei ollut tilintekijänä, kun kysymys oli hänen toiminnastaan valtuutettuna. Myöskään kiinteistöjen tai irtaimen omaisuuden tarkastajaa ei lainkohdan mukaan pidetty tilintekijänä.<sup>720</sup>

Ellei tilintarkastuskertomukseen sisältyneessä tilimuistutuksessa ollut kysymyksessä jäljempänä mainittu EKunL 101 §:n mukainen rikollinen teko, josta tuli nostaa syyte tuomioistuimessa ellei syytettyä muutoin ollut päätetty nostettavaksi, tuli korvausvaatimus asiassa tehdä määräajassa. Tilimuistutukseen perustuva korvausvaatimus tuli tehdä lääninhallitukselle EKunL 134 §:n 3 momentin mukaan kahden vuoden kuluessa siitä kun tarkastuskertomus oli esitetty valtuustolle. Lääninhallitus voi velvoittaa tilintekijän korvaamaan aiheuttamansa vahingon. Muussa tapauksessa oikeus saada korvausta tilintekijältä oli menetetty. Mikäli kysymyksessä kuitenkin oli rikos, joka ei ollut vähäinen, voitiin vaatimus esittää tämänkin jälkeen tuomioistuimessa. Tällöin olisi voimassa yleinen kymmenen

<sup>718</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 118; Lintu 1976: 370; Vataja 1966: 394.

<sup>719</sup> Vuotta 1967 koskevan ratkaisun KHO 1970 II 131 mukaan kansakoulun johtokunnan sihteeri ei ollut EKunL 134 §:ssä tarkoitettu tilintekijä. Ratkaisun KHO 1971 II 54 mukaan urheilulautakunnan puheenjohtaja oli valtuutettuna esteellinen ottamaan osaa päätöksentekoon tili- ja vastuuvapauden myöntämisestä urheilulautakunnan tilien osalta, mutta valtuuston päätöstä ei kumottu, koska virheellinen menettely ei ollut vaikuttanut päätöksen lopputulokseen; ks. Kalima 1988: 248. Ratkaisussa KHO 1978 II 30 vuositilintarkastajien kertomuksessa vuodelta 1974 esittämää kunnan sosiaali-sihteerin tuottamusta sotilasavustusten tilitysten tekemisen laiminlyöntiä määräajassa ei pidetty lievänä, mutta maksettavaksi määrätty vahingonkorvaus soviteltiin kohtuulliseksi; ks. Kalima 1988: 251. Ks. myös KHO 1955 II 182, jossa hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä luopua osasta kunnalla takaussitoumuksen perusteella olevasta saatavasta. Ratkaisussa KHO 1979 II 26 kunnanvaltuuston päätös, jossa vuodelta 1975 tilit oli jätetty hyväksymättä ja tili- ja vastuuvapaus myöntämättä sekä asia palautettu kunnanhallitukselle kehoituksella ryhtymään toimenpiteisiin liikaa maksetun palkan takaisin perimiseen, katsottiin luonteeltaan valmisteluksi, josta ei voitu tehdä valitusta.

<sup>720</sup> Ks. Jokipelto 1964: 116–117; Kuuskoski & Hannus 1965: 376–377; Modeen 1963: 335–336; Murén 1961a: 1026; 1961b: 469, 494. Ks. myös Vuorinen 1995a: 39.

vuoden vanhentumisaika.<sup>721</sup> Vuonna 1974 muutetun<sup>722</sup> EKunL 134 §:n 3 momentin viittaukset lääninhallituksesta muutettiin viittauksiksi lääninoikeuteen<sup>723</sup>.

Mikäli asiassa oli menetelty rikollisesti, tuli tästä nostaa syyte EKunL 101 §:n mukaan tuomioistuimessa. Valtuusto ei tällöin voinut päättää, että toimenpiteisiin syytteen nostamiseksi ei ryhdyttäisi.<sup>724</sup> EKunL 101 §:ssä säädettiin virkavirheestä. Lainkohdan mukaan mikäli viranhaltija tai luottamusmies oli hukannut varoja tai osoittanut vilpillisyyttä tai muuta epärehellisyttä, oli valtuustolla oikeus pidättää hänet virastaan. Asia tuli myös viipymättä saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi. Lisäksi asiasta tuli ilmoittaa lääninhallitukselle.<sup>725</sup> Myös kunnan jäsenellä oli mahdollisuus ilmoittaa asia viralliselle syyttäjälle. Kunnan jäsen voi ilmoittaa asian myös lääninhallitukselle, jonka velvollisuutena tällöin oli lähettää asia syyttäjälle syytetoimenpiteitä varten. Lisäksi myös virallinen syyttäjä voi asiasta tiedon saatuaan ilman edellä mainittua ilmianto saattaa asian vireille.<sup>726</sup>

Mikäli valtuusto myönsi vastuuvapauden tilintekijöille eli edellä mainituille luottamusmiehille tai viranhaltijoille eikä kysymyksessä ollut vähäistä suurempi rikollinen teko, oli vastuukysymys näiltä osin ratkaistu samalla lopullisesti. Mikäli kunta olisi ollut oikeutettu saamaan tilivelvolliselta tilintekijältä korvausta tileissä olleen virheellisyyden perusteella, ei oikeutta tähän enää ollut vastuuvapauden myöntämisen jälkeen. Valtuuston päätöstä ei voitu valitusteitse saada kumotuksi sillä perusteella, että kunnalla olisi ollut oikeus korvaukseen tilintekijältä. EKunL 134 §:n 1 momentin mukaan kunnanvaltuuston päätösvallassa oli, saiko tehty muistutus raueta.<sup>727</sup>

Jos kuitenkin vastuuvapauden myöntämisen jälkeen todettiin, että tilintekijä oli syyllistynyt rikokseen, joka ei ollut vähäinen, ei myönnetty vastuuvapaus estänyt tilintekijän syytteesen panemista. Tässä yhteydessä oli mahdollista esittää myös rikokseen perustuvat korvausvaatimukset. Korvausvaatimuksen voi tehdä myös rikosprosessuaalisessa järjestyksessä silloinkin, kun virkavirheestä ei vaadittu rangaistusta.<sup>728</sup>

---

<sup>721</sup> Ks. Jokipelto 1964: 120; Kuuskoski & Hannus 1965: 379–380; Modeen 1962: 369; Murén 1961: 1029. Ks. myös Vuorinen 1995a: 38.

<sup>722</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 31.12.1974/1022.

<sup>723</sup> Ks. lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistamisesta HE 23/1972 vp: 15.

<sup>724</sup> Ks. KHO 1954 II 502, jonka mukaan valtuusto oli EKunL 101 §:n mukaan velvollinen saattamaan virkavirhettä koskevan asian tuomioistuimen käsiteltäväksi ja ilmoittamaan sen lääninhallitukselle; Kuuskoski 1960: 340–341. Ks. myös Jokipelto 1964: 116.

<sup>725</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 269–273.

<sup>726</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 332.

<sup>727</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 380–381; Modeen 1962: 367–368.

<sup>728</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 381.

### 3.1.8 Kuntainliitto

#### 3.1.8.1 Kuntien yhteistoiminnan eri muodoista

Kuntien yhteistoiminnan muotoja olivat EKunL:ia säädettäessä 135 §:n mukaan kuntien edustajain kokous. Kuntien edustajain kokouksessa käsiteltiin yhteisiä asioita tai pysyviä hankkeita. Kunnat voivat myös keskinäisillä sopimuksilla tai muutoin yhtäpitävillä päätöksillä toimia yhteisten tehtävien toteuttamiseksi.<sup>729</sup>

Kunnat voivat myös EKunL 159 §:n mukaan perustaa kuntainliiton<sup>730</sup>, mikäli kysymyksessä oli yhteinen pysyvä hanke, jonka katsottiin vaativan oman itseenäisen järjestysmuodon, hallinnon ja talouden. Päätösvaltaa kuntainliitossa käytti liittovaltuusto, jonka jäsenet ja varajäsenet liiton jäsenkunnat valitsivat kolmeksi vuodeksi.<sup>731</sup> Kuntien yhteiset asiat käsiteltiin tällöin EKunL 135 §:n mukaan liittovaltuustossa.<sup>732</sup>

#### 3.1.8.2 Kuntainliiton hallinnosta ja taloudesta

Kuntainliitolla tuli EKunL 160 §:n mukaan olla perussääntö, joka tuli alistaa lääninhallituksen vahvistettavaksi.<sup>733</sup> Perussääntöön tuli 163 §:n mukaan sisällyttää määräykset mm. liittovaltuuston ja liittohallituksen tehtävistä, toimivallasta ja toiminnasta yleensä, liittohallituksen alaisten lautakuntien ja viranhaltijoiden asettamisesta, tarpeellisten ohje- ja johtosääntöjen hyväksymisestä, raha-asiaain hallinnosta ja sen valvonnasta, vuotuisen talousarvion hyväksymisestä sekä tilien tarkastuksesta. Kuntainliiton tilintarkastajan ja varatilintarkastajan vaalin toimitaminen oli mahdollista antaa perussäännöllä kuntien keskusjärjestön tai valtion viranomaisen tehtäväksi. Kuntainliitossa voi olla myös vakinainen tilintarkastaja.<sup>734</sup>

Perussäännöllä voitiin päätösvaltaa kuntainliiton asioissa EKunL 162 §:n mukaan siirtää liittohallitukselle. Mm. kuntainliiton tilinpäätöksen hyväksyminen tai vastuuvapauden myöntäminen koskevat asiat eivät lain nimenomaisen säännöksen mukaan olleet kuitenkaan siirrettävissä liittohallitukselle. Mainittua säännöstä

<sup>729</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 338–341; Rytkölä 1961: 170.

<sup>730</sup> Kuntainliitto oli LaTVM:n mukaan kunnallinen yhdyskunta yhdessä manttaalikunnan, kunnallispiirin ja taajaväkisen yhdyskunnan kanssa, mutta kuntainliiton merkityksen johdosta tämä käsitellään näistä erillisenä kokonaisuutena; ks. LaTVM 53/1947 vp – HE 125/1947 vp: 3.

<sup>731</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 362–364; Rekola 1948e: 402; Rytkölä 1961: 170–172.

<sup>732</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 340.

<sup>733</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 363.

<sup>734</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 367–368.

voidaan ainakin tätä kirjoitettaessa pitää itsestään selvyytensä. *Kuuskosken* mukaan tilivuoden ei tarvinnut olla kalenterivuosi, vaikka talousarvio oli hyväksyttävä vuosittain. Tilintarkastuksen osalta myös tilit oli *Kuuskosken* mukaan kuitenkin päätettävä ja tarkastettava vuosittain sen johdosta, että talousarvio tuli hyväksyä vuosittain.<sup>735</sup>

Kuntien yhteistoimintaa koskevat säännökset uudistettiin kokonaisuudessaan vuonna 1961 annetulla lailla <sup>736</sup>. Muutetun EKunL 136 §:n mukaan kunnat voivat sopimuksen tai yhtäpitävien päätösten nojalla yhdessä suorittaa niiden toimialaan kuuluvia yhteisiä tehtäviä. Kuntien yhteisistä asioista päätettiin kuntien edustajainkokouksessa. Lisäksi kuntien yhteisten pysyvien tehtävien hoitamista varten voitiin edelleen perustaa kuntainliitto.<sup>737</sup> Lakisääteisiä kuntainliittoja, joihin kunnan kuuluminen oli kunnalle pakollista, olivat keskussairaalakuntainliitot, mielisairaanhoidokuntaliitot, tuberkuloosipiirin kuntainliitto, yliopistolliset keskussairaaliitot sekä seutukaavaliitot. Käytännössä myös eräät muut kuntainliitot eli B-mielisairaalakuntainliitot, työlaitos- ja ammattikoulukuntainliitot olivat verrattavissa pakollisiin kuntainliittoihin.<sup>738</sup> Lisäksi oli mahdollista muutetun EKunL 137 §:n mukaan sopia, että kunnan hoidettavaksi annettaisiin jokin tehtävä myös toisen tai toisten kuntien puolesta.<sup>739</sup>

Kuntainliiton perustamisesta tuli muutetun EKunL 150 §:n mukaan laatia erillinen suunnitelma, joka sisälsi ehdotuksen kuntainliiton tehtävistä, hallinnon järjestämisestä, arvion kustannuksista sekä ehdotuksen perusteista kustannusten jakamiseksi jäsenkuntien kesken.<sup>740</sup> Muutetun EKunL 154 §:n mukaan kuntainliitossa käytti päätösvaltaa liittovaltuusto, johon jäsenkuntien valtuustot valitsivat jäsenet ja varajäsenet valtuustojen toimikautta vastaavaksi neljän vuoden ajaksi. Liittovaltuusto valitsi kuntainliiton hallintoa hoitavan liittohallituksen.<sup>741</sup> Liittovaltuusto kokoontui muutetun EKunL 159 §:n mukaan vuosittain vähintään kahden varsinaiseen kokoukseen. Vuoden ensimmäinen kokous tuli pitää viimeistään toukokuussa ja toinen kokous viimeistään lokakuussa. Tarvittaessa voitiin pitää ylimääräinen kokous. Kuntainliiton perussäännössä tuli muutetun EKunL 155 §:n mukaan määrätä mm. kuntainliiton taloudenhoidosta ja kustannusten jaon perusteista jäsenkuntien kesken.<sup>742</sup> Perussääntö tuli muutetun EKunL 157 §:n mukaan alistaa lääninhallituksen vahvistettavaksi.<sup>743</sup>

<sup>735</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 368.

<sup>736</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 20.1.1961/20.

<sup>737</sup> Ks. HE 95/1960 vp: 3–4; Kuuskoski & Hannus 1965: 387–394.

<sup>738</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 392.

<sup>739</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 394–397.

<sup>740</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 417–422.

<sup>741</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 432–435.

<sup>742</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 444–446.

<sup>743</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 453–455.



Kuntia koskevien säännösten soveltamisesta kuntainliitossa säädettiin selvyyden vuoksi muutetussa EKunL 165 §:ssä. Tämän mukaisesti tuli kuntainliitossa muutetun EKunL 165 §:n 1 momentin mukaan noudattaa mm. jäljempänä mainittuja EKunL:n määräyksiä. Liittohallituksen tehtävänä oli huolehtia EKunL 73 §:n perusteella kuntainliiton hallinnosta, valvoa sen etua, valmistella liittovaltuuston käsiteltävät asiat ja panna täytäntöön sen päätökset ja määräykset. EKunL 110 §:n määräyksiä talousarvion sisällöstä noudatettiin kuntainliitossa soveltuvin osin. Kuntainliitolla oli jo aikaisemmin ennen vuoden 1961 lainmuutosta ollut lainmuutoksen jälkeen noudatettavan EKunL 117 §:n mukainen tilisääntö, jossa usein oli tarkempia määräyksiä mm. vuositilintarkastuksen toimittamisesta. Myös EKunL 126 §:n määräykset kirjanpidosta tulivat lainmuutoksen jälkeen nimenomaisesti noudatettaviksi.<sup>744</sup>

### 3.1.8.3 Kuntainliiton tilintarkastus

Aikaisemmin voimassa olleen EKunL 163 §:n mukaan kuntainliiton perussäännössä tuli olla määräykset mm. tilintarkastuksesta. Muutetun EKunL 165 §:n 1 momentin nojalla kuntainliiton tilintarkastuksessa ja muussa tarkastuksessa noudatettiin EKunL:n kuntia koskevia määräyksiä eräin poikkeuksin. Kuntainliitolle tuli EKunL 127 §:n perusteella valita vähintään neljä vuositilintarkastajaa ja yhtä monta varavuositilintarkastajaa kunnallishallinnon ja tilien tarkastusta varten. EKunL 127 §:n mukaan vuositilintarkastajat valittiin toimittamaan kulumassa olevan vuoden tarkastusta. Koska vuositilintarkastajien vaalin toimittaminen vasta liittovaltuuston kevätkokouksessa olisi ollut kovin myöhäistä, katsoivat *Kuuskoski & Hannus*, että kuntainliiton perussäännössä voitaisiin määrätä vuositilintarkastajien valinta tapahtuvaksi jo edellisen vuoden syksyllä pidettävässä liittovaltuuston varsinaisessa kokouksessa. Kuntainliitossa vuositilintarkastajien tuli toimittaa tai toimituttaa EKunL 132 §:n mukainen kassojen tarkastus vähintään kaksi kertaa vuodessa.<sup>745</sup>

EKunL 133 §:n mukainen valtuuston erityisesti valitsemille tarkastajille kuuluva kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus kuului kuntainliitossa muutetun EKunL 165 §:n 5 momentin mukaan vuositilintarkastajille. Mikäli liittovaltuusto kuitenkin valitsi erityiset kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajat, kuului mainittu tehtävä tällöin valituille tarkastajille.<sup>746</sup> Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastuksen sekä tilien ja hallinnon tarkastuksen kuuluminen samoille henkilöille nähtiin tässä yhteydessä asianmukaiseksi. Suuria kuntainliittoja silmällä pitäen

<sup>744</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 483, 485–486.

<sup>745</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 486–487.

<sup>746</sup> Ks. HE 95/1960 vp: 5.

katsottiin kuitenkin tarpeelliseksi, että mainitut tehtävät olisi mahdollista uskoa eri henkilöille samalla tavoin kuin kunnissa. EKunL 133 §:n mukaan irtaimen omaisuuden tarkastus tuli pitää vuosittain sopivalla ajalla ja kiinteän omaisuuden tarkastus vähintään joka kolmas vuosi. Muutetussa EKunL 165 §:ssä ei säädetty EKunL 133 §:n noudattamisesta kuntainliitossa. Koska kiinteän omaisuuden tarkastus oli muutetun EKunL 165 §:n 5 momentin mukaan pääsääntöisesti vuositilintarkastajien tehtävänä, jotka EKunL 127 §:n mukaan valittiin varainhoitovuotta varten kerrallaan, katsottiin tästä voitavan päätellä, että kiinteän omaisuuden tarkastus tuli kuntainliitossa suorittaa vuosittain.<sup>747</sup>

Kuntainliittoon voitiin muutetun EKunL 165 §:n mukaisesti valita myös EKunL 130 §:ssä tarkoitettu vakinainen tilintarkastaja. Kuten kunnissa myös kuntainliitossa vakinaisen tilintarkastajan tehtäviin kuului varsinainen tilintarkastus. Hallinnon tarkastus ei aiempaan todetun mukaan kuulunut vakinaiselle tilintarkastajalle, mutta tämä voitiin määrätä avustamaan vuositilintarkastajia hallinnon tarkastuksessa. Vakinaisen tilintarkastajan toimittamissa tarkastuksissa kertyneiden asiakirjojen tuli olla vuositilintarkastajien saatavilla.<sup>748</sup> Kuntainliittoa koski muutetun EKunL 165 §:n mukaan myös EKunL 128 §:n tilintarkastusaikaa, 133 §:n tilintarkastuskertomuksen käsittelyä ja 134 §:n tilimuistutuksen käsittelyä koskevat määräykset.

Kuntainliiton vuositilintarkastajan tuli muutetun EKunL 165 §:n ja EKunL 129 §:n perusteella laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti tarkastaa kuntainliiton tilit, arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, olivatko tilit yhtäpitävät vuoden talousarvion kanssa. Kuntainliiton vuositilintarkastajien tuli myös edellä olevan mukaan toimittaa tai toimituttaa EKunL 132 §:n mukainen kassojen tarkastus vähintään kaksi kertaa vuodessa <sup>749</sup>. Lisäksi kuntainliiton vuositilintarkastajien tehtävänä oli EKunL 133 §:n mukainen kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus, ellei erityisiä kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajia ollut valittu. Kuntainliitossa uuden 165 §:n nojalla noudatetun EKunL 101 §:n mukaan vilpillisyyttä tai muuta epärehellisyyttä osoittanut viranhaltija tai luottamushenkilö voitiin pidättää virkaansa toimittamasta. Asia tuli myös viipymättä saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi sekä ilmoittaa lääninhallitukselle.

Virkamiesten tekemistä rikoksista säädettiin tuolloin voimassa olleen RL 40:20 §:ssä. Virkamiehiksi katsottiin RL 2:12 §:n mukaan mm. ne, jotka ovat asetetut hoitamaan kaupunkien, kauppala- ja maalaiskuntien asioita. Tahallisista virkarikoksista oli säännökset RL 40:20 §:ssä. RL 40:21 §:ssä säädettiin tutkimuksen

---

<sup>747</sup> Ks. Kuuskoski & Hannus 1965: 487–488.

<sup>748</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 327, 328; Kuuskoski & Hannus 1965: 487; 1973: 371, 374–375.

<sup>749</sup> Ks. myös Maalaiskuntien Liitto 1956: Kuntainliiton tilisääntö, IV luku.

kannalta ongelmallisimmista virkavirheistä eli huolimattomuudesta tai varomattomuudesta tehdyistä virkavirheistä ja taitamattomuudesta tehdyistä virkavirheistä. RL 9:1 §:ssä oli säädetty rikollisen teon johdosta määrättävästä vahingonkorvausvelvollisuudesta. Rikoksen kautta toiselle saatettu vahinko oli korvattava riippumatta siitä, oliko rikos tahallinen vai tuottamuksellinen.<sup>750</sup>

### 3.1.9 Yhteenvetoa

Aikaisemman kunnallislainsäädännön mukaan säädettiin erikseen maalaiskuntien ja kaupunkien kunnallishallinnosta. Tämän myötä myös maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastusta koskevat säännökset poikkesivat jossain määrin toisistaan. Kunnallislainsäädännön koonnassa lähdettiin siitä, että kunnallislainsäädännössä annettaisiin säännökset kaikille kuntamuodoille näille yhteisessä laissa. Kaikkia kuntamuotoja koskeva EKunL annettiin vuonna 1948 ja se tuli voimaan vuoden 1949 alusta.

Kun EKunL hyväksyttiin, edellytettiin kunnan toimivallan osalta, että uusi laki ei sisältänyt asiallista muutosta kunnan aikaisempaan toimivallan määrittelyyn. Kunnan hallinto-organisaation osalta kunnan toimintaa ohjasivat ohje- ja johtosäännöt, joilla valtuusto hyväksyi kunnan toimielimille ja viranhaltijoille näitä sitovat toimintaohjeet. Määräykset kelpoisuudesta kunnallisiin luottamustoimiin samoin kuin luottamustoimien pääsääntöinen pakollisuus kunnan jäsenille sisältyivät myös EKunL:n säännöksiin. Sekä kelpoisuuden että pakollisuuden ja jälkimmäiseen liittyvien ehdottomien kieltäytymisperusteiden osalta säännökset olivat eri aikoina jossain määrin vaihdelleet. Pääsääntönä kuitenkin oli, että kunnalliset luottamustoimet olivat kunnan jäseniä velvoittavia ja kunnan jäsenten oli tarvittaessa ryhdyttävä niihin.

Kunnan taloushallintoa koskevien säännöksiensä osalta EKunL:iin sisältyi aikaisempaan kunnallislainsäädäntöön nähden tarkempia määräyksiä kunnan talousarviosta ja laskentatoimesta. Vuonna 1967 kuntien keskusjärjestöjen perustaman kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan suositusten kautta kuntien kirjanpitoon ja laskentatoimeen oli mahdollisuus saada yhtenäiset toimintatavat verrattuna tilanteeseen, jossa kunnat erikseen olisivat pyrkineet noudattamaan EKunL:n mukaisia määräyksiä.

EKunL:n tilintarkastusta koskevat säännökset olivat yhteiset sekä maalaiskunnille että kaupungeille. Sekä maalaiskunnille että kaupungeille tuli vuosittain tammi-kuussa valtuuston kokouksessa valita vähintään neljä vuositulintarkastajaa sekä

---

<sup>750</sup> Ks. Kangasniemi 1974: 1269; Kuuskoski & Hannus 1973: 310–311.

yhtä monta varavuositilintarkastajaa. Aikaisempi nimitys kunnan tilintarkastusta toimittaneille luottamushenkilöille oli sekä MKunL:n että KKunL:n mukaan ollut tilintarkastaja. Vuositilintarkastajien tuli aluksi olla Suomen kansalaisia, mutta vuonna 1976 muutetun EKunL 15 §:n mukaan kelvollinen vuositilintarkastajaksi oli myös lain edellytykset muutoin täyttävä pohjoismaiden eli Islannin, Norjan, Ruotsin tai Tanskan kansalainen. Kunnallinen luottamustoimi, kuten vuositilintarkastajan luottamustoimi, oli pakollinen luottamustoimi, josta oli oikeus kieltäytyä ainoastaan EKunL 18 §:n tarkoittamissa tapauksissa. Näin myös kelpoisuusehdot täyttävä pohjoismaiden kansalainen oli velvollinen niin päätettäessä toimimaan kunnan vuositilintarkastajana.

Vuositilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva henkilö, mikäli hän suostui mainittuun tehtävään. Vuonna 1976 muutetun EKunL 127 §:n mukaan kelvollinen tehtävään oli myös kelpoisuusehdot täyttävä pohjoismaiden kansalainen. Yhden vuositilintarkastajan ja yhden varavuositilintarkastajan määrääminen voitiin jättää myös sisäasiainministeriön siihen hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Aikaisemmin voimassa olleiden MKunL:n ja KKunL:n säännösten mukaan yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määrääminen voitiin myös jättää kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Molempien säädösten mukaan hyväksyjänä oli tuolloin valtioneuvosto.

Vuositilintarkastajien kelpoisuusehtoja tarkennettiin vuonna 1962, kun EKunL 127 §:ää täydennettiin siten, että EKunL 134 §:n tarkoittama tilintekijä ei ollut kelvollinen vuositilintarkastajaksi eikä varavuositilintarkastajaksi. Aikaisemmin vuositilintarkastajaksi ja varavuositilintarkastajaksi oli valittu käytännössä henkilöitä, jotka saattoivat olla toisinaan suureltakin osin esteellisiä hoitamaan tehtävää vuositilintarkastajana. Vuonna 1961 muutetun EKunL 134 §:n mukainen tilintekijä oli viranhaltija tai luottamusmies, joka päätti kunnan menoista tai tuloista, hyväksyi menon maksettavaksi tai tulon vastaanotettavaksi ja jonka hallussa oli kunnan rahavaroja tai muuta omaisuutta jne. Tilintekijän lisäksi EKunL:ssa oli määritetty myös tilivelvollinen, joka ei ollut vaalikelpoinen kunnallisvaltuustoon eikä kunnallishallitukseen. EKunL:n mukainen terminologia tilintekijän ja tilivelvollisen kohdalla oli helposti harhaanjohtava. Tilivelvollisuus liittyi nimenomaan vaalikelpoisuuteen, mutta tilintekijä oli luottamushenkilö tai viranhaltija, johon saattoi kohdistua tilimuistutus tilintarkastuskertomuksessa. Tilintekijä ei myöskään EKunL:n muutoksen jälkeen ollut kelvollinen vuositilintarkastajaksi.

EKunL:ia annettaessa säädettiin aluksi ainoastaan valtuutettujen, valtuuston puheenjohtajien sekä kunnanhallituksen jäsenten ja puheenjohtajien palkkioista.

Lisäksi kuntien yhteistoimintaan liittyen EKunL:iin sisältyi määräyksiä palkkioista luottamushenkilöille. Vuonna 1976 tehdyn lainmuutoksen jälkeen säädettiin uudessa EKunL 21 a §:ssä kaikille luottamusmiehille maksettavista palkkioista. Tämän mukaisesti myös vuositilintarkastajille tuli maksaa palkkio tehtävänsä hoitamisesta. Luottamushenkilöille maksettavien palkkioiden perusteet määrättiin EKunL 21 a §:n mukaan kunnanvaltuuston hyväksymässä palkkiosäännössä.

Aikaisemmin voimassa olleen KKunL:n 68 §:n mukaan kaupunginvaltuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Myös EKunL 130 §:n mukaan valtuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Aikaisemmin vakinaisen tilintarkastajan valinta oli mahdollista ainoastaan kaupungeissa. EKunL:n mukaan vakinainen tilintarkastaja voitiin valita kaikissa kunnissa kuntamuodosta riippumatta.

Vuositilintarkastajien tehtävänä oli laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti tarkastaa kunnallishallituksen päättämät tilit, arvopaperit ja rahavarat. Tilintarkastuskertomuksessa tuli mainita todetuista virheellisyyksistä. Valtuuston tehtävänä oli päättää tilintarkastuskertomuksen ja sen johdosta mahdollisesti hankittujen selitysten perusteella tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta tai toimenpiteistä kunnan edun valvomiseksi.

Samoin kuin ennen EKunL:n säätämistä toteuttivat kuntien keskusjärjestöt myös EKunL:n voimassaoloaikana kuntien neuvontaa mm. hallinnossa ja taloudessa ja erikseen myös laskentatoimeen liittyvissä kysymyksissä. Lisäksi kuntien keskusjärjestöt määräsivät valtuustojen niin päättäessä kuntaan yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan. Kunnalliset keskusjärjestöt toimivat tältä osin kahdessa roolissa ohjeistaessaan toisaalta kuntia edellä mainitulla tavalla ja ottaessaan toisaalta edellä mainitulla tavalla osaa kuntien tilintarkastukseen.

## 3.2 Vuoden 1976 kunnallislaki

### 3.2.1 Kunnallislainsäädännön uudistamistarve

EKunL:ia ryhdyttiin valmistelemaan 1930-luvulla. Laki annettiin vuonna 1948 ja se tuli voimaan vuoden 1949 alusta. Vuonna 1971 valmistui KM<sup>751</sup>, jossa tuolloin yli 20 vuotta aikaisemmin voimaan tullutta EKunL:ia pidettiin pääosin hyvänä vaikkakin lain muodollisessa rakenteessa ja eräiden säännösten tarpeellisuudesta,

---

<sup>751</sup> KM 1971: A 21.

sanontojen selvytydessä ja johdonmukaisuudessa nähtiin tarvetta muutoksille. EKunL:ia oli monelta kohdista uusittu, jolloin laki oli käynyt rikkiäiseksi. Lisäksi EKunL:iin sisältyi joukko säännöksiä, jotka voitiin tarpeettomina jättää laista pois. Siksi uuden lain kirjoittamista pidettiin perusteltuna.<sup>752</sup>

Mainitusta KM:stä saatujen lausuntojen jälkeen valmistui vuonna 1973 KM<sup>753</sup>, jossa esitettiin kokonaan uuden kunnallislain säätämistä. KM:ssä tuotiin esille, että kunnallislaki tulisi saada sellaiseksi, jossa säännökset olisivat samat kaikille kunnille. Lisäksi lakia katsottiin voitavan lyhentää ja yksinkertaistaa jättämällä siitä pois tarpeettomaksi nähtyjä säännöksiä. Esimerkiksi taajaväkisiä yhdyskuntia koskevia säännöksiä ei enää tarvittu. KM:ssä viitattiin myös mm. kunnallisia luottamustoimia koskevien säännösten tarkistamiseen tilivelvollisiksi katsottavien viranhaltijoiden osalta. Samoin kunnallistaloutta koskevien säännösten kohdalla nähtiin tarvetta joihinkin tarkistuksiin.<sup>754</sup>

Uutta kunnallislakia koskeva esitys annettiin eduskunnalle vuonna 1975. HE:ssä katsottiin, että EKunL oli kokonaisuudistuksen tarpeessa. Lakia oli jouduttu monilta kohdista muuttamaan ja jopa kokonainen luku siitä oli uudistettu, joten se oli käynyt epäyhtenäiseksi. HE:ssä katsottiin edellä todetun tavoin, että lain säännökset tuli saattaa kaikkien kuntien kohdalla samansisältöiseksi. Tarpeettomiksi käyneiden säännösten lisäksi tuotiin HE:ssä esille myös mm. kunnallista vaalikelpoisuutta koskevat kysymykset sekä mm. kunnan yleisen toimialan sisältöön liittyvät kysymykset.<sup>755</sup> Myös II LaV piti kunnallislain kokonaisuudistusta tarpeellisenä ja puolsi sen toteuttamista eräin muutoksin HE:n pohjalta.<sup>756</sup> SuV esitti mm. hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien 92–97 §:ien hyväksymistä II LaVM:n mukaisina<sup>757</sup>. HE hyväksyttiin eräin muutoksin marraskuussa 1976, KunL annettiin 10.12.1976 ja se määrättiin tulemaan voimaan vuoden 1977 alusta.<sup>758</sup>

### 3.2.2 Kaupunkien asema

KunL 3 §:n mukaan kunnista olivat kaupunkeja ne, jotka oli perustettu kaupungeiksi<sup>759</sup>. Myös kauppalaista tuli KunL 152 §:n mukaan kaupunki lain tullessa

<sup>752</sup> Ks. KM 1971: A 21: 14–15.

<sup>753</sup> KM 1973: 60.

<sup>754</sup> Ks. KM 1973: 60: 15–16.

<sup>755</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 1–2.

<sup>756</sup> Ks. II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 2.

<sup>757</sup> Ks. SuVM 138/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 2.

<sup>758</sup> Ks. Hannus 1977a: 33.

<sup>759</sup> Turun kaupungin perustamisesta ei ole käytettävissä tietoja, mutta on kuitenkin pidettävä selvänä, että myös Turku on KunL 3 §:n tarkoittama kaupunki; ks. II LaVM

voimaan, ellei kauppalanvaltuusto tätä ennen päättänyt ja ilmoittanut sisäasiainministeriölle, että kauppala jää kunnaksi, joka ei ole kaupunki. Mainitunlaisia ilmoituksia sisäasiainministeriölle ei kuitenkaan tehty. KunL:ssa nimitykset maalaiskunta ja kauppala poistettiin käytöstä, mutta kaupunki-nimitys säilytettiin. Lisäksi KunL 3 §:n 2 momentissa säädettiin uusien kaupunkien perustamisesta, josta tuli säätää asetuksella, joka tuli määrätä tulevan voimaan kalenterivuoden alusta.<sup>760</sup>

Kaikkia kuntia koskivat kuitenkin samat KunL:n säännökset eräin poikkeuksin. KunL 149 §:n mukaan kaupungeissa saatiin kunnan toimielinten nimityksissä käyttää kunta- tai kunnan- sijasta etuliitteenä kaupunki- tai kaupungin-sanaa. Samoin voitiin menetellä myös viranhaltijoiden nimityksissä sekä muissa mahdollisissa nimityksissä. Tämän mukaan esim. nimityksien kunnanvaltuusto, kunnanhallitus ja kunnanjohtaja sijasta sai kaupungeissa käyttää nimityksiä kaupunginvaltuusto, kaupunginhallitus ja kaupunginjohtaja.<sup>761</sup>

### 3.2.3 Kunnan toimialasta

Kunnan toimialasta säädettiin KunL 5 §:ssä. Aikaisemmin voimassa olleen EKunL 4 §:ssä säädettiin kunnan toimivallasta. KunL:ssa otettiin kunnan toimivallan sijasta käyttöön käsite kunnan toimiala. KunL 5 §:n 1 momentin mukaan kunnan asiana oli hoitaa itsehallintoonsa kuuluvat ja sille laissa erikseen säädetyt tehtävät. Kunnille ei KunL 5 §:n 2 momentin mukaan saanut asettaa uusia tehtäviä taikka taloudellisia tai muita velvollisuuksia muutoin kuin säätämällä asiasta lailla. Kunnalta ei myöskään saanut ottaa pois tehtäviä tai oikeuksia muutoin kuin lainsäädännöllä.<sup>762</sup>

Valtioneuvosto asetti 24.8.1961 komitean laatimaan esityksen siitä, miten kunnan yleisen toimialan tulisi määräytyä avustus- ja muiden taloudellisten tukemistoimenpiteiden kohdalla erityisesti elinkeino- ja yritystoimintaa silmällä pitäen sekä tekemään tämän johdosta tarpeelliset esitykset lainsäädäntö- ja muista toimenpiteistä.<sup>763</sup> Vuonna 1964 valmistuneessa komiteanmietinnössä katsottiin, että kunnan yleisen toimialan tulisi edelleen määräytyä sellaisen yleissäännöksen pohjalta, joka mahdollistaa joustavan mukautumisen muuttuviin olosuhteisiin.

---

1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 2. Myös Savonlinnan perustamisen ajankohta lienee epäselvä, mutta myös sen on luonnollisesti katsottava tulleen perustetuksi kaupunkiksi; ks. Hannus 1977b: 50.

<sup>760</sup> Ks. Hannus 1975: 4; 1977 b: 48–49.

<sup>761</sup> Ks. Hannus 1977b: 48–49, 557.

<sup>762</sup> Ks. Hannus 1975: 4; 1977b: 56–59; 1980: 20–22; 1988: 54–56; Myllymäki, Arvo 1994: 198–202. Ks. myös Helin 1991: 15 ss.; Nuutilainen 1976: 13–14.

<sup>763</sup> Ks. KM 1964: A 2: 3.

Komitean näkemyksen mukaan tuolloin voimassa olleen EKunL 4 §:n sisältöä tulisi sanonnallisesti tarkastaa ja että hallituksen esityksen perusteluissa tarkemmin tuotaisiin esille yleisen toimialan määräytymiseen vaikuttavia näkökohtia ja periaatteita, joita olisi syytä erityisesti korostaa. Komitea esitti lisäksi, että tehtäisiin mahdolliseksi sitovan ennakkotiedon antaminen kunnallisvaltuuston tai -hallituksen hakemuksesta, kuuluuko joku suunniteltu kunnan kannalta tärkeä toimenpide kunnan yleiseen toimialaan.<sup>764</sup>

Valtioneuvosto asetti 24.8.1961 komitean selvittämään pienten taloudelliselta taloudelliselta kantokyvyltään heikkojen kuntien mahdollisuutta tehtäviensä hoitamiseen. Komitean vuonna 1965 valmistuneessa mietinnössä käsiteltiin mm. kuntien tehtäviä kunnallishallinnon erityisaloilla. Näitä erityisaloja olivat opetus- ja sivistystoimi, sosiaalitoimi, terveyden- ja sairaanhoito sekä erinäiset muut tehtävät, elinkeinotoiminnan edistäminen ja työllisyyden turvaaminen.<sup>765</sup> Mietinnössä päädyttiin esittämään joko kuntien yhdistämistä taikka yhteistoimintaa varten muodostettavia kuntaryhmiä tilanteissa, joissa kunnallishallinnon ja -talouden edellytyksiä ei kunnan pienuude vuoksi voitaisi pitää riittävinä.<sup>766</sup>

Vuonna 1971 valmistuneessa komiteamietinnössä luonnokseksi lopulliseksi mietinnöksi uudesta kunnallislaita ja siihen liittyvistä laeista päädyttiin siihen, että kunnan toimialaa koskevassa komiteamietinnössä<sup>767</sup> esitettyä ennakkotiedon antamista koskevan järjestelmän tarpeellisuutta voidaan pitää kyseenalaisena.<sup>768</sup> Vuonna 1965 annettiin eduskunnalle HE laiksi ennakkotiedon antamisesta kunnan yleistä toimialaa koskevista kysymyksistä<sup>769</sup>. Asia raukesi, kun sitä ei ehditty käsitellä eduskunnassa ennen valtiopäivien päättymistä<sup>770</sup>. Myös lopullisessa komiteamietinnössä kunnallislaitiksi ja siihen liittyviksi laeiksi katsottiin edellä olevan mukaisesti, että tämän tarpeellisuus oli kyseenalainen. Mietinnössä tuotiin edellä mainitun aikaisemman mietinnön tavoin hallintolainkäytön nopeutumisen sekä toimialaa koskevien valitusasioiden lukumäärän vähäisyys, jonka johdosta ennakkotietojärjestelmä voitiin ainakin käytettävissä olevilla tiedoilla jättää voimaan saattamatta.<sup>771</sup>

<sup>764</sup> Ks. Hannus 1965: 154–155; 1969: 385; Jaakola 1969: 387; KM 1964: A 2: 57–58; Vartia 1969: 390.

<sup>765</sup> Ks. KM 1965: A 1: 3.

<sup>766</sup> Ks. Hannus 1965: 155; KM 1965: A 1: 74 ss., 189.

<sup>767</sup> KM 1964: A 2.

<sup>768</sup> Ks. KM 1971: A 21: 22.

<sup>769</sup> HE 155/1965 vp.

<sup>770</sup> Ks. KM 1971: A 21: 141.

<sup>771</sup> Ks. KM 1973: 60: 24–25.



HE:ssä uudeksi kunnallislainsiksi esitettiin edelleen yleislausekkeen luontoista säännöstä kunnan toimialaksi. Tarkempia säännöksiä jonkin asian hoitamisesta kunnan toimialaan kuuluvaksi ei esitetty annettavaksi. Nähtiin, että tämä saattaisi vaarantaa sen tärkeänä pidetyn periaatteen toteutumisen, jonka mukaan kunnan yleisen toimialan sisällön ja laajuuden tulee voida joustavasti sopeutua yhteiskunnassa tapahtuvaan kehitykseen ja sen aiheuttamiin tarpeisiin.<sup>772</sup> Lain eduskuntakäsittelyn yhteydessä tehty esitys siitä, että eduskunnan vastaukseen sisällytettäisiin lausuma, jonka sisällön mukaan ei olisi pyrittävä enempää laajentamaan kuin supistamaan kunnan toimialaa toisaalta liiketoiminnan tai yritysten taloudellisessa tukemisessa vaan toimiala kehittyisi ja muotoutuisi yleisten yhteiskunta- ja oikeuskäsitysten mukaan, tuli hylätyksi <sup>773</sup>. Eduskunnan vastauksessa hyväksyessään lakiehdotukset kunnallislainsiksi ja siihen liittyviksi laeiksi eduskunta edellytti hallituksen seuraavan kunnallislain vaikutusta kunnallishallintoon ja antavan asiasta selonteon eduskunnalle viimeistään vuoden 1978 valtiopäivillä <sup>774</sup>. KunL 5 §:n mukainen toimiala oli sanamuodoltaan HE:n mukainen.

Kunnat ovat toimialansa rajoissa lisänneet ja monipuolistaneet kunnallisia palveluja. Tähän on johtanut yhteiskunnallinen kehitys, joka on kasvattanut painetta lisätä julkisia palveluja. Myös kansalaisten vaatimustaso on osaltaan edistänyt tätä kehitystä. Julkinen talous laajeni voimakkaasti ja merkittävästi vuosien 1970 ja 1990 välisenä aikana. Kunnallisen sektorin osuus kaikista kulutusmenoista kasvoi suhteessa valtion kulutusmenoihin selvästi nopeammin. Kunnallistalouden nopea kasvu selittyi sillä, että valtio siirsi kunnille uusia lakisääteisiä tehtäviä ja laajensi kuntien velvollisuuksia entisten tehtävien hoidossa. Lisäksi kunnat ottivat myös yhtiömuodossa hoitaakseen kuntalaisten hyvinvoinnille ja viihtyvyydelle tärkeäksi huomattuja tehtäviä.<sup>775</sup>

<sup>772</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 2.

<sup>773</sup> Ks. Hannus 1977a: 69; 1977b: 69. Vrt. Hannus 1981a: 75–76; Hannus & Hallberg 1987: 84; 1991: 90–91; 1993: 87, joiden mukaan EV:een olisi sisällytetty lausuma, jonka mukaan tässä yhteydessä ei olisi pyrittävä enempää laajentamaan kuin supistamaan kunnan toimialaa toisaalta liike- ja sen luonteisen toiminnan harjoittamisessa tai siihen osallistumisessa eikä toisaalta yksittäisten yritysten taloudellisessa tukemisessa ja että kunnan toimialan oli edellytettävä näiltäkin osin voivan kehityksen myötä muotoutua yleisten yhteiskunta- ja niistä riippuvien oikeuskäsitysten mukaan. Mainitunlaista lausumaa ei kuitenkaan EV:een sisälly; ks. EV 1976 vp – HE 140/1975 II vp: 1.

<sup>774</sup> Ks. EV 1976 vp – HE 140/1975 II vp: 1.

<sup>775</sup> Ks. Myllymäki, Arvo 1994: 204–205. Kuntien osakeyhtiöistä ja yhtiöiden osakkuudesta ks. Sauvonsaari 1987: 33–35. Kunnan osakeyhtiöistä ks. myös Pöyhönen, Maria 1989a: 46–48 ja niiden verotuksellisista kysymyksistä Pöyhönen, Maria 1989b: 44–46. Ks. lisäksi Pikkusaari 1990: 16–17; Rasinmäki 1990. Yhtiömuodossa hoidettujen tehtävien valvonnan ongelmista ks. Puttonen 1992: 24. Ks. myös Puttonen 2002.

### 3.2.4 Kunnan yleinen toimiala

EKunL 4 §:stä poikkeavan KunL 5 §:n 1 momentin mukaan kunnan asiana oli hoitaa itsehallintoonsa kuuluvat ja sille laissa erikseen säädetyt tehtävät. Hallinnossa noudatettavien yleisten periaatteiden mukaan lähdettiin siitä, että julkinen valta ottaa huolehtiakseen tehtävistä vain sen mukaisesti kuin yleisen edun katsotaan sitä vaativan. Mainitun periaatteen mukaan kunnan toimintaa ei voitaisi laajentaa alueelle, joka perinteisesti on kuulunut yksityiselle sektorille, ellei eri syistä voida katsoa, ettei yksityinen sektori pysty yleinen etu<sup>776</sup> huomioiden tyydyttävästi tai riittävästi yksityisistä tehtävistä huolehtimaan.<sup>777</sup>

Hallinnon tuli myös sopeutua yhteiseen kokonaisuuteen ja ottaa huomioon sen edut. Jonkin asian kuuluminen kunnan toimialaan edellyttää hyväksytyjä johdonmukaisia perusteita. Thtenä tärkeänä periaatteena oli tasapuolisuuden vaatimus, jonka mukaan ihmisiä, väestönosia, talouselämän aloja, yrittäjäryhmiä, kunnan eri alueita jne. ei saa asettaa epäoikeutetusti toisia suosivampaan tai syrjivämpään asemaan.<sup>778</sup>

Kunnan yleisen toimialan tarkastelussa tuli huomioitavaksi myös se, miten suurelle osalle kunnan asukkaista asian hoitamisesta tulee olla etua. Myös mahdollisissa kunnan ulkopuolelle kohdistuvissa hankkeissa kuntien katsottiin voivan olla mukana, jos se hyödyttää kunnan asukkaita.<sup>779</sup> Lisäksi kunnilla voi olla rinnakkainen toimivalta mm. valtion tai kirkon kanssa esim. nuoriso-, virkistys-, opinto- yms. toiminnan alalla.<sup>780</sup> Kunnan osallistumiseen puolue-toiminnan tukemiseen suhtauduttiin lähinnä torjuvasti. Elinkeinoelämän yleisten edellytysten edistäminen katsottiin useimmiten yleensä mahdolliseksi, mutta

<sup>776</sup> Yleisestä edusta ks. esim. Siikavirta 2007c: 427.

<sup>777</sup> Ks. Hannus 1977a: 62.

<sup>778</sup> Ks. Hannus 1977a: 62–63.

<sup>779</sup> Kun huomattava osa lukion oppilaista oli vieraspaikkakuntalaisia ja heidän opiskelunsa lukiossa edisti sen toimintaa, voi kunta ratkaisun KHO 1980 II 78 mukaan korvata heidän koulumatkansa. Ratkaisussa KHO 1984 II 19 katsottiin vastaavassa tilanteessa, että vieraspaikkakuntalaisten oppilaiden aterioiden kustantaminen kuului kunnan toimialaan. Ks. myös Hannus & Hallberg 1993: 84.

<sup>780</sup> Ks. Hannus 1977a: 64–65; Merikoski & Vilkkonen 1983: 170–171.

liiketoiminnan harjoittaminen <sup>781</sup> tai sen tukeminen <sup>782</sup> oli enemmänkin tapauskohtaisen harkinnan varassa edellä aikaisemmin mainitut periaatteet huomioon ottaen.<sup>783</sup> Oikeuskäytännössä on kunnan toimialaan katsottu kuuluvan

---

<sup>781</sup> Ratkaisussa KHO 1982 II 20 kalanjalostustoimintaa harjoittavan yksityisen yhtiön osakkeiden merkitseminen kuului kunnan toimialaan, kun otettiin huomioon yhtiön harjoittaman kalanjalostustoiminnan merkitys kalastuselinkeinojen harjoittamisen edellytysten edistäminen, yhtiön työllistävä vaikutus ja kunnan merkitsemien osakkeiden määrä. Kunnanhallituksen päätös ostaa mäntytuonekaluja valmistavan yhtiön osakkeet pankilta määräysvallan säilyttämiseksi kunnalla ja pankilla, kun pankkitarkastusvirasto ei ollut hyväksynyt pankin osakesijoitusta, kumottiin ratkaisussa KHO 1986 II 23, koska osakkeiden ostamista ei voitu kyseisellä perusteella pitää kunnan itsehallintoon kuuluvana EKunL 5 §:n 1 momentin mukaan kunnan toimialaan kuuluvana tehtävänä. Kunnan toimialaan ei kuulunut ratkaisun KHO 24.10.1986 T 4185 mukaan tekstiiliteollisuutta harjoittavan yksityistä liiketoimintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden osto sillä perusteella, että yhtiön toiminnan jatkuminen oli välttämätöntä naistyöpaikkojen turvaamiseksi vaikeassa työllisyysstilanteessa. Ratkaisussa KHO 1990 A 22 Kajaanin kaupungin toimialaan kuului Kajaanin kaupunkiin rakennettavan Pohjan Sellu Oy:n rahoitusyhtiönä toimivan Metsä-Pohja Oy:n osakkeiden merkitseminen ottaen huomioon, että uuden sellutehtaan puun hankinta-alue käsitti koko Kainuun alueen, Kajaanin kaupunki omisti metsätalouteen käytettyä metsämaata ja kaupungilla oli mahdollisuus markkinoida puutavaraa sellutehtaan. Ks. myös Hannus & Hallberg 1993: 85–91.

<sup>782</sup> Ratkaisun KHO 1979 II 45 mukaan Espoon kaupunki voi antaa Oy Dipoli Ab:n puolesta takauksen vuokrattavan kongressihotellin vuokranmaksujen vakuudeksi mainitun rakennustaiteellisesti merkittävän kongressipaikan merkitys myös kunnan rajojen ulkopuolella huomioiden ja kun vastavakuuksiakin oli pidettävä riittävinä. Kunnan toimialaan kuului ratkaisun 1981 II 30 mukaan myöntää määrärahoja maatalouden-, tuotanto- ym. suunnitelmien laatimiseksi ym. määrärahojen myöntämisen ollessa osa kunnan suunnitelmallista elinkeinojen kehittämissäpolitiikkaa. Kunnan toimialaan ei kuulunut ratkaisun KHO 1981 II 31 mukaan määrärahan varaaminen sukupolven vaihdoksen edistämiseen kunnan erityisolosuhteista huolimatta mutta kylläkin nuoren lehmän hankkimiseen. Määrärahan varaaminen käytettäväksi kunnan haja-asutusalueiden myymäläpalveluiden säilyttämiseen kuului ratkaisun KHO 1981 II 34 mukaan kunnan toimialaan. Ratkaisulla KHO 1986 II 24 kumottiin valtuuston päätös omavelkaisen takauksen myöntämisestä puutavaran hankintaa ja kauppaa harjoittavalle yhtiölle korkokulujen pienentämiseksi ja työpaikkojen säilyttämiseksi ja lisäämiseksi. Ratkaisussa KHO 1986 II 28 pysytettiin LO:n päätöksen lopputulos, jolla kumottiin kunnanvaltuuston päätös tilata sanomalehti jokaiseen kunnan talouteen ja jolloin kunta sai maksutta palstatila EKunL mukaiseen tiedottamiseen. Kunta sai ratkaisun KHO 1988 A 21 perusteella myöntää metallialan yritykselle kahden vuoden aikana työpaikkatukea ottaen huomioon mm. kunnassa vallitseva työttömyys ym. Ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1977 ref 15, jonka mukaan kunnanvaltuusto ylitti toimivaltansa antaessaan kokonaan omistamalleen kunnalliselle yhtiölle tehtäväksi takauksen antamisen urheiluseuralle squashhallin rakentamista varten; ks. Lundin 1999: 277. Ratkaisun RÅ 1977 ref 77 mukaan kunnan tielautakunta ei ylittänyt toimivaltansa päättäessään osallistua toisen kunnan alueella yhdystien rakentamiseen suurempaa liikenneväylää varten, jota lautakunta rakensi oman kunnan alueella kun hanke hyödytti kuntaa; ks. Lundin 1999: 58.

<sup>783</sup> Ks. Hallberg 1988: 66 ss.; Hannus 1977a: 66 ss.; Johanson 1980: 375 ss.; Merikoski & Vilkkonen 1983: 170–171.

myös eriasteinen kansainvälinen toiminta<sup>784</sup> sekä muut erilaiset kunnan toimialaan kuuluviksi katsotut tilanteet<sup>785</sup>.

### 3.2.5 Kunnan erityistoimiala

Kunnan erityistoimiala käsitti kuntien hoidettavaksi eri laeilla säädetty tehtävät. Näiden tehtävien määrän jatkuva laajentuminen johtui yhteiskunnallisesta kehityksestä. Myös valtion tehtäväpiiri laajentui samanaikaisesti kunnille säädettyjen tehtävien kanssa. Merkittävimmät tehtäväryhmät kunnan erityistoimialalla olivat opetus- ja sivistystoimessa, terveyden- ja sairaanhoidossa, sosiaali- huollossa, yhdyskuntarakentamisessa ja erilaisissa yhdyskunnan huoltotehtävissä. Perusteet, joilla oltaisiin määritelty tehtävien laadun ja luonteen perusteella toisaalta valtionhallinnolle ja toisaalta kunnallishallinnolle kuuluvat tehtävät eivät olleet yksiselitteisiä eivätkä edes löydettävissä. Tärkeimpänä lähtökohtana lienee usein ollut se seikka, että kunnallishallinto on käytännössä soveltunut parhaiten tehtävien hoitamiseen.<sup>786</sup>

<sup>784</sup> Ratkaisussa KHO 1983 II 35 kaupunki voi osallistua puolalaisen ystävyyskaupungin hyväksi järjestettyyn keräykseen ottaen huomioon Puolassa vallinneet poikkeukselliset olosuhteet sekä se, että valtuuston päätös ei sisältänyt myöskään kannanottoa ulkopoliittisiin kysymyksiin eikä toisen valtion sisäisiin asioihin. Ratkaisussa KHO 1984 II 12 kumottiin valtuuston päätös tehdä tutustumismatka ruotsalaiseen kummikaupunkiin, kun matkaa oli pidettävä lähinnä virkistysmatkana. Ratkaisun KHO 1985 II 68 mukaan kaupunginvaltuuston päätös myöntää avustus matkakustannuksiin Suomen ja Neuvostoliiton nuorison ystävyysfestivaaliin osallistumista varten Neuvostoliitossa kuului kunnan toimialaan. Ratkaisussa KHO 1986 II 25 hylättiin valitus kunnanhallituksen päätöksestä, jonka mukaan kunnanvaltuuston ja kunnanhallituksen jäsenille sekä johtaville virkamiehille järjestettiin opintomatka, joka liittyi kalottialueen kuntien elinkeinoelämän kehittämistyöhön ja matkailullisiin hyödyntämismahdollisuuksiin. Kaupungin toimialaan kuului ratkaisun KHO 1990 A 21 mukaan vastaanottaa pakolaisia Sosiaalihallituksen erikseen tekemän sopimuksen mukaisesti valtioneuvoston päätettyä pakolaisten vastaanottamisesta.

<sup>785</sup> Huittisten kunnan toimialaan kuului ratkaisun KHO 1980 II 16 mukaan avustuksen myöntäminen paikalliselle muistomerkkiyhdistykselle kunnassa syntyneen entisen tasavallan presidentin Risto Rytin muistopatsaan aikaansaamiseksi kuntaan. Kunnanvaltuuston päätös liittymisestä Suomi–Neuvostoliitto-Seuran jäseneksi kuului ratkaisun KHO 1982 II 18 mukaan kunnan toimialaan. Syöpäpotilaiden hoitopäivämaksujen ja lääkemaksujen korvaaminen kuului ratkaisun KHO 1983 II 27 mukaan kunnan toimialaan. Muissa kunnissa käyvien työmatkatuen maksaminen kuului ratkaisun KHO 1988 A 22 mukaan kunnan toimialaan. Ratkaisun KHO 1992 A 48 mukaan kaupunginvaltuusto voi päättää, ettei kaupunki peri nuorisomusiikkitahtumia järjestäneeltä yhdistykseltä eikä sen hallituksen jäseniltä kaupungin omavelkaisen takauksen johdosta maksamaa määrää vastatakauksen perusteella. Kaupunginhallitus voi ratkaisun KHO 1992 A 56 mukaan päättää avustuksen myöntämisestä paikkakunnalla yleisesti toimivalle Porin Prikaatin tukisäätiölle avustuksen myöntämisen kuuluessa kunnan toimialaan, jolloin KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen ja hylkäsi kaupunginhallituksen päätöksestä tehdyn valituksen.

<sup>786</sup> Ks. Hannus 1977: 59; Ryyänen, Aimo 1986: 171 ss., 441 ss.; 1992: 3–5.

Kuntien erityistoimialaan kuuluvien tehtävien hoitamisessa kuntien tehtävät olivat eräissä tapauksissa tarkoin säännellyt, jolloin kuntien liikkumavara oli hyvin vähäinen tai sitä ei käytännössä ollut lainkaan. Kyseisistä tehtävistä voidaan mainita esim. eräiden sosiaalisten avustusten maksaminen valtion varoin. Myös kansanedustajien ja tuolloisten tasavallan presidentin valitsijamiesten vaalien toimittamista koskevat tehtävät olivat tyypillisiä sellaisia tehtäviä, joita koskivat tarkat sitovat säännökset. Mainitunlaisia tehtäviä kutsuttiin toimeksianto- tai toimeksisaantitehtäviksi. Kunnille kuului myös tehtäviä, joita kunnat olivat aikaisemmin hoitaneet yleisen toimialansa puitteissa ja joista asianomaisissa laeissa myöhemmin annetut säännökset ovat voineet olla osittain vain toteavia. Useimmiten kyse on tällöin ollut vain siitä, että annetuilla säädöksillä ja säännöksillä on annettu määräyksiä siitä, miten nuo tehtävät tulisi hoitaa.<sup>787</sup>

Kunnan erityistoimialaan kuuluvien tehtävien hoidosta huolehti tavanomaisesti lautakunta, jonka asettaminen perustui asianomaisen tehtävän hoitamista koskevaan erityislakiin. Kunnan yleiseen toimialaan kuuluvien tehtävien hoitamisesta huolehti kunnan vapaaehtoisesti tehtävää varten asettama lautakunta. Yleiseen toimialaan kuuluvien tehtävien hoidosta voi huolehtia myös kunnanhallitus. Toisaalta myös kuntien erityistoimialaan kuuluvien tehtävien hoidossa jäi entistä enemmän kuntien itsensä järjestettäväksi se, miten tehtävät hoidettiin. Huomiota kiinnitettiin tällöin enemmänkin siihen, että säännöksillä asetetut tavoitteet tulivat saavutetuiksi.<sup>788</sup>

Kunnan erityistoimialaan kuuluvien tehtävien hoitamisesta aiheutuviin kustannuksiin suoritettiin pääsääntöisesti valtionosuutta tai -avustusta. Yleiseen toimialaan kuuluvien tehtävien kohdalla näitä ei yleensä suoritettu. Sekä erityistoimialaan että yleiseen toimialaan kuuluvien tehtävien kohdalla esiintyi kuitenkin myös poikkeuksia pääsäännöstä. Kunnan erityistoimialaan kuuluvien tehtävien hoito oli myös erityisen valtionvalvonnan kohteena. Kaikissa tapauksissa kunta kuitenkin aina toimi itsehallinto-organisaationa.<sup>789</sup>

---

<sup>787</sup> Ks. Hannus 1977: 59; Merikoski & Vilkkonen 1983: 171–172.

<sup>788</sup> Ks. Hannus 1977a: 60.

<sup>789</sup> Ks. Hannus 1977a: 60.

### 3.2.6 Kunnan hallinnon organisointi

#### 3.2.6.1 Organisaation toiminnasta ja rakenteesta

Kunnan päätösvalta kuului KunL 7 §:n mukaan kunnanvaltuustolle, ellei laista muuta johtunut tai ellei KunL:n nojalla ollut toisin määrätty. Valmistelu, täytäntöönpano ja muu hallinto oli kunnanhallituksen ja sen valvonnan alaisena lautakuntien, johtokuntien, toimikuntien ja viranhaltijoiden asiana. Lisäksi KunL sisälsi erilliset säännökset kunnanosahallinnosta ja kuntien yhteistoiminnasta sekä neuvoa antavasta kansanäänestyksestä.<sup>790</sup> Vuonna 1990 muutetun<sup>791</sup> KunL 7 §:n 3 momentin mukaan kunnanosahallinnosta säädettiin KunL 10 luvussa, neuvoa antavasta kunnallisesta kansanäänestyksestä 10 a luvussa ja kuntien yhteistoiminnasta 11 luvussa<sup>792</sup>. Kunnan valtuustolle kuuluvaan päätösvaltaan voitiin katsoa kuuluvan mm. kunnallisten järjestyssääntöjen antaminen, kunnan hallinnon järjestäminen, kunnan taloudellinen vallankäyttö, kunnan kannan ottaminen kuntaa koskevissa tärkeissä asioissa, kunnan toimielinten jäsenten valinta ja virkojen täyttäminen.<sup>793</sup>

Kunnallisista järjestyssäännöistä annettiin määräykset KunL 10 §:ssä. Tämän mukaan kunnanvaltuusto voi yleisen järjestyksen ja turvallisuuden edistämiseksi hyväksyä järjestyssääntöjä. Päätös järjestyssäännön hyväksymisestä tai muuttamisesta tuli alistaa lääninhallituksen vahvistettavaksi.<sup>794</sup> Kunnan hallinnon järjestämiseen kuului ohje- ja johtosääntöjen antaminen, kunnan virastojen ja laitosten perustaminen, kunnanosahallinnon voimaan saattaminen ym. Kunnan taloudelliseen vallankäyttöön kuului mm. talousarvion hyväksyminen, rahastojen perustaminen, lainan ottaminen, takaukseen meneminen jne.<sup>795</sup>

Kunnan monijäsenisiä toimielimiä olivat KunL 58 §:n mukainen kunnanhallitus sekä lautakunnat ja johtokunnat. Kunnanhallituksen tehtävänä oli johtaa kunnan hallintoa. Kunnanhallitukselle kuului myös kunnanvaltuuston käsiteltävien asioiden valmistelu ja täytäntöönpano.<sup>796</sup> KunL 68 §:n mukaisesti kunnanvaltuusto voi laissa säädettyjen lautakuntien lisäksi asettaa muitakin lautakuntia.<sup>797</sup> Vastaavasti säädettiin KunL 73 §:ssä johtokunnista. Johtokunta voitiin asettaa myös lautakunnan avuksi ja toimimaan sen valvonnan alaisena.<sup>798</sup>

<sup>790</sup> Ks. Hannus 1977a: 82–87; Hannus & Hallberg 1991: 115–121; HE 140/1975 II vp: 3.

<sup>791</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 16.7.1990/655.

<sup>792</sup> Ks. HE 136/1989 vp: 1–2, 4.

<sup>793</sup> Ks. Hannus 1988: 48–51; Hannus & Hallberg 1993a: 112–113; 1993b: 112–113.

<sup>794</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 130–131; 1993b: 130–131; HE 140/1975 II vp: 3.

<sup>795</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 112–113; 1993b: 112–113.

<sup>796</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 112, 235–236; 1993b: 112, 235–236.

<sup>797</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 342–343; 1993b: 342–343.

<sup>798</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 356–357; 1993b: 356–357.

Kunnan virat perustettiin KunL 74 §:n mukaisesti kunnan hallintotehtäviä varten kunnanvaltuuston päätöksellä. Kunnanvaltuusto päätti myös virkojen lakkauttamisesta.<sup>799</sup> Alkuperäisen KunL 74 §:n 2 momentin mukaan kunnalla voi olla tilapäisiä viranhaltijoita, jotka otettiin kunnan palvelukseen enintään kalenterivuodeksi kerrallaan<sup>800</sup>. Vuonna 1990 muutetun<sup>801</sup> KunL 74 §:n 2 momentin mukaan tilapäiset viranhaltijat voitiin ottaa kunnan palvelukseen enintään vuodeksi kerrallaan. Muutosta perusteltiin mm. tilapäisen viranhaltijan ottamiseen liittyvällä joustavuudella ja varmuudella.<sup>802</sup> Viranhaltijoiden tehtävistä määrättiin KunL 75 §:n mukaisesti ohje- ja johtosäännöissä. Näissä voitiin antaa myös muita tarpeellisia viranhaltijoita koskevia määräyksiä.<sup>803</sup> Kunnan palveluksessa voi KunL 78 §:n mukaan lisäksi olla kunnanhallituksen tai muun kunnan viranomaisen palvelukseen ottamia työntekijöitä siten kuin ohje- tai johtosäännössä tai niiden perusteella erikseen oli määrätty.<sup>804</sup>

Kaupungeissa saatiin KunL 149 §:n mukaisesti käyttää kunnan toimielinten ja viranhaltijoiden nimityksissä etuliitteen kunta- tai kunnan- sijasta etuliitteenä kaupunki- tai kaupungin-. Myös mahdollisissa muissa nimityksissä voitiin kaupunkien kohdalla menetellä vastaavalla tavalla.<sup>805</sup>

### 3.2.6.2 Johto- ja ohjesäännöt

Kunnanvaltuuston hyväksymistä ohje- ja johtosäännöistä säädettiin KunL 9 §:ssä. KunL 9 §:n 1 momentin mukaan kunnanvaltuusto hyväksyi kunnanvaltuuston työjärjestyksen, kunnanhallituksen johtosäännön, kunnan palkkiosäännön, virkasäännön, taloussäännön ja tilintarkastussäännön sekä muut tarpeelliset johtosäännöt. Valtuuston hyväksymät johtosäännöt tulivat voimaan pelkästään valtuuston päätöksellä.<sup>806</sup>

KunL:n mukaisista pakollisista johtosäännöistä oli lakiin kunnanhallituksen johtosääntöä lukuun ottamatta sisällytetty erikseen omat säännöksensä. KunL 52 §:ssä säädettiin kunnanvaltuuston työjärjestyksen sisällöstä<sup>807</sup>. KunL 21 § sisälsi määräyksiä kunnan palkkiosäännön sisällöstä<sup>808</sup>. KunL 75 § sisälsi tarkemmat

<sup>799</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 359–361; 1993b: 359–361.

<sup>800</sup> Ks. Hannus 1977a: 278.

<sup>801</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>802</sup> Ks. HE 254/1989 vp: 5.

<sup>803</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 366–369; 1993b: 366–369.

<sup>804</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 387–389; 1993b: 387–389.

<sup>805</sup> Ks. Hannus 1977a: 557; HE 140/1975 II vp: 2, 12.

<sup>806</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 126–127, 128–130; 1993b: 126–127, 128–130; HE 140/1975 II vp: 3; Nuutilainen 1976: 15.

<sup>807</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 286–287; 1993b: 286–287.

<sup>808</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 165; 1993b: 165.

määräykset virkasääntöön sisällytettävistä määräyksistä <sup>809</sup>. Taloussäännössä annettiin KunL 91 §:n mukaisesti tarkemmat määräykset kunnan talousarviosta, rahatoimestaja laskentatoimesta sekä muusta taloudenhoidosta <sup>810</sup>. Tilintarkastussääntöä koskevat määräykset sisältyivät KunL 97 §:ään <sup>811, 812</sup>

KunL 9 §:n 2 momentin mukaiset kunnanvaltuuston hyväksymät ohjesäännöt tuli alistaa asianomaisen valtion viranomaisen vahvistettavaksi. EKunL:n mukaan tärkeä ohjesääntö oli kunnallishallituksen ohjesääntö. Kunnanhallituksen ohjesääntö tuli alistaa lääninhallituksen vahvistettavaksi ja kaupungin- sekä kauppalanhallituksen ohjesääntö tuli alistaa sisäasiainministeriön vahvistettavaksi. Sen johdosta, että säännöstä on tehty johtosääntö, ei alistamisvelvollisuutta enää ole. Eri aloja koskevissa laeissa oli säännöksiä, jotka voivat edellyttää tarpeellisten määräysten sisällyttämistä ohjesääntöön. Tällöin nämä ohjesäännöt tuli alistaa asianomaisen keskusviraston tai ministeriön vahvistettavaksi. <sup>813</sup>

### 3.2.6.3 Luottamushenkilöt

Kunnanvaltuustoa koskevat määräykset sisältyivät KunL 4 lukuun. Kunnanvaltuutetut ja heidän varajäsenensä valittiin KunL 41 §:n mukaisesti varsinaisissa kunnallisvaaleissa neljäksi kalenterivuodeksi kerrallaan. <sup>814</sup> Kunnallisvaalien toimittamisesta säädettiin vuonna 1972 annetussa KVaaliL:ssa.

KunL 40 §:ään sisältyi määräyksiä vaalikelpoisuuden rajoituksista kunnanvaltuustoon. Vaalikelpoisia valtuutetuiksi eivät alkuperäisen säännöksen mukaan olleet maaherra, lääninhallituksen osastopäällikkö, lääninneuvos, lääninasessori eikä lääninoikeudensihteeri. <sup>815</sup> Vuonna 1989 annetun lainmuutoksen <sup>816</sup> mukaan vaalikelpoisia valtuustoon eivät olleet maaherra, lääninhallituksen kansliapäällikkö ja osastopäällikkö, lääninoikeuden ylituomari eikä lääninoikeudentuomari. Lainmuutos liittyi lääninoikeuksien muodostamiseen itsenäiseksi alueelliseksi hallintotuomioistuimeksi. Muutoksen jälkeen lääninoikeudensihteerit tulivat vaalikelpoisiksi valtuutetuiksi. <sup>817</sup>

<sup>809</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 366 ss.; 1993b: 366 ss.

<sup>810</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 445; 1993b: 445.

<sup>811</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 465; 1993b: 465; HE 140/1975 II vp: 8.

<sup>812</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 126–130; 1993b: 126–130.

<sup>813</sup> Ks. Hannus 1977a: 94–95; Hannus & Hallberg 1993a: 128; 1993b: 128; HE 140/1975 II vp: 3.

<sup>814</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 262–265; 1993b: 262–265.

<sup>815</sup> Ks. Hannus 1977a: 190–191.

<sup>816</sup> Laki kunnallislain 40 ja 141 §:n muuttamisesta 10.3.1989/244.

<sup>817</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 267; HE 65/1988 vp: 32.



Vaalikelpoisia eivät olleet myöskään kunnanjohtaja eikä apulaiskunnanjohtaja. Lisäksi myöskään muu kunnanhallituksen alaisena toimiva kunnan keskushallinnon johtava viranhaltija tai asemaltaan tällaiseen viranhaltijaan rinnastettava hallinnonalan johdossa toimiva viranhaltija ei ollut vaalikelpoinen valtuutetuksi. Säännös oli osin harkinnanvarainen.<sup>818</sup> Kunnanjohtajaa ja apulaiskunnanjohtajaa lukuun ottamatta edellä tarkoitettussa virkasuhteessa oleva voitiin kuitenkin valita valtuutetuksi eräin poikkeuksin. Mikäli valtuutettu otettiin väliaikaisesti tai tilapäisesti enintään kuuden kuukauden ajaksi mainittuun virkasuhteeseen, hän ei menettänyt vaalikelpoisuuttaan mutta virkasuhteen keston ajaksi hänen tointaansa hoitamaan tuli kutsua varajäsen.<sup>819</sup>

Kunnanhallitukseen kuului KunL 54 §:n 1 momentin mukaan vähintään seitsemän jäsentä, joilla jokaisella oli henkilökohtainen varajäsen. Kunnanvaltuusto valitsi kunnanhallituksen jäsenet alkuperäisen säännöksen mukaan kahden vuoden pituiseksi toimikaudeksi. Toimikausi alkoi ja vastaavasti päättyi 54 §:n 2 momentin mukaan valtuutettujen toimikauden vaihtuessa. Valtuusto valitsi lisäksi 54 §:n momentin mukaan kunnanhallituksen jäsenten keskuudesta kunnanhallituksen puheenjohtajan sekä yhden tai kaksi varapuheenjohtajaa.<sup>820</sup>

EKunL:n mukaan kaupunginhallituksen tai kauppalanhallituksen puheenjohtajana toimi kaupunginjohtaja tai kauppalanjohtaja. KunL:n mukaan kunnanhallituksen puheenjohtaja samoin kuin varapuheenjohtajat valittiin edellä olevan mukaisesti kunnanhallituksen jäsenten keskuudesta.<sup>821</sup> Kunnanhallitus kokoontui KunL 64 §:n mukaan niinä aikoina ja siinä paikassa kuin se päätti. Kunnanhallitus kokoontui myös, milloin puheenjohtaja katsoi sen tarpeelliseksi tai milloin jäsenten enemmistö oli tehnyt asiasta esityksen. Kokouksen kutsui koolle puheenjohtaja johtosäännössä määrätyllä tavalla.<sup>822</sup>

<sup>818</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 256 ss.; 1993b: 256 ss.; II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 5. Ratkaisun KHO 1981 II 15 mukaan kaupungin tilintarkastustoimiston päällikkönä toimivaa kaupunginreviisoria avustava ja tarvittaessa tämän sijaisena toimiva revisori oli vaalikelpoinen valtuutetuksi, koska häntä ei voitu pitää välittömästi kaupunginhallituksen alaisena toimivaan kaupungin keskushallinnon johtavaan viranhaltijaan rinnastettavana hallinnonalan johdossa toimivana viranhaltijana.

<sup>819</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 260; 1993b: 260; Nuutilainen 1976: 31.

<sup>820</sup> Ks. Hannus 1977a: 227–229.

<sup>821</sup> Ks. Hannus 1977a: 227–229; II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 6.

<sup>822</sup> Ratkaisussa AOK 10.1.1990 Dnro 45/a/88 kiinnitettiin kunnanhallituksen huomiota kokoontumisesta koskevien säännösten huolelliseen noudattamiseen sekä kunnanhallituksen asemaan kunnan hallintoa valvovana toimielimenä, kun kunnanhallituksen kokoontumisesta päättäminen ei ollut tapahtunut KunL:n ja kunnanhallituksen johtosäännön edellyttämällä tavalla kunnanhallituksen puheenjohtajan tai varapuheenjohtajan vaan tosiasiaassa kunnanjohtajan aloitteesta ja toimesta.

Vuonna 1992 muutetun<sup>823</sup> 54 §:n 2 momentin mukaan kunnanhallituksen jäsenet ja varajäsenet valittiin kunnanvaltuuston toimikauden ajaksi, ellei valtuusto ollut päättänyt tätä lyhyemmästä toimikaudesta. Kunnanhallitus voi johtosääntöön otettavalla määräyksellä tai tämän määräyksen puuttuessa erillisellä päätöksellä esim. kunnanhallituksen jäseniä valittaessa päättää toimikauttaan lyhyemmästä kunnanhallituksen toimikaudesta. Käytännössä kysymykseen olisi tällöin tullut yhden tai kahden vuoden pituinen toimikausi.<sup>824</sup>

Kunnanhallituksen jäsenen ja varajäsenen vaalikelpoisuudesta oli voimassa, mitä KunL 40 §:n 1 momentissa oli säädetty kunnanvaltuutetun vaalikelpoisuudesta. Lisäksi kunnanhallituksen alainen kunnan keskushallinnon viranomainen ei ollut vaalikelpoinen mainittuun toimeen. Vaalikelvottomuus koski myös pysyväisluonteisessa työsopimussuhteessa olevaa työntekijää. Nämä kunnanvaltuuston jäsenten vaalikelpoisuuden rajoitukset koskivat täten myös kunnanhallituksen jäseniä. Sen mukaan eräät valtion viranomaiset eivät olleet kelpoisia kunnanhallituksen jäseniksi.<sup>825</sup> Säännöstä muutettiin vuonna 1989, jolloin myös vaalikelvottomuuden sisältö tältä osin osittain muuttui. Esim. aikaisemmin vaalikelvoton lääninoikeudensihteeri tuli vaalikelpoiseksi kunnanvaltuuston ja näin myös kunnanhallituksen jäseneksi, kun tuolloiset lääninoikeudet muuutettiin itsenäiseksi alueellisiksi hallintotuomioistuimiksi.<sup>826</sup>

KunL 58 §:n mukaisesti kunnanhallitus johti kunnanhallintoa. Kunnanhallituksen tehtävänä oli pääsääntöisesti valmistella kunnanvaltuuston käsiteltävät asiat. Lisäksi kunnanhallituksen tehtäviin kuului valtuuston päätösten täytäntöönpanosta huolehtiminen. Kunnanhallituksella oli muutoinkin keskeinen asema kunnan hallinnossa. Kunnanhallitus valvoi kunnan etua ja teki kunnan puolesta sopimukset ja muut oikeustoimet. Tätä saattoivat kuitenkin rajoittaa mahdolliset ohje- tai johtosäännöissä olevat määräykset.<sup>827</sup> Alkuperäisen säännöksen

<sup>823</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

<sup>824</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 292–293; 1993b: 292–293; HE 70/1992 vp: 16. Ratkaisun KHO 9.7.1987 T 2726 mukaan valtuuston valitessa henkilön valtuuston toiseksi varapuheenjohtajaksi 30.1.1986 oli tämän toimi kunnanhallituksen jäsenenä tuolloin päättynyt, jolloin asiassa ei ollut merkitystä sillä, että valtuuston kokouksessa pidetty pöytäkirja oli tarkastettu vasta 6.2.1986; ks. Ryyänen, Aimo 1988: 33; Uotila 1988: 35. Ks. myös AOK 30.11.1994 Dnro 77/1/93, joka koski kaupunginhallituksen kokoontumista ennen valintaa koskevan kaupunginvaltuuston pöytäkirjan tarkastamista, jonka päätöksen mukaan kokoontumista ennen pöytäkirjan tarkastamista ei voitu pitää täysin ongelmattomana, ja AOK 5.12.1997 Dnro 506/1/96, jonka mukaan asianmukainen hallintomenettely olisi edellyttänyt, että kokouspöytäkirja olisi ainakin kaupan täytäntöönpanoa koskevilta osin tarkastettu päätöksenteon jälkeen ennen kauppakirjan allekirjoittamista.

<sup>825</sup> Ks. Hannus 1977a: 229–230; HE 140/1975 II vp: 6; II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 6.

<sup>826</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 314–315.

<sup>827</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 302 ss.; 1993b: 302 ss.

mukaan kunnanjohtajalla oli oikeus käyttää puhevaltaa kunnanhallituksen puolesta<sup>828</sup>. Vuonna 1981 säännöstä muutettiin<sup>829</sup> siten, että myös apulaiskunnanjohtajalla oli sama oikeus kunnan puhevallan käyttämiseen.<sup>830</sup>

Keskeisenä tehtävänä kunnanhallituksella oli myös kunnanvaltuuston päätösten laillisuusvalvonta. Mikäli kunnanhallitus KunL 59 §:n mukaisesti katsoi, että kunnanvaltuuston päätös oli tehty virheellisessä järjestyksessä tai että päätös meni kunnanvaltuuston toimivaltaa ulommaksi, tuli kunnanhallituksen jättää päätös täytäntöön panematta. Asia tuli tällöin saattaa viipymättä valtuuston uudelleen käsiteltäväksi. Kunnanhallituksen tuli myös ilmoittaa syy noudatettuun menettelyyn. Samoin tuli menetellä, mikäli kunnanhallitus katsoi, että päätös oli muutoin lainvastainen. Jos kunnanvaltuusto pysyi päätöksessään, tuli kunnanhallituksen alistaa asia lääninoikeuden ratkaistavaksi.<sup>831</sup>

Vuonna 1990 KunL:iin lisätyn<sup>832</sup> 58 a §:n mukaan kunnanhallituksen tuli tarvittaessa antaa ohjeita mm. kuntaa eri yhteisöjen, laitosten ja säätiöiden hallintoelimissä sekä kuntayhtymän yhtymäkokouksissa edustaville henkilöille kunnan kannan ottamiseksi käsiteltäviin kysymyksiin.<sup>833</sup> Kunnanhallituksella voi KunL 60 §:n mukaan olla myös jaostoja kunnanhallitukselle kuuluvien asioiden valmistelua varten sekä muiden tehtävien hoitamiseksi.<sup>834</sup> Kunnanhallitus voi alkuperäisen KunL 61 §:n mukaisesti siirtää päätösvaltaansa kunnanhallituksen jaostolle, puheenjohtajalle, kunnanjohtajalle, apulaiskunnanjohtajalle ja muulle kunnanhallituksen alaiselle viranhaltijalle johtosäännössä ja eräissä muissa säännöissä mainitun mukaisesti vähemmän tärkeissä asioissa. Vuonna 1992 toteutetun lainmuutoksen<sup>835</sup> jälkeen päätösvalta voitiin siirtää kunnanhallituksen jaostolle, kunnanhallituksen ja jaoston puheenjohtajalle sekä kunnanjohtajalle, apulaiskunnanjohtajalle ja muulle kunnanhallituksen alaiselle viranhaltijalle. Samassa yhteydessä jätettiin laista pois maininta ”vähemmän tärkeissä asioissa”.<sup>836</sup>

Kunnanhallituksella oli KunL 63 §:n mukaisesti myös valta siirtää lautakunnan tai johtokunnan päättämä asia kunnanhallituksen käsiteltäväksi, ellei asia ollut laissa tai sen nojalla annetussa asetuksessa säädetty lautakunnan tai johtokunnan

<sup>828</sup> Ks. Hannus 1977a: 237–238.

<sup>829</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>830</sup> Ks. Hannus 1981: 259–260; HE 12/1981 vp: 3.

<sup>831</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 315–318; 1993b: 315–318; Mäenpää 1981: 135–137.

<sup>832</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

<sup>833</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 333–334; HE 70/1992 vp: 16; LaTVM 17/1990 vp – HE 254/1989 vp: 4.

<sup>834</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 320–322; 1993b: 320–322.

<sup>835</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

<sup>836</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 323–326; 1993b: 323–326; HE 70/1992 vp: 16–17.

ratkaistavaksi.<sup>837</sup> KunL 63 §:ää muutettiin vuonna 1992, jolloin mm. yksilöön kohdistuvat terveydenhuollon ja sosiaalitoimen päätökset tulivat niiden päätösten piiriin, joiden osalta siirto-oikeutta ei ollut.<sup>838</sup>

Kunnanhallituksen apuna ja sen valvonnan alaisena valtuusto voi KunL 68 §:n mukaisesti asettaa lautakuntia. Lautakunnat hoitivat niille johtosäännössä määrättyjä tehtäviä. KunL:ia vuonna 1976 annettaessa voi tuolloin voimassa olleiden säännösten mukaan kunnassa olla 29 erilaista lakisääteistä lauta- ja johtokuntaa<sup>839</sup>. Vuoden 1981 alussa lauta- ja johtokuntia oli 30<sup>840</sup>. Vuoden 1987 alussa voimassa olleiden säännösten mukaan lakisääteisten lautakuntien määrä oli 24<sup>841</sup>. Myös vuoden 1990 lopussa lakisääteisten lautakuntien määrä oli 24<sup>842</sup>. Myös vuoden 1993 alussa lakisääteisten lautakuntien määrä oli 24<sup>843</sup>. Edellä olevassa tulee huomioida, että vaalilautakuntia, jotka on otettu huomioon edellä olevassa yhtenä lautakuntana, oli kunnassa säännönmukaisesti useita. Sama koskee myös eräitä aikaisempia johtokuntia.<sup>844</sup>

Lakisääteinen lautakunta voi eräissä tapauksissa olla KunL 104 §:n mukaan<sup>845</sup> kahden tai useamman kunnan yhteinen. Tällöin myös näiden lautakuntien kokonaisuusmäärä kuntaa kohden voi myös tätä kautta olla edellä mainittuja määriä vähäisempi. Pienemmissä kunnissa voitiin selvittää noin kymmenellä erilaisella lakisääteisellä lautakunnalla.<sup>846</sup> Lakisääteisen lautakunnan tehtävät määräytyivät sitä koskevan lain ja asetusten perusteella. Lisäksi lakisääteiselle lautakunnalle tuli hyväksyä ohjesääntö ja sitä ehkä täydentävä johtosääntö. Säännöissä lautakunnalle voitiin antaa muitakin tehtäviä, jotka eivät suoraan johtuneet laista tai asetuksesta, mutta näiden tehtävien tuli luonnollisesti liittyä lautakunnalle säädettyihin tehtäviin ja niiden asianmukaiseen hoitamiseen.<sup>847</sup>

Vapaaehtoisen lautakunnan perustamisesta ja asettamisesta päätti vapaan harjunnan mukaan kunnanvaltuusto. Vapaaehtoisista lautakunnista voitiin mainita

<sup>837</sup> Ks. Hannus 1977a: 254 ss. Ratkaisun KHO 1988 A 36 mukaisesti kaupunginhallitus oli voinut siirtää teknisen lautakunnan päättämisen asian käsiteltäväkseen vasta pöytäkirjan allekirjoittamisen jälkeen pidettävässä kokouksessa, vaikka vaillinainen pöytäkirja oli toimitettu kaupunginhallitukselle hyvissä ajoin ennen kaupunginhallituksen edellistä kokousta.

<sup>838</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 329 ss.; 1993b: 329 ss.

<sup>839</sup> Ks. Hannus 1977a: 264–265.

<sup>840</sup> Ks. Hannus 1981a: 290–291.

<sup>841</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1987: 340–341.

<sup>842</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 363–364.

<sup>843</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 343; 1993b: 343.

<sup>844</sup> Ks. Hannus 1977a: 262; Hannus & Hallberg 1993a: 342; 1993b: 342. Lakisääteisistä johtokunnista ks. kuitenkin myös esim. Hannus & Hallberg 1993a: 357; 1993b: 357.

<sup>845</sup> Ks. Hannus 1997a: 374 ss.; Hannus & Hallberg 1993a: 499 ss.; 1993b: 499 ss.

<sup>846</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 343; 1993b: 343.

<sup>847</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 344; 1993b: 344.

mm. henkilöstölautakunta, kaavoituslautakunta, asuntolautakunta, yleisten töiden lautakunta, tekninen lautakunta, elinkeinolautakunta ja matkailulautakunta. Asetettaessa vapaaehtoinen lautakunta sille kuuluvine tehtävineen vapautui esim. kunnanhallitus hoitamasta niitä tehtäviä, jotka sille ennen mainitun lautakunnan asettamista olivat kuuluneet.<sup>848</sup>

Johtokunnista säädettiin KunL 73 §:ssä. Johtokuntiin sovellettiin vastaavasti niitä säännöksiä, jotka koskivat lautakuntia. Johtokunta voitiin kuitenkin myös lautakunnan avuksi siten, että johtokunta toimi lautakunnan valvonnan alaisena. Vuoden 1993 alussa voimassa olleiden säännösten mukaan kunnassa voi olla laskentatavasta riippuen 6–7 erilaista lakisäätteistä johtokuntaa.<sup>849</sup>

#### 3.2.6.4 Viranhaltijat ja työntekijät

Kunnan hallintotehtäviä varten perustettavista viroista päätti KunL 74 §:n mukaan kunnanvaltuusto. Valtuusto päätti myös virkojen lakkauttamisesta. Kunnalla voi olla vakinaisten virkojen hoitajien ja virkojen väliaikaisten hoitajien lisäksi myös tilapäisiä viranhaltijoita. Kunnan tilapäisen viranhaltijan ottaminen oli KunL 74 §:n 3 momentin perusteella sidottu käytettävissä olevaan määrärahaan. Lainkohdan mukaan kunnanhallitus voi määrärahan puuttumisesta huolimatta kiireellisessä tapauksessa päättää otettavaksi tilapäisen viranhaltijan, kunnes kunnanvaltuusto oli käsitellyt määrärahan myöntämistä koskevan asian. Alkuperäisen säännöksen mukaan tilapäinen viranhaltija voitiin ottaa kunnan palvelukseen enintään kalenterivuodeksi kerrallaan<sup>850</sup>. Vuonna 1990 muutetun<sup>851</sup> säännöksen mukaan tilapäinen viranhaltija voitiin ottaa kunnan palvelukseen enintään vuodeksi kerrallaan.<sup>852</sup>

KunL 56 §:n mukaisesti kunnassa oli kunnanjohtajan päätoiminen virka. Kunnanjohtajan tehtävänä oli kunnanhallituksen alaisena johtaa kunnan hallintoa. Kunnanjohtajan valitsi kunnanvaltuusto määräämättömäksi ajaksi. Kunnanjohtajan kelpoisuutta koskevat määräykset olivat väljästi määritellyt. KunL 56 §:n 2 momentin mukaan kelpoinen kunnanjohtajan virkaan oli henkilö, joka koulutuksensa ja käytännössä saavuttamansa kokemuksen perusteella oli katsottava tehtävään päteväksi. Lisäksi kunnanhallituksen johtosäännössä voitiin määritellä mahdolliset muut kunnanjohtajalta edellytettävät kelpoisuusehdot. Myös sellainen henkilö, joka ei ollut hakenut virkaa, voitiin suostumuksellaan siihen valita.<sup>853</sup>

<sup>848</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 344; 1993b: 344.

<sup>849</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 357; 1993b: 357.

<sup>850</sup> Ks. Hannus 1977a: 276–277.

<sup>851</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>852</sup> Ks. Hannus 1988: 54; Hannus & Hallberg 1991: 379–380; HE 254/1989 vp: 5.

<sup>853</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 296 ss.; 1993b: 296 ss.

KunL 57 §:n mukaisesti kunnassa voi olla yksi tai useampi apulaiskunnanjohtajan virka. Apulaiskunnanjohtajan virasta olivat vastaavasti voimassa kunnanjohtajaa koskevat 56 §:n määräykset. Apulaiskunnanjohtajan tehtävänä oli hoitaa kunnanjohtajan tehtäviä kunnanjohtajan ollessa estynyt tai viran ollessa avoimena. Mikäli apulaiskunnanjohtajia oli useampia, hoiti mainittuja tehtäviä siihen määrätty apulaiskunnanjohtaja. Kunnanjohtajan tehtävät voitiin myös jakaa apulaiskunnanjohtajien kesken, mutta joku heistä tuli kuitenkin määrätä varsinaisen kunnanjohtajan sijaiseksi.<sup>854</sup>

Lisättäessä vuonna 1989 KunL:iin uusi 74 a §, säädettiin, että kunnan virkaan voidaan nimittää muukin kuin Suomen kansalainen. Tässä yhteydessä kuitenkin säädettiin, että kunnanjohtajan ja apulaiskunnanjohtajan virkaan voidaan nimittää vain Suomen kansalainen. Myös muuhun välittömästi kunnanhallituksen alaiseen kunnan keskushallinnon johtavaan virkaan voitiin nimittää ainoastaan Suomen kansalainen, ellei virkasäännössä määrätty toisin. Myös esim. kuntainliitossa ulkomaalaisen nimittäminen virkaan oli sidottu virkasäännön määräyksiin.<sup>855</sup>

Mikäli viranhaltija oli virassaan menetellyt tahallaan tai huolimattomasti taikka oli laiminlyönyt tehtävänsä, tuli kunnanhallituksen vaatia häneltä KunL alkuperäisen 77 §:n mukaan selitys. Jos kysymys oli kunnanjohtajasta tai apulaiskunnanjohtajasta, tuli asiasta ilmoittaa kunnanvaltuustolle, jollei oikaisua voitu muutoin saada aikaan <sup>856</sup>. Mikäli viranhaltijan voitiin todennäköisin syin epäillä syyllistyneen virkarikokseen tai viranhaltijalle sopimattomaan tekoon, voitiin hänet pidättää kuulemisen jälkeen virantoimituksesta tutkimuksen, kurinpitomenettelyn tai oikeudenkäynnin ajaksi, jollei rikos tai teko ollut vähäinen. Vaihtoehtoisesti häntä voitiin kieltää sinä aikana hoitamasta tehtäviään tai joitakin tehtäviään. Kunnanjohtajan tai apulaiskunnanjohtajan kohdalla asiasta päätti kunnanvaltuusto ja tästä tuli ilmoittaa lääninhallitukselle.<sup>857</sup>

Vuonna 1981 muutetun <sup>858</sup> KunL 77 §:n mukaan, mikäli kyseessä oli varojen hukkaaminen tai epärehellisyys tai muu tahallinen törkeä virkavelvollisuuksien

<sup>854</sup> Ks. Hannus 1977a: 233–234; Hannus & Hallberg 1993a: 301; 1993b: 301.

<sup>855</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 363–364; 1993b: 363–364.

<sup>856</sup> Ks. kaupunginjohtajan velvollisuuksista ratkaisu AOK 24.2.1992 Dnro 27/5/91, jonka mukaan kaupunginjohtajan olisi tullut huolehtia siitä, että ollessaan esteellinen virkavelvollisuuksiinsa kuuluvaan valvontatehtävään kaupungin pääosin omistaman kiinteistöosakeyhtiön hallituksen puheenjohtajana ja näin käsittelemään yhtiön asioita kaupunginhallinnossa, hänen olisi tullut ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin kaupungin omaisuuden hoidon valvonnan järjestämiseksi kaupungin edun valvonnan ollessa useiden vuosien aikana laiminlyöty.

<sup>857</sup> Ks. Hannus 1977: 291–292.

<sup>858</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 5.6.1981/388.

vastainen menettely, oli asia saatettava viipymättä tuomioistuimen käsiteltäväksi.<sup>859</sup> Vuonna 1990 tätä 77 §:ää muutettiin<sup>860</sup> viranhaltijan virasta pidättämisessä noudatettavien määräysten osalta.<sup>861</sup>

Työntekijät otettiin KunL 78 §:n mukaisesti kunnan palvelukseen tätä koskevien ohje- tai johtosääntöjen mukaisesti. Työntekijät otti tämän mukaan joko kunnanhallitus tai kunnan muu viranomainen mainittujen ohje- tai johtosääntöjen määräysten mukaisesti. Samoin kuin tilapäisen viranhaltijan ottamisesta oli myös työntekijän ottaminen sidottu KunL 74 §:ssä mainittuun käytettävissä olevaan määrärahaan. Kiireellisissä tapauksissa kunnanhallitus voi säännöksen mukaan ottaa tilapäisen työntekijän, kunnes valtuusto oli käsitellyt määrärahan tähän tarkoitukseen myöntämistä koskevan asian.<sup>862</sup>

### 3.2.7 Luottamushenkilöitä koskevat säännökset

#### 3.2.7.1 Äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimeen

Kunnallisia luottamushenkilöitä olivat KunL 15 §:n mukaisesti valtuutetut, kunnanhallituksen jäsenet, lautakuntien ja johtokuntien jäsenet, toimikuntien jäsenet sekä tilintarkastajat. Kunnallisia luottamushenkilöitä olivat myös mm. kuntien yhteistoimintaan liittyen KunL 106 §:n tarkoittamat kuntien edustajainkokouksen jäsenet, KunL 122 §:n mukaiset kuntainliiton toimielinten eli liittovaltuuston jäsenet, liittohallituksen jäsenet sekä lautakuntien ja johtokuntien jäsenet.

Valtuutetut, joiden vaalikelpoisuutta on selvitetty edellä, valittiin KunL 15 §:n mukaisesti oimikuntia lukuun ottamattain edellä, valittiin KunL 15 §:n mukaisesti välittömässä, salaisissa ja suhteellisissa kunnallisvaaleissa. Kunnan äänioikeutetuilla jäsenillä oli kunnallisvaaleissa yhtäläinen äänioikeus. Muut kunnan luottamushenkilöt valitsi kunnanvaltuusto toimikuntia lukuun ottamatta, jotka valitsi kunnanhallitus. Sekä kunnanhallituksen, lautakuntien että johtokuntien jäsenet samoin kuin tilintarkastajat valittiin tammikuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa.<sup>863</sup>

Äänioikeus kunnallisvaaleissa oli alkuperäisen KunL 16 §:n 1 momentin mukaan 18 vuotta täyttäneellä Suomen kansalaisella, joka oli henkikirjoitettu tai henki-

<sup>859</sup> Ks. Hannus 1981: 322–323.

<sup>860</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>861</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993: 386.

<sup>862</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 387–389; 1993b: 387–389.

<sup>863</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 147–148; 1993b: 147–148.

kirjoitettava kunnassa. Tämän lisäksi äänioikeus oli myös edellä mainitut edellytykset täyttäneillä Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalaisella. Lisäksi heidän tuli olla kahtena vaalivuotta lähinnä edeltäneenä vuotena henkikirjoitettu Suomessa. Sillä, missä kunnassa henkilö oli edellä mainitun kahden vuoden aikana henkikirjoitettuna, ei ollut asiassa merkitystä. Pohjoismaiden kansalaisten äänioikeudesta kunnallisvaaleista säädettiin ensimmäisen kerran vuonna 1976 EKunL:iin tehdyllä muutoksella<sup>864</sup>, joka tuli sovellettavaksi samana vuonna toimitetuissa kunnallisvaaleissa. Äänioikeus koski noin 1.600:aa pohjoismaiden kansalaista.<sup>865</sup>

KunL 16 §:n 1 momenttia tarkennettiin<sup>866</sup> vuonna 1981 maininnalla kunnassa toimitettavista kunnallisvaaleista sekä tarkennuksella, että henkilön tuli olla siinä kunnassa henkikirjoitettu tai ollut siinä kunnassa henkikirjoitettava<sup>867</sup>. Vuonna 1990 lainkohtaa muutettiin<sup>868</sup>, koska henkikirjoituksesta luovuttiin saman vuoden alussa. Uuden säännöksen mukaan henkilöllä oli tullut olla väestökirjalaisa tarkoitettu kotipaikka kyseisessä kunnassa vaalivuoden ensimmäisenä päivänä.<sup>869</sup> Vuonna 1991 annetulla lainmuutoksella<sup>870</sup> muutettiin KunL 16 §:n 2 momenttia siten, että pohjoismaiden kansalaisten lisäksi myös muulla ulkomaalaisella oli laissa säädetty edellytyksin äänioikeus. Ulkomaalaisella, joka täytti KunL 16 §:n 1 momentin mukaiset määräykset, oli äänioikeus, mikäli hänellä oli ollut väestökirjalaisa tarkoitettu kotipaikka Suomessa neljän vaalivuotta lähinnä edeltäneen vuoden ajan. Mikäli hän oli Islannin, Norjan, Ruotsin tai Tanskan kansalainen, riitti kuitenkin ennen vaalivuotta kahden vuoden pituisen ajanjakson täyttyminen.<sup>871</sup>

Vaalikelpoisuudesta kunnan luottamustoimiin säädettiin KunL 17 §:ssä. Vaalikelpoinen kunnan luottamustoimiin oli jokainen henkilö, jolla oli kunnassa

<sup>864</sup> Ks. laki kunnallislain 15 ja 127 §:n muuttamisesta 23.4.1976/335: 15 §.

<sup>865</sup> Ks. Hannus 1977a: 111–113.

<sup>866</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>867</sup> Ks. Hannus 1981a: 122–123; HE 12/1981 vp: 2.

<sup>868</sup> Laki kunnallislain 16 ja 38 §:n muuttamisesta 18.5.1990/435.

<sup>869</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 152–153; HE 250/1989 vp: 16.

<sup>870</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 30.12.1991/1718.

<sup>871</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 150–151; 1993b: 150–151; HE:ssä katsottiin, että kahden vuoden väestökirjalaisa tarkoitettu kotipaikka Suomessa olisi ollut riittävä vaatimus kunnallisen äänioikeuden kannalta; ks. HE 78/1991 vp: 3–4, 11–12. PeV lausui mietinnössään, että muiden kuin pohjoismaiden kansalaiset edustivat yli sataa oikeuskulttuuriltaan toisistaan ja usein myös suomalaisesta oikeuskulttuurista paljon poikkeavia valtioita. Tämän johdosta oli valiokunnan mielestä aiheellista vaatia muilta ulkomaalaisilta pidempää asumista Suomessa kuin pohjoismaiden kansalaisilta, jotka 15 vuotta aikaisemmin saivat vastavuoroisuuden perusteella vastaavat oikeudet. Valiokunta piti sopivana, että mainittu määräaika tältä osin oli neljä vuotta HE:ssä ehdotetun kahden vuoden asemesta; ks. PeVM 6/1991 vp – HE 78/1991 vp: 1–2.



kotipaikka. Lisäksi hänellä tuli alkuperäisen säädöksen mukaan olla äänioikeus kunnallisvaaleissa sinä vuotena, jona valtuutetut valitaan tai vaali muuhun luottamustoimeen toimitetaan. Henkilö ei saanut myöskään olla holhouksen alainen.<sup>872</sup> Säännöstä muutettiin<sup>873</sup> vuonna 1981 siten, että henkilöllä tuli olla jossakin kunnassa äänioikeus kunnallisvaaleissa sinä vuotena, jona valtuutetut valitaan tai vaali muuhun luottamustoimeen toimitetaan. Kunnanvaltuustoon valitsemista varten ei ehdokkaaksi saanut asettaa henkilöä, ellei hän ollut antanut suostumustaan valtuutetun toimen vastaanottamiseen.<sup>874</sup>

Edellä mainitun yleisen vaalikelpoisuuden lisäksi oli KunL:ssa säädetty joiltain osin erityisistä kelpoisuusehdoista. Erityiset kelpoisuusehdot voivat olla yleistä vaalikelpoisuutta joiltain osin laajentavia tai supistavia. Laajentavasta erityisestä kelpoisuusehdosta voidaan mainita KunL 92 §, jonka mukaan kunnan tilintarkastajaksi voitiin valita suostumuksellaan myös sellainen henkilö, joka ei ole kunnan jäsen<sup>875</sup>. Supistavien kelpoisuusehtojen ollessa kysymyksessä, voidaan johonkin luottamustoimeen vaatia erityistä kelpoisuutta tai perehtyneisyyttä, kun tätä on pidetty välttämättömänä.<sup>876</sup>

Myös ulkomaalaisilla oli yleinen kelpoisuus kunnallisiin luottamustoimiin samoilla perusteilla kuin heillä oli oikeus äänestää kunnallisvaaleissa. Mikäli mahdollisista erityisistä kelpoisuusehdoista ei muuta johtunut, voitiin ulkomaan kansalainen, jolla KunL 16 §:n mukaan oli äänioikeus kunnallisvaaleissa, valita kunnalliseen luottamustoimeen. Vaalikelpoisuuden edellytyksenä ei kirjoitetun normin mukaan ollut, että hän hallitsisi suomen tai ruotsin kieltä. Käytännössä kunnassa lain mukaan käytettävän kielen tai kaksikielisissä kunnissa toisen kielen hallitseminen oli kaikissa tapauksissa tarpeen kunnallisten luottamustehtävien hoitamiseksi.<sup>877</sup>

Vuonna 1986 annettiin TasaAL, jolla pyrittiin mm. estämään sukupuoleen perustuvaa syrjintää ja edistämään naisten ja miesten välistä tasa-arvoa. TasaAL 4 §:n 2 momentin mukaan mm. kunnan lautakunnissa tuli, ellei erityisistä syistä muuta johtunut, olla sekä naisia että miehiä<sup>878</sup>. Vuonna 1988 TasaAL:iin mm. 4 §:ään

<sup>872</sup> Ks. Hannus 1977a: 114–115.

<sup>873</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>874</sup> Ks. Hannus 1988: 52; Hannus & Hallberg 1993a: 151–152; 1993b: 151–152; HE 12/1981 vp: 2; Nuutilainen 1981: 20.

<sup>875</sup> Ks. jakso 3.2.10.3.

<sup>876</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 152; 1993b: 152.

<sup>877</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 154; 1993b: 154.

<sup>878</sup> Ks. Bruun & Koskinen 1986: 60. Lakia edeltäneessä KM:öön ei sisällynyt ehdotusta koskien kunnan lautakuntia, vaikkakin naisten osuuteen mm. kunnallisissa lautakunnissa kiinnitettiin mietinnössä huomiota; ks. KM 1982:44: 12. Myöskään HE:een ei sisällynyt esitystä kunnan lautakunnista; ks. HE 57/1985 vp: 13–14, 33. HE:n

tehdyn muutoksen<sup>879</sup> mukaan kunnallisissa toimielimissä, lukuun ottamatta kunnanvaltuustoa, tuli, jollei erityisistä syistä muuta johtunut, olla sekä naisia että miehiä<sup>880</sup>. Mikäli kuntaenemmistöisellä yhtiöllä oli hallintoneuvosto, johtokunta tai muu luottamushenkilöistä koostuva johto- tai hallintoelin, tuli siinä olla tasapuolisesti sekä naisia että miehiä, ellei erityisistä syistä muuta johtunut.

Mikäli luottamushenkilö menetti vaalikelpoisuuden toimeensa, tuli KunL 22 §:n 2 momentin mukaisesti sen toimielimen, jonka valittavana luottamushenkilö oli, todeta hänen luottamustoimensa lakanneeksi. Mikäli luottamushenkilö oli vaalin toimittamisen jälkeen tuomittu tahalliseksi rikoksesta vankeuteen, kunnanvaltuusto voi KunL 22 §:n 2 momentin mukaan tutkia, oliko hänen edelleen sallittava olla luottamustoimessaan. Valtuusto voi erottaa luottamushenkilön toimestaan, mikäli rikoksen laatu tai tekotapa osoittivat, ettei hän enää ansainnut luottamustoimen edellyttämää luottamusta tai kunnioitusta. Kyseiseen päätökseen tarvittiin kaksi kolmannelta saapuvilla olleista valtuutetuista. Mikäli kysymys oli hovioikeuden päätöksestä, ei tuomion tarvinnut olla lopullinen. Tuomittu voi myös itse pyytää vapautusta luottamustoimestaan.<sup>881</sup>

Jos lautakunta, johtokunta, toimikunta tai luottamushenkilö oli tahallaan tai huolimattomuudessaan menetellyt virheellisesti tai laiminlyönyt tehtävänsä, tuli kunnanhallituksen KunL 24 §:n mukaisesti vaatia asianomaiselta selitys. Asia tuli myös ilmoittaa kunnanvaltuustolle, ellei oikaisua muuten voitu saada aikaan. Mikäli voitiin todennäköisin syin epäillä, että luottamushenkilö oli syylistynyt epärehellisyyteen tai muuten menetellyt törkeästi velvollisuuksiensa vastaisesti, voi valtuusto pidättää hänet toimestaan tai kieltää häntä hoitamasta tehtäviään tai osaa niistä, kunnes tuomioistuin on asian ratkaissut.<sup>882</sup> Vuonna 1990 säännöstä

---

johdosta annetussa valiokuntamietinnössä kuitenkin katsottiin, että tasa-arvovetvoitteen piiriin tulee sisällyttää myös kunnan lautakunnat; ks. II LaVM 4/1986 vp – HE 57/1985 vp: 5, 7. Säännöksen soveltumisesta kunnan tilintarkastajiin ks. Hannus & Hallberg 1987: 146, jonka mukaan säännöksen sisällön mukaiseen lopputulokseen olisi pyrittävä myös mm. tilintarkastajien kohdalla, vaikka säännös ei näitä kattanutkaan. Ks. myös Koivukoski 1991: 239–240.

<sup>879</sup> Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain 4 ja 25 §:n muuttamisesta 6.5.1988/406.

<sup>880</sup> Ks. HE 192/1987: 4–5, jonka mukaan TasaAL muutetun 4 §:n mukaisena toimielimenä pidettiin myös kunnan tilintarkastajia. Ks. myös Hannus & Hallberg 1991: 156–157.

<sup>881</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 167 ss.; 1993b: 167 ss.

<sup>882</sup> Ks. Hannus 1977: 131–135. Ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä NJA 1988 s. 26. Sen mukaan kunnanhallituksen hyväksyessä tehdyn valituksen johdosta kumotun valtuuston hyväksymän sopimuksen yksityisen yrityksen tukemisesta kaupan muodossa ei kyse tuolloisten säännösten mukaan ollut toiminnasta, johon liittyisi virkavastuu; ks. Lundin 1999: 356.

muutettiin<sup>883</sup> siten, että velvollisuuksien vastaisen menettelyn ei tarvinnut olla enää törkeää.<sup>884</sup>

### 3.2.7.2 Oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta

Kunnalliset luottamustoimet olivat KunL:n, tätä ennen EKunL:n ja aikaisemman kunnallislainsäädännön mukaan kunnan vaalikelpoisille jäsenille pakollisia luottamustoimia. Niistä kunnan jäsenellä oli oikeus kieltäytyä ainoastaan lainsäädännössä erikseen säädetyn mukaisesti. KunL 17 §:n mukaisesti ehdokkaaksi kunnanvaltuustoon valitsemista varten ei kuitenkaan saanut asettaa henkilöä, joka ei ollut antanut tähän suostumustaan. KunL:iin sisältyvät muut kieltäytymisperusteet olivat joko ehdottomia tai harkinnanvaraisia.<sup>885</sup>

Ehdottomia kieltäytymisperusteita KunL 18 §:n mukaan olivat 60 vuoden ikä tai toimiminen kunnallisessa luottamustoimessa määrätyn ajan. Henkilö, joka oli täyttänyt 60 vuotta, oli oikeutettu kieltäytymään ikänsä perusteella mistä tahansa kunnallisesta luottamustoimesta. Mikäli henkilö oli ollut samassa tai samaan toimieliimeen kuuluvassa luottamustoimessa lähinnä neljä edellistä vuotta, oli hänellä halutessaan oikeus kieltäytyä mainitusta luottamustoimesta. Mikäli vaalikelpoinen henkilö oli ollut yhteensä kahdeksan vuotta kunnallisissa luottamustoimissa, oli hänellä myös tämän perusteella oikeus luottamustoimesta kieltäytymiseen. Tällä kohden on huomattava, että kahdeksan vuoden ajanjakso voi kohdistua useista jaksoista, jotka eivät ole perättäisiä. Lisäksi palvelu luottamustoimissa oli voinut tapahtua eri luottamustoimissa myös eri kunnissa sekä esim. kuntainliitossa. Mainittuun kieltäytymisperusteeseen voi vedota milloin tahansa kesken luottamustoimen.<sup>886</sup>

Harkinnanvaraisista kieltäytymisperusteista säädetiin KunL 18 §:n 2 momentissa. Sen mukaan luottamustoimesta sai kieltäytyä myös muusta pätevästä syystä. Kieltäytymisen hyväksymisestä päätti se toimielin, jonka tuli valita luottamushenkilö puheena olevaan toimeen. Mikäli kyse oli valtuutetuksi valitun kieltäytymisestä, teki asiassa päätöksen kunnanvaltuusto. EKunL:n harkinnanvaraisien perusteiden, eli kivulloisuus, perheolot ja julkinen virka tai toimi sijasta, oli KunL:ssa mainittu harkinnanvaraisena perusteena muu pätevä syy.

<sup>883</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>884</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993: 175.

<sup>885</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 156–157; 1993b: 156–157; HE 140/1975 II vp: 4; Vataja 1980: 204–205.

<sup>886</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 157–158; 1993b: 157–158; Koivukoski, Vataja, Kangasniemi & Paasio 1977: 25–26.

Harkinnanvaraiseen kieltäytymisperusteeseen vetoaminen oli mahdollista kesken toimikauden, kuten ehdottomankin vetoamisperusteen kohdalla.<sup>887</sup>

### 3.2.7.3 Palkkio luottamustoimen hoitamisesta

KunL 9 §:n mukainen pakollinen johtosääntö oli mm. kunnanvaltuuston hyväksymä kunnan palkkiosääntö<sup>888</sup>. KunL 21 §:n mukaisesti kunnan luottamushenkilölle maksettiin palkkiota luottamustoimen hoitamisesta. Lisäksi luottamushenkilölle maksettiin korvausta ansionmenetyksestä samoin kuin kustannuksista, joita luottamustoimen vuoksi aiheutui sijaisen palkkaamisesta, lastenhoidon järjestämisestä tai muusta vastaavasta syystä. Luottamushenkilöille suoritettiin myös matkakustannusten korvausta ja päivärahaa.<sup>889</sup>

Palkkioiden ja korvausten perusteet hyväksyttiin edellä mainitussa KunL 9 §:n mukaisessa kunnanvaltuuston hyväksymässä palkkiosäännössä. Samasta tehtävästä maksettavien palkkioiden tuli olla samansuuruisia. Puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tehtävästä voitiin palkkiosäännössä määrätä suoritettavaksi eri palkkio. Lisäksi muusta luottamushenkilön erityisestä tehtävästä voitiin palkkiosäännössä määrätä suoritettavaksi eri palkkio.<sup>890</sup>

Perusteet korvauksille ansionmenetyksestä sekä tähän liittyville muille korvauksille ja näiden suuruuden määrittelylle olivat vaikeasti ratkaistavia. Perusteet eivät voineet kuitenkaan olla kovin yksityiskohtaisia, vaan niiden määräytyminen oli käytännössä pakostakin summittaista. Myös korvauksen suuruus suurituloisen ja pienituloisen kohdalla koettiin joiltain osin ongelmalliseksi. Korvausta ansionmenetyksestä suoritettiin työsopimus- tai virkasuhteisten lisäksi myös itsenäisenä yrittäjänä toimivan luottamushenkilön kärsimästä ansionmenetyksestä.<sup>891</sup> Säännöksen sanamuoto ei edellyttänyt ansionmenetyksen tai kysymyksessä olevien

<sup>887</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 158; 1993b: 158; Koivukoski, Vataja, Kangasniemi & Paasio 1977: 25; Österman 1977: 56–57.

<sup>888</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 129; 1993b: 129; HE 140/1975 II vp: 3; KM 1973: 60: 28.

<sup>889</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 163–165; 1993b: 163–165; KM 1973: 60: 36–37; Vataja 1980: 203–204; HE 140/1975 II vp: 4. II LaV katsoi mietinnössään, että korvausta luottamushenkilöille tuli HE:ssä esitetyn lisäksi suorittaa myös ansionmenetykseen rinnastettavista kustannuksista, joita luottamustoimen hoitamisesta aiheutui esimerkiksi sijaisen palkkaamisesta tai lastenhoidon järjestämisestä, minkä johdosta myös mainittu korvaus sisällytettiin KunL 21 §:ään; ks II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 4.

<sup>890</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 164; 1993b: 164; Österman 1977: 58–59.

<sup>891</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 164–165; 1993b: 164–165. Ratkaisussa KHO 1985 II 30 luottamushenkilöllä ei ollut vuodelta 1982 oikeutta KunL 21 §:ssä tarkoitettuun korvaukseen, kun hän ei ollut luottamushenkilöiden palkkio- ja matkustussäännössä vaaditulla tavalla esittänyt selvitystä tosiasiallisesta ansionmenetyksestään.

kustannusten korvaamista täysimääräisinä. Korvausten perusteet tulivat määrät-  
täviksi kunnanvaltuuston hyväksymässä palkkiosäännössä.<sup>892</sup>

Mikäli luottamushenkilöltä oli evätty hänen vaatimansa luottamustoimen hoita-  
miseen perustuva palkkio tai hänen vaatimansa edellä mainittu korvaus ja hän  
edelleen pysyi vaatimuksessaan, ratkaisi asian KunL 21 §:n 3 momentin mukaan  
ensi asteena joko kunnanhallitus tai palkkiosäännössä määrätty kunnan muu  
toimielin. Muuna toimieliimenä tuli kysymykseen esim. henkilöstölautakunta tai  
palkkalautakunta, joka useissa kunnissa oli asetettu käsittelemään virka- ja työ-  
suhteita koskevia asioita.<sup>893</sup>

KunL 21 §:n 4 momentin mukaan luottamushenkilön eläketurvasta säädettiin  
erikseen. HE:n mukaan säännökset kunnallisten luottamusmiesten<sup>894</sup> eläketur-  
vasta olivat valmisteltavina.<sup>895</sup> Kunnallisten luottamushenkilöiden eläketurvaa  
koskeva laki<sup>896</sup> annettiin vuonna 1977. HE:n mukaan luottamustoimen hoita-  
minen oli käytännössä aiheuttanut tilanteita, joissa luottamustoimen hoitaminen  
oli saattanut heikentää luottamustointia hoitavan eläketurvaa. Luottamushenki-  
löillä oli hänelle suoritettujen palkkioiden ja ansionmenetyksen korvausten pe-  
rusteella oikeus eläketurvaan mainitussa laissa säädety mukaisesti.<sup>897</sup>

Kunnallisten luottamushenkilöiden eläketurvaa koskeva laki kumottiin<sup>898</sup> vuonna  
1992. Samassa yhteydessä muutettiin kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin  
eläkelakia<sup>899</sup>. Mainitun lain 1 §:ään lisättiin muutos<sup>900</sup>, jonka mukaan luotta-  
mustoimissa toimiville karttui peruseläketurvan mukaista eläkettä heidän ansion-  
menetyksen korvauksistaan ja määräajalta maksetuista erillisistä palkkioista,  
mutta eläkettä ei karttuisi kokouspalkkioista. Lisäksi ansionmenetyksen korva-  
uksien ja erillispalkkioiden tuli täyttää säädetyt vähimmäisrajat.<sup>901 902</sup>

<sup>892</sup> Ks. II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 4.

<sup>893</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 166; 1993b: 166.

<sup>894</sup> Ks. II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 2, jonka mukaan HE:ssä käytetyt sanat ”luottamusmies” ja ”virkamies” esitettiin korvattaviksi sanoilla ”luottamushenkilö” ja ”viranhaltija”.

<sup>895</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 4.

<sup>896</sup> Kunnallisten luottamushenkilöiden eläkelaki 21.7.1977/578.

<sup>897</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 166; 1993b: 166; HE 70/1977 vp: 1–3.

<sup>898</sup> Laki kunnallisten luottamushenkilöiden eläkelain kumoamisesta 6.11.1992/981.

<sup>899</sup> Kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin eläkelaki 30.4.1964/202.

<sup>900</sup> Laki kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin eläkelain muuttamisesta 6.11.1992/982.

<sup>901</sup> Ks. HE 166/1992 vp: 1, 3–4.

<sup>902</sup> Kunnallinen eläkelaki 13.6.2003/549 sisälsi tämän jälkeen luottamushenkilön eläke-  
turvaa koskevat säännökset. Kunnallisen eläkelain voimaanpanolailla kumottiin  
edellä mainittu kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin eläkelaki (202/1964); Kun-  
nallisen eläkelain voimaanpanolaki 13.6.2003/550: 2 §. Julkisten alojen eläkelaki  
29.1.2016/ 81 puolestaan korvasi edellä mainitun kunnallisen eläkelain (549/2003) ja

## 3.2.8 Kunnan talous

Kunnanvaltuusto hyväksyi KunL 80 §:n 1 momentin mukaan muita kunnan viranomaisia sitovan kunnan talousarvion kutakin varainhoitovuotta varten. Kunnan varainhoitovuotena oli kalenterivuosi. Talousarvioon tuli 80 §:n 2 momentin mukaan ottaa varainhoitovuoden menot ja tulot. Alkuperäisen säännöksen mukaan talousarvion menoja koskeva osa jakautui valtuuston päättämiin määrärahoihin, joihin luettiin myös käyttövaraus- siirtomäärärahat sekä siirrot rahastoihin ja poistot. Lisäksi talousarvioon tuli pääsääntöisesti ottaa viimeistä edellisen varainhoitovuoden tilinpäätöksen osoittama ylijäämä tai alijäämä. Talousarviossa tuli osoittaa varat menojen suorittamiseen.<sup>903</sup> Suosituksia talousarvion sisällöstä ja esittämistavasta antoi kunnille kuntien perustama yhteistoimintaelin.<sup>904</sup> Näiden suositusten kuten muidenkin suositusten käyttöönottamisesta päättivät kunnat itsenäisesti.

Talousarvion sisältöä koskevia säännöksiä täsmennettiin ja muutettiin<sup>905</sup> vuonna 1990. Muutetun 80 §:n mukaan talousarvion menoja ja tuloja koskeva osa jakautui valtuuston päättämiin määrärahoihin, joihin luettiin myös siirtomäärärahat ja siirrot rahastoihin. Lainanotosta ja lainojen lyhennyksistä otettiin talousarvioon vain näiden erotus. Talousarvioon tuli lisäksi ottaa viimeistä edellisen varainhoitovuoden tilinpäätöksen osoittama ylijäämä tulona ja alijäämä menona. Talousarvion menojen ja tulojen tuli olla tasapainossa. Viimeksi mainittu säännös vastasi aikaisempaa säännöstä siitä, että talousarviossa tuli osoittaa varat menojen suorittamiseen.<sup>906</sup> Vuonna 1992 muutettiin talousarviota koskevia määräyksiä siten, että kunnanvaltuusto voi päättää ottaa kunnan talousarvioon menona tai tulona päätöksessä rajatun tehtäväalueen menojen ja tulojen erotuksen. Lisäksi kunnanvaltuusto voi päättää ottaa kunnan talousarvioon menona tai tulona liikelaitoksen tuloksen.<sup>907</sup> Kunnan liikelaitosta käsitellään tarkemmin seuraavassa jaksossa 3.2.9.

---

julkisten alojen eläkelain voimaanpanolain mukaan kumottiin mm. edellä mainittu kunnallinen eläkelaki (549/2003); ks. Julkisten alojen eläkelain voimaanpanolaki 29.1.2016/82: 2 §.

<sup>903</sup> Ks. Hannus 1977a: 301 ss.; Hallipelto & Kataja 1980: 58 ss.; Heuru 1987a: 229 ss.; 1987b: 52–53; Koivukoski 1980: 264–268; Mäenpää 1981: 87 ss.; Nuutilainen 1977: 51; Saviaho, Sailas, Siivonen & Ylinen 1981: 145 ss. Ks. myös KM 1987:15: 15 ss.

<sup>904</sup> Ks. esim. KULAUS 1972; 1973a; 1974b; 1978; 1982; 1990a; 1990b. Muusta laskentatoimen ohjeistuksesta ks. esim. KULAUS 1973b; 1974a; 1982; 1988; 1992b; 1993a; 1993 c. Ks. myös Ruuska, Pertti 1985: 7.

<sup>905</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>906</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 422 ss.; HE 254/1989 vp: 5–6; Pitkänen, Eero 1980: 163 ss.

<sup>907</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 400 ss.; 1993b: 400 ss.

Kunnan rahatoimesta ja laskentatoimesta säädettiin KunL 90 §:ssä. Alkuperäisen säännöksen mukaan kunnan rahatoimen hoito määrättiin kunnanhallitukselle. Kyseisiä tehtäviä voitiin ohje- ja johtosäännössä uskoa lautakuntien ja johtokuntien hoidettavaksi. Lisäksi kunnanhallituksen velvollisuutena oli huolehtia kunnan laskentatoimesta. Kunnan tuloista ja menoista samoin kuin varoista ja veloista tuli pitää kirjaa. Kultakin varainhoitovuodelta tuli laatia tilinpäätös, joka oli saatettava kunnanvaltuuston käsiteltäväksi viimeistään varainhoitovuotta seuraavan vuoden lokakuussa.<sup>908</sup>

Vuonna 1990 annetulla KunL:n muutoksella täsmennettiin 90 §:n mukaisia rahoitointia ja laskentatoimintaa koskevia määräyksiä. Muutetun KunL 90 §:n mukaan kunnanhallitus johti ja valvoi kunnan rahoitointia ja laskentatoimintaa. Näitä tehtäviä voitiin johtosäännössä määrätä lautakunnille ja johtokunnille. Erikseen säädettiin myös, että kunnan tuloista ja menoista sekä varoista ja veloista oli pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa hyvää kirjanpitoa noudattaen. Tilinpäätös tuli muutetun säännöksen mukaan laatia seuraavan vuoden huhtikuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen tuli käsittää talousarvion toteutumisvertailu ja tase. Tilinpäätös tuli saattaa kunnanvaltuuston käsiteltäväksi aikaisemmasta poiketen viimeistään syyskuun aikana. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatiminen yhdenmukaisten perusteiden mukaisesti rakentui kunnissa käytännössä kuntien keskusjärjestöjen suosituksille.<sup>909</sup>

Tarkemmat määräykset kunnan talousarviosta, rahatoimesta ja laskentatoimesta samoin kuin muusta taloudenhoidosta, sisältäen esim. edellä mainitut kuntien keskusjärjestöjen suositusten mukaiset ohjeet kirjanpidosta ja tilinpäätöksen laatimisesta, annettiin kunnanvaltuuston hyväksymässä taloussäännössä.<sup>910</sup>

### 3.2.9 Kunnan liikelaitos

Vuonna 1992 muutetun<sup>911</sup> KunL 80 §:n mukainen kunnan liikelaitoksen tuloksen huomioonottaminen kunnan talousarviossa johtui samassa yhteydessä KunL:iin lisäystä 7 a §:stä, jonka mukaan kunnanvaltuusto voi päättää, että kunnassa olisi liiketoimintaa harjoittava liikelaitos, johon sovellettaisiin KunL:n liikelaitosta koskevia säännöksiä. Kunnan liikelaitos ei ollut erillinen oikeushenkilö, vaan

<sup>908</sup> Ks. Hannus 1977a: 334–335; Hallipelto & Kataja 1980: 86 ss., 117 ss.; HE 140/1975 II vp: 9; Pitkänen, Eero 1980: 160–161.

<sup>909</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 467 ss. Kunnan kirjanpitojärjestelmästä ks. Ruuska, Pertti 1981; 1982; 1983.

<sup>910</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 445; 1993b: 445. Ks. myös esim. Keränen 1977: 1275 ss.; KULAUS 1992a; Suomen Kunnallislitto 1977; Suomen Kaupunkiliitto 1977a; 1982; 1983b.

<sup>911</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

esim. liikelaitoksen toimielimen päätöksiin, päätöksistä tiedottamiseen ja asiakirjojen julkisuuteen sovellettiin kunnan viranomaisia koskevia määräyksiä.<sup>912</sup>

Kunnan liikelaitoksen kohdalla samoin kuin esim. määrätyn tehtäväalueen tulojen ja menojen erotuksen kohdalla oli kyse nettobudjetoinnista eli menojen ja tulojen erotuksen ottamisesta kunnan talousarvioon. Bruttobudjetoinnissa sekä menot että tulot otettaisiin kumpikin erikseen kunnan viranomaisia sitovaan talousarvioon.<sup>913</sup> Lainmuutoksen tarkoituksena ei ollut puuttua kunnan toimialan määrätymisperusteisiin, vaan myös kunnan harjoittaman liiketoiminnan tuli kuulua KunL 5 §:n mukaiseen kunnan toimialaan<sup>914</sup>.

Vuoden 1992 KunL:n muutoksella lisättiin KunL 87 §:ään liikelaitokselle mahdollisuus myös lainan ottamiseen. Muutetun säännöksen mukaan mm. liikelaitokseen asetetulle toimielimelle tai sen alaiselle viranhaltijalle voitiin johtosäännössä antaa valta ottaa laina kunnalle valtuuston talousarviossa tai erikseen tekemällä päätöksellä asettamissa rajoissa. Lainanottovaltuudella voi olla merkitystä esim. liikelaitoksen maksuvalmiuden turvaamisessa. Koska liikelaitos ei ollut erillinen oikeushenkilö, otettiin laina kuitenkin kunnalle.<sup>915</sup>

### 3.2.10 Hallinnon ja talouden tarkastus

#### 3.2.10.1 Tilintarkastajat

Tilintarkastusta koskevat säännökset sijoitettiin KunL:ssa omaan hallinnon ja talouden tarkastusta koskevaan lukuun. EKunL:ssa kunnallista tilintarkastusta koskevat määräykset oli sijoitettu kunnallistaloutta koskevaan lukuun yhdessä kunnan taloudenhoitoa koskevien määräysten kanssa. Kunnan tilintarkastajat olivat kunnallisia luottamushenkilöitä, joita koskivat edellä todetut KunL 17 §:n mukaiset määräykset luottamushenkilöiden vaalikelpoisuudesta.

Kunnan tilintarkastajien valinnassa tulivat huomioon otettavaksi edellä mainitun vaalikelpoisuuden lisäksi tai siihen liittyen myös vuonna 1986 annetun TasaAL:n määräykset. TasaAL 4 §:n 2 momentin mukaan mm. kunnan lautakunnissa tuli,

<sup>912</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 404 ss.; 1993b: 404 ss.; HE 70/1992 vp: 6–7, 15.

<sup>913</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 404 ss.; 1993b: 404 ss.; HE 70/1992 vp: 6–7, 15. Kunnan liikelaitoksesta ks. lisäksi KM 1989:61: 55 ss. sekä Koivukoski 1990: 10 ss. ja Soikkeli & Marjamäki 1990: 19 ss.

<sup>914</sup> Ks. HE 70/1992 vp: 15.

<sup>915</sup> Ks. HE 70/1992 vp: 18. Kunnan liikelaitoksen kirjanpidosta ks. Enberg 1993: 26–27; KULAUS 1993b.



ellei erityisistä syistä muuta johtunut, olla sekä naisia että miehiä.<sup>916</sup> Vuonna 1988 TasaAL 4 §:n 2 momenttia muutettiin mm. siten, että kunnallisissa toimielimissä lukuun ottamatta kunnanvaltuustoa tulee, jollei erityisistä syistä muuta johdu, olla sekä naisia että miehiä<sup>917</sup>.

Kunnanvaltuusto valitsi KunL 92 §:n alkuperäisen säännöksen mukaisesti neljän vuoden pituista toimikauttaan varten kunnan hallinnon ja taloudenhoidon tarkastamista varten vähintään neljä tilintarkastajaa ja jokaiselle tilintarkastajalle henkilökohtaisen varamiehen.<sup>918</sup> Aikaisemman kunnallislainsäädännön tavoin kunnan tilintarkastajan toimeen voitiin valita suostumuksellaan sellainenkin henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen. Valtuusto voi aikaisemman kunnallislain tavoin päättää

<sup>916</sup> HE:ssä ehdotetun mukaisesti L:n 4 §:n 2 kohta ei olisi koskenut kunnan lautakuntia tai kunnan asettamia muita toimielimiä; ks. HE 57/1985 vp: 13. Toisen lakivaliokunnan mietinnössä kuitenkin katsottiin, että 4 §:n 2 momentin tasa-arvovelvoitteen piiriin tuli sisällyttää myös kunnan lautakunnat minkä vuoksi 2 momenttia ehdotettiin muutettavaksi vastaavasti; ks. II LaVM 4/1986 vp – HE 57/1985 vp: 5. Mietinnöstä ei ilmennyt, tarkoittiko lisäys sitä, että myös muihin kuin lautakunta-nimisiin kunnallisiin toimielimiin olisi lain tarkoittamissa tapauksissa valittava sekä naisia että miehiä, ja tältä osin esitettiin, että säännöstä voitaisiin ehkä tulkita laajasti; ks. Bruun & Koskinen 1986: 69–70; ks. myös Hannus & Hallberg 1987: 146. Ratkaisun KHO 1989 A 29 mukaan kaupunginvaltuuston 9.11.1987 valitsemien vaalilautakuntien ja laitosvaalitoimikunnan jäsenenä ja varajäsenenä tuli olla sekä miehiä että naisia.

<sup>917</sup> Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain 4 ja 25 §:n muuttamisesta 6.5.1988/406. Muutosta perustettiin HE:ssä TasaAL 1 §:n 1 momentin määräyksellä, jonka mukaan viranomaisten yleisenä velvollisuutena on edistää naisten ja miesten välistä tasa-arvoa, jolloin mainitun velvoitteen selkeyttämiseksi 2 momentin sanamuotoa tuli tarkistaa siten, että velvoite koskisi kaikkia kunnallisia toimielimiä, mm. tilintarkastajia; ks. HE 192/1987 vp: 2, 4–5; Hannus & Hallberg 1992: 153; Virtanen, Kyösti 1989: 60. Ratkaisussa KHO 1989 A 30 kunnanvaltuuston päätös 25.1.1989, jolla kunnan lautakuntiin oli valittu varsinaisiksi ja varajäseniksi vain miehiä, katsottiin TasaAL 4 §:n 2 momentin vastaiseksi, koska asiassa ei ollut esitetty erityisiä syitä, joiden perusteella jäseniksi ja varajäseniksi olisi voitu valita vain miehiä. Ratkaisussa KHO 1990 A 29 ja KHO 1990 A 30, joissa kunnallisiin toimielimiin oli valittu sekä varsinaiseksi että varajäseneksi vähintään yksi kumpaakin sukupuolta oleva henkilö, ei valinta ollut TasaAL 4 §:n 2 momentin vastainen. Ratkaisun KHO 1990 A 31 mukaan kunnan edustajaksi kuntainliiton liittovaltuustoon oli valittava sekä naisia että miehiä. Ks. myös Virtanen, Kyösti 1989: 60–61. Ratkaisussa HFD 25.9.1990 L 3171 ei muutettu LO:n päätöstä, jonka mukaan mm. enemmän lausunnon antaminen TasaAL:n vastaisen tilintarkastajien vaalin 23.1.1989 johdosta raukesi, koska kaupunginvaltuusto 20.3.1989 kaupunginhallituksen todettua vaalin lainvastaiseksi toimitti asiassa uuden vaalin. Ratkaisussa Turun ja Porin LO 22.3.1990 Numero 207/I hylättiin kunnanvaltuuston päätöksestä 9.1.1989 mm. kunnan tilintarkastajien vaalin osalta tehty valitus, jossa vaalissa tilintarkastajiksi valittiin viisi miestä ja yksi nainen sekä varatilintarkastajiksi viisi miestä ja yksi nainen, koska sanotussa toimielimessä oli TasaAL:n tarkoittamalla tavalla sekä naisia että miehiä. Kaupunkiliiton kyselytutkimuksen mukaan vuoden 1985 tilintarkastajina vastanneista kaupungeista oli pelkääntään miehiä 30 kaupungissa ja 1–5 naista 41 kaupungissa; ks. Pitkänen, Seppo 1986: 22.

<sup>918</sup> Ks. Hannus 1977a: 336–339; Ryyänen, Lehtonen & Mennola 1992: 132–133.

antaa yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>919</sup> Vuonna 1981 KunL 92 §:ään tehdyn täsmennyksen<sup>920</sup> mukaisesti valtuusto määräsi yhden tilintarkastajan tilintarkastajien puheenjohtajaksi ja yhden tilintarkastajan varapuheenjohtajaksi.<sup>921</sup> Vuonna 1981 oli 475:n kunnan ja 450:n kuntainliiton tilintarkastajina yhteensä 3754 luottamushenkilötilintarkastajaa.<sup>922</sup>

Alkuperäisen säännöksen mukaan vaalikelpoinen tilintarkastajaksi ei ollut kunnanhallituksen jäsen eikä KunL 55 §:n 1 momentissa mainittu kunnan viranhaltija tai työntekijä eli kunnanhallituksen alainen kunnan keskushallinnon viranhaltija tai pysyväisluonteisessa työsopimussuhteessa oleva työntekijä.<sup>923</sup> Vuonna 1981 muutetun<sup>924</sup> 92 §:n mukaisen säännöksen mukaan tilintarkastajaksi ei ollut kelpoinen kunnanhallituksen jäsen eikä hänen sellainen sukulainen tai omaisensa, josta on mainittu KunL 25 §:n 1 momentissa, eikä myöskään 55 §:n 1 momentissa tarkoitettu kunnan viranhaltija tai työntekijä. Mainittu vaalikelpoisuuden rajoitus koski näin lähisukulaisia ja lähiomaisia.<sup>925</sup> Vuonna 1990 KunL 92 §:ään tehdyn muutoksen<sup>926</sup> mukaisesti vaalikelpoisia tilintarkastajaksi ei ollut kunnanhallituksen jäsen eikä häneen HMenL 10 §:n 2 momentissa mainitussa suhteessa oleva henkilö, ei myöskään kunnanhallituksen alainen kunnan keskushallinnon viranhaltija tai pysyväisluonteisessa työsopimussuhteessa oleva työntekijä.<sup>927</sup>

HMenL 10 §:n 2 momentin mukaan virkamies oli esteellinen seuraavissa tapauksissa:

- 1) jos hän tai hänen lähisukulaisensa oli asianosainen;

<sup>919</sup> Ks. Hallipelto & Kataja 1980: 180–182; Hannus 1977a: 337–339; Henriksson 1989: 56; Kaasalainen 1989: 18–19; Pöyhönen, Aulis 1991b: 479.

<sup>920</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>921</sup> Ks. Hannus 1981a: 372–374; 1981b: 766; 1981c: 30; HE 12/1981 vp: 4; LaTVM 2/1981 vp – HE 12/1981 vp: 1; Lehto-Taipale & Pekkarinen 1983: 140–142; Myllymäki, Arvo 1990: 245–246; Ryyänen, Lehtonen & Mennola 1992: 132–133. Ks. myös Vuorinen 1995a: 41.

<sup>922</sup> Lappalainen 1981: 8.

<sup>923</sup> Ks. Hannus 1977a: 337–338; Ruuska, Pertti 1977a: 19. Ratkaisussa KHO 1982 II 22 kunnan elinkeinoasiamiestä oli hänen tehtäviään ja asemaansa koskevat määräykset huomioon ottaen pidettävä kunnanhallituksen alaisena keskushallinnon viranhaltijana, joka ei ollut vaalikelpoinen kunnan tilintarkastajaksi.

<sup>924</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>925</sup> Ks. Hannus 1981: 373–374; HE 12/1981 vp: 4. Ratkaisun Turun ja Porin LO 30.7.1985 T 838/III mukaan henkilö oli vaalikelpoinen kunnan tilintarkastajaksi siitä huolimatta, että hänen tyttärensä toimi kunnan pääkirjanpitäjänä.

<sup>926</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/122.

<sup>927</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 447 ss.; 1993b: 447 ss.; HE 254/1989 vp: 7. Ks. ruotsalaisen oikeuskäytännön mukaan ratkaisu RÅ 1992 ref 28, jonka mukaisesti kunnallisen kiinteistöyhtiön hallituksen jäsen katsottiin tilivelvolliseksi kuntaa kohtaan, minkä vuoksi hän ei ollut vaalikelpoinen kunnan tilintarkastajaksi; ks. Lundin 1999: 185.

- 2) jos asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa hänelle tai hänen lähisukulaiselleen;
- 3) jos hän tai hänen lähisukulaisensa avustaa tai edustaa asianosaista tai sitä, jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa;
- 4) jos hän on palvelussuhteessa tai käsiteltävään asiaan liittyvässä toimeksiantosuhteessa asianosaiseen tai siihen, jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa;
- 5) jos hän on hallituksen tai siihen rinnastettavan toimielimen jäsenenä tai toimitusjohtajana tai sitä vastaavassa asemassa sellaisessa yhtiössä, säätiössä tai julkisoikeudellisessa laitoksessa, joka on asianosainen tai jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa; tai
- 6) jos luottamus hänen puolueettomuutensa muusta erityisestä syystä vaarantuu.<sup>928</sup>

Tilintarkastajan esteellisyys määräytyi eräiltä osin KunL 92 §:n perusteella edellä todettujen HMenL 10 §:n mukaisten luottamushenkilöiden esteellisyysperusteiden mukaisesti. Kysymykseen tulivat näin lähisukulaiset, erilaiset intressitilanteet, toimeksiantoon liittyvät kysymykset, viranhoidolliset kysymykset, luottamushenkilöasemaan liittyvät kysymykset sekä muutoin puolueettomuuteen liittyvät kysymykset.<sup>929</sup>

Vaikka tilintarkastaja oli voitu säännösten mukaan valita toimeensa, oli mahdollista, että hän kuitenkin oli joiltain osin esteellinen suorittamaan toimeensa kuuluvia tehtäviä. Kysymys oli tällöin lähinnä lautakunnan tai johtokunnan jäsenestä tai mainitun toimielimen alaisesta viranhaltijasta.<sup>930</sup> Näissä mahdollisissa tapauksissa tilintarkastaja oli esteellinen ottamaan osaa asian käsittelyyn ja esteellinen ottamaan kantaa käsiteltävään asiaan.

Tilintarkastajan vaalikelpoisuuteen sisältyi määräykset KunL 17 §:ssä, jonka mukaan vaalikelpoinen kunnan luottamustoimiin oli jokainen henkilö, jolla oli kunnassa kotipaikka. Pohjoismaiden eli Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalaisen tuli olla kahtena vaalivuotta edeltäneenä vuonna henkikirjoitettu Suomessa tai myöhemmin väestökirjalaissa tarkoitettu kotipaikka kunnassa. Muun ulkomaalaisen kansalaisen kohdalla mainittuna rajana oli neljä vuotta. Oikeudesta kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta säädettiin KunL 18 §:ssä, jonka mukaan 60 vuotta täyttänyt henkilö voi kieltäytyä kaikista luottamustoimista niin halutessaan. Lisäksi samassa luottamustoimessa lähinnä neljä edellistä vuotta tai

<sup>928</sup> Ks. HE 88/1981 vp: 19–23.

<sup>929</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 183–187; 1993b: 183–187; Kulla 1991: 44 ss.; Myllymäki, Arvo 1994: 246; Uotila, Laakso, Pohjolainen & Vuorinen 1983: 75 ss.

<sup>930</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 449; 1993b: 449; Harjula 1982: 14–15; Kiviniitty 1986: 26–27; Pöyhönen, Maria 1983b: 42–43. Ks. myös Virtanen, Kyösti 1986a: 36–38.

yhteensä kahdeksan vuotta luottamustoimessa ollut henkilö voi halutessaan kieltäytyä luottamustoimesta. Muutoin kunnallisesta luottamustoimesta, esimerkiksi tilintarkastajan toimesta, ei ollut mahdollista kieltäytyä ilman mahdollisia harkinnanvaraisia kieltäytymisperusteita.

Tilintarkastajille ei KunL:ssa ollut edellä olevan mukaan asetettu erityisiä kelpoisuusvaatimuksia. Tilintarkastajaksi olivat KunL:n sanamuodon mukaan kelpollisia kunnallisiin luottamustoihin vaalikelpoiset Suomen ja ulkomaan kansalaiset edellä mainituin edellytyksin. Lisäksi tilintarkastajaksi voitiin suostumuksellaan valita myös toisen kunnan jäsen, jonka luonnollisesti tuli vastaavasti olla vaalikelpoinen kunnan luottamustoimeen. Myös kuntien keskusjärjestön määräämän tilintarkastajan tuli olla vaalikelpoinen kunnan luottamustoimeen. Tilintarkastajia valittaessa tuli ottaa huomioon myös TasaAL:n vaatimukset. KunL 97 §:n mukaisessa kunnanvaltuuston hyväksymässä tilintarkastussäännössä annettiin tarkemmat määräykset kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta. *Suomen Kaupunkiliiton* vuonna 1983 antaman tilintarkastussäännön mallin 3 §:n mukaan tilintarkastajalla tuli olla tehtävän edellyttämää hallinnon ja talouden tuntemusta<sup>931</sup>. Myös *Finlands svenska kommunförbund* oli sisällyttänyt vastaavan edellytyksen tilintarkastajille vuonna 1982 antamansa mallisäännön 3 §:ään<sup>932</sup>.

Tilintarkastusta koskevissa asioissa perustettiin vuonna 1980 kuntien keskusjärjestöjen yhteistyöelimeksi Kunnallinen tilintarkastajalautakunta. Ratkaiseva merkitys lautakunnan perustamiseen oli vuonna 1978 annetun EOYL:n 10:4 §:llä. Tämän perusteella kuntien tai kuntainliittojen omistaessa yhdessä tai yksin yli puolet osakeyhtiön osakepääomasta voitiin tilintarkastajana käyttää KHT- tai HTM-vaatimuksista poiketen tilintarkastajalautakunnan hyväksymää tilintarkastajaa<sup>933</sup>. Vuonna 1984 annettiin Kunnallisen tilintarkastuslautakunnan suositus hyvästä kunnallisesta tilintarkastustavasta. Kunnallinen tilintarkastajalautakunta uusi mainitun suosituksen vuonna 1989. Suositukseen sisältyi myös kannanotto tilintarkastajan tehtävän edellyttämästä taidosta ja kyvystä. Suosituksessa viitattiin tilintarkastussäännön malliin, jossa tilintarkastajalta edellytettiin hallinnon ja talouden tuntemusta. Suosituksen mukaan tilintarkastajaksi valitun tuli oma-aloitteisesti hankkia tarkastustehtävän edellyttämät tiedot ja taidot esim. omatoimisesti opiskellen ja osallistumalla asiaa koskeviin koulutustilaisuuksiin.<sup>934</sup>

<sup>931</sup> Ks. Suomen Kaupunkiliitto 1983. Ks. myös Aalto 1982: 34; Lehtinen, Esko 1983: 141.

<sup>932</sup> Ks. *Finlands svenska kommunförbund* 1982.

<sup>933</sup> Ks. Koivukoski 1991: 129–130. Ks. tästä tarkemmin jakso 6.6.1.

<sup>934</sup> Ks. Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1984; Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1989. Ks. myös Hellberg 1987b: 63.

Kun otetaan huomioon, ettei kunnan jäsen halutessaan voinut ehdottomasti kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta muutoin kuin KunL:ssa mainituin kieltäytymisperusteiden ollessa harkinnanvaraisia, ei suosituksessa mainittu toisaalta tilintarkastajan tehtävän kannalta ymmärrettävä velvoite ollut tasapuolinen kunnan muihin luottamustoimiin nähden.<sup>935</sup> Vuonna 1991 annetun kunnan ja kuntainliiton tilintarkastussäännön mallissa edellä mainittu edellytys hallinnon ja talouden tuntemuksesta ei enää sisällynyt mallisääntöön. Mallisäännön perusteluissa todettiin, ettei KunL:ssa ollut asetettu tilintarkastajille kelpoisuusehtoja. Mallisäännön perusteluissa kuitenkin sinänsä ymmärrettävästi lausuttiin, että tilintarkastuksen kannalta edullista oli, mikäli tilintarkastajilla olisi kunnallishallinnon ja -talouden tuntemusta.<sup>936</sup>

Oikeuskäytännön mukaan voitiin KunL:n yleisistä vaalikelpoisuusmääräyksistä poiketen osalle kunnan tilintarkastajia asettaa erityisiä kelpoisuusehtoja. Kaupunginvaltuuston hyväksymän tilintarkastussäännön mukaan kaupunginvaltuusto valitsi 15 tilintarkastajaa sekä kullekin tilintarkastajalle henkilökohtaisen varatilintarkastajan. Tilintarkastussäännön mukaan viiden tilintarkastajan ja heidän henkilökohtaisten varajäsentensä tuli olla HTM-, KHT- tai JHT- (p.o. JHTT-) tilintarkastajia. Kaupunginvaltuuston hyväksymästä tilintarkastussäännön tehdyn valituksen johdosta LO katsoi, että kunnan tilintarkastustehtävien edellyttäessä mm. maksuliikkeen, kirjanpidon, laskentatoimen ja taloudellisiin sitoumuksiin liittyvien asioiden perusteiden tuntemusta on tilintarkastussääntöön voitu ottaa määräys vain osaa tilintarkastajista koskevista erityisistä kelpoisuusehdoista. KHO:n päätöslauselman mukaan valtuuston hyväksymän tilintarkastussäännön mukaan valittiin 15 tilintarkastajaa KunL:n mukaisen vähimmäismäärän ollessa neljä tilintarkastajaa. Tilintarkastussääntöön otetut kelpoisuusehdot koskivat vain viittä tilintarkastajaa ja heidän henkilökohtaisia varajäseniään. KHO katsoi äänestyspäätöksessään äänin 3–2 edellä oleva sekä LO:n perustelut huomioiden, ettei LO:n päätöksen lopputulosta ole syytä muuttaa. Eri mieltä olleet kaksi KHO:n jäsentä lausuiivat, että kullakin tilintarkastajalla on samanlainen vastuu ja että päätös olisi tullut kumota viidelle tilintarkastajalle asetettujen erityisten kelpoisuusvaatimusten osalta.<sup>937</sup>

### 3.2.10.2 Tilintarkastajien tehtävät

Kunnan hallinnon ja talouden tarkastamista varten kunnanvaltuusto valitsi KunL 92 §:n mukaan toimikaudekseen vähintään neljä tilintarkastajaa sekä kullekin

<sup>935</sup> Ks. Hellberg 1987a: 81.

<sup>936</sup> Ks. Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1991: mallisäännön 2 §:n perustelut.

<sup>937</sup> Ks. KHO 1993 A 23.

heistä henkilökohtaisen varatilintarkastajan. Tilintarkastajien tuli kunkin varainhoitovuoden osalta tarkastaa:

- 1) onko kunnan hallintoa ja taloutta hoidettu lain ja kunnanvaltuuston päätösten mukaan sekä muutoin asianmukaisesti;
- 2) onko kunnalle kuuluvat tulot aikanaan kannettu ja tilitetty sekä perustuvatko menot talousarvioon tai muutoin asianmukaisiin päätöksiin; sekä
- 3) onko kirjanpito tositteineen ja luetteloineen asianmukaisesti järjestetty ja hoidettu sekä tilinpäätös oikein laadittu.

KunL:n mukaista kunnan hallintoa on edellä selvitetty sekä kunnan toimialaan liittyvissä jaksoissa 3.2.3, 3.2.4, 3.2.5 että kunnan hallintoa koskevissa jaksoissa 3.2.6.1 kunnan organisaation toiminnasta ja rakenteesta, 3.2.6.2 johto- ja ohjesäännöistä, 3.2.6.4 kunnan luottamushenkilöistä sekä 3.2.6.4 viranhaltijoista ja työntekijöistä. Kunnan taloutta koskevassa jaksossa 3.2.8 on edellä selvitetty mm. talousarvion sisältöä ja esittämistapaa, kunnan rahatointoa ja laskentatointoa sekä muuta taloudenhoitoa.

Tilintarkastajien tuli toimittamistaan tarkastuksista ja havaitsemistaan epäkohdista tehdä asian vaatimat ilmoitukset kunnanhallitukselle. Tilintarkastajien tehtävät oli KunL:ssa määritelty yksityiskohtaisemmin kuin EKunL:n mukaiset vuositulintarkastajien tehtävät. Kunnan kassojen tarkastuksesta ei KunL:iin sisällytetty erillistä määräystä, mutta oli pidettävä muutoinkin selvänä, että kassojen tarkastus tarpeellisessa määrin kuului kunnan tilintarkastukseen.<sup>938</sup> Lisäksi oli huomionarvoista, että uutta kunnallislakia laadittaessa lähdettiin siitä, että kunnan kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastamiseen kuuluvat tehtävät yhdistettiin tilintarkastajien tehtäviin<sup>939</sup>.

Vuonna 1990 KunL 93 §:ään lisättiin<sup>940</sup> määräys, jonka mukaan tilintarkastajalla oli eräistä salassapitomääräyksistä huolimatta oikeus saada tietoja asiakirjasta sekä sekä oikeus saada nähtäväkseen mainittu asiakirja, mikäli tilintarkastaja katsoi, että tämä oli tarpeen tilintarkastustehtävän suorittamiseksi. KunL 20 §:n mukaista määräystä luottamushenkilön oikeudesta saada nähtäväksi asiakirjoja

<sup>938</sup> Ks. Hallipelto, Helin, Oulasvirta & Ruuska 1992: 113–117; Hallipelto & Kataja 1980: 182 ss.; Hannus 1977a: 339–340; Hannus & Hallberg 1993a: 451–452; 1993b: 451–452; Holopainen, Toivo 1986: 6–9; KM 1971: A 21: 81; Koivukoski 1980: 278–279; Koivula 1981: 810–811; Lehtinen, Esko 1988b: 157–158; 1989: 20–21; Ruuska, Pertti 1977a: 31–32; 1977b: 1288–1289. Myllymäki, Arvo 1994: 253 ss. Laillisuuden arvioinnista ks. Ahonen 1985: 153 ss. Kunnallisen tilintarkastuksen menetelmistä ks. Heino 1977: 11 ss.

<sup>939</sup> Ks. Hannus 1977a: 337; HE 140/1975 II vp: 9; KM 1971: A 21: 80; KM 1973: 60: 92–93; Myllymäki, Arvo 1990: 247–249; Porokka 1986: 24.

<sup>940</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

sekä tietoja, joita luottamushenkilöt piti toimeensa tarpeellisenä, ei pidetty tilintarkastajien kohdalla riittävänä. Säädestä tältä osin täydennettäessä samalla kuitenkin korostettiin, että mainittua oikeutta käytetään vain, mikäli tiedon saaminen tai asiakirjan näkeminen todella oli tarpeellista hallinnon ja talouden tarkastamista varten.<sup>941</sup> Säännöksen mukaan harkinnan asiassa teki tilintarkastaja.

KunL 94 §:n mukaisesti 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä voitiin määrätä tilintarkastajien jakautumisesta jaostoihin sekä tilintarkastajien tehtävien jaosta mainittujen jaostojen kesken<sup>942</sup>. HE:ssä katsottiin, että jaostoihin jakautuminen jakaisi myös tilintarkastajien vastuuta.<sup>943</sup> Tältä osin tulee kuitenkin huomioida, että tilintarkastajat aina yhdessä vastasivat siitä, mitä he tilintarkastuskertomuksessaan yhdessä lausuivat. Mahdollisen eriävän mielipiteen ilmaistessaan tilintarkastaja tältä osin ei ollut vastuussa muutoin tilintarkastuskertomuksessa esitetystä.

Vuonna 1984 annettiin Kunnallisen tilintarkastuslautakunnan suositus hyvästä kunnallisesta tilintarkastustavasta<sup>944</sup>. Suositus uusittiin vuonna 1989<sup>945</sup>. Suosituksessa otettiin kantaa mm. tilintarkastuksen asemaan kunnallishallinnossa, kunnallisen tilintarkastuksen luotettavuuteen, tilintarkastuksen kattavuuteen, tilintarkastuksen suhteesta valtuustoon sekä suunnitelmallisuuteen. Suosituksessa otettiin kantaa myös edellisessä jaksossa selvitetyn mukaisesti tilintar-

<sup>941</sup> Ks. Ahvenainen 1983: 32 ss.; Hannus & Hallberg 1993a: 451–452; 1993b: 451–452; HE 254/1989 vp: 7; Myllymäki, Arvo 1994: 263–264; vrt. Tirronen 1986: 23. Vuonna 1951 annetun AsiakJulKL 2 luvussa oli säännökset salassa pidettävistä asiakirjoista. Salassapitoa koskevia määräyksiä muutettiin vuonna 1987 (Laki yleisten asiakirjain julkisuudesta annetun lain muuttamisesta 30.4.1987/472) ja vuonna 1991 (Laki yleisten asiakirjain julkisuudesta annetun lain 9 §:n muuttamisesta 12.4.1991/673). Ks. lisäksi Konstari 1977: 214 ss. koskien kunnallisten orgaanien asemaa asiakirjajulkisuuden sääntelijöinä. AsiakJulKL korvatiin myöhemmin vuonna 1999 annetulla JulkisuusL:lla. Ratkaisun KHO 1988 A 35 mukaan yleisen oikeusaputoimiston asiakaskorttia, jonka kunnan oikeusapulautakunta oli 7.8.1986 päättänyt velvoittaa yleisen oikeusavustajan esittämään kunnan tilintarkastajille, oli kokonaisuudessaan pidettävä asiakirjana, johon kunnan tilintarkastajilla oli oikeus tarkastustoimessaan tutustua; ks. Ahvenainen 1988: 27–28. Ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1980 Ab 382, jonka mukaan tilintarkastajilla ei ollut ehdotonta oikeutta saada tutustua potilastietoihin vaan tämä oikeus tuli arvioida tapauskohtaisesti; ks. Lundin 1999: 196.

<sup>942</sup> Kuntien keskusjärjestöjen ym. antamista mallisäännöistä ks. esim. Finlands svenska kommunförbund 1977; 1982; Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1991; Suomen Kaupunkiliitto 1977b; 1983a; Suomen Kunnallisliitto 1977. Ks. myös Vävilä 1977: 1281 ss.

<sup>943</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 9; Nuutilainen 1976: 58.

<sup>944</sup> Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1984. Ks. Aalto 1984: 14–15; 1988: 162–165; Prepula 1984: 18–19; Tuusa 1984: 16–17.

<sup>945</sup> Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1989.

kastajan tehtävän edellyttämään taitoon ja kykyyn, esteellisyyteen, riippumattomuuteen ja tietojensaantioikeuteen. Myös tilintarkastuksessa syntyneen dokumentaation julkisuus oli suosituksessa tarkastelun kohteena. Tilintarkastajien raportointi sekä mm. tiedottamiseen liittyvät periaatteet sisältyivät myös suosituksessa esitettyihin kannanottoihin.

Kuntien hyväksymässä tilintarkastussäännössä määrättiin sen lisäksi mitä KunL:ssa muutoin määrättiin tilintarkastajien valitsemisesta, heidän toimikaudestaan ja kelpoisuudestaan. Lisäksi tilintarkastussäännössä ohjeistettiin valvontatarkastusta, annettiin ohjeita tilintarkastajien kokouksista, tilintarkastajien jaostoista ja niiden tehtävistä. Myös tilintarkastuksen suunnittelu, tarkastuksen suorittaminen ja tarkastustehtävät, tietojen saannin oikeus, salassapitovelvollisuus sekä raportointi olivat tilintarkastussäännön käsittelemiä ja tarvittaessa ohjeistamia asioita.<sup>946</sup>

### 3.2.10.3 Toisen kunnan jäsen tilintarkastajana

Kuten EKunL:ssa ja aikaisemmassa kunnallislainsäädännössä mukaan myös KunL 92 §:ssä säädettiin, että kunnan tilintarkastajaksi voitiin valita myös sellainen henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen, mikäli hän tehtävänsä suostui. Asiaa ei erikseen perusteltu HE:ssä kunnallislainsäädännön mukaisesti ja siihen liittyviksi laeiksi<sup>947</sup>. Valittavalla henkilöllä tuli luonnollisesti olla yleinen vaalikelpoisuus kunnallisiin luottamustoimiin<sup>948</sup>.

Vuonna 1971 annetussa KM:ssä viitattiin ainoastaan siihen, että toisestakin kunnasta olevalla tilintarkastajalla tulee olla yleinen kelpoisuus kunnallisiin luottamustoimiin. Lisäksi KM:ssä lausuttiin, että asianomaisella tulee olla yleinen kelpoisuus luottamustoimiin, ja koska asianomaisen tuli olla Suomen kansalainen, voitiin kansalaisuutta koskeva maininta uudessa laissa jättää tältä kohtaa pois.<sup>949</sup> Vuoden 1973 KM:ssä uudeksi kunnallislainsäädännön mukaisesti toistettiin edellä mainittu perustelu toisesta kunnasta olevan henkilön valitsemisesta kunnan tilintarkastajaksi<sup>950</sup>. Sittemmin edellä aikaisemmin todetun mukaisesti kelpoisia kunnallisiin luottamustoimiin mm. tilintarkastajaksi olivat KunL:n mukaan myös pohjoismaiden kansalaiset sekä muut ulkomaan kansalaiset tietyin KunL:n mukaisin edellytyksin.

Edellä mainitulla säännöksellä ilmeisen selvästi pyrittiin siihen, että kunnan tilintarkastajaksi olisi mahdollisuus valita kulloinkin mahdollisimman pätevä

<sup>946</sup> Lehtinen, Esko 1983: 139. Ks. myös Terävä 1990: 65.

<sup>947</sup> HE 140/1975 II vp.

<sup>948</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 448; 1993b: 448.

<sup>949</sup> Ks. KM 1971: A 21: 80.

<sup>950</sup> Ks. KM 1973: 60: 93.



henkilö tai henkilöitä. Säännös ei KunL 92 §:n sanamuodon mukaan rajoittanut toisesta kunnasta olevan henkilön valintaa tilintarkastajaksi ainoastaan yhteen henkilöön, toisin kuin kuntien keskusjärjestön tehtäväksi annetun valinnan osalta.<sup>951</sup> Vuonna 1985 kaupunkien tilintarkastajista neljällä oli KHT-pätevyys ja 49:llä HTM-pätevyys.<sup>952</sup>

#### 3.2.10.4 Kuntien keskusjärjestön määräämä tilintarkastaja

Mahdollisuus yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan valintaan valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi valtuuston päätöksellä sisältyi aikaisemmin vuonna 1925 muutettuihin MKunL 20 §:ään ja KKunL 17 §:ään. EKunL 127 §:ään sisällytettiin vastaava määräys vuositilintarkastajan ja varavuositilintarkastajan määräämisestä valtuuston näin päättyessä kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Hyväksyjänä EKunL:n mukaan oli sisäasiainministeriö.

Vuoden 1971 KM:ssä uudeksi kunnallislainsäädännön katsottiin, että mahdollisuus kuntien keskusjärjestöjen määräämän henkilön käyttämiseen kuntien tilintarkastajaksi tulisi säilyttää. Lisäksi KM:ssä lausuttiin, että nimitystä ”kuntien keskusjärjestö” on sellaisenaan pidettävä riittävänä ja ettei sisäasiainministeriön hyväksymistä tarvita.<sup>953</sup> Myös vuonna 1973 valmistuneessa KM:ssä uudeksi kunnallislainsäädännön katsottiin ilman muita perusteluja, että mahdollisuus kuntien keskusjärjestöjen määräämän henkilön käyttämiseen tilintarkastajana tulisi säilyttää ja ettei sisäasiainministeriön hyväksymistä tarvita.<sup>954</sup> HE:ssä esitetyn mukaisesti KunL 92 §:n 2 momentin säännöksen perusteella valtuusto voi päättää antaa yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestöjen tehtäväksi.<sup>955</sup>

<sup>951</sup> Mahdollisuutta valita toisen kunnan jäsen tilintarkastajaksi käytettiin ilmeisen vähän ainakin kaupungeissa, sillä esim. vuoden 1985 kaupunkikuntien tilintarkastusta koskevan tutkimuksen mukaan tämän mahdollisuuden mukaisia tilintarkastajia oli vastauksen antaneiden kaupunkikuntien tilintarkastajista vain kaksi; ks. Pitkänen, Seppo 1986: 23.

<sup>952</sup> Ks. Pitkänen, Seppo 1986: 22.

<sup>953</sup> Ks. KM 1971: A 21: 80.

<sup>954</sup> Ks. KM 1973: 60: 93; Pöyhönen, Aulis 1991c: Kunnallislain uudistaminen II, Muistioita ja kannanottoja, luku Kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen, kappale 9. Kuntien keskusjärjestöjen rooli kuntien tilintarkastuksessa 3–4.

<sup>955</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 27; Ilaskivi 1984: 10; Järvenpää, Esko 1981: 12–13; Kaasalainen 1989: 19; Kivistö 1984: 20–21; Lehtinen, Esko 1981: 9–10; Majuri 1986b: 18–19; Mäkelä 1981: 14; Pöyhönen, Aulis 1991a: 20–21. Suomen Kaupunkiliiton kaupunkitarkastajien työskentelymuodoista ym. ks. Kaasalainen 1988: 40–41; Majuri 1988: 42–43; Rinne 1988: 42–43; Rinne & Majuri 1986: 12–30; Ruuska, Pertti 1977a: 20–22.

Vuonna 1980 *Kaupunkiliiton* määräämän tilintarkastajan tarkastuspalvelua käytti yhteensä 11 kaupunkia ja jatkuvaa tilintarkastuspalvelua<sup>956</sup> 50 kaupunkia. Vuonna 1981 kuntien keskusjärjestöjen tarkastuskohteina oli 455 kuntaa ja 341 kuntainliittoa.<sup>957</sup> Kuntien keskusjärjestöjen suorittaman tilintarkastuksen kohteina oli vuonna 1983 yhteensä 461 kuntaa ja yli 400 kuntainliittoa eli lähes 900 yhteisöä<sup>958</sup>. *Suomen Kunnallisliiton* kuntatarkastajat osallistuivat vuonna 1986 yhteensä 344 kunnan ja 252 kuntainliiton vuoden 1985 hallinnon ja talouden tarkastukseen. Vuonna 1986 *Kaupunkiliiton* kaupunkitarkastajat osallistuivat tilintarkastuksiin 60:n kaupungin varsinaisena tilintarkastajana tai valvontatarkastajana<sup>959</sup> tai molempina.<sup>960</sup> Vuonna 1992 *Finlands svenska kommunförbund* oli tilintarkastajana 44:ssä kunnassa<sup>961</sup> ja 39:ssä kuntainliitossa.<sup>962</sup> Päätös tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisestä kuntien keskusjärjestön tehtäväksi tehtiin useimmissa kunnissa ja kuntayhtymissä.<sup>963</sup>

Vuoden 1990 talousarvion mukaan tilintarkastuksen välittömien menojen osuus *Suomen Kunnallisliiton* kokonaismenoista oli 15,3 %. Tarkastustoimen menot olivat 9.452 tmk ja tulot 9.233 tmk. *Koivukosken* mukaan *Suomen Kunnallisliitosta* oli tullut yksi maan suurimmista tilintarkastustoimistoista tilintarkastuskohteiden ja kuntatarkastajien lukumäärän perusteella tarkasteltuna.<sup>964</sup> *Suomen Kaupunkiliiton* tilintarkastustoiminnasta perittävät maksut määräytyivät omakustannusperiaatteen mukaisesti.<sup>965</sup>

Kunnallisten keskusjärjestöjen palveluksessa toimivia kuntatarkastajia oli vuonna 1988 runsaat 60, ja heidän tarkastuksensa piiriin kuuluivat käytännössä kaikki kunnat ja kuntainliitot lukuun ottamatta 14:ää kaupunkia.<sup>966</sup> *Suomen Kunnallisliitolla* oli vuonna 1990 palveluksessaan viisi HTM-tilintarkastajaa.<sup>967</sup> *Finlands svenska kommunförbundin* tarkastajilla oli sosionomin tutkinto sekä myös ammattitilintarkastaja palveluksessaan.<sup>968</sup> *Suomen Kaupunkiliiton* kaupunkitarkastajista vuoden 1986 tilanteessa oli hallinnollinen tai yhteiskuntatieteellinen tutkinto 24:llä tarkastajalla, kaupallinen tutkinto kolmella tarkastajalla sekä humanistinen tutkinto yhdellä tarkastajalla. Tarkastajista

---

<sup>956</sup> Ks. jakso 3.2.10.6.

<sup>957</sup> Ks. Lappalainen 1981: 8.

<sup>958</sup> Ks. Koivukoski 1983: 16.

<sup>959</sup> Ks. jakso 3.2.10.6.

<sup>960</sup> Ks. Majuri 1986: 18.

<sup>961</sup> Sisältää myös Ahvenanmaan tarkastettavat kunnat.

<sup>962</sup> Ks. Svenfelt 1997: 36.

<sup>963</sup> Ks. Oulasvirta 1996c: 147.

<sup>964</sup> Ks. Koivukoski 1991: 131.

<sup>965</sup> Ks. Lehtinen, Esko 1981: 10.

<sup>966</sup> Ks. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1988: 3; OPM 1990:1: 7.

<sup>967</sup> Ks. Koivukoski 1991: 129.

<sup>968</sup> Ks. Svenfelt 1997: 36.

seitsemällä oli lisäksi ammattipätevyyttä lisäävä toinen tutkinto. Kaupunkitarkastajista kahdeksan oli suorittanut myös HTM-tutkinnon.<sup>969</sup>

Tarkastusten johdosta tehdyt havainnot ja muistutukset koskivat sisäisen valvonnan puutteita, ohje- ja johtosääntöjen ajantasaisuutta, henkilöstöhallintoa, muuta hallintoa, tukemisasioita, vakuuksia, hankintoja, tulonkantoa, kassahallintoa, omaisuuden hoitoa, valtionosuuksia, talousarviota, kustannusten seuranta, kirjanpitoa ja tilinpäätöstä, kuntainliittojen kustannustenjakoa ja rahastoja sekä eräitä muita asioita.<sup>970</sup>

Kuntien keskusjärjestöinä vuoden 1976 KunL:ia säädettäessä olivat *Suomen Kunnallisiitto ry*, *Suomen Kaupunkiliitto ry – Finlands Stadsförbund rf* ja *Finlands svenska kommunförbund rf*. Vuonna 1993 annetulla lailla<sup>971</sup> mainitut kuntien keskusjärjestöjen sekä eräiden muiden kunnallisten järjestöjen toiminnot järjestettiin laissa tarkemmin säännellyllä tavalla, jolloin kuntien keskusjärjestöksi muodostettiin *Suomen Kuntaliitto ry – Finlands Kommunförbund rf*.<sup>972</sup>

Kuntien keskusjärjestöjen yhdistyessä myös keskusjärjestöjen tilintarkastusorganisaatiot yhdistyivät vuonna 1992 perustettaessa uusi tilintarkastusyhtiö *Audiator*.<sup>973</sup> *Suomen Kuntaliitto ry* määräsi vuoden 1993 alusta lukien keskusjärjestön tilintarkastustoimesta huolehtineen *Audiator Oy* -nimisen yhtiön ehdottamat henkilöt pyydettyihin kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastustehtäviin.<sup>974</sup>

### 3.2.10.5 Valiokunta hallinnon tarkastamista varten

Valtuuston mahdollisuus asettaa lausuntojen antamista ja hallinnon tarkastamista varten valiokuntia sisältyi jo EKunL 45 §:ään. Myös KunL 51 §:n mukaan kunnanvaltuusto voi asettaa valtuuston annettavien lausuntojen valmistelua tai hallinnon tarkastamista varten keskuudestaan valiokuntia. Valtuusto voi asettaa valiokunnan joko pysyvästi valtuuston toimikaudeksi tai tilapäisesti. Tilapäisesti asetetun valiokunnan tehtävänä oli tietyn lausunnon valmistelu tai hallintoa koskeva tietty tarkastustoimi. Valiokuntien asettaminen oli käytännössä

<sup>969</sup> Ks. Majuri 1986: 18. Ks. myös Pitkänen, Seppo 1986: 22.

<sup>970</sup> Ks. Aalto 1987: 27–28. Suomen Kaupunkiliiton tarkastustoiminnan kehittämistä ks. Ruuska, Pertti 1976: 5–6; Suomen Kaupunkiliitto 1988.

<sup>971</sup> Laki Suomen Kuntaliiton perustamiseen liittyvistä järjestelyistä 26.2.1993/222.

<sup>972</sup> Ks. HE 347/1992 vp.

<sup>973</sup> Ks. Kivistö 1993: 22–23.

<sup>974</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 450; 1993b: 450, 497–498; Lehtinen, Esko 1993: 28. Ks. myös Lindroos 1994: 32. Kuntien keskusjärjestön tilintarkastusyhtiön alkuaikojen toiminnasta ks. Kivistö 1993: 22–23. Ks. myös Lehtinen, Isto 1993: 506; Myllymäki, Arvo 1994: 248–249. Ks. myös Svenfelt 1997: 44.

harvinaista, mutta valiokuntia koskevien säännösten pysyttäminen laissa katsottiin kuitenkin tarpeelliseksi.<sup>975</sup>

Alkuperäisen KunL 51 §:n 2 momentin mukaan valmistelua varten asetetun valiokunnan kokouksesta oli ilmoitettava valtuuston puheenjohtajalle ja varapuheenjohtajalle, joilla oli oikeus olla kokouksessa saapuvilla sekä ottaa osaa keskusteluun. Säännös ei kuitenkaan sanamuotonsa mukaan koskenut valiokuntaa, joka oli asetettu hallinnon tarkastamista varten.<sup>976</sup>

Säännöstä muutettiin vuonna 1981<sup>977</sup>, jolloin KunL 51 §:n 2 momentin mukaan valiokunnan kokouksesta oli ilmoitettava valtuuston puheenjohtajalle ja varapuheenjohtajalle, joilla oli oikeus olla saapuvilla valiokunnan kokouksissa ja ottaa osaa käytävään keskusteluun. Säännöstä muutettaessa HE:ssä katsottiin, että mainitun säännöksen ei tulisi koskea pelkästään valmistelua varten asetettua valiokuntaa vaan myös hallinnon tarkastamista varten asetettua valiokuntaa.<sup>978</sup>

Jäljempänä tarkasteltavan KunL 96 §:n mukaisen kunnan tilintarkastajien kertomuksessa tehdyn muistutuksen käsittelyn yhteydessä kunnanvaltuusto otti kantaa myös hallintoa tarkastamaan asetetun valiokunnan kertomuksessa tehtyyn muistutukseen. Kunnanvaltuuston asiana oli päättää tehtyjen muistutusten johdosta, tuliko kunnan edun valvomiseksi ryhtyä toimenpiteisiin tilivelvollisia vastaan vai annettiinko muistutuksen raueta.<sup>979</sup> Vastaava säännös sisältyi EKunL:n vuonna 1961 muutettuun 134 §:ään. Alkuperäisen KunL 96 §:n 1 momentin mukaan kunnanvaltuuston asiana oli päättää em. asioista. Vuonna 1990 muutetun KunL 96 §:n 1 momentin täsmennetyin sanamuodon mukaan vastuuvapaudesta tuli päättää samassa yhteydessä kunnanvaltuuston päättäessä tilinpäätöksen hyväksymisestä.<sup>980</sup>

### 3.2.10.6 Tilintarkastajien apulaiset

Aikaisemmin voimassa olleen EKunL 130 §:n mukaan kunnissa voitiin valita vakinainen tilintarkastaja jatkuvan tarkastuksen toimittamista varten. Tämä vakinainen tilintarkastaja oli kunnan viranhaltija. Myös KunL 94 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajien apuna voi olla kunnanvaltuuston valitsema viranhaltijoita. Tilintarkastajien avuksi valitun viranhaltijan tehtävät poikkesivat EKunL

<sup>975</sup> Ks. Hannus 1977a: 221–222; HE 140/1975 II vp: 6; Kaasalainen 1989: 20; KM 1973: 60: 62; Vuorinen 1995a: 41–42.

<sup>976</sup> Ks. Hannus 1977a: 222; II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 6.

<sup>977</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>978</sup> Ks. Hannus 1981: 242–243; HE 12/1981 vp: 3.

<sup>979</sup> Ks. Hannus 1977a: 348; HE 140/1975 II vp: 9.

<sup>980</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 484; HE 254/1989 vp: 7.

130 §:n mukaisista vakinaisen tilintarkastajan tehtävistä <sup>981</sup>. Tilintarkastajien apuna toimiville viranhaltijoille voitiin KunL 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa uskoa myös tilintarkastajille KunL 93 §:ssä mainittuja tarkastukseen kuuluvia tehtäviä.<sup>982</sup> Vuonna 1981 oli oma tilintarkastustoimisto 24:ssä kunnassa tai kuntainliitossa.<sup>983</sup>

HE:ssä uudeksi kunnallislaki esitettiin vuonna 1973 annetun KM:n tavoin, että tilintarkastajien apulaiset toimisivat tilintarkastajien alaisina <sup>984</sup>. II LaV katsoi kuitenkin mietinnössään, ettei ollut syytä edellyttää, että tilintarkastajien apulaiset olisivat hallinnollisesti tilintarkastajien alaisia, vaikka toiminnallisesti he sitä tietenkin olivat. HE:n mukainen maininta tilintarkastajien apulaisista heidän alaisinaan poistettiin tämän johdosta vahvistetusta KunL 94 §:n 2 momentista.<sup>985</sup>

Lisäksi II LaV esitti mietinnössään, että kunnanvaltuusto voisi antaa tilintarkastajien apulaisen määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi, ja tämän mukainen määräys lisättiin KunL 94 §:n 2 momenttiin. <sup>986</sup> Kuntien keskusjärjestöt määräsivät tehtävään yleensä saman henkilön, joka oli KunL 92 §:n perusteella määrätty yhdeksi kunnan tilintarkastajaksi <sup>987</sup>. Se mahdollisuus, että tilintarkastajien apuna toimivan henkilön määräsi kuntien keskusjärjestö, palveli erityisesti niitä kuntia, joissa kunnan koon puolesta ei ollut tarpeen perustaa

<sup>981</sup> Ratkaisun KHO 1968 II 52 mukaan EKunL 130 §:n mukaiselle kunnan vakinaiselle tilintarkastajalle ei kuulunut kunnan hallinnon tarkastaminen, mutta tällainen tilintarkastaja voitiin määrätä avustamaan vuositilintarkastajia hallinnon tarkastuksessa.

<sup>982</sup> Ks. Antell 1981: 12; Hannus & Hallberg 1993a: 453–454; 1993b: 453–454; HE 140/1975 II vp: 9; KM 1973: 60: 93–94; Lehto-Taipale & Pekkarinen 1983: 143. Ratkaisun TT:1981-65 mukaan kaupunki, jossa oli useampia tilintarkastajien apuna toimivia viranhaltijoita, ei voinut yksipuolisesti lopettaa korkeampaa palkkaluokkaa koskevaa virkaehtosopimuskohdan soveltamista virassa olevaan sopimuskauden aikana korkeakoulututkinnon suorittaneeseen reviisoriin.

<sup>983</sup> Ks. Lappalainen 1981: 8.

<sup>984</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 94; KM 1973: 60: 94.

<sup>985</sup> Ks. II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 8, 21.

<sup>986</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 454; 1993b: 454; II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 8, 21; Pöyhönen, Aulis 1991a: 21; 1991c: Kunnallislain uudistaminen II, Muistioita ja kannanottoja, luku Kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen, kappale 9. Kuntien keskusjärjestöjen rooli kuntien tilintarkastuksessa 3–5.

<sup>987</sup> Ks. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1988: 4.

mainittua virkaa <sup>988</sup>. Tilintarkastajien apuna toimivien viranhaltijoiden virkainimikkeinä olivat mm. kaupunginreviisori, apulaiskaupunginreviisori, kunnanreviisori, reviisori, apulaisreviisori tai esim. taloustarkastaja <sup>989</sup>.

Tilintarkastajille kuuluvat tehtävät määrättiin KunL 93 §:ssä. Ne oli määritelty KunL:ssa yksityiskohtaisemmin kuin vuositilintarkastajien tehtävät aikaisemmin voimassa olleen EKunL 129 §:ssä. Tilintarkastajien apuna olevien viranhaltijoiden suoritettavaksi voitiin KunL 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä määrätyissä rajoissa uskoa myös tilintarkastajille kuuluvia edellä mainittuja KunL 93 §:n mukaisia tehtäviä. KunL 97 §:n mukaisesti tarkemmat määräykset kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta annettiin kunnanvaltuuston hyväksymässä tilintarkastussäännössä, joka näin oli pakollinen johtosääntö.<sup>990</sup>

Tilintarkastajien apuna toimivan viranhaltijan toimivalta määräytyi sen nojalla, mitä tehtäviä hänelle tilintarkastussäännössä määrättiin <sup>991</sup>. Tilintarkastajien apuna toimivien viranhaltijoiden kohdalla tuli tarpeen mukaan huomioida myös mahdolliset esteellisyytilanteet <sup>992</sup>. Tilintarkastajien apuna toimivia viranhaltijoita koskivat kunnan muiden viranhaltijoiden tavoin KunL 77 §:n määräykset viranhaltijan virheellisestä menettelystä sekä RL:n virkarikoksia koskevat säännökset.

### 3.2.10.7 Tilintarkastajien kertomus

Kultakin varainhoitovuodelta tilintarkastajien tuli KunL 95 §:n mukaisesti antaa seuraavana vuotena KunL 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä määrätyssä

<sup>988</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 454; 1993b: 454; Lehtinen, Esko 1981: 9–10; 1986: 19; Majuri 1986b: 18–19; Putkonen 1979: 60; Suokas 1986: 12–15; Vällilä 1980: 1515. Suomen Kaupunkiliitto antoi myös vuonna 1978 ohjeet jatkuvan tilintarkastuksen suorittamiseksi; ks. Suomen Kaupunkiliitto 1978b. Suomen Kaupunkiliitto antoi vuonna 1977 kaupungin tilintarkastussäännön mallin, johon sisältyvän vaihtoehdon mukaan hallinnon ja talouden jatkuvasta tarkastuksesta huolehtii revisiotoimisto, jolle valtuusto hyväksyy johtosäännön; ks. Suomen Kaupunkiliitto 1977b. Suomen Kaupunkiliitto antoi edellä olevaan liittyen vuonna 1978 kaupungin revisiotoimiston johtosäännön mallin; ks. Suomen Kaupunkiliitto 1978. Suuriin kaupunkiin esitettiin myös omia valvontayksiköitä; ks. Lehtinen, Esko 1990: 52–53.

<sup>989</sup> Ks. Hellberg 1987a: 82; Kaasalainen 1989: 20–21; Ruuska, Pertti 1977a: 33–34; Suomen Kaupunkiliitto 1979: 17–18. Viranhaltijatarkastajia oli vuonna 1988 noin 70; ks. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1988: 3; OPM 1990:1: 8.

<sup>990</sup> Ks. Aattela 1988: 175; Hannus & Hallberg 1993a: 465; 1993b: 465; HE 140/1975 II vp: 9; KM 1973: 60: 95–96; Suuripää 1988: 169–171. Helsingin kaupungin revisiioviraston atk-järjestelmän kehittämisestä ks. Karvonen 1987: 179–180. Ks. myös sisäisestä tarkastuksesta Niinisalo: 295–297.

<sup>991</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 454; 1993b: 454.

<sup>992</sup> Ks. Pöyhönen, Maria 1983a: 44 ss.

ajassa kertomus suorittamastaan tarkastuksesta. Kertomuksessa tuli esittää tilintarkastajien toimessaan tekemät havainnot ja ne muistutukset, joihin oli syytä. Lisäksi kertomuksessa tuli tarpeen mukaan tehdä ehdotukset toimenpiteistä epäkohtien korjaamiseksi. Tilintarkastajien kertomukseen tuli sisältyä myös lausunto sitä, onko kunnan tilinpäätös hyväksyttävä ja onko kunnan hallintoa ja taloutta hoitaneille luottamushenkilöille ja viranhaltijoille myönnettävä vastuuvapaus.<sup>993</sup>

Kunnan tilintarkastuskertomuksessa tuli KunL 95 §:n velvoittamana esittää lain mukaiset havainnot ja huomautukset sekä mahdolliset ehdotukset epäkohtien korjaamiseksi. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa tuli lausua, onko tilinpäätös hyväksyttävä. Kertomuksessa tuli myös lausua, onko luottamushenkilöille ja viranhaltijoille myönnettävä vastuuvapaus tarkastetulta varainhoitovuodelta. Tilintarkastuskertomuksen sisältö oli muilta osin, samoin kuin siinä esitettävien asioiden ja näiden järjestyksen sekä muutoin jäsentelyn osalta, tilintarkastajien vapaan harkinnan varassa. Mahdollisissa erimielisyystilanteissa tilintarkastaja voi esittää kertomukseen sisältyvästä kannanotosta eriävän mielipiteensä.<sup>994</sup>

*Suomen Kaupunkiliitto* antoi vuonna 1984 oman suosituksensa kaupungin tilintarkastuskertomuksen malliksi. Siinä kiinnitettiin huomiota erityisesti kunnan taloudenhoitoon, kirjanpitoon ja muuhun laskentatoimeen, tilimuistutuksiin sekä tilinpäätökseen ja vastuuvapauteen. Lisäksi mallissa otettiin kantaa mahdollisen eriävän mielipiteen ilmaisemiseen.<sup>995</sup>

Kunnallinen tilintarkastajalautakunta puolestaan antoi vuonna 1987 suosituksen kunnan ja kuntainliiton tilintarkastuskertomukseksi. Suosituksessaan Kunnallinen tilintarkastajalautakunta kiinnitti huomiota tilintarkastuskertomuksen tehtävään, tilintarkastusta koskeviin normeihin, yksityisoikeudellisiin tilintarkastuskertomuksiin ja osakeyhtiön tilintarkastuskertomusmalliin. Kuntien ja kuntainliittojen osalta mallissa kiinnitettiin huomiota erityisesti yhteisen tilintarkas-

<sup>993</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 455–457; 1993b: 455–457; HE 140/1975 II vp: 9, 26; Hellberg 1987a: 72; KM 1973: 60: 94. Tilintarkastuskertomusten sisällöstä ks. Pitkänen, Seppo 1990: 56; 1995a: 151–154; 1995b: 31. Ks. myös Kalima 1988: 248, jonka mukaan tilinpäätöksen hyväksyminen olisi siten sidoksissa vastuuvapauden myöntämiseen, ettei tilinpäätöstä hyväksyttäisi niiltä osin, joilta vastuuvapaus myöhemmin evätään. Edellä esitetyn kannan hyväksymättömyydestä ks. Myllymäki, Arvo 1994: 279–280, jonka mukaan tilinpäätöksen puoltaminen ei välttämättä edellytä vastuuvapauden puoltamista, jolloin esim. jokin valtionosuus tai avustus on jäänyt hake-matta, mutta tilinpäätös on kuitenkin laadittava tosiasiallisen tilanteen pohjalta. Myös tämän tutkimuksen tekijä pitää Myllymäen kannanottoa perusteltuna ja oi-keana.

<sup>994</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 456–457; 1993b: 456–457; Kaasalainen 1989: 38 ss.; Myllymäki, Arvo 1994: 278–280; Ruuska, Pertti 1977a: 141 ss.

<sup>995</sup> Ks. Suomen Kaupunkiliitto 1984.

tuskertomusmallin tarpeellisuuteen. Kuntien ja kuntainliittojen osalta esille nostettiin myös asiaan liittyvät säännökset ja suositukset. Mallissa huomioitiin myös kertomuksen jäsentely ja asioiden esittäminen kertomuksessa. Lisäksi kertomusmallissa selvitettiin havainnon, huomautuksen ja muistutuksen käsitteitä. Ehdotukset epäkohtien korjaamiseksi, lausunto tilinpäätöksen hyväksymisestä sekä vastuuvapaus huomioitiin kertomusmallissa. Lisäksi allekirjoitusten ja eriävän mielipiteen ilmaiseminen ohjeistettiin annetussa mallissa. Malliin sisältyi myös kaavat kunnan ja kuntainliiton tilintarkastuskertomukseksi sekä esimerkit kaavojen soveltamisesta.<sup>996</sup>

### 3.2.10.8 Tilimuistutuksen käsittely ja vastuuvapaus

Tilintarkastajien tuli KunL 95 §:n mukaan antaa kultakin varainhoitovuodelta kertomus, jossa esitettiin heidän toimessaan tekemänsä havainnot. Tarpeen vaatiessa kertomuksessa esitettiin myös ne muistutukset, joihin tarkastuksen perusteella oli syytä. Kertomuksessa esitettiin myös, oliko tilinpäätös hyväksyttävä ja oliko kunnan hallintoa ja taloutta hoitaneille luottamushenkilöille ja viranhaltijoille myönnettävä vastuuvapaus.<sup>997</sup> Mikäli tilintarkastajat eivät tarkastuksensa perusteella nähneet aihetta tehtäviin muistutuksiin, esitettiin tilintarkastajien kertomuksessa vastuuvapauden myöntämistä.<sup>998</sup>

<sup>996</sup> Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1987. Ks. myös Lehtinen, Esko 1988a: 50–51.

<sup>997</sup> Ks. Hannus 1977: 345; Hannus & Hallberg 1993: 460.

<sup>998</sup> Ratkaisussa KHO 4.5.1988 T 1792 ei muutettu LO:n päätöksen lopputulosta, jossa hylättiin valitus siitä, että kaupunginvaltuuston päätöksessä vuoden 1985 tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä olisi tapahtunut muotovirhe sen johdosta, että valtuutettujen ja varavaltuutettujen ilmoittaessa esteellisyydestään valtuuston puheenjohtaja oli kutsunut varajäsenet esteelliseksi ilmoittautuneiden valtuutettujen sijasta osallistumaan asian käsittelyyn, kun ei ollut näytetty, että esteellisyyttä koskevia säännöksiä olisi sovellettu väärin. Ratkaisussa Uudenmaan LO 24.1.1989 Numero 102/II hylättiin kaupunginvaltuuston päätöksestä hyväksyä vuoden 1986 tilinpäätös ja myöntää vastuuvapaus kaupunginhallitukselle ja muille tilivelvollisille vuodelta 1986 tehty valitus, jonka mukaan päätöksen tekemiseen olisi osallistunut esteellisiä valtuutettuja, LO katsoi tilintarkastajien kertomuksen sisältävän valituskirjassa tarkoitettujen luottamuselinten osalta ainoastaan sellaisia havaintoja, joiden perusteella luottamuselinten jäsenenä toimineet valtuutetut eivät olleet esteellisiä ottamaan osaa päätöksen tekemiseen vastuuvapauden myöntämisestä, jolloin päätös ei ollut syntynyt virheellisessä järjestyksessä. Ratkaisussa Kuopion LO 10.11.1994 T 912 hylättiin tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä vuodelta 1992 tehty valitus kun päätöksen tekemiseen oli ottanut viisi kunnanhallituksen jäsenenä vuonna 1992 toiminutta valtuutettua sen johdosta, että tilintarkastajat olivat kertomuksessaan esittäneet tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä kunnan hallintoa ja taloutta hoitaneille luottamushenkilöille ja viranhaltijoille eivätkä tilintarkastajat olleet tehneet muistutuksia ja kunnanvaltuuston päätös oli yksimielinen jolloin päätös ei koskenut valtuutettuja KunL 25 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla heitä henkilökohtaisesti eivätkä he olleet esteellisiä ottamaan osaa päätöksen tekemiseen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä.



Tilintarkastajien kertomuksessa tehtyjen muistutusten johdosta tuli kunnanhallituksen KunL 95 §:n 2 momentin mukaan vaatia asianomaisilta selitykset. Lisäksi kunnanhallituksen tuli antaa oma lausuntonsa. Selitykset ja lausunto tuli alkuperäisen säännöksen mukaan toimittaa tilintarkastajien kertomuksen ohella kunnanvaltuuston käsiteltäväksi viimeistään lokakuun aikana.<sup>999</sup> Vuonna 1992 säännöstä muutettiin<sup>1000</sup> siten, että annetut selitykset ja lausunto tilintarkastajien kertomuksen ohella tuli toimittaa valtuuston käsiteltäväksi viimeistään syyskuun aikana.<sup>1001</sup>

Alkuperäisen KunL 96 §:n 1 momentin mukaan kunnanvaltuuston asiana oli päättää, oliko tilintarkastajien kertomuksessa tehtyjen muistutusten johdosta ryhdyttävä toimenpiteisiin kunnan edun valvomiseksi. Vaihtoehtoisesti muistutuksen voitiin antaa raueta. Vastaava menettely koski kunnan hallintoa tarkastamaan asetetun valiokunnan kertomuksessa tehtyä muistutusta.<sup>1002</sup>

EKunL 40 §:n mukaan valtuutetuksi ei voitu valita mm. kunnallisvaltuuston, kunnallishallituksen tai kunnallisen lautakunnan alaista tilivelvollista viranhaltijaa. Mainittu tilivelvollisen käsite erosi vuonna 1961 muutetun EKunL 134 §:n mukaisesta tilintekijän käsitteestä. EKunL 134 §:n mukaan kunnanvaltuuston päätösvallassa oli, tuliko säännöksessä tarkoitettujen vuositilintarkastajain ym. muistutusten johdosta ryhtyä toimenpiteisiin kunnan oikeuden ja edun valvomiseksi tilintekijää vastaan. Mainitut tilivelvollisen ja tilintekijän käsitteet aiheuttivat käytännössä epäselvyyttä<sup>1003</sup>. KunL:ssa käsitteellä tilivelvollinen tarkoitettiin samaa kuin EKunL:n mukaisella käsitteellä tilintekijä.<sup>1004</sup>

Tilivelvollisia olivat KunL 96 §:n 2 momentin alkuperäisen säännöksen mukaan luottamushenkilö ja viranhaltija:

- 1) joka päätti kunnan menoa ja tuloa koskevasta toimenpiteestä tai otti osaa sellaisen päätöksen tekemiseen;

<sup>999</sup> Ks. Hannus 1977: 342–343.

<sup>1000</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

<sup>1001</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993: 455–458.

<sup>1002</sup> Ks. Hannus 1977a: 345–346; HE 140/1975 II vp: 9; KM 1973: 60: 95. Ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1977 Ab 230, hylättiin valitus kunnanvaltuuston päätöksestä myöntää vastuuvapaus kaikille hallintoelimille valittajan esittäessä, ettei kunnanvaltuustolla ollut käytössään kaikkia tilintarkastuskertomuksessa viitattuja asiakirjoja sen johdosta, että kunnanhallitus ei ollut niitä käsitellyt; ks. Lundin 1999: 207. Ratkaisussa RÅ 1977 Ab 356, jossa hylättiin kunnanvaltuuston päätöksestä olla ajamatta kannetta kunnanhallituksen aikaisempaa puheenjohtajaa kohtaan virkavirheen johdosta tehty valitus valtuuston todetessa, että vastuuvapaus oli jo aikaisemmin tehdyllä päätöksellä myönnetty ja ettei kuntaa voi laillisesti pakottaa ajamaan kannetta asiassa; ks. Lundin 1999: 344.

<sup>1003</sup> Ks. vuosikirjaratkaisun KHO 1954 II 227 selostusta, jolloin EKunL 134 § ei vielä sisältänyt myöhemmin L:lla 257/1961 lisättyä tilintekijä-käsitettä.

<sup>1004</sup> Ks. Hannus 1977a: 345.

- 2) joka hyväksyi maksettavaksi menon tai kunnalle vastaanotettavan tulon;
- 3) jonka hallussa oli rahavaroja tai muuta kunnan omaisuutta; taikka
- 4) jonka tehtävänä oli valvoa kunnan taloudellisia etuja, varojen hoitoa tai tilinpitoa.

Tilivelvollisia eivät KunL 96 §:n 3 momentin mukaan kuitenkaan olleet valtuutettu eikä tilintarkastaja.<sup>1005</sup>

Mikäli tilintarkastuskertomuksessa tai valiokunnan kertomuksessa tehdyn muistutuksen johdosta ei KunL 24 §:n tai 77 §:n nojalla tullut nostaa syytettä taikka mikäli syytettä ei muutoin päätetty nostaa, tuli muistutukseen perustuva korvausvaatimus tehdä lääninoikeudelle kahden vuoden kuluessa kertomuksen esittämisestä valtuustolle.<sup>1006</sup> Ellei korvausvaatimusta lääninoikeudelle tehty mainitussa ajassa, oikeus saada korvaus menetettiin. Mutta jos korvausvelvollisuus aiheutui rikoksesta, joka ei ollut vähäinen, ei oikeutta korvauksen saamiseen menetetty. Vaatimus tuli tällöin esittää yleisessä tuomioistuimessa. Mainittu KunL 24 § koski lautakunnan, johtokunnan, toimikunnan tai luottamushenkilön tahallista tai huolimattontaa menettelyä tehtävässään. KunL 77 § koski viranhaltijan vastaavaa menettelyä jossain määrin ankarampana.<sup>1007</sup>

KunL 96 §:n säännöksiä muutettiin<sup>1008</sup> vuonna 1990, jolloin täsmennettiin tilintarkastajien tai hallintoa tarkastamaan asetetun valiokunnan kertomuksessa esitetyn muistutuksen käsittelyajankohtaa sekä muutettiin tilivelvollisen määritelmää ja lääninoikeudelle tehtävän korvausvaatimuksen aikarajaa. Myös 96 §:n otsikko muutettiin muodosta ”Tilimuistutuksen käsittely” muotoon ”Muistutusten käsittely”. HE:n mukaan alkuperäinen 96 §:n 2 momentin mukainen luettelo tilivelvollisista oli syytä jättää pois koska luetellut tehtävät

<sup>1005</sup> Ks. Ala-Kurhila 1983: 39; Hannus 1977a: 345; HE 140/1975 II vp: 9, 27; KM 1973: 60: 95.

<sup>1006</sup> Ks. Ahtola 1980: 217; Virtanen, Kyösti 1986b: 25–26. Ratkaisussa KHO 1983 II 51 käsitellessään tilintarkastajien kertomusta vuodelta 1978 kunnanvaltuusto ei ollut myöntänyt vastuuvapautta entiselle kunnanjohtajalle laiminlyödyn konkurssivalvonnan aiheuttamien vastuiden osalta, jolloin KHO katsoi, että tämä oli KunL 96 §:n 2 momentin mukaisena tilivelvollisena velvollinen korvaamaan aiheuttamansa vahingon kohtuulliseksi katsottavaan määrään saakka; ks. Kalima 1988: 252.

<sup>1007</sup> Ks. Ala-Kurhila 1983: 40; Hannus 1977a: 345–348; HE 140/1975 II vp: 9, 27; KM 1973: 60: 95. Hallinto-oikeudellisen lainvastaisuuden ja rikosoikeudellisen laittonmuuden välisestä erosta ks. Holopainen, Toivo 1990: 18–19. Ks. myös KKO 1989:11 jossa todetun mukaisesti kaupungin elinten myöhemmin hyväksymät kassavaroilla suoritettut osakemerkinnät ja tili- ja vastuuvapauden myöntäminen eivät poistaneet kaupunginjohtajan virkarikoksena katsotun toimivallan ylittämisen syyksiluettavuutta, syyksiluettavuutta ei poistanut myöskään pörssikurssien myöhempi nousu kaupungin eduksi; ks. myös Myllymäki, Arvo 1994: 291–294.

<sup>1008</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

kohdistuivat taloudenhoitoonlueteltujen tehtävien kohdistuessa taloudenhoitoon, vaikka tarkastuksen kohteena ja tilivelvollisena tuli olla hallinto kokonaisuutena. Uuden määritelmän mukaan tilivelvollisella tarkoitettiin luottamushenkilöä ja viranhaltijaa. Tilivelvolliseksi ei kuitenkaan luettu valtuutettua eikä tilin-tarkastajaa. Lääninoikeudelle tehtävän korvausvaatimuksen aikaraja pidennettiin kahdesta vuodesta kolmeen vuoteen sen vuosi, että kahden vuoden aika oli käytännössä osoittautunut joissain tapauksissa liian lyhyeksi.<sup>1009</sup>

### 3.2.11 Kuntainliittoa koskevat säännökset

#### 3.2.11.1 Kuntien yhteistoiminnan muodoista

EKunL sisälsi säännökset kuntien yhteistoiminnan eri muodoista. Näitä olivat mm. EKunL 135 §:n mukaan kuntien edustajain kokous, jossa käsiteltiin pysyviä hankkeita tai kuntien yhteisiä asioita. Lisäksi kunnat voivat myös keskinäisillä sopimuksilla tai vaihtoehtoisesti yhtäpitävillä päätöksillä toimia yhteisten tehtäviensä toteuttamiseksi. Samoin ne voivat EKunL 159 §:n mukaan perustaa kuntainliiton, kun kyseessä oli kuntien yhteinen pysyvä hanke, jonka katsottiin vaativan oman itsenäisen järjestysmuodon, hallinnon ja talouden.<sup>1010</sup> EKunL:n korvanneeseen KunL:iin sisältyi vastaavat säännökset kuntien yhteistyömuodoista.

KunL 103 §:n alkuperäisen säännöksen mukaan kuntien yhteistoiminnan muotona voi olla kuntien tehtävien hoitaminen yhdessä sopimuksen tai yhtäpitävien päätösten nojalla. Kuntien yhteisiä asioita voitiin käsitellä ja päättää myös kuntien edustajainkokouksessa.<sup>1011</sup> Kuntien yhteisten pysyväisluontoisten tehtävien hoitamista varten voitiin perustaa myös kuntainliitto. Kuntainliiton hoidettavana voi olla useampia tehtäviä, ja mahdollista oli, että vain jokin osa tehtävistä oli yhteinen vain osalle jäsenkunnista.<sup>1012</sup> KunL 103 §:ää täydennettiin vuonna 1990 lisäämällä siihen uusi 5 momentti<sup>1013</sup>, jonka mukaan muita kuin kunnan lakisääteisiä tehtäviä voitiin antaa tuolloin voimassa olleen KunL 125 §:n 1 momentin tarkoittamalle kuntainliitolle. KunL 125 §:n 1 momentin tarkoittaman kuntainliiton jäsenyys ei lain mukaan ollut pakollinen.

<sup>1009</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 483 ss.; HE 254/1989 vp: 7; Myllymäki, Arvo 1994: 286 ss. Ratkaisussa KHO 1998:18 kunnanvaltuuston harkinnassa oli olla myöntämättä viranhaltijoille vastuuvapautta vuodelta 1994 vahingosta, joka toteutui vuonna 1991 tapahtuneen laiminlyönnin seurauksena, vaikka viranhaltijoille oli myönnetty vastuuvapaus vuodelta 1991.

<sup>1010</sup> Ks. Kuuskoski 1949: 338–341, 362–364.

<sup>1011</sup> Ks. esim. Rytkölä 1980: 32–36.

<sup>1012</sup> Ks. Hannus 1977a: 364 ss.; HE 140/1975 II vp: 10;

<sup>1013</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 12.1.1990/25; ks. HE 95/1989 vp: 1–3.

## 3.2.11.2 Kuntainliiton hallinnosta ja taloudesta

Kuntainliiton perustamisesta tuli KunL alkuperäisen 118 §:n mukaan valmistella erillinen suunnitelma. Suunnitelma käsitti ehdotuksen kuntainliiton tehtävistä, kuntainliiton hallinnon järjestämisestä, arvion menoista ja tuloista sekä ehdotuksen niistä perusteista, joiden mukaan jäsenkuntien maksuosuudet määräytyivät.<sup>1014</sup>

Kuntainliiton toimielimiä olivat KunL 122 §:n mukaisesti liittovaltuusto ja liittohallitus. Laissa säädettyjen lautakuntien lisäksi kuntainliitossa voi olla muitakin lautakuntia ja johtokuntia. Päätösvaltaa kuntainliitossa käytti liittovaltuusto, johon jäsenkuntien kunnanvaltuustot valitsivat jäsenet ja näille kullekin henkilökohtaisen varajäsenen<sup>1015</sup>. Kuntainliiton hallintoa hoiti liittohallitus. Liittohallituksen jäsenet valitsi liittovaltuusto. Liittovaltuusto valitsi jäsenten joukosta liittohallitukselle puheenjohtajan sekä yhden tai kaksi varapuheenjohtajaa.<sup>1016</sup>

Kuntainliitolla tuli KunL 123 §:n mukaan olla perussääntö. Perussäännössä tuli mainita kuntainliiton nimi, kotipaikka, jäsenkunnat ja tehtävät. Perussäännössä määrättiin mm. liittovaltuuston jäsenten lukumäärästä sekä liittovaltuuston toiminnasta, liittohallituksen jäsenten lukumäärästä ja toiminnasta, jäsenkuntien osuudesta kuntainliiton varoihin ja vastuusta sen velkoihin, kuntainliiton taloudesta, jäsenkuntien ottamisesta ja eroamisesta, kuntainliiton purkamisesta ja muista kuntainliiton toiminnan järjestämistä varten tarpeellisista asioista. Mikäli laissa oli kuntainliitosta annettu erityisiä määräyksiä, tuli myös nämä huomioida perussäännössä.<sup>1017</sup> Kuntainliiton perussääntö tuli tuolloin voimassa olleen KunL 126 §:n mukaisesti alistaa lääninhallituksen vahvistettavaksi.<sup>1018</sup> Kuntainliiton talouteen liittyen kuntien keskusjärjestöt antoivat vuonna 1977 yhteisen suosituksensa kuntainliiton taloussäännöksi<sup>1019,1020</sup>

Perussääntöön sisältyi edellä olevan mukaan määräykset kuntainliiton taloudesta. Alkuperäisen KunL 134 §:n mukaisesti kuntaa koskevista KunL:n säännöksistä sovellettiin kuntainliittoon KunL 80 §:ää, joka koski talousarviota sekä tuloja ja menoja, 82 §:ää talousarvion käsittelystä sekä 83 §:ää talousarvion velvoitavuudesta ym. Lisäksi kuntainliittoon sovellettiin mm. KunL 90 §:n määräyksiä

<sup>1014</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 545 ss. Ks. myös Koivukoski 1988: 86–88.

<sup>1015</sup> Ratkaisujen KHO 1990 A 31 ja KHO 7.12.1990 T 4347 mukaan liittovaltuustot olivat sellaisia kunnallisia toimielimiä, joita tarkoitettiin TasaAL 4 §:n 2 momentissa.

<sup>1016</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 562 ss.; HE 140/1975 II vp: 10–11; II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 9.

<sup>1017</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 572 ss.; HE 140/1975 II vp: 11.

<sup>1018</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 594–597.

<sup>1019</sup> Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto & Finlands svenska kommunförbund 1977.

<sup>1020</sup> Ks. lisäksi Rytkölä 1980: 36–40.

rahatoimesta ja laskentatoimesta, johon kuuluivat mm. kuntainliiton tilinpäätöstä koskevat määräykset.<sup>1021</sup>

### 3.2.11.3 Kuntainliiton tilintarkastus

Kuntainliiton tilintarkastukseen sovellettiin alkuperäisen KunL 134 §:n mukaan kuntia koskevia vastaavia määräyksiä. KunL 92 §:n mukaisesti valtuuston toimikaudeksi valittiin hallinnon ja talouden tarkastamista varten vähintään neljä tilintarkastajaa sekä kullekin heistä henkilökohtainen varatilintarkastaja. Tilintarkastajaksi voitiin suostumuksellaan valita sellainenkin henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen. Kuntainliiton ollessa kysymyksessä säännös oli *Hannus & Hallbergin* mukaan sovellettavissa siten, että sillä tarkoitettiin henkilöä, joka ei ollut minkään jäsenkunnan jäsen. Tästä seuraa, että säännöstä oli tulkittava siten, että tilintarkastajan tuli pääsääntöisesti olla kuntainliiton jonkin jäsenkunnan jäsen.<sup>1022</sup> Toisaalta ulkopuolisten tilintarkastajien määrää ei ollut rajoitettu KunL:ssa. Kuntainliiton tilintarkastajat voivat KunL 94 §:n mukaisesti jakautua jaostoihin tilintarkastussäännössä tarkemmin määrätyn mukaisesti tehtäviensä suorittamiseksi.<sup>1023</sup>

KunL 123 §:ään lisättiin<sup>1024</sup> vuonna 1981 uusi 2 momentti, jossa säädetyn mukaisesti liittohallituksen jäsenet sekä heihin KunL:ssa tarkoitettutussa suhteessa olevat sukulaiset tai omaiset sekä eräät viranhaltijat ja työntekijät eivät olleet vaalikelpoisia kuntainliiton tilintarkastajiksi.<sup>1025</sup> Tilintarkastajan valinnassa tuli huomioida myös TasaAL:n määräykset. Vuonna 1990 KunL 123 §:n 1 momenttia muutettiin<sup>1026</sup> siten, että siinä säädettiin vaalikelpoisuudesta kuntainliiton ”luottamustoimiin” aikaisemmin käytetyn ilmaisun ”toimielimiin” sijasta, jolloin säännös tuli selvästi koskemaan myös tilintarkastajia. Vaalikelpoisia eivät tällöin olleet eräät KunL 40 §:n 1 momentin 1 kohdan tarkoittamat valtion virkamiehet. Samanaikaisesti muutetun KunL 123 §:n 2 momentin mukaan viitattiin vaalikelvottomien liittohallituksen jäsenten lisäksi heihin HMenL 10 §:n 2 momentissa tarkoitettussa suhteessa olleisiin henkilöihin.<sup>1027</sup>

Kunnan lisäksi myös kuntainliitossa voitiin KunL 51 §:n ja 134 §:n perusteella asettaa liittovaltuuston keskuudestaan valitsema valiokunta annettavien lausuntojen valmistelua tai kuntainliiton hallinnon tarkastamista varten. Valiokunta voitiin

<sup>1021</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 624–626.

<sup>1022</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 472–473, 626.

<sup>1023</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 477.

<sup>1024</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 5.6.1981/388.

<sup>1025</sup> Ks. HE 12/1981 vp: 4.

<sup>1026</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>1027</sup> Ks. HE 254/1989 vp: 8.

asettaa liittovaltuuston toimikauden ajaksi pysyvänä tai tilapäisenä tietyn lausunnon antamista varten tai tiettyä tarkastustointia varten.<sup>1028</sup>

Tilintarkastajan tehtävät kuntainliitossa määräytyivät edellä olevan perusteella KunL 93 §:n mukaisesti. Kuntainliiton tilintarkastajien tuli tämän mukaisesti tarkastaa kunkin varainhoitovuoden osalta, oliko kuntainliiton hallintoa ja taloutta hoidettu lain ja liittovaltuuston päätösten mukaan ja muutenkin asianmukaisesti. Tilintarkastajien tuli myös tarkastaa, onko kuntainliitolle kuuluvat tulot aikanaan kannettu ja tilitetty ja perustuivatko ne muutoin asianmukaisiin päätöksiin. Kuntainliiton tilintarkastajien tehtävänä oli lisäksi tarkastaa, oliko kirjanpito tositteineen ja luetteloineen asianmukaisesti hoidettu ja kuntainliiton tilinpäätös oikein laadittu. Kuntainliiton tilintarkastajilla oli salassapitoa koskevien määräysten estämättä oikeus saada tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, mikäli he katsoivat tämän olevan tarpeen tilintarkastustehtävän suorittamiseksi. Tarpeen vaatiessa tilintarkastajien tuli tehdä tarkastuksistaan ja havaitsemistaan epäkohdista ilmoitukset liittohallitukselle.<sup>1029</sup>

Kuntien tilintarkastajien tavoin myös kuntainliiton tilintarkastajilla voi olla apunaan liittovaltuuston valitsemia viranhaltijoita. Näille viranhaltijoille voitiin tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa uskoa edellä KunL 93 §:ssä mainittuja kuntainliiton tilintarkastukseen kuuluvia tehtäviä. Liittovaltuusto voi niin päättäessään antaa tilintarkastajien apulaisena toimivan henkilön määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>1030</sup>

Edellä todetun mukaisesti kuntainliiton tilintarkastajien jakautumisesta jaostoihin määrättiin tarkemmin tilintarkastussäännössä. Myös kuntainliiton tilintarkastajien apuna toimivien viranhaltijoiden tehtävistä määrättiin tilintarkastussäännössä. Tilintarkastussäännöstä sisältyi määräykset KunL 97 §:ään, joita määräksiä KunL 134 §:n mukaan sovellettiin myös kuntainliittoihin.<sup>1031</sup> Kuntien keskusjärjestöt antoivat mallisääntöjä kunnille ja kuntainliitoille tilintarkastussäännöksi. Kuntien keskusjärjestöt *Suomen Kaupunkiliitto*, *Suomen Kunnallisiitto* ja *Finlands svenska kommunförbund* yhdessä antoivat vuonna 1977 suosituksen kuntainliiton taloussäännöksi ja tilintarkastussäännöksi<sup>1032</sup>. Vuonna 1982 *Suo-*

<sup>1028</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 621; 1993a: 285; 1993b: 285.

<sup>1029</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 474–476, 626.

<sup>1030</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 477–478, 626. Ks. lisäksi Lehtinen, Esko 1986b: 68–69, jossa selvitetään erityisesti kuntainliittojen tilintarkastusta sekä kuntien keskusjärjestöjen asemaa siinä.

<sup>1031</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 489–490, 626.

<sup>1032</sup> Ks. Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kuntaliitto & Finlands svenska kommunförbund 1977.

men *Kunnallisliitto* antoi uuden mallisäännön kuntainliiton tilintarkastussäännöksi <sup>1033</sup>. Vuonna 1991 *Kunnallinen tilintarkastajalautakunta* antoi kunnalle ja kuntainliitolle yhteisen suosituksen tilintarkastussäännöksi <sup>1034</sup>.

Kuntainliiton tilintarkastajat antoivat KunL 95 §:n ja 134 §:n perusteella kultakin varainhoitovuodelta tilintarkastuskertomuksen tilintarkastussäännössä määrättyssä ajassa. Kertomuksessa esitettiin ne tilintarkastajien tekemät havainnot ja muistutukset, joihin oli syytä, sekä tarvittaessa ehdotukset epäkohtien korjaamiseksi. Tilintarkastuskertomukseen sisällytettiin myös lausunto siitä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja onko kuntainliiton hallintoa ja taloutta hoitaneille luottamushenkilöille ja viranhaltijoille myönnettävä vastuuvapaus. Mahdollisten muistutusten johdosta liittohallituksen tuli vaatia asianomaisilta selitykset sekä antaa oma lausuntonsa. Nämä toimitettiin edelleen liittovaltuuston käsiteltäviksi. <sup>1035</sup> Kuntainliiton tilintarkastuksesta aiheutuneita menoja ei oikeuskäytännön mukaan katsottu valtionapuun tai valtionosuuksiin oikeuttaviksi menoiksi <sup>1036</sup>.

Alkuperäisen KunL 96 §:n perusteella liittovaltuuston asiana oli päättää tilintarkastajien kertomuksessa mahdollisesti tehtyjen muistutusten aiheuttamista toimenpiteistä kuntainliiton edun valvomiseksi. Liittovaltuusto voi vaihtoehtoisesti päättää, että muistutuksen annettiin raueta. Sama koski myös KunL 51 §:n perusteella kuntainliiton hallinnon tarkastamista varten asetetun valiokunnan kertomuksessa tehtyä muistutusta. Alkuperäisen KunL 96 §:n mukaan tilivelvollinen oli viranhaltija, joka päätti kuntainliiton menoja ja tuloja koskevista toimenpiteistä tai otti osaa sellaisen päätöksen tekemiseen, joka hyväksyi maksettavaksi kuntainliiton menon tai kuntainliitolle vastaanotettavan tulon, jonka hallussa oli kuntainliiton rahavaroja tai muuta omaisuutta tai jonka tehtävänä oli valvoa kuntainliiton taloudellisia etuja, varojen hoitoa tai tilinpitoa. <sup>1037</sup>

Siinä tapauksessa, että tilintarkastuskertomuksessa tai hallinnon tarkastamista varten asetetussa kertomuksessa tehdyn muistutuksen johdosta ei tullut KunL 24 §:n, 77 §:n ja 134 §:n perusteella nostaa syytettä tai jos syytettä ei muutoin päätetty nostaa, tuli mainituissa kertomuksissa tehtyjen muistutusten johdosta tehdä korvausvaatimus lääninoikeudelle kahden vuoden kuluttua siitä, kun kertomus oli

<sup>1033</sup> Suomen Kunnallisliitto 1982.

<sup>1034</sup> Kunnallinen tilintarkastajalautakunta 1991.

<sup>1035</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 479–482, 626.

<sup>1036</sup> Ratkaisussa KHO 3.10.1979 T 4063, jossa katsottiin, että mm. tilintarkastuksesta aiheutuneet menot eivät olleet KansanterveysL:n mukaisia valtionapuun oikeuttavia menoja. Ratkaisussa KHO 16.6.1980 T 3107 puolestaan katsottiin, että kuntainliiton mm. tilintarkastuksesta aiheutuneet menot eivät olleet EEKVOL:n tarkoittamia välittömiä hallintokustannuksia, joihin voitaisiin suorittaa valtionosuutta.

<sup>1037</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1987: 451–452; 1991: 626.

esitetty liittovaltuustolle. Muussa tapauksessa oikeus korvauksen saamiseen menetettiin. KunL 24 § koski luottamushenkilöitä ja 77 § viranhaltijoita. Mikäli korvausvelvollisuus aiheutui rikoksesta, joka ei ollut vähäinen, ei mainittua oikeutta kuitenkaan menetetty. Vaatimus esitettiin tällöin yleisessä tuomioistuimessa.<sup>1038</sup>

Vuonna 1990 muutetun KunL 96 §:n 1 momentin perusteella liittovaltuusto päätti tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä myös mahdollisista toimenpiteistä tilintarkastajien tai valiokunnan kertomuksessa esitettyjen muistutusten johdosta. Tilivelvollisiksi määriteltiin muutetun KunL 96 §:n 2 momentin mukaan luottamushenkilö tai viranhaltija. Tilivelvolliseksi ei kuitenkaan luettu valtuutettua eikä tilintarkastajaa. Lääninoikeudelle tehtävän korvausvaatimuksen aikaraja pidentettiin kolmeen vuoteen aikaisemman kahden vuoden sijasta.<sup>1039</sup>

### 3.2.12 Kuntayhtymää koskevat uudet säännökset

#### 3.2.12.1 Kuntien yhteistoiminta

Kuntien yhteistoimintaa koskevaa KunL 11 lukua muutettiin<sup>1040</sup> perusteellisesti vuonna 1992. Aikaisemmin voimassa olleen KunL 103 §:n mukaan kuntien yhteisistä asioista voitiin päättää mm. kuntien edustajainkokouksessa. Mainittua yhteistoiminnan muotoa ei sisällytetty enää muutettuun säännökseen. Myöskään yhteisten tehtävien hoitaminen yhtäpitävien päätösten nojalla ei sisällynyt muutettuun KunL 103 §:ään. Muutettujen säännösten mukaan kuntainliiton tilalle yhteistoimintaorganisaationa tuli kuntayhtymä tätä koskevine uudistettuine säännöksineen.

Muutetun KunL 103 §:n mukaan kunnat voivat sopimuksen nojalla hoitaa yhdessä tehtäviään. Mainitulla sopimuksella tehtävä voitiin antaa jonkin kunnan hoidettavaksi yhden tai useamman kunnan puolesta. Tehtävän voi kuntien puolesta hoitaa myös kuntayhtymä. Sama koski tehtäviä, jotka oli lailla säädetty kunnan tai kuntien yhteisesti hoidettaviksi. Lisäksi voitiin sopia, että tällaisista tehtävistä huolehti toinen kunta tai toisten kuntien perustama kuntayhtymä.<sup>1041</sup> Muutettu laki tuli voimaan vuoden 1993 alussa. Kuntainliitot muuttuivat lain siirtymäsäännöksen mukaan kuntayhtymiksi samasta ajankohdasta lukien.<sup>1042</sup>

<sup>1038</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1987: 451–455, Hannus & Hallberg 1991: 626.

<sup>1039</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1991: 483–488, 626.

<sup>1040</sup> Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

<sup>1041</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 486 ss.; 1993b: 486 ss.

<sup>1042</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 666–667; 1993b: 666–667; HE 70/1992 vp: 19–20.



### 3.2.12.2 Kuntayhtymän hallinnosta ja taloudesta

Kuntayhtymä perustettiin KunL uuden 106 §:n 1 momentin mukaisesti kuntien välisellä kunnanvaltuustojen hyväksymällä sopimuksella eli perussopimuksella. Perussopimuksessa mainittiin kuntayhtymän nimi, kotipaikka, perustajakunnat ja tehtävät. KunL 106 §:n 2 momentin mukaisesti perussopimuksessa sovittavia asioita olivat kuntayhtymän päätöksenteon järjestäminen, toimielinten jäseniä tai yhtymäkokousedustajia koskevat määräykset, mahdollisen yhtymäkokouksen tehtävät ja toimivalta, toimielinten valintaan liittyvät kysymykset, määräykset toimielimen valvoessa yhtymän etua, jäsenkuntien osuudet yhtymän varoihin ja velkoihin ym., kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastus sekä yhtymän purkamisen ja loppuselvitys.<sup>1043</sup>

Edellä olevan mukaisesti kuntayhtymän perussopimuksessa voitiin antaa määräykset mahdollisen yhtymäkokouksen tehtävistä ja toimivallasta. KunL uudessa 108 §:ssä säädetiin mainitusta yhtymäkokouksesta, jonka kokoukset 108 §:n 2 momentin mukaan pidettiin vähintään kaksi kertaa vuodessa. Mikäli kuntayhtymällä ei ollut yhtymäkokousta, käytti kuntayhtymän ylintä päätösvaltaa KunL 109 §:n 1 momentin mukaan perussopimuksessa sovittu jäsenkuntien valitsema monijäseninen toimielin. Toimielin voisi HE:n mukaan olla esim. yhtymävaltuusto, vaikka laissa ei toimielimen nimeen oteta kantaa. Lisäksi kuntayhtymällä voi 109 §:n 2 momentin mukaan olla muitakin perussopimuksen mukaisia toimielimiä, joiden tehtävistä määrättiin KunL 106 §:n mukaisessa perussopimuksessa. Toimielinten nimityksissä tulisivat HE:n mukaan kysymykseen lähinnä KunL:ssa käytetyt toimielinten nimitykset.<sup>1044</sup>

Kuntayhtymän viranhaltijoista ja työntekijöistä oli soveltuvin osin voimassa, mitä KunL:ssa muutoin oli kunnan viranhaltijoista ja työntekijöistä määrätty. HE:n mukaan kuntayhtymän tulisi voida toimia ilman raskasta henkilöstöorganisaatiota. KunL:n mukaan kuntayhtymällä ei ollut lainkaan pakollisia virkoja. HE:n mukaan esim. pienimmissä kuntayhtymissä voitaisiin joustavasti käyttää kuntien henkilöstöä kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen. Kuntayhtymät voivat kuitenkin tarvittaessa perustaa virkoja, ja esim. suurissa kuntayhtymissä viranhaltijoita ja työntekijöitä tarvittiin hyvinkin paljon.<sup>1045</sup>

Kuntayhtymän perussopimuksessa tuli KunL 106 §:n 3 momentin mukaan sopia mm. jäsenkuntien osuudesta kuntayhtymän varoihin ja vastuusta sen veloista. Perussopimuksessa tuli sopia myös muista yhtymän taloutta koskevista asioista. KunL 112 §:n mukaan kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei

<sup>1043</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 505 ss.; 1993b: 505 ss.; HE 70/1992 vp: 20–21.

<sup>1044</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 531–532; 1993b: 531–532; HE 70/1992 vp: 21.

<sup>1045</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 534; 1993b: 534; HE 70/1992 vp: 22.

muutoin saatu katetuksi, vastasivat jäsenkunnat. Siitä, millä tavoin jäsenkuntien velvollisuus mainittujen menojen kattamiseen määräytyi, otettiin määräykset kuntayhtymän perussopimukseen.<sup>1046</sup> Kuntayhtymiin sovellettiin myös mm. KunL uuden 115 §:n mukaan KunL 80 §:n talousarviota, 82 §:n talousarvion käsittelyä ja 83 §:n talousarvion velvoittavuutta ym. koskevia säännöksiä. Lisäksi tulivat noudatettavaksi KunL 90 §:n 1 ja 2 momentin määräykset menoista ja tuloista pidettävästä kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen laadinnasta sekä sen käsittelystä.<sup>1047</sup>

### 3.2.12.3 Kuntayhtymän tilintarkastus

Kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastuksesta tuli KunL 106 §:n 3 momentin mukaan ottaa määräykset kuntayhtymän perussopimukseen. KunL 113 §:n 2 momentin mukaan kuntayhtymissä olivat soveltuvien osin voimassa mm. KunL 92 §:n tilintarkastajia, 93 §:n tilintarkastajien tehtäviä, 94 §:n tilintarkastajien jaostoja ja apulaisia, 95 §:n tilintarkastuskertomusta, 96 §:n muistutuksen käsittelyä ja 97 §:n tilintarkastussääntöä koskevat määräykset. Siinä tapauksessa, että kuntayhtymän ainoa toimielin oli KunL 109 §:n tarkoittama kuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttävä kuntayhtymän perussopimuksessa sovittu jäsenkuntien valitsema monijäseninen toimielin, valitsivat jäsenkunnat KunL 115 §:n 2 momentin mukaisesti kuntayhtymän tilintarkastajat sekä päättivät vastuuvapauden myöntämisestä perussopimuksessa sovitun mukaisesti.<sup>1048</sup>

Tilintarkastajien valintatavasta ja KunL 92 §:n säätämästä lukumäärästä sekä mm. siitä, miten tilintarkastajien puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja määrättiin, sovittiin tarkemmin kuntayhtymän perussopimuksessa. Tilintarkastajien valinnassa tuli lisäksi huomioida myös TasaAL:n määräykset. Perussopimuksessa sovittiin myös siitä, annettiinko yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määrääminen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi<sup>1049</sup>. Säännöstä siitä, että tilintarkastajaksi voitiin suostumuksensa mukaan valita sellainenkin henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen, oli *Hannus & Hallbergin* mukaan sovellettava siten, että tällä tarkoitettiin henkilöä, joka ei ollut kuntayhtymän minkään jäsenkunnan jäsen. *Hannus & Hallbergin* mukaan tilintarkastajien lukumäärästä sekä kuntien keskusjärjestöjen määräämästä tilintarkastajasta voitiin perussopimuksen sijasta

<sup>1046</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 518 ss.; 1993b: 518 ss.; HE 70/1992 vp: 21–22.

<sup>1047</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 548–549; 1993b: 548–549; HE 70/1992 vp: 22–23.

<sup>1048</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 550; 1993b: 550.

<sup>1049</sup> KunL 92 §:n 3 momentin mukaan valtuusto voi päättää yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Kuntayhtymän kohdalla tämä katsottiin voitavan edellä mainitun mukaan määrätä perussopimuksessa tai KunL 97 §:n tarkoittamassa tilintarkastussäännössä.

määrätä sopivammin myös kuntayhtymille pakollisessa tilintarkastussäännössä.<sup>1050</sup>

Riippumatta siitä, oliko kuntayhtymässä vain yksi tai useampia ylintä toimivaltaa käyttäviä toimielimiä, tuli tilintarkastajien KunL 93 §:n perusteella tarkastaa kunkin varainhoitovuoden osalta, oliko kuntayhtymän hallintoa ja taloutta hoidettu tehtyjen päätösten mukaisesti, oliko kuntayhtymälle kuuluvat tulot aikanaan kannettu ym., perustuivatko menot talousarvioon tai muutoin asianmukaisesti päätöksiin sekä oliko kirjanpito asianmukaisesti hoidettu ja tilinpäätös oikein laadittu. Tilintarkastajien tuli KunL 95 §:n perusteella antaa tilintarkastussäännössä määrättyssä ajassa kertomus, jossa esitettiin tarkastuksessa tehdyt havainnot sekä mahdolliset muistutukset. KunL 96 §:ssä säädettiin muistutusten käsittelystä. Käytännössä säännöksissä edellytetyistä määrärajoista tuli sopia tarkemmin perussopimuksessa kuntayhtymän erityispiirteet huomioon ottaen.<sup>1051</sup>

Perussopimuksessa voitiin KunL 108 §:n 1 momentin mukaan sopia, että jäsenkunnat käyttivät päätösvaltaansa yhtymäkokouksessa, johon ne valitsivat edustajansa. *Hannus & Hallbergin* mukaan ne tehtävät ja se toimivalta, mikä kunnassa kuului kunnanvaltuustolle, oli tällöin luonnollista uskoa yhtymäkokoukselle.<sup>1052</sup> Kunnanvaltuustolle kuuluvia asioita olivat mm. tilintarkastajien valinta sekä tilintarkastuskertomuksen johdosta aiheutuvat toimenpiteet esim. tilintarkastuskertomuksessa tehtyjen mahdollisten muistutusten johdosta.

Mikäli kuntayhtymässä oli ainoastaan KunL 109 §:n 1 momentin mukainen kuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttävä perussopimuksessa sovittu jäsenkuntien valitsema monijäseninen toimielin, valitsivat jäsenkunnat KunL 115 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajat. Jäsenkunnat päättivät tällöin myös vastuuvapauden myöntämisestä siten kuin perussopimuksessa sovittiin. Tällöin voi käytännössä esiintyä vaikeasti ratkaistavia tilanteita, mikäli jäsenkuntien valtuustojen kannanotot poikkesivat toisistaan esim. tilinpäätöksen vahvistamisen, muistutusten, muistutuksista ehkä aiheutuvien toimenpiteiden tai vastuuvapauden myöntämisen suhteen.<sup>1053</sup>

Kuntayhtymään sovellettiin KunL uuden 115 §:n 2 momentin mukaan myös KunL 94 §:ää, jossa tilintarkastajien jaostoihin jakautumisen lisäksi säädettiin myös tilintarkastajien apulaisista. Tilintarkastajien apuna voi tämän mukaan toimia

<sup>1050</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 550; 1993b: 550.

<sup>1051</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 550–551; 1993b: 550–551. Ks. lisäksi Lehtinen, Esko 1986b: 68–69, jossa selvitetään erityisesti kuntainliittojen tilintarkastusta sekä kuntien keskusjärjestöjen asemaa kuntainliittojen tilintarkastuksessa.

<sup>1052</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 522; 1993b: 522.

<sup>1053</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 522, 550; 1993b: 522, 550; HE 70/1992 vp: 23.

myös viranhaltijoita, joiden suoritettavaksi voitiin määrätä tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa KunL 93 §:ssä mainittuja tilintarkastajille muutoin kuuluvia tehtäviä. Tilintarkastajien apulaisena toimivan henkilön määrääminen voitiin antaa myös kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>1054</sup> Tilintarkastajien apuna toimivan viranhaltijan valinta tuli käytännössä kysymykseen vain suurten kunta-yhtymien kohdalla.

### 3.2.13 Yhteenvetoa

Vuonna 1971 valmistuneessa KM:ssä pidettiin vuonna 1948 annettua EKunL:ia pääosin hyvänä lakiin liittyneestä muodollisesta rakenteesta, eräiden säännösten tarpeellisuudesta, sanontojen selvyydestä ja johdonmukaisuudesta huolimatta. EKunL:ia oli kuitenkin monilta kohdin uusittu, jolloin laki oli käynyt rikkinäiseksi. Vuonna 1973 valmistuneessa KM:ssä<sup>1055</sup> esitettiin kokonaan uuden lain säätämistä. Tavoitteena oli, että lain säännökset olisivat samat kaikkien kuntien kohdalla.

Vaikka KunL:n säännökset olivat samat kaikille kunnille EKunL:sta poiketen, otettiin KunL:ssa kuitenkin huomioon erikseen kaupungit siten, että etuliitteen kunnat tai kunnan- sijasta saatiin kaupunkien kohdalla käyttää etuliitteenä kaupunki- tai kaupungin- sanaa. Vastaavasti voitiin menetellä viranhaltijoiden ym. nimityksissä. Tämän mukaisesti kaupungit edelleen erottuivat muista kunnista käytettyjen nimitysten suhteen.

Kunnan toimialaan liittyen asetettiin vuonna 1961 komitea, joka antoi mietintönsä vuonna 1964<sup>1056</sup>. Mietinnössä katsottiin, että kunnan yleisen toimialan tulisi määräytyä yleissäännöksen mukaan siten, että se mahdollistaisi joustavan mukautumisen muuttuviin olosuhteisiin. Komitean esittämää ennakkotiedon antamista siitä, kuuluuko jokin suunniteltu kunnan kannalta tärkeä toimenpide kunnan yleiseen toimialaan, ei pidetty vuonna 1971 valmistuneessa KM:ssä<sup>1057</sup> tarpeellisenä. KunL:n eduskuntakäsittelyn yhteydessä hylättiin lausuman antaminen EV:n<sup>1058</sup> yhteydessä kunnan toimialan kehittymisen periaatteista.

Kunnan hallinnon osalta olivat kunnalliset luottamustoimet edelleen pääsäännön mukaan pakollisia kunnan jäsenille. Kunnallisesta luottamustoimesta oli mahdollista kieltäytyä ainoastaan lain mukaisilla ehdottomilla kieltäytymisperusteilla. Muilta osin luottamustoimesta kieltäytyminen oli harkinnanvaraista. Kunnan

<sup>1054</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 550; 1993b: 550.

<sup>1055</sup> KM 1973: 60.

<sup>1056</sup> KM 1964: A 2.

<sup>1057</sup> KM 1971: A 21.

<sup>1058</sup> EV 1976 vp – HE 140/1975 II vp.

hallintoa ohjasivat KunL:n määräysten lisäksi valtuuston hyväksymät ohje- ja johtosäännöt, joissa tarkemmin määrättiin luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden toimivallasta ja velvollisuuksista.

Kunnan talousarviota koskevat määräykset poikkesivat jossain määrin EKunL:n mukaisista määräyksistä. Kunnan talousarvion sisältöä koskevia määräyksiä muutettiin lisäksi vuonna 1990, jolloin esim. määrärahojen ryhmittelyä kehitettiin edelleen. Myös vuonna 1992 talousarviota koskevia määräyksiä muutettiin mm. siten, että kunnan talousarvioon voitiin ottaa rajatun tehtäväalueen menojen ja tulojen erotus eli ns. nettomääräraha. Kunnan talousarvioon voitiin sisällyttää myös liiketoimintaa harjoittava liikelaitos, johon sovellettiin KunL:n liikelaitosta koskevia säännöksiä. Myös tältä osin oli kyse nettobudjetoinnista. Lisäksi on huomioitava, että kunnan harjoittaman liiketoiminnan tuli kuulua KunL 5 §:n mukaiseen kunnan toimialaan.

Kunnan laskentatoimen ja rahatoimen järjestäminen oli kunnanhallituksen vastuulla kuten aikaisemminkin. Kirjanpidon hoitaminen ja tilinpäätöksen laatiminen yhdenmukaisten perusteiden mukaisesti perustui käytännössä kuntien keskusjärjestöjen suosituksille. KunL:iin ei näiltä osin sisällynyt tarkempia määräyksiä, kuten ei aikaisemmissakaan kuntalaeissa. Kunnan taloussäännössä tuli KunL:n mukaan antaa tarkemmat määräykset kunnan talousarviosta, rahoituksesta ja laskentatoimesta sekä muusta taloudenhoidosta.

Kunnan tilintarkastajat, joita tuli olla vähintään neljä, sekä heidän henkilökohtaiset varajäsenensä valittiin kunnanvaltuuston nelivuotista toimikautta varten. Kunnan tilintarkastajat olivat luottamushenkilöitä, joiden valinnassa tulivat huomioitavaksi KunL:n mukaiset vaalikelpoisuutta koskevat määräykset. Kunnan tilintarkastajan tuli pääsääntöisesti olla kunnan jäsen. Kunnan jäseniä olivat mm. henkilöt, joilla oli kunnassa kotipaikka. Tilintarkastajiksi voitiin Suomen kansalaisten lisäksi valita myös kunnassa kotipaikan omaava pohjoismaiden eli Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalainen, mikäli tämä oli kahtena vaalivuotta edeltäneenä vuonna henkikirjoitettu Suomessa. Myöhemmin vuonna 1991 muutetun KunL:n mukaan myös muu ulkomaalainen kuin pohjoismaan kansalainen oli vaalikelpoinen kunnallisiin luottamustoimiin, esimerkiksi tilintarkastajaksi. Edellytyksenä oli, että hänellä oli kunnassa kotipaikka ja hänellä oli ollut kotipaikka Suomessa neljän vaalivuotta edeltäneen vuoden ajan, jolloin hänellä oli äänioikeus.

Tilintarkastajien valinnassa tuli ottaa huomioon myös vuonna 1986 annetun TasaAL:n mukaiset vaatimukset. Tämän mukaisesti kunnallisissa toimielimissä kunnanvaltuustoa lukuun ottamatta tuli olla sekä naisia että miehiä. Kunnan tilintarkastajaksi voitiin kunnan jäsenten lisäksi valita suostumuksellaan myös

henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen. Kyseisen henkilön tuli luonnollisesti muutoin olla vaalikelpoinen kunnalliseen luottamustoimeen. Valtuusto voi lisäksi uskoa yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.

Tilintarkastajat voivat tehtäviensä hoitamiseksi jakautua jaostoihin. Tilintarkastajien tehtävä oli tarkastaa kunnan hallinto ja talous, kunnan tulojen kantaminen sekä menojen asianmukaisuus ja kunnan kirjanpito sekä tilinpäätös. Vuonna 1984 annettiin Kunnallisen tilintarkastajalautakunnan toimesta suositus hyvästä kunnallisesta tilintarkastustavasta. Kunnan tilintarkastuksesta muutoin määrättiin kunnille KunL 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä, josta kuntien keskusjärjestöt antoivat erillisiä suosituksia. Tilintarkastajien rikosoikeudellisesta vastuusta säädettiin RL 40 luvussa.

Tilintarkastajien apuna voi KunL 94 §:n mukaan toimia kunnanvaltuuston valitsemissä viranhaltijoita, joiden suoritettavaksi voitiin edellä mainitun KunL 97 §:n mukaisessa tilintarkastussäännössä uskoa KunL 93 §:n mukaisia tilintarkastukseen kuuluvia tehtäviä. Myös tilintarkastajien apuna toimivan henkilön määrääminen voitiin valtuuston päätöksen mukaan uskoa kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Tämä mahdollisuus lisättiin KunL:iin II LaV:n mietinnön<sup>1059</sup> pohjalta. Heidän toimikaudestaan ei KunL:iin sisältynyt määräyksiä.

Kuntien keskusjärjestöt antoivat kunnille ohjeita, mallisääntöjä jne. koskien kuntien taloutta ja hallintoa sekä myös kuntien tilintarkastusta. Tämän kuntien keskusjärjestöillä oli KunL:n määräysten mukaan mahdollisuus määrätä kuntaan yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja, mikäli valtuusto niin päätti. Lisäksi kuntien keskusjärjestöillä oli oikeus valtuuston päätöksen perusteella määrätä kuntaan tilintarkastajan apulaisena toimiva henkilö. Kuntien keskusjärjestöt toimivat kuntiin nähden toisaalta neuvonantajina ja toisaalta tarkastajan roolissa.

### 3.3 Kokoavia näkökohtia

Vuonna 1948 annettiin kaikille kuntamuodoille yhteinen EKunL, jonka korvasi niin ikään kaikille kunnille yhteinen vuonna 1976 annettu KunL. Kumpikin säädös sisälsi kaikille kunnille yhteiset säännökset kunnallisesta tilintarkastuksesta. Mainitut lakien mukaiset säädökset poikkesivat joiltakin osin toisistaan, samoin lakien terminologiat. Myös tilintarkastajien tehtävät olivat säännösten mukaan osin erilaiset.

---

<sup>1059</sup> Ks. II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 8, 21.

EKunL 127 §:n mukaan kunnan vuositilintarkastajat, joita oli vähintään neljä, valittiin vuosittain kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja tilien tarkastusta varten. Vuositilintarkastajien tuli alkuperäisen säännöksen mukaan olla Suomen kansalaisia. Vuonna 1976 EKunL:iin tehtyjen vaalikelpoisuutta ym. koskevien muutosten jälkeen vuositilintarkastajana voi olla myös kunnassa asuva pohjoismaiden eli Islannin, Norjan, Ruotsin tai Tanskan kansalainen EKunL:n määräysten muutoin täyttyessä. Säädettyessä pohjoismaiden kansalaisten vaalikelpoisuudesta kunnallisiin luottamustoimiin muutettiin EKunL 127 §:n mukaista säännöstä siten, että myös toisessa kunnassa asuva henkilö voitiin valita vuositilintarkastajaksi, mikäli hän siihen suostui. Yhden vuositilintarkastajan ja varavuositilintarkastajan määrääminen voitiin uskoa myös sisäasiainministeriön hyväksymän kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Kaikissa edellä mainituissa tapauksissa vuositilintarkastajaksi valitun henkilön tuli olla yleisesti vaalikelpoinen kunnallisiin luottamustoimiin.

Vuositilintarkastajien vaalikelpoisuuteen liittyviä rajoituksia ei sisältynyt alkuperäiseen vuositilintarkastajien valintaa koskevaan EKunL 127 §:ään. Tämän johdosta esim. kunnanhallituksen jäsenyys ei vaikuttanut vuositilintarkastajan vaalikelpoisuuteen <sup>1060</sup>. Vuonna 1961 EKunL:ia muutettaessa otettiin käyttöön käsite tilintekijä, jota vastaan asioiden niin vaatiessa tai valtuuston niin harkitessa tuli vuositilintarkastajien ym. tekemien muistutusten johdosta ryhtyä toimenpiteisiin kunnan edun valvomiseksi. EKunL 40 §:ssä säädettiin valtuutetun vaalikelpoisuudesta, jollainen ei ollut mm. toimestaan tilivelvollinen viranhaltija. Mainitut käsitteet aiheuttivat jossain määrin sekaannusta. Vuonna 1962 muutettiin EKunL 127 §:ää siten, että vuositilintarkastajaksi tai varavuositilintarkastajaksi ei ollut kelvollinen lain tarkoittama tilintekijä <sup>1061</sup>. Tästä aiheutui jossain määrin ongelmia erityisesti pienille maalaiskunnille, joissa ongelmaksi saattoi muodostua asiantuntevien henkilöiden löytäminen vuositilintarkastajiksi. Muutosta puoltavana seikkana tuotiin kuitenkin esille, että kunnan hallintojärjestelmän ulkopuolinen henkilö oli tähän nähden riippumaton tehtävää suorittaessaan.

Vuositilintarkastajien tuli EKunL 129 §:n mukaisesti tarkastaa kunnan tilit, arvopaperit ja rahavarat sekä tutkia, olivatko tilit yhtäpitävät vuoden talousarvion kanssa. EKunL 132 §:ssä säädettiin vielä erikseen vuositilintarkastajien velvollisuudesta koskien kaikkien kunnan kassojen tarkastusta. Kiinteistöjen ja irtai-

<sup>1060</sup> Ks. KHO 1960 II 109.

<sup>1061</sup> Ks. KHO 1965 II 43 vuodelta 1964, jonka mukaan kansakoulun johtokunnan, kunnansairaalan johtokunnan, apukoulun johtokunnan, ammattikoulun johtokunnan, urheilulautakunnan ja raittiuslautakunnan jäsen katsottiin EKunL 13 §:n 2 momentissa tarkoitetuksi tilintekijäksi, joka ei ollut vaalikelpoinen vuositilintarkastajaksi tai varavuositilintarkastajaksi.

miston tarkastus oli EKunL 133 §:n mukaan säädetty valtuuston erityisesti valitsemien tarkastajien tehtäväksi. Irtaimiston tarkastus tuli suorittaa vuosittain ja kiinteistöjen katselmus vähintään joka neljäs vuosi.

Vuositolintarkastajien valinnan lisäksi valtuusto voi EKunL 130 §:n mukaan uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tarkastajan suorittavaksi. Myös tätä ennen, muutettaessa vuonna 1934 aikaisemmin voimassa ollutta KKunA:ta, voi kaupunginvaltuusto uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suorittavaksi. Kyseistä määräystä sovellettiin myös kauppaloihin. EKunL:n säännöksellä tämä mahdollisuus oli kaikkien kuntien käytettävissä. Vakinaiselle tilintarkastajalle ei kuulunut hallinnon tarkastus, mutta KHO:n antaman päätöksen mukaan hänet voitiin määrätä avustamaan vuositolintarkastajia hallinnon tarkastuksessa <sup>1062</sup>. Vakinaisen tilintarkastajan toimittamissa tarkastuksissa kertyneet asiakirjat oli pidettävä vuositolintarkastajien saatavina.

Valtuuston päätösvallassa oli, saiko vuositolintarkastajien ym. tekemä muistutus raueta vai tuliko sen johdosta ryhtyä toimenpiteisiin kunnan oikeuden ja edun valvomiseksi. Vuonna 1961 muutetun EKunL 134 §:ssä määriteltiin tilintekijät, joita vastaan mahdollisiin toimenpiteisiin vuositolintarkastajien kertomuksen niin edellyttäessä tuli ryhtyä. Ellei kysymys ollut rikoksesta, joka ei ollut vähäinen, tuli vaatimus tehdä lääninoikeudelle kahden vuoden kuluessa kertomuksen esittämisestä valtuustolle. Ellei vaatimusta määräajassa tehty, oli vastuuvapauskysymys näiltä osin ratkaistu lopullisesti. Valtuuston päätöstä ei valitusteitse voitu saada kumotuksi <sup>1063</sup>.

KunL 92 §:n mukaan kunnanvaltuusto valitsi nelivuotista toimikauttaan varten kunnan hallinnon ja taloudenhoidon tarkastamista varten vähintään neljä tilintarkastajaa ja heille kullekin henkilökohtaisen varamiehen. EKunL 127 §:n mukaan vähintään neljä vuositolintarkastajaa valittiin vuodeksi kerrallaan toimittamaan kuluvan vuoden kunnallishallinnon ja tilien tarkastusta. KunL:n mukainen tilintarkastajien toimikausi oli valtuuston toimikauden eli neljän vuoden pituinen, kun EKunL:n mukainen vuositolintarkastajien toimikausi oli vuoden mittainen. Tarkastajan nimike oli KunL:n mukaan tilintarkastaja ja EKunL:n mukainen nimike oli vuositolintarkastaja.

Kunnan tilintarkastajiksi olivat vaalikelpoisia kunnan jäsenet. Kelpoisuusehtona tilintarkastajaksi ei enää ollut EKunL:n alkuperäisen säännöksen mukainen

---

<sup>1062</sup> Ks. KHO 1968 II 52.

<sup>1063</sup> Ks. KHO 1954 II 227, KHO 1963 II 197.



vaatimus Suomen kansalaisuudesta. EKunL:ia muutettiin vuonna 1976 siten, että vaalikelpoisia luottamustoimiin olivat myös pohjoismaiden eli Islannin, Norjan, Ruotsin ja Tanskan kansalaiset, jos heillä oli kahtena vaalivuotta edeltäneenä vuonna ollut kotipaikka Suomessa. Vastaavat määräykset vaalikelpoisuudesta sisältyivät myös KunL:iin. KunL:iin sisältyi määräykset myös muiden ulkomaalaisten vaalikelpoisuudesta, mikäli heillä oli ollut kotipaikka Suomessa neljänä vaalivuotta edeltäneenä vuotena.

EKunL:n tavoin myös KunL:n määräysten mukaan yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valinta voitiin kunnanvaltuuston päätöksellä jättää kuntien keskusjärjestön määrättäväksi. KunL:ssa ei tilintarkastajan ja varatilintarkastajan vaalikelpoisuudesta erikseen lausuttu. Mainituilla henkilöillä tuli kuitenkin luonnollisesti olla yleinen vaalikelpoisuus kunnallisiin luottamustoimiin KunL:n määräysten mukaisesti. Kuntien keskusjärjestön määräämän tilintarkastajan ja varatilintarkastajan kotipaikka voi olla toisen kunnan lisäksi myös kunta, jonka tilintarkastajan valinnasta oli kysymys.

Vaalikelpoisia tilintarkastajaksi eivät KunL alkuperäisen 92 §:n 2 momentin mukaan kuitenkaan olleet kunnanhallituksen jäsen, KunL 55 §:n tarkoittama kunnanhallituksen alainen kunnan keskushallinnon viranhaltija tai pysyväisluonteisessa työsopimussuhteessa oleva työntekijä. Säännöstä muutettiin vuonna 1981 eräin täsmennyksin. Vuonna 1990 muutetun säännöksen mukaan vaalikelpoisia tilintarkastajaksi eivät olleet edellä mainittujen lisäksi myöskään eräät kunnanhallituksen jäsenet HMenL:n tarkoittamassa suhteessa olleet henkilöt. Tilintarkastajia valittaessa tuli ottaa huomioon myös TasaAL:n määräykset, joidenka mukaan kunnan lautakunnissa sekä myöhemmin täsmennetyin mukaisesti kunnallisissa toimielimissä tuli olla sekä naisia että miehiä, ellei erityisistä syistä muuta johtunut.

Tilintarkastajien tehtävistä säädettiin KunL 93 §:ssä. Tilintarkastajien tehtävänä oli tämän mukaan tarkastaa, oliko kunnan hallintoa ja taloutta hoidettu lain ja kunnanvaltuuston päätösten mukaan sekä muutoin asianmukaisesti, oliko kunnalle kuuluvat tulot aikanaan kannettu ja perustuivatko menot talousarvioon tai muutoin asianmukaisesti päätöksiin sekä oliko kirjanpito asianmukaisesti järjestetty ja tilinpäätös oikein laadittu. Kassojen tarkastuksesta ei KunL:ssa erikseen säädetty, vaan sen katsottiin muutoinkin kuuluvan tilintarkastajien tehtäviin. KunL:n mukaan ei myöskään enää valittu erikseen kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajia vaan myös näiden tehtävien hoitaminen katsottiin kuuluvan erottamattomana osana kunnan tilintarkastajien velvollisuuksiin. Tilintarkastajat voivat tehtäviensä hoitamiseksi jakautua KunL 94 §:n mukaisesti jaostoihin ja sopia tehtävistä jaostojen kesken.

Myös KunL:n mukaan voi tilintarkastajien apuna olla kunnanvaltuuston valitsemissa viranhaltijoita, joiden suoritettavaksi voitiin tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa uskoa KunL 93:n mukaisia tilintarkastukseen kuuluvia tehtäviä. EKunL 130 §:n mukaan valtuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Tilintarkastajien apuna toimivaa viranhaltijaa koskivat muiden kunnan viranhaltijoiden tavoin KunL 77 §:n viranhaltijan virheellistä menettelyä koskevat määräykset ja RL:n virkarikoksia koskevat säännökset. KunL:n mukainen tilintarkastajan apulaisena oleva viranhaltija ei ollut valtuuston alainen. Tätä koskeva HE:een sisältynyt ehdotus tilintarkastajien apuna toimivien henkilöiden toimimisesta valtuuston alaisuudessa poistettiin lakitekstistä valiokuntakäsittelyssä. Tilintarkastajien apulaisen määrääminen voitiin antaa myös kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Tämä mahdollisuus lisättiin lakiin valiokuntakäsittelyssä.

Tilintarkastajat antoivat kultakin varainhoitovuodelta kertomuksen, jossa esitettiin tarkastustyössä tehdyt havainnot, mahdolliset ehdotukset epäkohtien korjaamiseksi sekä lausunto siitä, oliko tilinpäätös hyväksyttävä ja voitiinko hallintoa ja taloutta hoitaneille viranhaltijoille myöntää vastuuvapaus. Mikäli tilintarkastuskertomukseen sisältyi muistutuksia, oli valtuuston harkinnassa päättää, antoivatko ne hankittujen selitysten ja lausuntojen jälkeen aiheutta toimenpiteisiin kunnan edun valvomiseksi. Ellei muistutuksen johdosta tullut nostaa syytettä tuomioistuimessa KunL 24 §:n mukaisesti luottamushenkilöä tai 77 §:n mukaisesti viranhaltijaa vastaan, voi valtuusto niin päättäessään antaa muistutuksen raueta.

Kuntien keskusjärjestöt antoivat ohjeita kunnille hallinnon ja talouden hoidossa sekä tilintarkastuksessa sekä toisaalta valtuustojen niin päättäessä määräsivät kuntiin tilintarkastajia ja näiden apulaisia.

Kun verrataan EKunL:n ja KunL:n määräyksiä kunnallisesta tilintarkastuksesta toisiinsa, havaitaan niiden olleen osittain melko lähellä toisiaan. Molemmissa säädöksissä oli vuositilintarkastajien tai tilintarkastajien vähimmäismääränä neljä tarkastajaa ja neljä varatarkastajaa. EKunL:n mukaiset vuositilintarkastajat valittiin kuluvaan vuoteen eli vuodeksi kerrallaan, kun taas KunL:n mukaiset tilintarkastajat valittiin valtuuston toimikauden tilintarkastusta varten eli neljäksi vuodeksi. EKunL:n säännösten mukaan kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus eriytettiin tilintarkastuksesta, kun taas KunL:n säännösten ja esitettyjen perusteluiden mukaan tämän katsottiin kuuluvan tilintarkastajien tehtäviin. Sekä EKunL:n että KunL:n mukaan vuositilintarkastajat tai tilintarkastajat voivat tukeutua valtuuston toimesta valitun vakinaisen tilintarkastajan tai

tilintarkastajien apuna toimivan viranhaltijan tarkastustyössään syntyneeseen dokumentaatioon.

Kunnan tilintarkastajiksi valituilla luottamushenkilöillä ei ollut erityisiä pätevyysvaatimuksia. Tilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva henkilö, tai yhden tilintarkastajan sekä tämän varahenkilön määrääminen voitiin valtuuston päätöksellä antaa kunnallisen keskusjärjestön tehtäväksi. Sama koski myös tilintarkastajien apulaista. Myöskään näissä tapauksissa ei nimetyille henkilöille asetettu mitään erityisiä pätevyysvaatimuksia vaan tarkastajan pätevyys jäi käytännössä riippumaan kuntien keskusjärjestöstä.

### 3.4 Vuoden 1995 kuntalain siirtymäsäännöksistä

KunL:n korvannut vuonna 1995 annettu EKuntaL tuli voimaan 1.7.1995. Kunnan taloutta koskeva EKuntaL 8 luku ja hallinnon ja talouden tarkastusta koskeva 9 luku tulivat EKuntaL:n voimaantulo- ja siirtymäsäännöksiin sisältyvän 101 §:n 2 momentin mukaan voimaan 1.1.1997. EKuntaL:n siirtymäsäännöksen mukaan, kunnes EKuntaL:n 8 ja 9 luku olivat tulleet voimaan, noudatettiin niiden sijasta KunL:n asianomaisia säännöksiä.<sup>1064</sup>

Ennen HE:tä uudeksi kuntalaiksi HE:ssä vuodelta 1994 KunL 92 ja 94 §:ien muuttamisesta esitettiin, että KunL 92 §:n 3 momentti yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisestä kuntien keskusjärjestön tehtäväksi valtuuston niin päättyessä kumottaisiin. Samassa yhteydessä esitettiin KunL 94 §:n 2 momentti muutettavaksi siten, että siihen ei enää sisältyisi tilintarkastajien apuna olevan henkilön määräämistä kuntien keskusjärjestöjen toimesta sen lisäksi, että kunnanvaltuusto valitsi tilintarkastajien apuna toimivan viranhaltijan. Perusteluna HE:lle oli solmittu ETA-sopimus<sup>1065</sup>, jonka johdosta kuntien tilintarkastus

<sup>1064</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1996: 530–531; HE 192/1994 vp: 124.

<sup>1065</sup> ETA-sopimus tuli voimaan vuoden 1994 alusta; ks. Laki Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä ja sopimuksen soveltamisesta 11.12.1992/1504; Asetus Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja sen tarkistamisesta tehdyn pöytäkirjan voimaansaattamisesta sekä eräiden määräysten hyväksymisestä ja sopimuksen soveltamisesta annetun lain ja sen muuttamisesta annetun lain voimaantulosta 22.12.1993/1506. Ks. myös HE 95/1992 vp: 1; UaVM 16/1992 vp – HE 95/1992 vp ja 217/1992 vp: 1–2, 7. ItseHallintoL:n mukaisesti Ahvenanmaan maakuntapäivät hyväksyivät ETA-sopimuksen marraskuussa 1992; ks. Ulkoasiainministeriö 2013: 17. ETA:n lähtökohtana oli EFTA-valtioiden (Suomi oli tuolloin EFTA:n jäsen) sitoutuminen EY:n lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön; ks. HE 95/1992 vp: 1; Jääskinen 2007: 83. Suomen päätettyä maaliskuussa 1992 hakea EY:n jäsenyyttä järjestettiin jäsenyysneuvottelujen jälkeen neuvoo-antava kansanäänestys; ks. Laki neuvoo-antavasta kansanäänestyksestä Suomen liittymisestä Euroopan unionin jäseneksi 28.6.1994/578; HE 109/1994 vp; Jääskinen 2007: 83–84; ks. myös Suksi 1994a;

tuli saattaa Euroopan yhteisöjen neuvoston julkisia palveluhankintoja koskevan direktiivin<sup>1066</sup> mukaisten säännösten piiriin tehokkaan kilpailun toteuttamiseksi. HE:ssä viitattiin myös julkisista hankinnoista säädettyyn lakiin<sup>1067</sup> ETA-sopimuksen määräysten täytäntöönpanemiseksi tältä osin. Edellä olevan johdosta kuntien keskusjärjestön yksinoikeutta koskevat säännökset ehdotettiin kumottavaksi välittömästi.<sup>1068</sup> Tätä ennen myös vuonna 1993 annetussa KM:ssä uudeksi kuntalaiksi todettiin, ettei perusteita keskusjärjestön yksinoikeudelle ammattitilintarkastajan määräämiselle enää ole. KM:n ehdotuksen mukaan uuden kuntalain tilintarkastussäännökset tulisivat voimaan vuoden 1997 alusta, johon saakka noudatettaisiin voimassa olevan KunL:n asianomaisia säännöksiä. Tämän johdosta kuntien keskusjärjestön yksinoikeus ehdotettiin kumottavaksi välittömästi.<sup>1069</sup>

HE:n uudeksi kuntalaiksi johdosta antamassaan mietinnössä HaV lausui, että edellä mainittu HE KunL 92 ja 94 §:ien muuttamisesta oli tarkoituksenmukaista ratkaista kuntalain käsittelyn yhteydessä, jonka johdosta valiokunta ei ollut käsitellyt mainittua esitystä. HaV esitti mietinnössään, että EKuntaL 101 §:n 2 momentin siirtymäsäännöksen mukaan valtuusto voi kuitenkin KunL 92 §:n 3 momentin estämättä päättää, että yksi tilintarkastaja oli EKuntaL:n 72 §:ssä tarkoitettu JHTT-tilintarkastaja<sup>1070</sup>.<sup>1071</sup> Tuolloin voimassa olleen KunL 92 §:n 3 momentin mukaan valtuusto voi päättää antaa yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Valtuustolla oli EKuntaL:iin otetun siirtymäsäännöksen perusteella tämän mukaan mahdollisuus niin halutessaan poiketa KunL 92 §:n 3 momentin määräyksestä ja sen sijasta päättää edellä olevan mukaisesti JHTT-tilintarkastajan valitsemisesta. EKuntaL:n

---

1994b: 33. Kansanäänestyksessä enemmistö annetuista äänistä puolsi liittymistä Euroopan unioniin; ks. UaVM 9/1994 vp – HE 135/1994 vp: 10. Myös Ahvenanmaalla äänestettiin jäsenyyden puolesta ja maakuntapäivät antoivat suostumuksensa liittymiselle; ks. Ulkoasiainministeriö 2013: 20. Ks. myös Suksi 1994b: 30; Thors 1994: 186. Suomen liittyminen Euroopan unioniin tuli voimaan vuoden 1995 alusta; ks. Laki Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä 8.12.1994/1540; Asetus Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta 31.12.1994/ 1541; HE 135/1994 vp; Jääskinen 2007: 84.

<sup>1066</sup> Neuvoston direktiivi 92/50/ETY, annettu 18 päivänä kesäkuuta 1992, julkisia palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta. Direktiiveistä lainsäädäntöinstrumenttina ks. Jääskinen 2007: 338–341; Raitio 2005: 6–7. Ks. myös Viinikka & Åberg 1994: 136–139.

<sup>1067</sup> Laki julkisista hankinnoista 23.12.1992/1505. Ks. myös HE 154/1992 vp: 1, 5.

<sup>1068</sup> Ks. HE 7/1994 vp: 1–2.

<sup>1069</sup> Ks. KM 1993:33: 321.

<sup>1070</sup> JHTT-tilintarkastajaa ja JHTT-yhteisöä ja JHTT-tilintarkastajatutkintoa käsitellään tarkemmin luvussa 5.

<sup>1071</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 19.

sanamuodon mukaan valtuustolla oli kuitenkin oikeus menetellä myös KunL 92 §:n 3 momentin mukaisesti, kunnes EKuntaL astui voimaan.<sup>1072</sup>

HaV esitti lisäksi mietinnössään, että KunL 94 §:n 2 momentin estämättä tilintarkastajien apuna voi toimia myös valtuuston valitsema kuntaan toimeksiantosuhteessa olevia henkilöitä. Valtuustolla oli edellä olevan mukaan niin halutessaan mahdollisuus EKuntaL:iin otetun edellä mainitun siirtymäsäännöksen mukaan poiketa KunL 94 §:n 2 momentin määräyksestä.<sup>1073</sup> Tuolloin voimassa olleen KunL 94 §:n 2 momentin mukaan valtuusto voi päättää antaa tilintarkastajien apuna toimivan henkilön määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. EKuntaL 101 §:n sanamuodon mukaan valtuustolla oli oikeus niin halutessaan menetellä edelleen myös KunL 94 §:n 2 momentin mukaisesti, kunnes EKuntaL astui voimaan.<sup>1074</sup>

---

<sup>1072</sup> Ks. Kaasalainen 1995a: 148.

<sup>1073</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 19.

<sup>1074</sup> Ks. Kaasalainen 1995a: 148.

## 4 KUNTAKONSERNIN AMMATTITILINTARKASTUS VUODESTA 1997 ALKAEN

### 4.1 Vuoden 1995 kuntalaki

#### 4.1.1 Tarve kunnallislainsäädännön kokonaisuudistukselle

HE:ssä vuodelta 1989 esitettiin muutettavaksi lukuisia KunL:n säännöksiä. Muutosesitykset koskivat mm. HMenL:n säännösten soveltamista kunnallishallinnossa sekä kuntien taloutta koskevia säännöksiä. Lisäksi KunL:iin ehdotettiin eräitä lähinnä lakitekniisiä tarkistuksia. Muutoksia tehtiin yhteensä 40:een §:ään.<sup>1075</sup> HE:n johdosta antamassaan mietinnössä LaTV edellytti, että hallitus ryhtyisi kiireellisiin toimenpiteisiin kunnallislainsäädännön tarkistamiseksi kokonaisuutena mahdollisimman pian.<sup>1076</sup> Hyväksyessään KunL:n muuttamisen myös eduskunta edellytti, että hallitus ryhtyisi kiireellisiin toimenpiteisiin kunnallislainsäädännön tarkistamiseksi kokonaisuutena mahdollisimman pian.<sup>1077</sup>

Valtioneuvosto asetti 21.3.1991 komitean ehdotuksen laatimiseksi uutta kunnallislakia varten. Erityisen tärkeäksi komitean toimeksiannossa katsottiin selvittää kunnan ja kuntalaisten välistä suhdetta, kuntien ja valtion välistä suhdetta, kuntien taloudellista asemaa ja taloudellisia toimintamahdollisuuksia, kuntien johtamista, organisaatiota ja toimintatapoja, tarkoituksenmukaista kuntajaotusta ja kuntien luontevaa yhteistoimintaa. Lisäksi selvitettävänä oli Euroopan neuvoston paikallisen itsehallinnon peruskirjaan liittymisen sekä muiden kansainvälisten kehitystekijöiden vaikutus lainsäädäntöön sekä Suomen Hallitusmuodon kuntien itsehallintoa koskevien säännöksiä tarkistamisen tarpeellisuuden selvittäminen.<sup>1078</sup>

Kunnalliskomitean ehdotusten pääsisältönä oli kunnille vahvempi perustuslainsuoja, kuntalaista kunnallishallinnon peruslaki, kunnan tehtävät, kunnilla ensisijainen vastuu kuntajaotuksesta, valtuuston aseman vahvistaminen, perusmallina valiokunnat tai lautakunnat, kunnanjohtajan poliittisen roolin mahdollinen korostaminen, myös sitova kansanäänestys, vaalikelpoisuusrajoidusten tiukennus, kunnan koko henkilöstö kunnalliseen työsopimussuhteeseen, päätöksentekomenettelyn säädösten vähentäminen, kirjanpitolain soveltaminen kunnissa,

<sup>1075</sup> HE 254/1989 vp; Laki kunnallislain muuttamisesta 14.12.1990/1122.

<sup>1076</sup> Ks. LaTVM 17/1990 vp – HE 254/1989 vp: 3.

<sup>1077</sup> Ks. EV 1990 vp – HE 254/1989 vp: 1.

<sup>1078</sup> Ks. KM 1993:33: 19.

JHTT-tilintarkastajan pakollisuus, kuntien yhteistoiminnan joustavuus ja oikaisuvaatimus kunnallisvalituksen pakolliseksi esivaiheeksi. Kuntalaki esitettiin tulevaksi pääosin voimaan vuoden 1995 alusta.<sup>1079</sup>

Osa edellä esitetyistä tavoitteista jäi toteutumatta ja osa esityksistä toteutui osin eri muodossa kuin komitea oli esittänyt. Toteutumatta jäivät mm. sitova kansanäänestys ja kunnan koko henkilöstön siirtäminen kunnalliseen työsopimussuhteeseen. Käsillä olevan tutkimuksen kannalta keskeiset asiat eli kunnan kirjanpitovelvollisuus ja erityisesti kunnan tilintarkastuksen saattaminen ammattitilintarkastuksen piiriin, toteutuivat hyväksytyssä laissa eri muodossa vaikkakin sisällöltään osin komitean esittämien ajatusten pohjalta.

Hallituksen esitys kuntalaiksi annettiin vuonna 1994. HE:n mukaan uusi kuntalaki oli aikaisempaa KunL:ia joustavampi. Kunnan hallintomenettely järjestettiin hallintosäännöllä. HE:n mukaan uuteen kuntalakiin sisältyi myös uudet säännökset talousarviosta ja taloussuunnittelusta. Kunnan kirjanpidossa siirryttiin soveltamaan kirjanpitolakia. Hallinnon ja talouden tarkastuksessa korostettiin ammattitarkastuksen merkitystä ja ammattitilintarkastus tuli kunnille pakolliseksi. Kuntien yhteistoimintaa koskevat aikaisemmat säännökset sisällytettiin uuteen lakiin lähes muuttumattomina. Laki ehdotettiin tulemaan voimaan vuoden 1995 alusta, mutta kunnan taloutta ja tarkastusta koskevat säännökset ehdotettiin tulemaan voimaan vuoden 1997 alusta. Siihen saakka noudatettiin KunL:n vastaavia säännöksiä.<sup>1080</sup>

Eduskunta hyväksyi uuden kuntalain 10.2.1995. Laki tuli EKuntaL 12 luvun 101 §:n mukaan voimaan 1.7.1995. Lain taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat 8 ja 9 luku tulivat kuitenkin voimaan 1.1.1997. Hyväksyessään uuden kuntalain eduskunta mm. edellytti hallituksen huolehtivan siitä, että pikaisesti ja olennaisesti helpotetaan erityisesti KHT- ja HTM-tilintarkastajien mahdollisuutta päästä JHTT-tutkintoon. Lisäksi eduskunta edellytti vastauksessaan, että ryhdytään toimenpiteisiin yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymiseksi julkisyhteisöjen ja yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastuksessa.<sup>1081</sup> EKuntaL:n 1.1.1997 voimaan tulevan 9 luvun 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan tuli olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.

---

<sup>1079</sup> Ks. KM 1993:33: 20 ss.

<sup>1080</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 1.

<sup>1081</sup> Ks. EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 1.

#### 4.1.2 Kunnan tehtävät

##### 4.1.2.1 Kuntien tehtävistä yleisesti

Hyväksyessään kuntalain eduskunta hyväksyi samalla myös toivomuksen, että hallitus selvittäisi kuntien perustuslaillisen aseman vahvistamista siten, että annettaessa kunnille uusia tehtäviä otetaan samalla huomioon kuntien mahdollisuudet myös käytännössä vastata tehtävien hoitamisesta.<sup>1082</sup> Kunnan tehtävistä säädettiin EKuntaL 1 luvun 2 §:ssä. EKuntaL 2 §:n 1 momentin mukaisesti kunta hoiti itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa ja sille laissa säädetyt tehtävät. Kuten aiemminkaan, kunnalle ei saanut antaa uusia tehtäviä tai velvollisuuksia tai ottaa pois tehtäviä tai oikeuksia muuten kuin säätämällä asiasta lailla.<sup>1083</sup>

Kunta voi EKuntaL 2 §:n 2 momentin mukaan sopimuksen nojalla ottaa hoitaakseen muitakin kuin itsehallintoonsa kuuluvia julkisia tehtäviä. Kunta hoiti EKuntaL 2 §:n 3 momentin mukaan myös sille laissa säädetyt tehtävät itse tai yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa. Kunta voi myös hankkia tehtävien hoidon edellyttämiä palveluja muilta palvelujen tuottajilta. Vaikkakaan EKuntaL:ssa ei enää käytetty käsitettä kunnan toimiala, käytettiin tätä käsitettä edelleen HE:ssä sekä selvitetäessä silloista voimassa olevaa kunnan yleistä toimialaa ja erityistä toimialaa koskevaa lainsäädäntöä että säädettäväksi ehdotetun uuden kuntalain mukaisia kunnan tehtäviä eli toimialaa.<sup>1084</sup>

##### 4.1.2.2 Kunnan yleinen toimiala

Tavoitteena HE:ssä oli, että kunnan toimialan määräytymisessä otettaisiin edelleen huomioon yhteiskunnallinen kehitys ja että toimiala olisi yksityiskohdiltaan kunnan itsensä joustavasti määrättävissä. HE:ssä todetun mukaisesti kunnan toimiala oli jo laajentunut siten, että kunnan omille ratkaisuille oli jäänyt entistä enemmän liikkumatilaa.<sup>1085</sup> Kunnan yleisen toimialan määräytymisen periaatteiksi on oikeuskäytännössä katsottu mm. asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen, kunnan tehtävien paikallisuus, yhdenvertaisuus, hallinnon toissijaisuus, sopeutuminen muuhun lainsäädäntöön, suhteellisuusperiaate ja tarkoitussidonnaisuus.<sup>1086</sup>

<sup>1082</sup> Ks. EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 19.

<sup>1083</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 62 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 51 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 68 ss.; 2012: 115 ss.; Heuru 1995: 65 ss.; 2001: 53 ss.

<sup>1084</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 69 ss.; 2012: 115 ss.; HE 192/1994 vp: 20–24.

<sup>1085</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 23.

<sup>1086</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 117 ss.



Kunnan jäseniä tulee edellä olevan mukaan kohdella yhdenvertaisesti. Kunta voi yleiseen toimialaansa kuuluvia tehtäviä hoitaessaan yleensä asettaa kunnan jäsenet muihin verrattuna eriarvoiseen asemaan.<sup>1087</sup> Hallinnon toissijaisuuden periaatteen mukaan kunnan ei pidä ottaa hoitaakseen sellaisia tehtäviä, jotka kunnan asukkaat voivat hoitaa tehokkaammin. Suhteellisuusperiaatteeseen sisältyy kohtuuden vaatimus. Esimerkiksi avustuksen tulee olla kohtuullisessa ja järkevässä suhteessa tavoiteltavaan päämäärään nähden. Tarkoitussidonnaisuuden mukaan kunta ei harkintavaltaa käyttäessään saa edistää tehtävillään ja toimivallalleen vieraita tarkoituseriä.<sup>1088</sup>

Kunnan yleiseen toimialaan liittyvä ongelmallinen asia oli esim. kunnan elinkeinotoiminnan tukeminen. Kunnan elinkeinotoiminnan yleisten edellytysten luomisen katsottiin vakiintuneesti kuuluvan kunnan toimialaan.<sup>1089</sup> Ongelmalliseksi oli, missä laajuudessa kunta itse voi harjoittaa tai olla osallisena liiketoiminnassa.<sup>1090</sup> Yhtenä kriteerinä tässä voi pitää sitä, missä laajuudessa tämä oli koko kunnalle tärkeitä. Kunnat olivat perinteisesti harjoittaneet kuntalaisia yleisesti

<sup>1087</sup> Ks. Sallinen 2007: 307 ss. Ratkaisun KHO 30.4.1999 T 963 mukaan kunnanvaltuusto ylitti toimivaltansa päättäessään, että Saaristomerellä kansallispuiston toimintalueella kunnassa asuvien asukkaiden veroäyri vuonna 1999 oli alempi kuin muualla kunnassa asuvien asukkaiden veroäyri. Ratkaisun KHO 17.5.1999 T 1152 mukaan kunnanvaltuusto ylitti toimivaltansa päättäessään maksaa ammatillisen oppilaitoksen opiskelijoiden matkakustannusten omavastuuosuuden lainsäädännön mukaan matkatukeen oikeutetuille opiskelijoille, mutta ei muille opiskelijoille, jotka joutuivat käyttämään maksullista kulkuvälinettä. Kunnan teknisen lautakunnan päätös yksityisistä teistä annetun lain 95 §:ssä tarkoitettujen avustusten hakemisesta määräaikaan mennessä hakijoiden yhdenvertaisen kohtelun varmistamiseksi ja määräajan jälkeen tulleen hakemuksen käsittelemättä jättäminen oli ratkaisun KHO 2009:100 mukaan lainmukainen, vaikka myöhässä tullut hakemus olisi mahdollisesti voitu valmistella lopullista päätöksentekoa varten. Ratkaisun KHO 2015:25 mukaan kumottiin kaupunginvaltuuston päätös, jolla sotainvalidien kesämaja-alueella olevien majapaikkojen pito rajoitettiin helsinkiläisille sotainvalideille ja heidän leskillensä ja että vuokraoikeuden sai luovuttaa vain toiselle sotainvalidille tai toisaalta siirtymään joutuville kesämajalaisille kun kaupunki oli aikanaan luopunut muiden kesämaja-alueiden vuokralaisten vuokraoikeuden siirtämistä koskevista rajoituksista.

<sup>1088</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 120, 125, 128.

<sup>1089</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 138–141.

<sup>1090</sup> Ratkaisussa KHO 2.8.2001 T 1738 kaupunki voi mennä osakkaaksi alueelliseen IT-yhtiöön toiminnan edistäessä sekä kuntien yhteistoimintaa tietotekniikkapalvelujen järjestämisessä että myös elinkeinotoiminnan yleisiä edellytyksiä kaupungissa. Kunnanvaltuusto ylitti ratkaisun KHO 26.7.2006 T 1820 mukaan toimivaltansa varatesaan määrärahan kahden omakotitalon rakennuttamiseen myyntiä varten. Autokouluopetuksen antaminen oppilaitoksen niille oppilaille, joiden opinnot olennaisesti liittyvät autoalaan ja joiden ammattipätevyyteen myös ajokortti käytännössä kuuluu, kuului ratkaisun KHO 2008:40 mukaan kuntayhtymän toimialaan. Ratkaisussa KHO 1998:80 katsottiin takauksen antaminen teknillisen ammattioppilaitoksen autokoululupaa varten kuuluvan kunnan toimialaan. Ks. myös Harjula & Prättälä 2012: 131–138. Kaupunginvaltuuston päätös pääomasijoitusrahaston sääntöjen hyväksymisestä, jonka mukaan rahaston pääomasta tehdään oman pääoman ehtoisia sijoituksia paik-

palvelevaa elinkeinotoimintaa, esim. sähkölaitosten ja muun energiahuollon kautta. Lisäksi voidaan mainita erilainen palvelutoiminta, esim. hotelli- ja ravintolatoiminta, jolloin kunnassa on ollut puutetta mainituista palveluista ja hankkeella on ollut kunnan kannalta yleistä merkitystä matkailun kannalta tms.<sup>1091</sup>

#### 4.1.2.3 Kunnan erityistoimiala

Kunnalle erityislainsäädännöllä säädettävät tehtävät kuuluivat kunnan erityistoimialan piiriin. Lainsäädännöllä siirrettävät tehtävät voivat olla pakollisia tai vapaaehtoisia. Pakollisia tehtäviä kunta ei voi kieltäytyä hoitamasta. Pakollisista tehtävistä voidaan mainita peruskoulun järjestäminen, päivähoiton järjestäminen ja kaavoitus. Vapaaehtoisten tehtävien osalta kunnalla oli käytettävissä harkintavaltaa. Mikäli tehtäviä päätettiin hoitaa, tuli tämä tehdä lain mukaisesti. Esimerkkinä voi mainita kirjaston ja lukion ylläpitäminen.<sup>1092</sup>

Erityislainsäädäntö ei estänyt kuntaa ryhtymästä toimenpiteisiin myös yleisen toimialan nojalla. Kunta voi tämän mukaan omilla toimenpiteillään täydentää laissa säädettyjä järjestelyjä, esim. avustamalla tiettyjä potilasryhmiä ja järjestää oikeudellista neuvontaa yleisen oikeusavun lisäksi, ellei lainsäätäjällä ole tarkoittanut erikoissääntelyä tyhjentyväksi. Mikäli sääntely on lain mukaan ollut tyhjentyvä, ei kunta voi täydentää sitä omilla toimenpiteillään.<sup>1093</sup>

#### 4.1.2.4 Toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla

Vuonna 2013 EKuntaL:iin lisätyn<sup>1094</sup> 2 a §:n mukaisesti kunnan hoitaessa EKuntaL 2 §:n mukaista tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen tuli antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. EKuntaL:n muutos liittyi EU-komission katsomien EU-valtiontukisäännösten

---

kakunnalle sijoittuviin tai paikkakunnalla laajentaviin yrityksiin kaupunginhallituksen asettaman sijoitustoimikunnan erillisten päätösten mukaan kuului kaupungin huono työllisyystilanne ja rahaston säännöt huomioon ottaen ratkaisun KHO 2002:42 mukaan kunnan toimialaan.

<sup>1091</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 73 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 61 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 79; 2012: 133 ss.; Heuru 1995: 70–73; 2001: 66–68; Kuotola 2009: 126–128; Sallinen 2007: 325 ss.

<sup>1092</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 94–95; 2012: 154.

<sup>1093</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 64–66; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 54–55; Harjula & Prättälä 1995: 94–95; 2012: 154; Heuru 1995: 71; 2001: 66–67; Kuotola 2009: 128–129. Lakisäateisiin palveluihin liittyvistä ongelmista ks. Helenelund, Mäntylä & Siikavirta 2011: 39–40.

<sup>1094</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

vastaisten tukien eli konkurssisuojusta ja veroeduista johtuvien kilpailuneutraliteettiongelmien poistamiseen. EKuntaL:ia ehdotettiin muutettavaksi siten, että pääsääntöisesti kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen tulisi antaa tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi.<sup>1095</sup> Kuntien harjoittamassa yritystoiminnassa puolestaan tulee välttää markkinoiden toiminnan vääristämistä. Kyseinen asiantila voi kiellettyinä valtiontukea aktualisoitua esim. pääomansijoituksissa tai rahoituksessa taikka mm. perustettaessa yhteisiä yrityksiä julkisyhteisöjen kesken tai yksityisten kanssa.<sup>1096</sup>

Muutetun EKuntaL 2 a §:ään sisältyivät niiden tilanteiden määritelmät, joiden mukaan kunta ainakaan ei hoitanut tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla. Lain mainitsevat tilanteet koskivat mm. tapauksia, joissa kunta tuotti lain perusteella palveluita kunnan asukkaille taikka muille, joille kunnan tuli järjestää palveluja, vastaavia yhteistoimintavelvoitteen tarkoittamia palveluita ym., tiettyihin opetustarkoituksiin, liittyen lakiin tai luonnollisiin monopoleihin välittömästi liittyviin palveluihin tai kiinteistö- ym. toimintaan liittyviin palveluihin.<sup>1097</sup>

<sup>1095</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 20; Penttilä, Ruohonen, Uoti & Vahtera 2015: 19 ss.; VM 10/2011: 113–114. Julkisen yhteisön liikelaitoksista ks. Siikavirta 2012a: 469–470.

<sup>1096</sup> Ks. Siikavirta 2007a: 118–120; 2012b: 470 ss. Valtiontukisääntöjen soveltumisesta kuntien toimiiin ks. Siikavirta 2011: 42 ss.; Sallinen 2007: 263 ss. Valtiontukien sääntelystä ks. myös Siikavirta 2007b: 618 ss.; 2008: 460 ss. Ks. myös Parikka & Siikavirta 2010: 18 ss. Valtiontukien takaisinperinnästä ks. Siikavirta 1997: 1306; 2010: 624 ss. Kielletystä valtiontuesta kuntakonsernissa ks. myös Ljungman & Engblom 2015: 52. Ks. lisäksi kuntia koskevat seuraavat valtiontukea käsittelevät ratkaisut. Ratkaisussa KHO 2008:81 HAO:n päätös palautettiin uudelleen käsiteltäväksi, koska HAO ei ollut antanut ratkaisua valitukseen siltä osin, sisältyikö maa-alueen myyntiin sellaista tukea, jota Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 87 artiklassa tarkoitetaan. Ratkaisun KHO 2009:89 mukaan kunnanhallituksen päätöksessä myydä golfyhtiölle maa-alue ei ollut luotettavasti selvitetty määräalojen käypää arvoa eikä valtiontukimääräysten ja -säännösten soveltuvuutta; ks. Harjula & Prättälä 2012: 144. Ratkaisussa KHO 2010:26 yhtymävaltuuston päätös sähkön myynnistä oli syntynyt valtiontukea koskevien määräysten ja säännösten noudattamatta jättämisen perusteella virheellisessä järjestyksessä, jolloin päätös kumottiin; ks. Harjula & Prättälä 2012: 144–145. Ratkaisun KHO 2015:76 mukaan kaupunginvaltuuston päätöksessä omavelkaisesta takauksesta ei ollut noudatettu menettelyä, jota noudatettaessa SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaista ilmoitusvelvollisuutta ei ole, jolloin päätös oli valtiontukisääntöjen vastainen ja päätös kumottiin. Ratkaisussa KHO 2015:126 pysytettiin HAO:n päätös kaupunginhallituksen päätöksen kumoamisesta koskien kaukolämpötoiminnan alalla toimivan osakeyhtiön osakkeiden myynnistä toiselle osakeyhtiölle ja myydyn yhtiön osakaslainojen muuntamista sijoitukseksi yhtiön sijoitettuun vapaaseen omaan pääomaan, koska päätösten kumoaminen oli perustunut valtiontukea koskevien määräysten noudattamatta jättämiseen. Ratkaisussa KHO 2015:180 kumottiin kaupunginhallituksen päätös merkitä kaupungin omistaman kiinteistöyhtiön osakkeita yhteensä 400.000 €:n arvosta, koska päätöksen perusteella ei ollut mahdollista sulkea pois SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen valtiontuen edellytysten olemassa oloa.

<sup>1097</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 31 ss.

Uudessa EKuntaL 2 b §:ssä puolestaan säädettiin yhtiöttämisvelvollisuudesta koskevista poikkeuksista. Sen mukaan kunta voi hoitaa omana toimintanaan lain tarkoittamia tehtäviä näiden ollessa vähäisiä, niiden perustuessa lakiin, palveluja tuottaessa kuntakonsernille, lain tarkoittamille sidosyksiköille, lain tarkoittamassa vuokraustoiminnassa ym. Lisäksi säädettiin muutetun EKuntaL 66 a §:ssä, että kunnan toimiessa 2 b §:n tarkoittamassa kilpailutilanteessa markkinoilla kunnan tuli hinnoitella toimintansa markkinaperusteisesti.<sup>1098</sup>

Siirtymäsäännösten mukaan kunnan tai kuntayhtymän tuli viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä siirtää laissa tarkoitettu tehtävä hoidettavaksi yhtiö-, yhteisö- tai säätiömuodossa taikka järjestettävä toiminta muutoin siten, ettei toiminta vääristä kilpailua. Lisäksi siirtymäsäännöksissä oli tarkentavat määräykset mm. työvoima- ja yrityspalveluista, joiden siirtämisestä lain mukaan tuli päättää viimeistään vuoden 2016 loppuun mennessä.<sup>1099</sup> Merkittävin muutos kuntien toiminnassa kohdistui energia- ja satamatoimintoihin, jotka tuli säännösten perusteella yhtiöittää. Myös mm. ateria- ja ruokapalveluissa, tilahallinnossa ja kunnallistekniikan ylläpidossa tuli kuntien toimintaa tarkastella yhtiöttämisvelvollisuuden kannalta. Samoin kuntayhtymien tuottamissa laboratorio- ja kuvantamispalveluissa tuli tarkasteltavaksi, miltä osin toiminta perustui kilpailutilanteeseen markkinoilla.<sup>1100</sup>

Mikäli kunta tai kuntayhtymä viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä toteutti uuden 2 a §:n mukaisen yhtiöttämisvelvollisuutensa, se oli siirtymäsäännösten mukaan oikeutettu saamaan yhtiöttämiseen liittyvän kiinteistön, arvopaperin tai kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutuksen johdosta suorittamansa veron hakemuksesta takaisin. Mikäli hakemus oli tehty ennen veron suorittamista, voi verovirasto päättää, että veroa ei ollut suoritettava. Edellytyksenä verovapaudelle oli, että kiinteistö oli ollut ennen lain voimaantuloa pääasiallisesti välittömästi kunnan kilpailutilanteessa markkinoilla hoidettavan tehtävän käytössä ja tuli mainittuun käyttöön luovutuksen jälkeen ja kunta tai kuntayhtymä sai vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita. Verovapaus koski vastaavasti myös yhtiötettävän toiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvia arvopapereita sekä kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta, jolloin verovapauden ehtona oli, että kiinteistöt olivat pääasiassa edellä mainitussa käytössä ja osakkeet oikeuttivat tässä käytössä olevan huoneiston hallintaan. Siirtymäsäännös vastasi sisällöltään VSVL 43 §:n säännöstä kiinteistön tai arvopaperin luovutukseen liiketoimintasiirrossa sovellettavasta verovapaudesta. Sen johdosta, että säännöstä ei sovellettu suoraan

---

<sup>1098</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 35–38.

<sup>1099</sup> Ks. HaVM 10/2013 vp – HE 32/2013 vp: 5–6; HE 32/2013 vp: 39.

<sup>1100</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 22.

kunnan toiminnan yhtiöittämistapauksiin, tuli varainsiirtoverovapaudesta säätää erikseen siirtymäsäännöksissä.<sup>1101</sup>

VSVL 43 §:n mukaan EVL 52 d §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa kun luovutetaan siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai arvopaperi toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle, palautetaan suoritettu vero hakemuksesta tai voidaan päättää, ettei veroa ole suoritettava EVL 52 d §:n tarkoittamasta liiketoimintasiirrosta.<sup>1102</sup>

Mainittu verovapaus ei koskenut toimintoja, jotka yhtiöitettiin vuoden 2014 jälkeen. Tämän mukaisesti, mikäli edellä mainitut työvoima- ja yrityspalvelut yhtiöitettiin vuoden 2016 loppuun mennessä mutta vuoden 2014 jälkeen, eivät näihin yhtiöittämissiin liittyvät mahdolliset kiinteistöjen, arvopapereiden tai kiinteistön omistamista ja hallintaa koskevat luovutukset kuuluneet säännöksen mukaan verovapauden piiriin.

<sup>1101</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 40. Ratkaisussa Ålands FD 15.11.2017 80/2017 myönnettiin Ahvenanmaan maakunnassa olevalle kunnalle mainittu verovapaus sen yhtiöittäessä satamatoimintansa vuonna 2014 mainitun EKuntaL:n säännöksen kattaessa koko valtakunnan alueen, vaikka Ahvenanmaan maakunnalla on ItseHallintoL:n perusteella maakunnallinen säädösvalta mm. kunnallisasioissa.

<sup>1102</sup> Ks. Andersson & Penttilä 761 ss.; Järvenoja 2014: 68–69. Ratkaisun KHO 2014:29 mukaan kunnan kiinteistö- ja vuokraustoiminnan yhtiöittämisestä sekä kiinteistö- ja vuokraustoimintaa harjoittavien yhtiöiden osakekantojen siirtämistä kunnan kokonaan omistamalle holdingyhtiölle ei voitu pitää EVL 52 d §:n 1 momentissa tarkoitettuna liiketoimintasiirtona eikä siihen voitu soveltaa VSVL 43 §:n 1 momentissa tarkoitettua veronhuojennusta; ks. Järvenoja 2014: 65–67, 72–73. Ennakkoratkaisussa KVL 2014/8 katsottiin, että kaupungin yhtiöittäessä EKuntaL 2 a §:n yhtiöittämisvelvollisuuden johdosta satamaliikelaitoksensa toiminnan siirtämällä sen siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle eivät EVL 52 d §:n 2 momentissa säädetyt edellytykset veronalaisesta luovutushinnasta tai verotuksessa poistamatta olevasta hankintamenon osasta täyttyneet eikä säännöstä siten sovellettu hakemuksessa tarkoitettuun järjestelyyn sen johdosta, että kaupunki ei ollut verovelvollinen satamaliiketoiminnasta; ks. Järvenoja 2014: 74. Edellä mainitusta ennakkoratkaisusta tehtyä valitusta ei tutkittu, koska valituskirjelmä oli saapunut KHO:een valitusajan päätyttyä; ks. KHO 19.12.2014 T 3981. Ks. myös KHO 26.3.2018 T 1457, jossa pysytettiin KVL:n ennakkoratkaisu, jonka mukaan kaupungin siirtäessä pääosin A Oy:lle ja B Oy:lle julkisilla varoilla rahoitettavien ammattikorkeakoulun ja ammatillisen oppilaitoksen käyttöön vuokraamansa koulurakennukset perustettavalle osakeyhtiölle, ei ollut kyse EVL:n mukaan verotettavasta toiminnasta, jolloin kyseiseen toimintaan liittyvien varojen ja velkojen siirtoon perustettavalle yhtiölle ei sovellettu EVL 52 d §:n liiketoimintasiirtoa koskevien säännösten periaatteita.

### 4.1.3 Kunnan hallinto

#### 4.1.3.1 Hallinto-organisaatiosta

EKuntaL 2 luvussa säädettiin valtuustosta, sen lukumäärästä kunnan asukasluvun mukaisesti sekä mm. valtuuston tehtävistä. Säännöksiin sisältyi myös määräyksiä toimivallan siirtämisestä, kokousmenettelystä ym. EKuntaL 13 §:n mukaisesti valtuusto vastasi kunnan toiminnasta ja taloudesta. EKuntaL 16 §:n mukaisesti kunta päätti hallintonsa järjestämisestä EKuntaL:ssa säädetyllä tavalla. Hallinnon järjestämiseksi valtuusto hyväksyi tarpeelliset johtosäännöt, joissa määrättiin kunnan eri viranomaisista sekä niiden toiminnasta, toimivallan jaosta ja tehtävistä.<sup>1103</sup>

Kunnan toimielimiä olivat EKuntaL 3 luvun 17 §:n mukaan valtuuston lisäksi kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat, niiden jaostot sekä toimikunnat. Lisäksi valtuusto voi asettaa kunnanhallituksen alaisina toimivia lautakuntia pysyväisluonteisten tehtävien hoitamista varten sekä johtokuntia liike- tai muun laitoksen taikka tehtävien hoitamista varten.<sup>1104</sup>

#### 4.1.3.2 Hallintosääntö

Valtuuston hyväksymässä kunnan hallintosäännössä annettiin EKuntaL 50 §:n mukaan määräykset mm. toimielimen kokoontumisesta, varajäsenen kutsumisesta, puheenjohtajan tehtävistä, tilapäisestä puheenjohtajasta, kunnanhallituksen edustajan ja kunnanjohtajan läsnäolosta toimielinten kokouksissa, muiden kuin jäsenten läsnäolosta toimielinten kokouksissa, esittelystä, pöytäkirjan laatimisesta ym., asiakirjojen allekirjoittamisesta, asiakirjoista perittävistä lunastuksista, tiedottamisesta sekä menettelystä otettaessa asia ylemmän toimielimen käsiteltäväksi. Lisäksi hallintosäännössä annettiin määräykset mm. kunnan taloudenhoidosta sekä hallinnon ja taloudenhoidon tarkastuksesta.<sup>1105</sup>

<sup>1103</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 133–134, 144–148; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 141–145; Harjula & Prättälä 1995: 132, 147–150; 2012: 231–235; HE 192/1994 vp: 82–83; Heuru 1995: 113–114, 126 ss. Ks. lisäksi Suomen Kuntaliiton vuonna 1997 antama konserniohje, jossa esitettiin konsernitason toimintaohjeet ja -periaatteet kunnanhallituksen aseman täsmentämiseksi konsernin johtajana; Suomen Kuntaliitto 1997.

<sup>1104</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 149–152; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 147–150; Harjula & Prättälä 1995: 151–155; 2012: 237 ss.; HE 192/1994 vp: 83–84; Heuru 1995: 142 ss.

<sup>1105</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 284 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 282 ss.; HE 192/1994 vp: 101–103; Harjula & Prättälä 1995: 288 ss.; 2012: 440 ss.; Heuru 1995: 261 ss.; 2001: 299 ss.

EKuntaL:ia muutettaessa vuonna 2005 muutettiin<sup>1106</sup> lain 50 §:n hallintosääntöä koskevia määräys koskien mm. asiakirjojen lunastusta.<sup>1107</sup> Vuonna 2008 EKuntaL 50 §:ää muutettiin<sup>1108</sup> siten, että hallintosäännössä voitiin antaa määräykset toimielimen kokoukseen osallistumisesta videoneuvotteluyhteyden avulla, jolloin kunnan myös tuli huolehtia tähän tarvittavista teknisistä välineistä ja yhteyksistä.<sup>1109</sup> Vuonna 2012 EKuntaL 50 §:n mukaista hallinnon ja taloudenhoidon tarkastusta koskevaa säännöstä täydennettiin<sup>1110</sup> siten, että hallintosäännössä tuli olla määräykset hallinnon ja talouden tarkastuksesta sekä sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta.<sup>1111</sup>

#### 4.1.3.3 Luottamushenkilöt

EKuntaL 33 § sisälsi määräykset yleisestä vaalikelpoisuudesta kunnan luottamustoimeen. Vaalikelpoinen valtuustoon ei EKuntaL 5 luvun 34 §:n mukaan ollut valtion virkamies, joka välittömästi hoiti kunnallishallintoa koskevia valvontatehtäviä. Myöskään kunnan palveluksessa kunnanhallituksen tai lautakunnan tehtävälueen johtavassa tehtävässä tai sellaiseen rinnastettavassa vastuullisessa tehtävässä oleva henkilö ei ollut vaalikelpoinen valtuustoon. Vaalikelvoton valtuuston oli myös kunnan määräämisvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa oleva henkilö, joka asemaltaan rinnastui edellä tarkoitettuun kunnan palveluksessa olevaan henkilöön. Sama koski kuntayhtymän jäsenkunnan valtuuston osalta kuntayhtymän palveluksessa olevaa henkilöä, joka oli rinnastettavissa edellä tarkoitettuun henkilöön.<sup>1112</sup> Valtuuston vaaleissa ehdokkaaksi voitiin EKuntaL 33 §:n 2 momentin mukaan asettaa vain henkilö, joka antoi kirjallisen suostumuksensa valtuutetun toimen vastaanottamiseen.

EKuntaL 2 luku sisälsi valtuuston toimintaa ym. koskevat määräykset. EKuntaL 2 luvun 9 §:n mukaan valtuuston jäsenet ja varajäsenet (valtuutetut ja varavaltuutetut) valittiin välittömissä, salaisissa ja suhteellisissa kunnallisvaaleissa vaalivuotta seuraaviksi neljäksi vuodeksi. Kaikilla äänioikeutetuilla oli yhtäläinen

<sup>1106</sup> Laki kuntalain 50 §:n muuttamisesta 23.6.2005/496.

<sup>1107</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 299; Harjula & Prättälä 2007: 407; 2012: 448–449; HE 20/2005 vp: 21–22.

<sup>1108</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 19.12.2008/1068.

<sup>1109</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 291–292; Harjula & Prättälä 2012: 445–446; HE 146/2008 vp: 17.

<sup>1110</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>1111</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 12.

<sup>1112</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 213–217; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 214 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 221 ss.; 2012: 332 ss.; HE 192/1994 vp: 93–95; Heuru 1995: 207–211; 2001: 228 ss. Ratkaisussa AOK 11.5.2001 Dnro 896/1/00 todettiin henkilön kotikuntaa ja kotipaikkaa koskevan kantelun johdosta henkilön vaalikelpoisuuden tulleen keskusvaalilautakunnan toimesta nimenomaisesti tutkituksi ja lainvoimaisesti ratkaistuksi.

äänioikeus. Kunnallisvaalien toimittamisesta säädettiin EKuntaL 9 §:n mukaan vuonna 1972 annetussa KVaaliL:ssa. Vuonna 1998 annettu kansanedustajien, tasavallan presidentin, kunnallisvaalien ja Euroopan parlamentin jäsenten vaaleja koskeva VaaliL korvasi mm. KVaaliL:n.<sup>1113</sup> Valtuutettuja valittiin EKuntaL 10 §:n mukaisesti kunnan asukasluvun perusteella vähintään 13 ja enintään 85. Valtuusto valitsi 12 §:n mukaan keskuudestaan puheenjohtajan ja tarpeellisen määrän varapuheenjohtajia toimikaudekseen. Valtuusto voi päättää myös lyhyemmästä toimikaudesta.<sup>1114</sup>

Valtuuston tuli EKuntaL 13 §:n 1 momentin mukaan vastata kunnan toiminnasta ja taloudesta. Erikseen valtuuston tehtävistä määrättiin 2 momentissa. Tämän mukaan valtuuston tuli:

- 1) päättää toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista;
- 2) päättää hallinnon järjestämisen perusteista;
- 3) päättää talouden ja rahoituksen perusteista sekä hyväksyä talousarvio;
- 4) päättää kunnan palveluista ja muista suoritteista perittävien maksujen yleisistä perusteista <sup>1115</sup>;
- 5) päättää kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista;
- 6) päättää takaussitoumuksen tai muun vakuuden antamisesta toisen velasta;
- 7) valita jäsenet kunnan toimielimiin, jollei jäljempänä toisin säädetty;
- 8) päättää luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista;
- 9) valita tilintarkastajat;
- 10) hyväksyä tilinpäätös ja päättää vastuuvapaudesta; sekä
- 11) päättää muista valtuuston päätettäväksi säädetyistä ja määrätyistä asioista.

<sup>1113</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 124–127; 2000: 143 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 115 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 122–124; 2001: 133–135; 2012: 193–195; HE 192/1994 vp: 79; Heuru 1995: 103–107; 2001: 120–125.

<sup>1114</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 128–129, 131–132; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 125; Harjula & Prättälä 1995: 125–126, 129–130; 2012: 196–197; HE 192/1994 vp: 79–80; Heuru 1995: 108, 111–112.

<sup>1115</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 209; Siikavirta 1998: 44 ss.



Edellä EKuntaL 13 §:n 2 momentissa luettiin tärkeimmät valtuustolle kuuluneet tehtävät. EKuntaL 13 §:n 1 momentti puolestaan korosti valtuustolle kuuluvaa kunnan toiminnan ja talouden kokonaisvastuuta.<sup>1116</sup>

Vuonna 2002 muutettiin<sup>1117</sup> 13 §:n 3 kohtaa siten, että valtuuston tuli päättää talouden, rahoituksen ja sijoitustoiminnan perusteista sekä hyväksyä talousarvio. Kunnan sijoituksilla tuli yleensä edistää kunnan toimialaan kuuluvia päämääriä esimerkiksi edistämällä elinkeinorakenteen muutosta ja tähän liittyen työllisyyden turvaamista.<sup>1118</sup> Vuonna 2007 EKuntaL:ia muutettiin<sup>1119</sup> lisäämällä siihen määräykset kuntakonsernista sekä kunnallisesta liikelaitoksesta. Tähän liittyen muutettiin 13 §:n 2 momentin 1 kohtaa siten, että valtuuston tuli päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. Mainittu säännös korosti valtuuston asemaa kuntakonsernin keskeisten tavoitteiden asettajana. Valtuuston asettamat tavoitteet ohjasivat konsernijohtoa, kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä. Yhteisöjen ja säätiöiden toimielinten ja toimitusjohtajan velvoitteet määräytyivät kuitenkin edelleen kyseistä yhteisöä ja säätiötä koskevan lainsäädännön mukaan.<sup>1120</sup>

Vuonna 2012 lisättiin EKuntaL 2 luvun 13 §:n 2 momenttiin uusi 3 a kohta, jonka mukaan valtuuston tuli päättää kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Samanaikaisesti muutettiin 7 luvun 50 §:n määräystä kunnan hallintosäännöstä, jonka mukaan valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä tuli olla tarpeelliset määräykset hallinnon ja talouden tarkastuksesta sekä sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta.<sup>1121</sup>

Valtuusto voi EKuntaL 2 luvun 14 §:n mukaan siirtää toimivaltaansa kunnan muille toimielimille, luottamushenkilöille ja viranhaltijoille. Valtuusto voi johtosäännössä myös antaa edellä tarkoitettulle viranomaiselle oikeuden siirtää sille siirrettyä toimivaltaa edelleen. Mikäli kysymys oli hallinnollisen pakon käyttämisestä, voitiin toimivaltaa tällaisissa tapauksissa siirtää ainoastaan toimielimelle.

<sup>1116</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 133–138; Harjula & Prättälä 1995: 131–137; 2012: 204–205; HE 192/1994 vp: 80–82; Heuru 1995: 113–117; 2001: 130.

<sup>1117</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

<sup>1118</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2007: 129–130; Harjula & Prättälä 2004a: 177; 2004b: 177; 2012: 209–211; HE 46/2001 vp: 7.

<sup>1119</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1120</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 127–129; Harjula & Prättälä 2007: 181–183; 2012: 206–208; HE 263/2006 vp: 20–21.

<sup>1121</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 11–12; Kiviaho 2012a: 82–84; 2012b: 68–71.

Toimivaltaa asioissa, joista valtuuston tuli lain mukaan nimenomaisesti päättää, ei voitu siirtää edelleen.<sup>1122</sup>

EKuntaL 3 luvun 17 §:n mukaan kunnan toimielimiä olivat valtuuston lisäksi kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat, niiden jaostot sekä toimikunnat. Valtuusto voi 18 §:n mukaan määrätä johtosäännössä, että kunnanhallitukseen valittiin vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja. EKuntaL:ssa ei ollut määräystä kunnanhallituksen jäsenten lukumäärästä, vaan tämä oli valtuuston vapaasti päätettävissä. Kunnan toimielimen jäsenet valittiin 19 §:n mukaan valtuuston toimikaudeksi, ellei valtuusto päättänyt lyhyemmästä toimikaudesta. Kunnanhallituksen jäsenet valittiin tammikuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa.<sup>1123</sup> Valtuustoa lukuun ottamatta muiden toimielinten, mm. kunnanhallituksen, kokoontumisesta annettiin tarpeelliset määräykset 50 §:n mukaisessa hallintosäännössä.<sup>1124</sup>

Kunnanhallitukseen oli 5 luvun 35 §:n mukaan vaalikelpoinen henkilö, joka oli vaalikelpoinen valtuustoon. Tästä riippumatta vaalikelpoinen kunnanhallitukseen ei kuitenkaan ollut henkilö, joka toimi kunnan palveluksessa kunnan keskushallinnossa kunnanhallituksen alaisena. Myöskään kunnan palveluksessa ollut henkilö, joka lautakunnan esittelijänä tai muuten vastasi kunnanhallituksen käsiteltäväksi tulevien asioiden valmistelusta, ei ollut vaalikelpoinen kunnanhallitukseen. Myöskään silloin, kun henkilö oli liiketoimintaa harjoittavassa yhteisössä hallituksen tai siihen rinnastettavan toimielimen jäsenenä taikka johtavassa ja vastuullisessa tehtävässä tai siihen rinnastettavassa asemassa ja liiketoimintaa harjoittavalle yhteisölle oli kunnanhallituksessa tavanomaisesti käsiteltävien asioiden ratkaisu omiaan tuottamaan olennaista hyötyä tai vahinkoa, ei mainittu henkilö ollut vaalikelpoinen kunnanhallitukseen.<sup>1125</sup>

Vaalikelvoton kunnanhallitukseen oli myös henkilöstön edunvalvonnasta asianomaisessa kunnassa huolehtivan yhteisön hallituksen tai siihen rinnastettavan toimielimen puheenjohtaja. Samoin henkilö, joka yhteisön neuvottelijana tai muussa vastaavassa ominaisuudessa vastasi edunvalvonnasta, ei ollut vaalikelpoinen kunnanhallitukseen. Kunnanhallituksen jäsenistä enemmistön tuli olla

<sup>1122</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 138–141; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 132–135; Harjula & Prättälä 1995: 137 ss.; 2012: 214 ss.; HE 192/1994 vp: 82; Heuru 1995: 118–123; 2001: 133 ss.

<sup>1123</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 150, 159–160; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 148, 159; Harjula & Prättälä 1995: 152, 156–157, 163–164; 2012: 238–239, 243–245, 254; HE 192/1994 vp: 83–85; Heuru 1995: 142–143, 149, 152; 2001: 154, 160–161, 166.

<sup>1124</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 285; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 283; Harjula & Prättälä 1995: 288; 2012: 441; HE 192/1994 vp: 101.

<sup>1125</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 218–220; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 222–223; Harjula & Prättälä 1995: 229–233; 2012: 357–364; HE 192/1994 vp: 95–96; Heuru 1995: 212–214; 2001: 241–243.

muuta kuin kunnan tai kunnan määräämisvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa olevia henkilöitä.<sup>1126</sup>

Vuonna 2006 uudistettiin<sup>1127</sup> kunnan johtamisjärjestelmää ja mahdollistettiin pormestarin valinta kunnan johtoon kunnanjohtajan sijasta. Kunnanjohtajan tai pormestarin valitsi valtuusto. Pormestari valittiin muutetun EKuntaL 24 §:n mukaan enintään valtuuston toimikaudeksi. Pormestari oli kunnan luottamushenkilö. Mikäli kuntaan valittiin pormestari, hän toimi kunnanhallituksen puheenjohtajana.<sup>1128</sup>

Kunnanhallitus vastasi EKuntaL 3 luvun 23 §:n mukaisesti kunnanhallinnosta ja taloudenhoidosta. Kunnanhallituksen tehtävänä oli valtuuston päätösten valmistelu, täytäntöönpano ja laillisuuden valvonta. Kunnanhallitus valvoi kunnan etua sekä edusti kuntaa ja käytti kunnan puhevaltaa, ellei johtosäännössä määrätty toisin. Kunnanhallituksen tehtävänä oli myös antaa tarvittaessa ohjeita kuntaa eri yhteisöjen, laitosten ja säätiöiden hallintoelimissä edustaville henkilöille kunnan kannan ottamisesta käsiteltäviin asioihin, ellei johtosäännössä toisin määrätty.<sup>1129</sup>

Valtuustoasioiden valmistelusta säädettiin myös 7 luvun 53 §:ssä, jossa todetun mukaan kunnanhallituksen valmisteltaviin asioihin kuuluivat valtuustossa käsiteltävät asiat lukuun ottamatta niitä asioita, jotka koskivat valtuuston toiminnan sisäistä järjestelyä tai jotka 71 §:n tarkoittama tarkastuslautakunta oli valmistellut.<sup>1130</sup> Jossain määrin epäselvyyttä ilmeni aikaisemmin sen suhteen, oliko tilinpäätöksen hyväksymisen ja vastuuvapauden valmisteleminen valtuuston päätöksentekoa varten kunnanhallituksen vai tarkastuslautakunnan valmisteltava asia. KHO:n päätöksen mukaisesti asia kuuluu tarkastuslautakunnan valtuuston päätöksentekoa varten valmisteltaviin asioihin.<sup>1131</sup>

<sup>1126</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 220–221; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 224; Harjula & Prättälä 1995: 233–235; 2012: 364–366; HE 192/1994 vp: 96; Heuru 1995: 214–215; 2001: 243.

<sup>1127</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1128</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 176–180, Harjula & Prättälä 2007: 242 ss.; HE 8/2006 vp: 21–22.

<sup>1129</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 167 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 165 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 169–173; 2012: 261 ss.; HE 192/1994 vp: 86–87; Heuru 1995: 157 ss.; 2001: 174 ss. Ratkaisussa AOKS 22.4.2015 Dnro OKV/1695/1/2013 katsottiin, että kunnanhallituksen jäsenten esteellisyyspäätös tuli perustella, koska sillä voi olla merkitystä mm. muutoksenhaun kannalta, minkä lisäksi hyvän hallinnon periaate edellyttää myös kunnalliselta päätöksenteolta objektiivisuutta ja läpinäkyvyyttä.

<sup>1130</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 329–330; 2000: 386–387; Harjula & Prättälä 1995: 322–325; 2001: 364–367; HE 192/1994 vp: 105; Heuru 1995: 294–295; 2001: 350–351.

<sup>1131</sup> Ks. KHO 1999:48 vuodelta 1998, jossa kunnanhallitus oli esittänyt tilinpäätöksen hyväksymistä ja että valtuusto päättää vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvollisille. Kunnanvaltuusto oli hyväksynyt kunnanhallituksen esityksen ja samalla yksimielisesti

Vuonna 2002 muutettuun <sup>1132</sup> 53 §:ään lisättiin 22 §:n mukaisen tilapäisen valiokunnan valmistelemaat asiat kunnanhallitukselle kuulumattomiin asioihin. Tilapäisen valiokunnan tuli kuitenkin hankkia sen valmisteltaviin kuuluvissa asioissa kunnanhallituksen lausunto.<sup>1133</sup>

Edellä EKuntaL 23 §:n mukaan kunnanhallituksen tehtävänä oli kunnanvaltuuston päätösten laillisuuden valvonta. Laillisuusvalvonnasta säädettiin tarkemmin 56 §:ssä. Mikäli kunnanhallitus katsoi, että valtuuston päätös oli syntynyt virheellisessä järjestyksessä, taikka että valtuusto oli ylittänyt toimivaltansa tai että päätös muuten oli lainvastainen, tuli kunnanhallituksen jättää päätös täytäntöön panematta. Asia tuli tällöin saattaa viipymättä valtuuston uudelleen käsiteltäväksi. Mikäli valtuusto edelleen pysyi päätöksessään, tuli kunnanhallituksen saattaa asia lääninoikeuden ratkaistavaksi sen selvittämiseksi, oliko täytäntöönpanolle laillisia esteitä.<sup>1134</sup> Sen johdosta, että lääninoikeuksista tuli vuoden 1999 lopulla hallinto-oikeuksia, muutettiin<sup>1135</sup> 56 §:ssä asian ratkaistavaksi viranomaisiksi lääninoikeuden sijasta hallinto-oikeus <sup>1136</sup>.

Kunnanhallituksella oli EKuntaL 7 luvun 51 §:n mukaisesti mahdollisuus ottaa käsiteltäväkseen asia, joka EKuntaL:n nojalla oli siirretty kunnanhallituksen alaisen viranomaisen tai kunnanhallituksen jaoston toimivaltaan ja josta

---

hyväksynyt vastuuvapauden tilivelvollisille. Asian johdosta tehdyssä valituksessa katsottiin, että tarkastuslautakunnan tulee antaa vastuuvapauden myöntämistä koskeva pohjaehdotus valtuustolle. Kumotessaan kunnanvaltuuston päätöksen LO lausui, että tarkastuslautakunnalle kuului muun ohessa tilinpäätöksen hyväksymisen ja vastuuvapauden myöntämisen valmistelu kunnanvaltuuston käsittelyä varten. Tehdyn jatkovalituksen johdosta KHO lausui, ettei LO:n olisi tullut tutkia asiaa tilinpäätöksen hyväksymistä koskevalta osalta, koska kunnanvaltuuston päätöstä ei tällä perusteella ollut vaadittu kumottavaksi. KHO katsoi ottaen huomioon tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä koskevien asioiden yhteys, ettei tilinpäätöksen hyväksymistä koskevalta osaltakaan ole syytä muuttaa LO:n päätöksen lopputulosta jolloin LO:n päätöksen lopputulos jäi kokonaisuudessaan pysyväksi. Ks. Halme 2005: 108; Harjula 1999a: 49; 1999b: 38; Harjula & Prättälä 2001: 462–463; 2012: 622–623; Hägglund 1999b: 30–31. Aikaisemmasta poikkeavasta ohjeistuksesta ks. Prättälä 1996: 33. Ks. myös Harjula 2000: 50; Hellberg 2000: 50; Jatkola 2000: 50. Kunnanhallituksen ja tarkastuslautakunnan tehtäväjaosta käydystä keskustelusta ks. lisäksi Aalto 1998: 46; Engfelt 1998: 51; Salmi 1999: 45.

<sup>1132</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

<sup>1133</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2004a: 436–437; 2004b: 436–437; 2012: 496–497; HE 46/2001 vp: 9–10.

<sup>1134</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 337–341; 1997: 369–373; Harjula & Prättälä 1995: 330–333; 1998: 366–369; HE 192/1994 vp: 106; Heuru 1995: 300–302.

<sup>1135</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 26.3.1999/435.

<sup>1136</sup> Ks. Hannus & Hallberg 2000: 395–399; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 344–348; Harjula & Prättälä 2001: 373–376; 2012: 506–509; HE 114/1998 vp: 37; Heuru 2001: 356–358.

asianomainen viranomainen oli tehnyt päätöksen.<sup>1137</sup> Asian ottamisesta kunnanhallituksen käsiteltäväksi päätti 51 §:n mukaan kunnanhallitus, kunnanhallituksen puheenjohtaja, kunnanjohtaja tai johtosäännössä määrätty kunnan viranhaltija. Otto-oikeutta ei kuitenkaan voinut käyttää lain tai asetusten mukaisissa lupa-, ilmoitus-, valvonta- tai toimitusmenettelyä koskeissa asioissa eikä yksilöön kohdistuvissa opetustoimen, terveydenhuollon tai sosiaalitoimen asioissa.<sup>1138</sup>

Vuonna 2006 tehdyllä lainmuutoksella<sup>1139</sup> laajennettiin 51 §:n mukaista otto-oikeutta. Sen mukaan johtosäännössä voitiin määrätä, että johtokunta, sen puheenjohtaja tai kunnan viranhaltija voi ottaa johtokunnan käsiteltäväksi EKuntaL:n nojalla johtokunnan alaisen viranomaisen toimivaltaan siirretyn asian, josta viranomainen oli tehnyt päätöksen. Tällöin asiaa ei voitu ottaa sen lautakunnan käsiteltäväksi, jonka alainen johtokunta oli. Mikäli myös kunnanhallitus päätti ottaa asian kunnanhallituksen käsiteltäväksi, käsiteltiin asia kunnanhallituksessa. Lisäksi otto-oikeutta rajoitettiin siten, että kuntien yhteiselle toimielimelle siirrettyihin asioihin ei saanut käyttää otto-oikeutta, mikäli kunnat olivat keskenään näin sopineet.<sup>1140</sup>

Kunnan toimielimiä olivat EKuntaL 3 luvun 17 §:n mukaisesti valtuuston ja kunnanhallituksen lisäksi lautakunnat ja johtokunnat, niiden jaostot sekä toimikunnat. Valtuuston tuli 17 §:n mukaan asettaa 71 §:ssä tarkoitettu tarkastuslautakunta. Lisäksi valtuusto voi asettaa kunnanhallituksen alaisena toimivia lautakuntia hoitamaan pysyväisluonteisia tehtäviä. Valtuusto asetti myös johtokuntia liike- tai muun laitoksen tai tehtävän hoitamista varten. Myös kunnanhallitus tai valtuuston päätöksen nojalla muukin toimielin voi asettaa määrätyn tehtävän hoitamista varten toimikuntia.<sup>1141</sup>

Valtuusto voi 18 §:n mukaan päättää, että kunnanhallitukseen ja nimettyyn lautakuntaan voitiin valita vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja. Valtuuston päätösvallassa oli myös määrätä, että muu toimielin kuin valtuusto valitsi johtokunnan

<sup>1137</sup> Ks. KHO 2017:28, jonka mukaan kaupunginhallituksella ei ollut valitusoikeutta sivistyslautakunnan päätökseen, kun kaupunginhallitus ei ollut käyttänyt asiassa otto-oikeutta, joka olisi ollut kaupunginhallituksen mahdollisuus vaikuttaa päätökseen tekoon. Asiassa noudatettiin KuntaL:n siirtymäsäännökset huomioon ottaen aikaisemman EKuntaL:n säännöksiä.

<sup>1138</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 310 ss.; 2000: 362 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 297 ss.; 2004a: 394 ss.; 2004b: 394 ss.; HE 192/1994 vp: 103–104; Heuru 1995: 283–285; 2001: 332 ss.

<sup>1139</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1140</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 309 ss.; Harjula & Prättälä 2007: 411 ss.; 2012: 452 ss.; HE 8/2006 vp: 24.

<sup>1141</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 150–152; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 148–150; Harjula & Prättälä 1995: 152–155; 2012: 239–242; HE 192/1994 vp: 83–84; Heuru 1995: 142 ss.; 2001: 154 ss.

jäsenet tai osan heistä. Valtuuston päätöksen mukaan voitiin määrätä, että johtokunnan jäsenet tai osa heistä valittiin valtuuston määrittämien perusteiden mukaisesti kunnan asukkaiden, henkilöstön tai palveluiden käyttäjien esityksestä. Vastaavasti voitiin menetellä myös kunnan osa-alueiden kohdalla.<sup>1142</sup>

Kaksikielisessä kunnassa asetettiin EKuntaL 16 §:n mukaan opetustoimen hallintoon erillinen toimielin kumpaakin kieliryhmää varten. Vaihtoehtoisesti voitiin asettaa yhteinen toimielin, joka jakautui kieliryhmiä varten jaostoihin. Toimielimeen tai jaostoihin valittavat jäsenet tuli valita asianomaiseen kieliryhmään kuuluvista henkilöistä.<sup>1143</sup> Lisäksi valtuusto voi EKuntaL 18 §:n mukaan päättää, että kaksikielisen kunnan muuhun kuin edellä mainittuun toimielimeen asetettiin asianomaiseen kieliryhmään kuuluvista henkilöistä koostuva jaosto kumpaakin kieliryhmää varten.<sup>1144</sup>

Toimielinten jäsenten toimikautena oli EKuntaL 19 §:n mukaan valtuustokausi, ellei valtuusto ollut päättänyt tätä lyhyemmästä toimikaudesta tai ellei muutoin ollut toisin säädetty. Mikäli toimielin valitsi jaoston jäsenet, päätti se samalla myös jäsenten toimikaudesta. Määrätyn tehtävän hoitamista varten kunnanhallituksen tai muun toimielimen asettama toimikunta asetettiin enintään kunnanhallituksen tai toimielimen toimikaudeksi.<sup>1145</sup> Toimielimen puheenjohtajan ja tarpeellisen määrän varapuheenjohtajia valitsi EKuntaL 3 luvun 20 §:n mukaan valtuusto tai muu valinnan suorittava toimielin samassa kokouksessa, jossa toimielinkin valittiin.<sup>1146</sup>

Valtuusto voi 21 §:n mukaan erottaa niin kunnan, kuntayhtymän kuin kuntienkin yhteiseen toimielimeen valitsemansa luottamushenkilöt kesken toimikauden, jos joku tai jotkut heistä eivät enää nauttineet valtuuston luottamusta. Erottamispäätös koski tällöin kaikkia toimielimeen valittuja luottamushenkilöitä.

---

<sup>1142</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 153 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 151 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 156 ss.; 2012: 243 ss.; HE 192/1994 vp: 84–85; Heuru 1995: 149–151; 2001: 160–164.

<sup>1143</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 144–148; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 141–145; Harjula & Prättälä 1995: 147–150; 2012: 231–235; HE 192/1994 vp: 82–83; Heuru 1995: 126 ss.; 2001: 144 ss.

<sup>1144</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 153 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 151 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 156 ss.; 2012: 243 ss.; HE 192/1994 vp: 84–85; Heuru 1995: 149–151; 2001: 160–164.

<sup>1145</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 159–160; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 158–159; Harjula & Prättälä 1995: 163–164; 2012: 254; HE 192/1994 vp: 85; Heuru 1995: 152; 2001: 166.

<sup>1146</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 160–162; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 159–161; Harjula & Prättälä 1995: 164–165; 2012: 255; HE 192/1994 vp: 85–86; Heuru 1995: 153; 2001: 167.

Tämän mukaisesti, vaikka epäluottamus kohdistui vain osaan toimielimen jäsenistä, koski erottaminen kuitenkin kaikkia toimielimeen valittuja luottamushenkilöitä.<sup>1147</sup>

#### 4.1.3.4 Viranhaltijat ja työntekijät

Kunnan henkilöstön asemasta säädettiin EKuntaL 6 luvun 44 §:ssä. Tämän mukaan kunnan palveluksessa oleva henkilöstö oli joko virkasuhteessa tai työsuhteessa kuntaan. Virka perustettiin kunnan viranomaistehtäviä varten. Valtuusto päätti viran perustamisesta ja lakkauttamisesta. Johtosäännöllä voitiin määrätä, että viran perustamisesta ja lakkauttamisesta päättäisi myös johtosäännössä mainittu toimielin. Johtosäännöllä ei kuitenkaan voinut siirtää viran perustamiseen ja lakkauttamiseen liittyvää toimivaltaa viranhaltijalle. Vuoden 1976 KunL:n mukaan viran perustaminen kuului niihin valtuuston tehtäviin, joita ei ollut mahdollisuutta delegoida kunnan muulle viranomaiselle.<sup>1148</sup>

Vuonna 2000 lisättiin<sup>1149</sup> EKuntaL:iin uusi 44 a ja 44 b § PL:n säätämisen johdosta. Uusi 44 a § koski viranhaltijan virantoimitusvelvollisuutta. Viranhaltijan tuli uuden säännöksen mukaan suorittaa virkaan kuuluvat tehtävät asianmukaisesti ja viivytyksettä asianomaisia säännöksiä ja määräyksiä noudattaen. Lisäksi viranhaltijan tuli välttää kaikkea, mikä oli ristiriidassa tasapuolisuuden ja viranhaltijalta kohtuudella vaadittavan menettelyn kanssa. Uusi 44 b § koski määräyksiä viranhaltijan siirtämisestä toiseen virkaan.<sup>1150</sup>

Virkasäännössä annettiin EKuntaL alkuperäisen 45 §:n mukaan tarpeelliset määräykset viranhaltijoiden palvelussuhteen ehdoista. Virkasäännössä annettiin yleiset määräykset viranhaltijan ottamisesta ja erosta. Lisäksi virkasääntöön sisältyi määräykset viranhaltijan palkka- ja muuta etua koskevan vaatimuksen käsittelystä. Mikäli viranhaltija toimi vastoin virkavelvollisuuksiaan tai löi niitä laimin, sisälsi virkasääntö määräykset tällöin viranhaltijalle annettavasta kirjallisesta varoituksesta.<sup>1151</sup> Vuonna 1996 poistettiin<sup>1152</sup> virkasäännössä annettavista määräyksistä viranhaltijan eroa koskeva säännös. Määräykset asiasta sisältyivät samanaikaisesti annettuun PstL:iin.<sup>1153</sup> Jäljempänä mainittujen vuonna 2003

<sup>1147</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 163–165; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 161–163; Harjula & Prättälä 1995: 165–167; 2012: 255–259; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 6–7; HE 192/1994 vp: 86; Heuru 1995: 153–155; 2001: 167–170.

<sup>1148</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 247 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 255 ss.; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 12; HE 192/1994 vp: 99; Heuru 1995: 230 ss.

<sup>1149</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 5.5.2000/413.

<sup>1150</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2001: 295–297; HE 1/2000 vp: 3; Heuru 2001: 281–283.

<sup>1151</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 253 ss.

<sup>1152</sup> Laki kuntalain 45 §:n muuttamisesta 28.6.1996/486.

<sup>1153</sup> Ks. HE 44/1996 vp: 20.

annetun henkilöstöä koskevien säännösten muutoksen yhteydessä poistettiin EKuntaL:sta virkasääntöä koskevat määräykset.

Vuonna 2003 muutettiin<sup>1154</sup> EKuntaL:n henkilöstöä koskevia säännöksiä liittyen uuteen KVhL:iin, jolla kumottiin edellä mainittu PstL. Tällöin mm. kumottiin edellä mainitut 44 a ja 44 b §:t. Muutetun EKuntaL 44 §:n mukaan kunnan palveluksessa oleva henkilöstö oli joko virkasuhteessa tai työsuhteessa kuntaan. Tehtävää, jossa käytettiin julkista valtaa, hoidettiin virkasuhteessa. Sellaista tehtävää varten perustettiin virka. Henkilö voitiin kuitenkin perustellusta syystä ottaa kyseiseen tehtävään virkasuhteeseen ilman että tehtävää varten oli perustettu virkaa. Viran perustamisesta ja lakkauttamisesta päätti muutetun 45 §:n mukaan valtuusto tai johtosäännössä määrätty muu kunnan toimielin. Viran, jossa ei käytetty julkista valtaa, tullessa avoimeksi, se lakkautettiin. Muutettu 46 § sisälsi määräykset virkasuhteen muuttamisesta työsuhteeksi.<sup>1155</sup>

Kunnan palvelukseen voitiin EKuntaL 46 §:n mukaan ottaa muukin kuin Suomen kansalainen. Vastaava säännös oli myös vuonna 1989 muutetussa KunL:ssa. Tuolloin KunL:iin lisätyn 74 a §:n mukaan kunnan virkaan voitiin nimittää muukin kuin Suomen kansalainen. Tällöin kuitenkin kunnanjohtajan ja apulaiskunnanjohtajan virkaan voitiin nimittää ainoastaan Suomen kansalainen. EKuntaL:iin ei kuitenkaan vastaavaa rajoitusta enää sisältynyt.<sup>1156</sup> Vuonna 2003 EKuntaL:ia edellä todetun mukaisesti muutettaessa poistettiin 74 §:ää muutettaessa siitä tarpeettomana edellä mainittu määräys muunkin kuin Suomen kansalaisen kelvollisuudesta kunnan palvelukseen. PL 125 §:n perusteella kunnan virkasuhteeseen voitiin ilman nimenomaista valtuutustakin ottaa muukin kuin Suomen kansalainen. Muutetussa 74 §:ssä säädettiin tämän jälkeen virkasuhteen muuttamisesta työsuhteeksi.<sup>1157</sup>

EKuntaL alkuperäisen 24 §:n mukaan kunnassa oli kunnanjohtaja, joka johti kunnanhallituksen alaisena kunnan hallintoa, taloudenhoitoa ja muuta toimintaa. Valtuusto valitsi kunnanjohtajan toistaiseksi tai määräajaksi. Kunnanjohtaja oli virkasuhteessa kuntaan. Aikaisemmin voimassa olleen KunL 57 §:n mukaan kunnassa voi olla yksi tai useampi apulaiskunnanjohtajan virka. EKuntaL:ssa ei vastaava säännöstä enää ollut. Mahdollista oli, että kunnassa edelleen oli apulaiskunnanjohtajan tai apulaiskaupunginjohtajan nimikkeellä olevia viranhaltijoita. Heihin ei kuitenkaan sovellettu kunnanjohtajaa koskevia säännöksiä vaan heidän

<sup>1154</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 11.4.2003/305.

<sup>1155</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 253 ss., 260–263; Harjula & Prättälä 2004a: 340 ss., 350 ss., 379–381; 2004b: 340 ss., 350 ss., 379–381; 2012: 391 ss., 400 ss., 436–438; HaVM 31/2002 vp – HE 196/2002 vp: 4–5; HE 196/2002 vp: 76–79.

<sup>1156</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 271–272; 2000: 319–320; Harjula & Prättälä 1995: 281–282; 2001: 314–315; HE 192/1994 vp: 100; Heuru 1995: 248; 2001: 285.

<sup>1157</sup> Ks. HE 196/2002 vp: 78–79.



asemansa perustui muiden viranhaltijoiden tapaan kunnan omiin päätöksiin. Valtuuston toimikaudeksi valittu kunnanjohtaja voitiin valita kunnanhallituksen puheenjohtajaksi<sup>1158</sup>. Kunnanjohtajalla oli myös oikeus käyttää puhevaltaa kunnanhallituksen puolesta. Lisäksi hänellä oli oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, ellei salassapitomääräyksistä muuta johtunut.<sup>1159</sup>

Vuonna 2006 uudistettiin kuntien johtamisjärjestelmää. EKuntaL 24 §:ään otettiin määräykset pormestarista ja apulaispormestarista. Pormestari voitiin valita kunnan johtoon kunnanjohtajan sijasta. Sekä pormestari että apulaispormestari olivat kunnallisia luottamushenkilöitä, kunnanjohtaja oli virkasuhteessa kuntaan. Muutetun 24 §:n mukaan kunnan hallintoa, taloudenhoitoa sekä muuta toimintaa johti kunnanhallituksen alaisena kunnanjohtaja tai pormestari. Sekä kunnanjohtajan että pormestarin valitsi valtuusto. Kunnanjohtaja voitiin valita toistaiseksi tai määräajaksi ja pormestari enintään valtuuston toimikaudeksi. Pormestari toimi kunnanhallituksen puheenjohtajana. Pormestarilla oli vastaavat oikeudet kuin kunnanjohtajalla. Mikäli kunnanjohtajan virka oli täytettynä pormestarikauden alussa, päätti valtuusto kunnanjohtajan siirtämisestä tälle soveltuvaan toiseen virkaan tai työsuhteeseen entisin eduin.<sup>1160</sup>

EKuntaL:iin lisätyn 24 a §:n mukaan pormestarin lisäksi voi kunnassa olla myös apulaispormestareita. Pormestarin lisäksi myös apulaispormestarin valitsi valtuusto. Edellä todetun mukaan myös apulaispormestari oli pormestarin tavoin kunnan luottamushenkilö. Apulaispormestarin toimikausi oli sama kuin pormestarin eli enintään valtuuston toimikausi. Kunnan johtosäännössä määrättiin tarkemmin apulaispormestarin tehtävistä. Muutetun EKuntaL 32 a §:ään sisältyi lisäksi eräitä määräyksiä pormestarin ja apulaispormestarin asemasta luottamushenkilöinä.<sup>1161</sup>

Mikäli viranhaltijan voitiin epäillä todennäköisin syin syyllistyneen virkarikokseen tai menetelleen toimessaan muutoin virkavelvollisuuksiensa vastaisesti, tuli häneltä EKuntaL alkuperäisen 47 §:n mukaan vaatia selitys. Tarvittaessa asiasta tuli ilmoittaa kunnanhallitukselle. Jos kysymyksessä oli ilmeinen virkarikos, tuli tästä viipymättä tehdä rikosilmoitus. Oikeudenkäynnin tai tutkimuksen ajaksi

<sup>1158</sup> Yksikään kunta ei käyttänyt kyseistä mahdollisuutta; ks. HE 8/2006 vp: 4.

<sup>1159</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 179–182; 2000: 206–211; Harjula & Prättälä 1995: 174 ss.; 2004a: 231 ss.; 2004b: 231 ss.; HE 192/1994 vp: 87; Heuru 1995: 166–171; 2001: 184–189.

<sup>1160</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 176–180; Harjula & Prättälä 2007: 240 ss.; 2012: 268 ss.; HaVM 6/2006 vp – HE 8/2006 vp: 3–5; HE 8/2006 vp: 22–23.

<sup>1161</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 181, 208–209; Harjula & Prättälä 2007: 250, 294–295; HaVM 6/2006 vp – HE 8/2006 vp: 3–5; HE 8/2006 vp: 22–23.

viranhaltija voitiin kunnanhallituksen päätöksellä pidättää virastaan. Kunnanjohtajan osalta päätöksen teki valtuusto. Samoin meneteltiin, mikäli viranhaltijan voitiin todennäköisin syin epäillä syyllistyneen rikokseen virantoimituksen ulkopuolella, mikäli tällä oli vaikutusta viranhaltijan edellytyksiin hoitaa tehtävänsä.<sup>1162</sup>

Vuonna 2003 EKuntaL 47 § kumottiin säädettäessä KVhL, jonka 47 §:ään sisältyvät EKuntaL 47 §:ää vastaavat säännökset. KVhL 47 §:n mukaan, jos viranhaltijan voidaan todennäköisin syin epäillä syyllistyneen virkarikokseen tai menettelleen muutoin virantoimituksessaan velvollisuuksiensa vastaisesti, voidaan hänet pidättää tutkimuksien tai oikeudenkäynnin ajaksi virantoimituksesta. Mikäli kysymyksessä on ilmeinen virkarikos, tulee asiasta tehdä viipymättä rikosilmoitus. Mikäli viranhaltijan voidaan todennäköisin syin epäillä syyllistyneen rikokseen virantoimituksen ulkopuolella, voidaan menetellä vastaavalla tavalla, jos asiassa ilmenneillä seikoilla voi olla vaikutusta viranhaltijan edellytyksiin hoitaa tehtävänsä.<sup>1163</sup>

EKuntaL 44 §:n mukaan kunnan palveluksessa oleva henkilöstö oli kuntaan joko virkasuhteessa tai palvelusuhteessa. Kuntien sekä kuntayhtymien palveluksessa oli EKuntaL:ia säädettäessä vuoden 1994 kesäkuussa n. 411.000 henkilöä, joista n. 55 % oli virkasuhteessa ja n. 45 % yksityisoikeudellisessa työsuhteessa.<sup>1164</sup> Edellä todetun mukaisesti vuonna 2003 muutetussa 6 luvun 44 §:ssä säädettiin, että tehtävässä, jossa käytettiin julkista valtaa, hoidettiin virkasuhteessa. Samanaikaisesti säädetyin 45 §:n mukaan viran, jossa ei käytetty julkista valtaa, tullessa avoimeksi se lakkautettiin. Vuonna 2003 muutetun 46 §:n mukaan virkasuhde voitiin säännöksen tarkoittamalla tavalla muuttaa työsuhteen suhteeksi silloin, kun tehtäviin ei kuulunut julkisen vallan käyttöä.

#### 4.1.3.5 Muutoksenhaku kunnallisen viranomaisen päätöksestä

EKuntaL 92 §:n 1 momentin mukaan oikaisuvaatimuksen ja kunnallisvalituksen sai tehdä se, jota tehty päätös koski tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös valittömästi vaikutti. Mainitun asianosaisen lisäksi oikaisuvaatimuksen ja kunnallisvalituksen oli oikeutettu tekemään kunnan jäsen. Vastaavat säännökset kuntayhtymästä sisältyivät 92 §:n 2 momenttiin. Ainoastaan se, joka oli tehnyt

<sup>1162</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 273; 2000: 321–322; Harjula & Prättälä 1995: 283–284; 1998: 309–310; HE 192/1994 vp: 100; Heuru 1995: 249–252; 2001: 286–291.

<sup>1163</sup> Ks. HE 196/2002 vp: 67.

<sup>1164</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 255; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 251; HE 192/1994 vp: HE 192/1994 vp: 39, jonka mukaan vuonna 1993 virkasuhteisia oli n. 56 % ja yksityisoikeudellisessa työsuhteessa n. 44 % kuntien ja kuntayhtymien palveluksessa olevien henkilöiden määrän ollessa n. 430.000.

oikaisuvaatimuksen, sai tehdä asiassa myös kunnallisvalituksen. Mikäli päätös muuttui oikaisuvaatimuksen johdosta, sai kunnallisvalituksen tehdä myös se, joka olisi saanut tämän johdosta tehdä oikaisuvaatimuksen.<sup>1165</sup>

Muutoksenhausta kunnallisen viranomaisen päätöksestä säädettiin EKuntaL 11 luvussa. EKuntaL 88 §:n mukaan luvun säännöksiä sovellettiin sekä oikaisuvaatimuksen tekemiseen että kunnan tai kuntayhtymän viranomaisen päätökseen, ellei muualla laissa erikseen toisin säädetty.<sup>1166</sup> Mikäli asianosainen tai kunnan jäsen oli kunnanhallituksen, lautakunnan, niiden jaoston tai niiden alaisen viranomaisen päätökseen tyytymätön, voi hän 89 §:n mukaisesti tehdä asiassa kirjallisen oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimus voitiin tehdä sekä laillisuus- että tarkoituksenmukaisuusperusteilla. Oikaisuvaatimus tehtiin asianomaiselle toimielimelle.<sup>1167</sup>

Vuonna 2006 muutetun<sup>1168</sup> EKuntaL 89 §:n mukaisesti oikaisuvaatimus johtokunnan ja sen alaisen viranhaltijan päätöksestä voitiin tehdä myös johtokunnalle, jos johtosäännössä oli määrätty, että johtokunnan päätös voitiin ottaa johtokunnan käsiteltäväksi.<sup>1169</sup> Seuraavan kerran 80 §:ää muutettiin vuonna 2007<sup>1170</sup>, jolloin kunnallisen liikelaitoksen<sup>1171</sup> johtokunnan lain perusteella tekemästä päätöksestä oli mahdollista tehdä oikaisuvaatimus johtokunnalle.<sup>1172</sup>

Sekä valtuuston päätökseen että EKuntaL 81 §:n 1 momentin mukaisen kuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttävän yhtymäkokouksen tai perussopimuksessa määrätty jäsenkuntien valitseman toimielimen päätökseen sekä kunnanhallituksen ja lautakunnan oikaisuvaatimuksen johdosta antamaan päätökseen haettiin EKuntaL alkuperäisen 90 §:n mukaan muutosta kunnallisvalituksella lääninoikeudelta. Valituksen sai tehdä sillä perusteella, että päätös oli syntynyt

<sup>1165</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 525 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 564 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 487 ss.; 2012: 762 ss.; HE 192/1994 vp: 123; Heuru 1995: 417–419; 2001: 484–485; Mäenpää 2005: 287–290; Suomen Kuntaliitto 2008: 10.

<sup>1166</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 492 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 523 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 461 ss.; 2012: 720 ss.; HE 192/1994 vp: 121; Heuru 1995: 392 ss.; 2001: 455 ss.

<sup>1167</sup> Ks. Hallberg, Ignatius & Kanninen 1997: 132–134; Hannus & Hallberg 1995: 497 ss.; HE 192/1992 vp: 121; Heuru 1995: 401–404; 2001: 468–471; Tarukannel & Jukarainen 1999: 99–101. Muutoksenhausta kunnan viranomaisen päätökseen ks. myös Suomen Kuntaliitto 1996d.

<sup>1168</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1169</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2007: 668 ss.; HE 8/2006 vp: 27.

<sup>1170</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 21.12.2007/1375.

<sup>1171</sup> Kunnallisesta liikelaitoksesta ks. jakso 4.1.7.2.

<sup>1172</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 531 ss.; Harjula & Prättälä 2012: 731 ss.; HE 129/2007 vp: 14–15.

virheellisessä järjestyksessä, viranomainen oli ylittänyt toimivaltansa tai päätös oli muuten lainvastainen.<sup>1173</sup>

Vuonna 1996 muutetun<sup>1174</sup> EKuntaL 90 §:n mukaan HLL 27 §:n 2 momentista poiketen valittaja ei saanut valitusajan päätyttyä esittää uusia valitusperusteita.<sup>1175</sup> Sen johdosta, että lääninoikeuksien tilalle perustettiin kahdeksan alueellista hallinto-oikeutta, muutettiin<sup>1176</sup> vuonna 1999 EKuntaL 90 §:n mukainen maininta muutoksen hakemisesta lääninoikeudelta maininnaksi muutoksen hakemiseksi hallinto-oikeudelta.<sup>1177</sup> Vuonna 2007 muutettiin 90 §:ää siten, että johtokunnan oikaisuvaatimuksen johdosta tekemästä päätöksestä haettiin muutosta kunnallisvalituksella hallinto-oikeudelta. Muutettu säännös vastasi myös voimassa olutta tulkintakäytäntöä.<sup>1178</sup> Hallinto-oikeuden päätöksestä oli EKuntaL:n 97 §:n mukaan mahdollista valittaa edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen.<sup>1179</sup>

#### 4.1.4 Luottamushenkilöitä koskevat säännökset

##### 4.1.4.1 Äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimeen

Kunnallisia luottamushenkilöitä olivat EKuntaL 5 luvun 32 §:n mukaan lain 2 luvussa tarkoitetut valtuutetut ja varavaltuutetut sekä 3 luvussa tarkoitetut kunnan toimielinten eli kunnanhallituksen, lautakuntien, johtokuntien ja niiden jaostojen sekä toimikuntien jäsenet. Lisäksi kunnallisia luottamushenkilöitä olivat EKuntaL 24 §:n mukainen pormestari ja 24 a §:n mukainen apulaispormestari. Pormestarin ja apulaispormestarin asemaa kunnallisena luottamushenkilönä on käsitelty edellä jaksossa 4.1.3.4.

Valtuutetut valittiin EKuntaL 9 §:n mukaan välittömällä, salaisilla ja suhteellisilla vaaleilla, joissa kaikilla äänioikeutetuilla oli yhtäläinen äänioikeus. Kunnan muut luottamushenkilöt valitsi valtuusto tai johtosäännössä määrätty muu viranomainen. Valtuusto asetti EKuntaL 17 §:n mukaan kunnanhallituksen sekä EKuntaL 71 §:ssä tarkoitetun tarkastuslautakunnan. Lisäksi valtuusto voi asettaa kunnanhallituksen alaisena toimivia lautakuntia pysyväisluonteisten tehtävien hoitamista varten sekä johtokuntia liike- tai muun laitoksen taikka tehtävän hoitamista

<sup>1173</sup> Ks. Hallberg, Ignatius & Kanninen 1997: 135; Hannus & Hallberg 1995: 504 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 473 ss.; HE 192/1994 vp: 122; Heuru 1995: 404 ss.; Suomen Kuntaliitto 2008: 11.

<sup>1174</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.11.1996/844.

<sup>1175</sup> Ks. HE 110/1996 vp: 2.

<sup>1176</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 26.3.1999/435.

<sup>1177</sup> Ks. HE 114/1998 vp: 1, 37.

<sup>1178</sup> Ks. HE 129/2007 vp: 15.

<sup>1179</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 782–784.

varten. Valtuuston päätöksen nojalla myös kunnanhallitus tai muu toimielin voi asettaa toimikuntia määrätyn tehtävän hoitamista varten.<sup>1180</sup>

EKuntaL 33 §:n mukaan kunnan luottamustoimeen oli vaalikelpoinen henkilö, jonka kotikunta kyseinen kunta oli. Henkilöllä tuli olla myös äänioikeus jossakin kunnassa sinä vuonna, jona valtuutetut valittiin tai muun luottamustoimen vaali toimitettiin. Henkilö ei myöskään saanut olla holhouksen alainen. Valtuustoon valitsemista varten voitiin ehdokkaaksi asettaa vain henkilö, joka oli antanut tähän kirjallisen suostumuksensa.<sup>1181</sup> Vaalikelpoisuuden rajoituksia valtuutetuksi ja kunnanhallituksen jäseneksi on käsitelty edellä jaksossa 4.1.4.1.

Lautakuntaan ei EKuntaL 36 §:n mukaan ollut vaalikelpoinen henkilö, joka oli asianomaisen lautakunnan alainen kunnan palveluksessa. Myöskään asianomaisen lautakunnan tehtäväalueella toimivan kunnan määräämisvallassa olevan yhteisön palveluksessa oleva henkilö ei ollut vaalikelpoinen lautakuntaan. Mikäli henkilö toimi hallituksen tai siihen rinnastettavan toimielimen jäsenenä taikka johtavassa ja vastuullisessa tehtävässä tai siihen rinnastettavassa asemassa liiketoimintaa harjoittavassa yhteisössä, jolle asianomaisessa lautakunnassa<sup>1182</sup> tavanomaisesti käsiteltävien asioiden ratkaisu oli omiaan tuottamaan olennaista hyötyä tai vahinkoa, ei hän ollut vaalikelpoinen lautakuntaan. Lisäksi lakiin sisältyi eräitä muita luottamushenkilöitä koskevia rajoituksia ja määräyksiä.<sup>1183</sup>

Kunnallisesta äänioikeudesta säädettiin EKuntaL 26 §:ssä. Äänioikeus oli tämän mukaan kunnallisvaaleissa henkilöllä, joka oli Suomen sekä muun Euroopan unionin jäsenvaltion kansalainen, sekä Islannin ja Norjan kansalainen, joka ennen vaalivuoden alkua oli täyttänyt 18 vuotta ja jonka kotikunta kyseinen kunta oli vaalivuoden ensimmäisenä päivänä. Lisäksi äänioikeus oli myös muulla edellä säädetyt edellytykset täyttävällä ulkomaalaisella, jos hänellä oli ollut kotikunta Suomessa kahden vaalivuotta lähinnä edeltäneen vuoden ajan.<sup>1184</sup>

<sup>1180</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 149–152; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 147–150; Harjula & Prättälä 1995: 151–155; 2012: 237–242, HE 192/1994 vp: 83–84; Heuru 1995: 142–148; 2001: 154–160.

<sup>1181</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 209–212; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 211–213; Harjula & Prättälä 1995: 219–220; 2012: 330–332; HE 192/1994 vp: 92–93; Heuru 1995: 204–206; 2001: 225–227.

<sup>1182</sup> EKuntaL 36 §:n 1 momentin 3 kohdassa ollut virheellinen sanonta ”asianomaisessa toimielimessä” korjattiin vuonna 2002 oikeaan muotoon ”asianomaisessa lautakunnassa”; ks. HE46/2001 vp: 9; Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

<sup>1183</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 222–224; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 226–228; Harjula & Prättälä 1995: 235–238; 2012: 367–371; HE 192/1994 vp: 96; Heuru 1995: 216–217; 2001: 246–247.

<sup>1184</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 188–199; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 188–190; Harjula & Prättälä 1995: 186–188; 2012: 292–294; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 8; HE: 192/1994 vp: 88; Heuru 1995: 176–178; 2001: 195–197; Prättälä & Thors

TasaAL:n mukaisesti vuonna 1988 muutetun <sup>1185</sup> EKuntaL 4 §:n mukaan kunnallisissa toimielimissä lukuun ottamatta kunnanvaltuustoa tuli olla sekä naisia että miehiä, jollei erityisistä syistä muuta johtunut. <sup>1186</sup> Vuonna 1995 muutetun <sup>1187</sup> TasaAL 4 §:ssä säädettiin, että mm. kunnallisissa toimielimissä lukuun ottamatta kunnanvaltuustoja tulee olla sekä naisia että miehiä kumpiakin vähintään 40 %, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Mikäli kuntaenemmistöisellä yhtiöllä on hallintoneuvosto, johtokunta tai muu luottamushenkilöistä koostuva johto- tai hallintoelin, tulee toimielimessä olla tasapuolisesti sekä naisia että miehiä, jollei erityisistä syistä muuta johdu. <sup>1188</sup> Vuonna 2005 muutetussa <sup>1189</sup> TasaAL:ssa ulotettiin vähintään 40 %:n vaatimus koskemaan myös kuntien välisen yhteistoiminnan toimielimiä. Samalla 4 §:n mukaiset aikaisemmat määräykset siirrettiin uudeksi 4 a §:ksi. <sup>1190</sup>

Mikäli henkilö EKuntaL 37 §:n mukaan menetti vaalikelpoisuutensa, tuli sen toimielimen, jonka valittava luottamushenkilö oli, todeta luottamustoimi päättyneeksi. Valtuutettua koskevan päätöksen teki valtuusto. Luottamustoimen päätymistä koskeva päätös tuli panna heti täytäntöön. Mikäli luottamushenkilö otettiin väliaikaisesti enintään kuuden kuukauden ajaksi valtuutetun vaalikelpoisuutta rajoittavan 34 §:n, kunnanhallituksen vaalikelpoisuutta rajoittavan 35 §:n tai lautakunnan vaalikelpoisuutta rajoittavan 36 §:n 1 momentin tarkoittamaan palvelussuhteeseen, ei hän tämän johdosta menettänyt vaalikelpoisuuttaan. Henkilö ei kuitenkaan palvelussuhteen kestäessä saanut hoitaa luottamustointa. <sup>1191</sup>

---

1994: 29–30. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 8 katsottiin, että johtuen Euroopan unionin kansalaisten osalta hyväksytystä direktiivistä, jonka johdosta jouduttiin kokonaan luopumaan asumisaikavaatimuksesta, ei enää ollut perusteltua säilyttää muiden maassa asuvien ulkomaalaisten osalta voimassa olleen lain mukaista neljän vuoden asumisaikavaatimusta, jonka johdosta valiokunta esitti maan oloihin sopeutumista varten säädettävän asumisaikavaatimuksen pituudeksi kahta vuotta.

<sup>1185</sup> Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain 4 ja 25 §:n muuttamisesta 6.5.1988/406.

<sup>1186</sup> Ks. HE 192/1987 vp: 4–5.

<sup>1187</sup> Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta 17.2.1995/206.

<sup>1188</sup> Ks. HE 90/1994 vp: 10–12; TyVM 10/1994 vp – HE 90/1994 vp: 5. Ks. EOA 28.5.1997 dnro 1422/4/95, jonka mukaan EOA kiinnitti kaupunginhallituksen huomiota vastaisen varalle siihen, että kuntaenemmistöisten yhtiöiden hallintoelimissä tulee olla tasapuolisesti sekä naisia että miehiä säännöksen soveltumatta kuitenkin yhtiön tilintarkastajiin.

<sup>1189</sup> Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta 15.4.2005/232.

<sup>1190</sup> Ks. Bruun & Koskinen 1997: 44; HE 195/2004 vp: 22. Esitys vähintään 40 %:n naisten ja miesten osuudesta myös kuntien välisen yhteistoiminnan toimielimissä sisältyi TasaAL:n uudistamista koskevaan KM:öön; ks. KM 2002:9: 65, 114.

<sup>1191</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 224–226; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 228–230; Harjula & Prättälä 1995: 239–240; 2012: 371–373; HE 192/1994 vp: 96–97; Heuru 1995: 218–219, 2001: 247–248.

#### 4.1.4.2 Oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta

Kunnalliset luottamustoimet olivat aikaisemman kunnallislainsäädännön, mm. KunL:n mukaan pakollisia luottamustoimia kunnan vaalikelpoisille jäsenille. Kieltäytyminen luottamustoimesta oli mahdollista ainoastaan erikseen säädettyissä tapauksissa. Edellä todetun mukaisesti valtuustoehdokkaaksi vaaleissa voitiin EKuntaL 33 §:n mukaan asettaa vain henkilö, joka kirjallisesti oli antanut suostumuksensa valtuutetun toimen vastaanottamiseen. Kieltäytymisperusteet EKuntaL:ssa olivat aikaisemman lainsäädännön tavoin joko ehdottomia tai harkinnanvaraisia.

Ehdottomana kieltäytymisperusteena kunnallisesta luottamustoimesta oli EKuntaL 38 §:n 1 momentin mukaan 60 vuoden ikä. Mikäli henkilö oli täyttänyt 60 vuotta, oli hänellä halutessaan oikeus kieltäytyä kunnallisesta luottamustoimesta. Samoin, mikäli henkilö oli ollut samassa tai samaan toimielimeen kuuluvassa luottamustoimessa neljä lähinnä edellistä vuotta tai vaihtoehtoisesti missä tahansa kunnallisessa luottamustoimessa yhteensä kahdeksan vuotta, oli hänellä ehdoton oikeus luottamustoimesta kieltäytymiseen. Luottamustoimesta voi myös erota samoilla perusteilla kuin kieltäytymisessä.<sup>1192</sup>

Harkinnanvaraisista kieltäytymisperusteista säädettiin EKuntaL 38 §:n 2 momentissa. Sen mukaan luottamustoimesta voi kieltäytyä myös muusta pätevistä syistä. Kieltäytymisen hyväksymisestä päätti se toimielin, jonka valittavana kyseinen luottamushenkilö oli. Mikäli kysymyksessä oli valtuutettu tai varavaltuutettu, teki päätöksen asiasta valtuusto. Luottamustoimesta voi 38 §:n 3 momentin mukaan erota myös pätevistä syistä. Tältä osin meneteltiin edellä mainitulla tavalla.<sup>1193</sup>

Vuonna 1993 annetussa KM:ssä esitettiin, että kunnallisesta luottamustoimesta olisi ollut oikeus kieltäytyä. Luottamustoimesta kieltäytymiseen ei KM:ssä esitetty erityisiä perusteita, vaan henkilöllä olisi mietinnön mukaan ollut oikeus kieltäytyä niin halutessaan.<sup>1194</sup> Myös HE:ssä esitettiin, että kunnallisesta luottamustoimesta voisi kieltäytyä. Kieltäytymiseen ei esityksen mukaan olisi edellytetty erityisiä perusteita.<sup>1195</sup> HE:n valiokuntakäsittelyssä kuitenkin katsottiin, että kunnallinen luottamustoimi oli luonteeltaan kansalaisvelvollisuus, josta ei tulisi voida

<sup>1192</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 226–230; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 230–233; Harjula & Prättälä 1995: 247–248; 2012: 374–375; HE 192/1994 vp: 97; Heuru 1995: 219–221; 2001: 249–250.

<sup>1193</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 226–230; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 230–233; Harjula & Prättälä 1995: 2012: 374–375; HE 192/1994 vp: 97; Heuru 1995: 219–221; 2001: 249–250.

<sup>1194</sup> Ks. KM 1993:33: 387.

<sup>1195</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 97.

kieltäytyä ilman pätevää syytä. Valiokuntakäsittelyssä katsottiin myös, että vapaa kieltäytymismahdollisuus voisi johtaa työnantajien kielteiseen suhtautumiseen luottamustoimien vastaanottamisessa. Valiokunta asettui mietinnössään vallitsevan olotilan pysyttämisen kannalle, jonka mukaisesti laki tältä osin vahvistettiin.<sup>1196</sup>

#### 4.1.4.3 Palkkio luottamustoimen hoitamisesta

EKuntaL 42 §:n 1 momentissa oli määräykset kunnan luottamushenkilöille maksettavista kokouspalkkioista, matkakustannusten korvauksista ja päivärahoista sekä muista korvauksista, joita luottamushenkilöille voi aiheutua luottamustehtävän hoitamisen johdosta. Edellä olevan lisäksi luottamushenkilölle voitiin 42 §:n 2 momentin mukaan maksaa palkkiota määräajalta sekä myös muita erillispalkkioita. EKuntaL 13 §:n 2 momentin 8 kohdan mukaan valtuusto päätti luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista.

Eri toimielinten palkkiot voivat poiketa toisistaan. Puheenjohtajille voitiin maksaa suurempi kokouspalkkio kuin muille toimielinten jäsenille. EKuntaL 42 §:n 2 momentin mukaisia palkkioita voitiin maksaa kunnan harkinnan mukaan. Määräajalta eli käytännössä kuukausittain maksettava palkkio tuli kysymykseen silloin, kun luottamushenkilö hoiti tehtävänsä osa- tai kokopäivätoimisesti. Luottamushenkilöille maksettavia palkkioita voivat olla myös erityistehtävistä maksettavat palkkiot.<sup>1197</sup>

EKuntaL 42 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan luottamushenkilölle maksettiin korvausta ansionmenetyksestä ja kustannuksista, joita luottamustoimen vuoksi aiheutui sijaisen palkkaamisesta, lastenhuollon järjestämisestä tai muusta vastaavasta syystä. Säännöksen mukaisen korvauksen ei kuitenkaan tarvinnut olla täysimääräinen. Ansionmenetyksen korvauksena voi olla ainoastaan todellinen luottamustoimen hoitamisen vuoksi menetetty tai vähentynyt ansio. Esimerkiksi vapaa-ajalla tai vuosiloman aikana hoidettu luottamustehtävä ei oikeuttanut kyseiseen korvaukseen.<sup>1198</sup>

<sup>1196</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 241; 2012: 374; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 11–12.

<sup>1197</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 240–241; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 242–245; Harjula & Prättälä 1995: 249–251; 2012: 383–384; HE 192/1994 vp: 98; Heuru 1995: 227–228; 2001: 257–258; Suomen Kuntaliitto 2014b; Valanta 2002: 328 ss.

<sup>1198</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 240–241; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 243–244; Harjula & Prättälä 1995: 251–252; 2012: 385–386; HE 192/1994 vp: 98; Heuru 1995: 228; 2001: 257–258; Suomen Kuntaliitto 2014b.



Matkakustannusten korvauksista ja päivärahoista säädettiin 42 §:n 1 momentin 3 kohdassa. Matkakustannusten korvauksen tuli perustua aiheutuneisiin kustannuksiin. Esim. jos luottamushenkilö työskenteli tai opiskeli tilapäisesti toisella paikkakunnalla, korvattiin matkakustannukset ainoastaan vakituudesta asunnosta. Tarvittaessa voitiin varajäsen kutsua toimielimen kokoukseen luottamushenkilön sijasta.<sup>1199</sup>

#### 4.1.4.4 Luottamushenkilön virheellinen menettely

Jos voitiin todennäköisin perustein epäillä, että luottamushenkilö oli toimessaan syyllistynyt virkarikokseen tai menetellyt muuten tointa hoitaessaan virkavelvollisuuksien vastaisesti, tuli kunnanhallituksen EKuntaL 40 §:n mukaan vaatia asiasta selitys. Tarvittaessa kunnanhallituksen tuli ilmoittaa asiasta valtuustolle. Asiasta tuli myös tehdä viipymättä rikosilmoitus, jos kysymyksessä oli ilmeinen virkarikos. Oikeudenkäynnin tai tutkimuksen ajaksi voitiin luottamushenkilö valtuuston päätöksellä pidättää toimestaan. Mainitun päätöksen voi väliaikaisesti päättää myös valtuuston puheenjohtaja ennen valtuuston kokousta.<sup>1200</sup>

Mikäli luottamushenkilö oli luottamustoimen ulkopuolella asetettu syytteeseen rikoksesta, jonka laatu tai tekotapa osoitti, ettei hän voinut toimia tehtävässään sen edellyttämällä tavalla, voi valtuusto EKuntaL 41 §:n mukaan pidättää hänet toimestaan. Lisäksi mikäli luottamushenkilö oli vaalin toimittamisen jälkeen tuomittu lainvoimaisella päätöksellä vankeuteen vähintään kuudeksi kuukaudeksi, voi valtuusto erottaa hänet luottamustoimestaan. Päätös pantiin toimeen heti.<sup>1201</sup>

#### 4.1.4.5 Luottamushenkilöiden erottaminen kesken toimikauden

Valtuusto voi EKuntaL 21 §:n mukaisesti erottaa valitsemansa luottamushenkilöt kesken toimikauden, jos he tai jotkut heistä eivät nauti valtuuston luottamusta.

<sup>1199</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 242; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 245; Harjula & Prättälä 1995: 251–252; 2012: 385–386; HE 192/1994 vp: 98; Heuru 1995: 228; 2001: 257–258; Suomen Kuntaliitto 2014b.

<sup>1200</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 233–237; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 236–240; Harjula & Laakso 1996: 123; Harjula & Prättälä 1995: 245–247; 2012: 378–381; HE 192/1994 vp: 97–98; Heuru 1995: 224–226; 2001: 253–255. Ratkaisussa AOK 9.6.1998 Dnro 228/1/97 katsottiin, että kunnanhallituksen asiaa käsitellessään tuli ottaa salassapitoa koskevat säännökset huomioon ja että virkamiestä sitoi totuudessapysymisvelvollisuus mm. siinä, ettei hän voi esim. vedota olemattomiin tapahtumiin tai päivämääriin.

<sup>1201</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 238–239; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 241; Harjula & Prättälä 1995: 248; 2012: 381–383; HE 192/1994 vp: 98; Heuru 1995: 226–227; 2001: 256–257.

Tällöin erottaminen koskee kaikkia toimielimeen valittuja luottamushenkilöitä. Vuonna 2002 muutetun<sup>1202</sup> 21 §:n mukaan asia tulee vireille kunnanhallituksen esityksestä tai mikäli vähintään neljäsosa valtuutetuista on tehnyt asiaa koskevan aloitteen. Vuonna 2006 lisättiin<sup>1203</sup> 21 §:ään säännökset myös pormestarin ja apulaispormestarin erottamisesta kesken toimikauden valtuuston luottamuksen puuttuessa.<sup>1204</sup> Luottamushenkilöiden erottamista koskevaa asian valmistelua varten valtuuston tuli EKuntaL 22 §:n mukaan asettaa keskuudestaan tilapäinen valiokunta.<sup>1205</sup>

Valtuuston päätös luottamushenkilöiden erottamisesta tapahtui enemmistö-päätöksellä. Vaikka edellä mainittu valtuuston epäluottamus voi kohdistua vain osaan valtuuston nimittämän toimielimen jäsenistä, koski erottamispäätös kuitenkin kaikkia toimielimen jäseniä, myös varajäseniä. Edellä olevassa on kyse ns. sovelletusta parlamentarismista, jolloin erottamispäätös koskee aina kaikkia toimielimeen valittuja luottamushenkilöitä. Päätöksenteko ei tällöin kohdistunut yksittäiseen valtuutettuun EKuntaL 52 §:n tarkoittamalla tavalla henkilökohtaisesti, jolloin kyseinen valtuutettu ei ollut esteellinen käsittelemään asiaa. Näin ollen päätöksentekoon voivat ottaa osaa myös ne valtuutetut, joita erottamispäätös koski.<sup>1206</sup>

#### 4.1.5 Kunnan talous

##### 4.1.5.1 Uudistuneet säännökset

EKuntaL:n mukaiset kunnan taloutta koskevat määräykset tulivat 101 §:n mukaan voimaan 1.1.1997. Tätä ennen noudatettiin kunnan taloudenhoidossa KunL:n mukaisia määräyksiä.

<sup>1202</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

<sup>1203</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1204</sup> Ks. jakso 4.1.3.4.

<sup>1205</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 255–259; Suksi 1998: 38–39; 1999: 128–130.

<sup>1206</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 255–256; Suksi 1998: 39–40; 1999: 157 ss. Ks. KHO 1998:19, jonka mukaan kunnanvaltuuston päättäessä äänin 12–5 kunnanhallituksen nauttivan valtuuston luottamusta kyse oli EKuntaL 21 §:ssä säädetystä ns. sovelletusta parlamentarismista erottamispäätöksen koskiessa aina kaikkia toimielimen jäseniä, jolloin valtuutettua koskeva päätöksenteko ei kohdistunut toimielimeen kuuluvaan yksittäiseen valtuutettuun EKuntaL:n 52 §:n tarkoittamalla tavalla henkilökohtaisesti, joten valtuuston päätöksestä tehdyssä valituksessa tarkoitetut kunnanhallituksen jäsenet, varajäsenet ja varajäsenen puoliso eivät olleet esteellisiä ottamaan osaa kunnanhallituksen luottamusta koskevaan päätöksentekoon valtuustossa. Ks. myös Mäenpää 1998: 122, jonka mukaan kunnanhallituksen jäsenenä olevaa valtuutettua ei voitane pitää esteellisenä osallistumaan päätöksentekoon siitä, nauttiiko kunnanhallitus valtuuston luottamusta.

Kunnan taloutta sekä talouden ohjausta koskevat määräykset verrattuna aikaisemmin voimassa olleeseen KunL:iin muuttuivat perusteellisesti. Muutokset koskivat sekä kunnan talousarviota, talousarvion rakennetta että kunnan kirjanpitojärjestelmää. Talousarvion rakenteesta määrättiin nimenomaisesti EKuntaL 65 §:ssä. Aikaisemmin voimassa olleen KunL 80 §:n mukaan talousarvioon tuli ottaa varainhoitovuoden menot ja tulot ym. Talousarvion rakenne ja esittämistapa pohjautui kuitenkin kuntien keskusjärjestöjen antamiin suosituksiin.<sup>1207</sup>

Kunnan kirjanpidossa siirryttiin EKPL:n ja sittemmin KPL:n soveltamiseen. Kirjanpitolainsäädännön määräyksiä ei kuitenkaan sellaisena sovellettu kuntien kirjanpitoon, vaan tämä tehtiin EKuntaL 67 §:n mukaan soveltuvien osin. Myös EKuntaL sisälsi määräyksiä tilinpäätöksen sisällöstä. Lisäksi KuntaKILA antoi EKuntaL 67 §:n mukaan ohjeita ja lausuntoja edellä mainittujen säännösten soveltamisesta.<sup>1208</sup>

#### 4.1.5.2 Talousarvio ja taloussuunnitelma

Kunnan talousarviosta ja -suunnitelmasta annettiin määräykset EKuntaL 8 luvun 65 §:ssä. Valtuuston tuli hyväksyä vuoden loppuun mennessä kunnalle talousarvio seuraavalle vuodelle. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston tuli hyväksyä myös kolmea tai useampaa vuotta koskeva taloussuunnitelma. Talousarvio oli mainitun taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksyttiin kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Nämä tuli laatia siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvattiin. Määrärahat ja tuloarviot otettiin talousarvioon joko brutto- tai nettomääräisenä. Erikseen säädettiin lisäksi mm., että talousarviossa oli käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa.<sup>1209</sup>

Talousarvio ja -suunnitelma tuli laatia siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseksi turvattiin. Talousarvioon otettiin toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Lisäksi talousarviossa osoitettiin, miten rahoitustarve katetaan. Talousarvion käyttötalousosassa asetettiin toimitus- ja tehtäväkohtaisesti toiminnalliset tavoitteet sekä osoitettiin tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Tuloslaskelmaosassa edellä mainitut tulot ja menot ryhmitettiin varsinaiseen toimintaan, tulonsiirtoihin ja rahoituseriin. Lisäksi tulos-

<sup>1207</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 355; HE 192/1994 vp: 53–54.

<sup>1208</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 54–55.

<sup>1209</sup> Ks. Hannus & Hallberg 378 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 388 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 357 ss.; 2012: 542 ss.; HE 192/1994 vp: 109–111; Heuru 1995: 323 ss.; 2001: 379 ss.; Myllyntaus 1994: 18–20; 2002: 34 ss.

laskelmaosaan sisällytettiin käyttöomaisuuden poistot sekä varausten ja rahastojen muutokset. Investointiosassa oli hankekohtaiset määrärahat ja tuloarviot. Rahoitusosa osoitti kunnan talousarviovuoden rahan lähteet ja rahankäytön kokonaisuudessaan.<sup>1210</sup>

*Suomen Kuntaliitto* antoi kunnille ja kuntayhtymille suosituksia kunnan ja kuntayhtymän talousarvioksi ja -suunnitelmaksi.<sup>1211</sup> Samoin *Suomen Kuntaliitto* antoi suosituksia tililuettelomallista kunnille ja kuntayhtymille. Kyseiset tililuettelomallit palvelivat kuntia ja kuntayhtymiä sekä talousarvion laadinnassa, talousarvion toteutumisen seurannassa että kirjanpidossa.<sup>1212</sup>

Vuonna 2000 muutettiin<sup>1213</sup> EKuntaL 65 §:n mukaisia talousarviota ja -suunnitelmaa koskevia säännöksiä. EKuntaL 65 §:n 1 momenttiin tehdyt muutokset olivat lähinnä terminologisia, jolloin taloussuunnitelmaa kolmeksi tai useammaksi vuodeksi kutsuttiin nimellä suunnittelukausi. Muutetun 65 §:n 2 momenttiin lisättiin määräys, jonka mukaan talousarviossa ja -suunnitelmassa tai niiden hyväksymisen yhteydessä tuli päättää toimenpiteistä, joilla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä ja talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioitu alijäämä suunnittelukaudella katetaan (alijäämän kattamisvelvollisuus).<sup>1214</sup>

Seuraavan kerran talousarviota ja -suunnitelmaa koskevia 65 §:n mukaisia säännöksiä muutettiin vuonna 2006. Muutetun 65 §:n 3 momentin mukaan taloussuunnitelman tuli olla tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, ellei talousarvion taseeseen arvioitu kertyvän ylijäämää. Mikäli alijäämää ei saatu katetuksi suunnittelukautena, tuli taloussuunnitelman yhteydessä päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katettiin valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena. Suunnitelmakautta talouden tasapainottamiseksi ei edellä olevan mukaan voinut pidentää neljästä vuodesta.<sup>1215</sup>

<sup>1210</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 378 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 357 ss.; HE 192/1994 vp: 109–111; Heuru 1995: 323 ss.

<sup>1211</sup> Ks. esim. Suomen Kuntaliitto 1996a; 1998; 2000; 2011.

<sup>1212</sup> Ks. esim. Suomen Kuntaliitto 1999; 2001a; 2006; 2012a.

<sup>1213</sup> Laki kuntalain 65 ja 86 §:n muuttamisesta 7.4.2000/353.

<sup>1214</sup> Ks. Eklund 2000: 12–13; Harjula & Prättälä 2001: 401 ss.; HE 157/1999 vp: 2–3; Heuru 2001: 379 ss.; Oulasvirta & Meklin 2003: 26–27.

<sup>1215</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 388 ss.; Harjula & Prättälä 2007: 494 ss.; HaVM 6/2006 vp – HE 8/2006 vp: 6; HE 8/2006 vp: 24–25. Ks. myös kertyneiden alijäämien kattamista koskeva lausunto KuntaKILA 77/14.11.2006, jossa todetun mukaan kertyneitä alijäämiä voidaan rajoitetusti kattaa peruspääomasta mutta ei arvonkorotuksella muodostetulla rahaston pääomalla. Ks. lisäksi myös lausunnot KuntaKILA 84/24.6.2008 ja KuntaKILA 85/7.10.2008, joiden mukaan käyttöomaisuuteen kuuluvien samojen osakkeiden vaihtokauppa kuntien kesken ei realisoitunut myyntivoittoa, koska vaihdolla ei ollut reaalitaloudellisia perusteita. Ks. tästä

Mikäli kunnan talous oli tasapainossa tai ylijäämäinen, ei suunnittelukauden rajoittamista koskeva säännös koskenut tällaista kuntaa. Säännös ei myöskään estänyt investointiohjelman tai erillisen palvelusuunnitelman laatimista pidemmälle ajalle.<sup>1216</sup>

#### 4.1.5.3 Erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely

Vuonna 2007 annettiin säännös erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä. Säännös sisältyi vuonna 2007 annetun ParasL 9 §:ään. Sen mukaan, jos rahoituksen riittävyyttä tai vakavaraisuutta kuvaavat kunnan talouden tunnusluvut olivat olennaisesti ja toistuvasti koko maan tunnuslukuja<sup>1217</sup> heikommalla ja ne olivat kahtena peräkkäisenä vuotena alittaneet VNA:lla säädetyt raja-arvot, tuli kunnan ja valtion yhdessä selvittää kunnan mahdollisuudet turvata asukkailleen lain edellyttämät palvelut. Tarvittaessa tuli myös ryhtyä toimenpiteisiin palveluiden edellytysten turvaamiseksi.<sup>1218</sup> ParasL oli voimassa 15 §:n mukaan vuoden 2012 loppuun.

ParasL 9 §:n 2 momentin mukaan mainittu selvitys tehtiin arviointiryhmässä, jonka jäsenistä yhden nimesi SM ja yhden asianomainen kunta. SM nimesi arviointiryhmän puheenjohtajan. Arviointiryhmä teki ehdotuksen kunnan asukkaiden palvelujen turvaamiseksi tarvittavista toimenpiteistä. Kunnanvaltuuston tuli käsitellä edellä mainitut toimenpide-ehdotukset. Valtuuston päätös tuli saat-  
taa SM:n tietoon mahdollisia jatkotoimenpiteitä varten. SM teki arviointiryhmän toimenpide-ehdotusten ja kunnanvaltuuston päätösten perusteella ratkaisunsa KuntajakoL:ssa tarkoitetun erityisen selvityksen tarpeellisuudesta kuntajaon muuttamiseksi.<sup>1219</sup> Myöhemmin vuonna 2007 muutetun 9 §:n mukaan viranomaiseksi tuli SM:n sijasta VM ministeriöiden välillä toteutetun tehtävien siirron vuoksi.<sup>1220</sup>

---

myös lausunnossa KuntaKILA 84/24.6.2008 viitattu lausunto KILA 1775/2006, joka koski sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä. Ks. lisäksi lausunnossa KuntaKILA 84/24.6.2008 viitattu lausunto KuntaKILA 51/16.3.2001, jonka mukaan kaupungin käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden sulautumisen yhteydessä saatavat pörssiyhtiön osakkeet tuli merkitä rahoitusarvopapereihin vaihdettavien osakkeiden poistamattomasta hankintamenosta.

<sup>1216</sup> Ks. HE 8/2006 vp: 24.

<sup>1217</sup> Ks. Valtioneuvoston asetus kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista 15.2.2007/172.

<sup>1218</sup> Ks. HE 155/2006 vp: 107–108.

<sup>1219</sup> Ks. HE 155/2006 vp: 107–108.

<sup>1220</sup> Ks. HE 56/2007 vp: 1, 4; Laki kunta- ja palvelurakennemuutoksesta annetun lain 9 ja 10 §:n muuttamisesta 9.11.2007/1002.

Kunnan peruspalvelujen valtionosuutta koskevaa lakia<sup>1221</sup> muutettiin vuonna 2010. Tuolloin lakiin lisättiin uusi 63 a §, jossa annettiin ParasL 9 §:ää vastaavat säännökset erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä<sup>1222, 1223</sup>

#### 4.1.5.4 Kirjanpito ja tilinpäätös

Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä oli EKuntaL 67 §:n mukaan sen lisäksi, mitä mainitussa laissa säädettiin, soveltuvin osin voimassa, mitä EKPL:ssa ja sittemmin KPL:ssa säädettiin<sup>1224</sup>. Lisäksi EKuntaL 67 §:n mukaan KuntaKILA antoi ohjeita ja lausuntoja<sup>1225</sup> EKPL:n/KPL:n sekä EKuntaL:n tilinpäätöstä, toimintakertomusta sekä tilikauden tuloksen ja talouden tasapainottamista koskevien säännösten soveltamisesta. EKuntaL 68 §:ään sisältyivät määräykset kunnan tilinpäätöksestä, ja 69 §:ssä säädettiin tilinpäätökseen kuuluvasta toimintakertomuksesta. EKuntaL 70 § sisälsi määräykset esityksestä tilikauden tuloksen käsittelystä sekä talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä.

Kunnan tilikautena oli EKuntaL 68 §:n mukaan kalenterivuosi. Tilinpäätös tuli laatia kultakin tilikaudelta EKuntaL 67 §:n ja KPL 3 luvun 6 §:n perusteella kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Vuonna 2001 KPL 3 luvun 6 §:ää muutettiin<sup>1226</sup> siten, että tilinpäätös tuli laatia neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. EKuntaL 68 §:ää muutettiin<sup>1227</sup> tämän jälkeen niin, että

<sup>1221</sup> Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704.

<sup>1222</sup> Ks. HE 160/2010 vp: 1, 3–5, 8; Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain muuttamisesta 30.12.2010/1405. Samassa yhteydessä kumottiin ParasL 9 §; ks. Laki kunta- ja palvelurakenneuudistuksesta annetun lain 9 §:n kumoamisesta 30.12.2010/1406. Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704 kumottiin sosiaali- ja terveystointa sekä pelastustointa koskevan uudistuksen yhteydessä, jolloin annettiin uusi Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.6.2021/618. Ks. tästä jakso 4.2.3.5.

<sup>1223</sup> Uuden säännöksen johdosta annettiin uusi VNA kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista kumoutuneen VNA:n sijasta; ks. Valtioneuvoston asetus kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista 10.3.2011/205.

<sup>1224</sup> Annettaessa EKuntaL oli voimassa vuonna 1973 annettu laissa viitattu EKPL. Vuonna 1997 annetulla KPL:lla kumottiin EKPL. Kunnan kirjanpidosta ks. Hallipelto 1993; 1995a; 1995b; Leppänen 2001a; von Martens 1996; 1998: 14–15; Oy Audiator Ab & Oy Audiator Yhtiötarkastus Ab 1996. Ks. myös Vuorinen 1995a: 180–184. Kunnan tuloslaskelmasta ks. Myllyntaus 1995. Kunnan kirjanpito uudistuksen soveltuvuudesta kuntasektorille ja tähän liittyvistä ongelmista ks. esim. Näsi & Keurulainen 1999: 100 ss. Ks. myös Lohi 2009: 32–33. Ks. myös lausunnot kirjanpitolain muutos ehdotuksesta KuntaKILA 2/8.7.1996 ja kirjanpitolain luonnoksesta KuntaKILA 9/29.5.1997.

<sup>1225</sup> Ka. esim. KuntaKILA 99/17.5.2011 koskien kirjanpidon menetelmiä ja aineistoja.

<sup>1226</sup> Laki kirjanpitolain muuttamisesta 13.7.2001/629.

<sup>1227</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

siihen lisättiin määräys kunnan tilinpäätöksen laatimisesta tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä.<sup>1228</sup>

Alkuperäisen EKuntaL 68 §:n 1 momentin mukaan tilikaudelta tuli laatia tilinpäätös, joka tuli saattaa valtuuston käsiteltäväksi tilikautta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä. Tämän sekä vuonna 2002 muutetun<sup>1229</sup> 68 §:n 1 momentin mukaan kunnanhallituksen tuli laatia tilikaudelta tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja antaa se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä tilintarkastuksen jälkeen saattaa se valtuuston käsiteltäväksi kesäkuun loppuun mennessä. Vuoden 2002 muutosta perusteltiin HE:ssä lain täsmennystarpeella.<sup>1230</sup>

EKuntaL 68 § koski edellä todetun mukaan kunnan tilinpäätöstä, 69 § koski kunnan tilinpäätökseen kuulunutta toimintakertomusta ja 70 § koski tilikauden tuloksen käsittelystä annettuja määräyksiä kunnan tilinpäätöksessä.<sup>1231</sup> Samanaikaisesti KILAA:een lisätyn KuntaKILA:aa koskevan määräyksen kanssa muutettiin KILAA:n 2 §:ää siten, että EKPL 35 §:ssä tarkoitettuja poikkeuksia voi hakea kirjanpitovelvollisen ja elinkeinonharjoittajien lisäksi myös kuntien

<sup>1228</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 407–408; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 413–415; Harjula & Prättälä 1995: 386–390; 2012: 579–583; HE 192/1994 vp: 113–114; Heuru 1995: 347–350; 2001: 406–410. Tilinpäätöksen sisällöstä ks. lisäksi Myllyntaus 2002: 118 ss.

<sup>1229</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

<sup>1230</sup> Ks. HE 46/2001 vp: 10. HE:ssä viitattiin vuonna 1999 annettuun päätökseen KHO 1999:48, joka koski mm. tilinpäätöksen valmistelua valtuustolle, jonka pohjalta kunnille oli annettu menettelyohjeita tilinpäätöksen valmistelusta valtuustolle. HE:ssä todetun mukaan tilintarkastaja otti tilintarkastuskertomuksessaan kantaa siihen, oliko tilinpäätös hyväksyttävä ja voitiinko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Lisäksi tarkastuslautakunnan oli otettava kantaa myös tilinpäätöksen hyväksyttävyyteen ja asia tältä osin käsiteltiin valtuustossa tarkastuslautakunnan ehdotuksen pohjalta. Sen sijaan tilinpäätös oli kunnanhallituksen laatima, ja se käsiteltiin valtuustossa kunnanhallituksen valmistelun pohjalta kunnanhallituksen vastatessa tilinpäätöksen sisällöstä.

<sup>1231</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 405–406; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 411–412; Harjula & Prättälä 1995: 383–386; 2012: 575–578; HE 192/1994 vp: 111–113; Heuru 1995: 343–347; 2001: 402–405. Vuonna 1996 KuntaKILA antoi edellä mainitun taseen laatimisoheiden lisäksi yleisohjeet myös tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta, suunnitelman mukaisista poistoista, liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä, rahasto- ja varauskirjauksista sekä konsernitilinpäätöksen laatimisesta; ks. KuntaKILA 1996a, 1996b, 1996c, 1996d, 1996e, 1996f, 1996g. Lisäksi KuntaKILA antoi vuonna 1996 tilikarttamallin kunnille ja kuntayhtymille; ks. KuntaKILA 1996h.

järjestö.<sup>1232</sup> Vuonna 1995 KILAA:een lisätyn 1 a §:n tarkoittama KuntaKILA<sup>1233</sup> antoi EKuntaL 67 §:n mukaisesti ohjeita ja lausuntoja EKPL:n<sup>1234</sup>, KPL:n<sup>1235</sup> ja EKuntaL:n 68–70 §:n soveltamisesta<sup>1236</sup>.

KuntaKILA:n päätösten velvoittavuudesta kuntien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä voidaan kiinnittää huomiota KILAA:n 8 §:n määräykseen, jonka mukaan päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla. KuntaKILA:n päätösten sitovuudesta voidaan myös viitata KHO:n vuonna 2012 antamaan vuosikirjapäätökseen ja vuonna 2015 antamaan julkaisemattomaan päätökseen sekä vuonna

<sup>1232</sup> KILAA:ssa viitatus vuonna 1978 muutetun EKPL 35 §:n mukaan KILA voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia EKPL 9 §:n 2 momentin (tilinpäätöksen laatimisajankohta), 19 §:n (tuloslaskelma), 20 §:n (tase), 21 §:n (tuloslaskelman ja taseen liitteet), 29 §:n (ammattinharjoittajan tilikausi) ja 30 §:n (ammattinharjoittajan tilinpäätös) säännöksiin. Lisäksi KILA voi EKPL 35 §:n mukaan määrääjäksi myöntää kirjanpitovelvolliselle luvan säilyttää 25 §:ssä mainitun kirjanpitoaineiston (tasekirja, tase-erittelyt ja muut kirjanpitokirjat sekä käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettuna tilipuitteet, kirjaussuunnitelma ja koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvaus) tasekirjaa, tilipuitteita ja kirjaussuunnitelmaa sekä koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvausta lukuun ottamatta mikrofilmille kuvattuna tai muulla vastaavalla tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla. Ks. Laki kirjanpitolain muuttamisesta 17.8.1978/644. Mainitut EKPL:n mukaiset säännökset menettivät kuntia koskevilta osin merkityksensä KPL:n säätämisen ja EKuntaL:n vuonna 2002 tapahtuneen muuttamisen (Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81) myötä. Kuntien järjestön oikeutta pyytää KILA:lta ohjeita ja lausuntoja EKPL:n soveltamisesta perusteltiin HE:ssä virheellisesti EKPL 35 §:n 1 momentin muuttamisella (jota ei esitetty) kuntien siirtyessä noudattamaan kirjanpitolakia vuoden 1997 alusta; ks. HE 264/1994 vp: 4. Muutettaessa KILAA 2 §:ää vuonna 1995 lisättiin siihen määräys kuntien järjestön mahdollisuudesta hakea EKPL 35 §:n tarkoittamia edellä mainittuja poikkeuksia; ks. Asetus kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen muuttamisesta 19.5.1995/810.

<sup>1233</sup> EKuntaL:n säätämiseen liittyen säädettiin myös tuolloin voimassa olleen EKPL:n perusteella annetun KILAA:n muuttamisesta siten, että A:n 1 a §:ssä annettiin määräykset KuntaKILA:sta. Tämän mukaan KuntaKILA:n tuli suorittaa sille EKuntaL:ssa säädetyt ja KILA:n sille osoittamat tehtävät; ks. Asetus kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen muuttamisesta 19.5.1995/810. KuntaKILA antoi vuonna 1996 yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, joka yleisohje sisälsi myös kannanotot siitä, miten kunnan ja kuntayhtymän aloittava tase 1.1.1997 muodostetaan vuoden 1996 tilinpäätöksestä; ks. KuntaKILA 1996a.

<sup>1234</sup> EKuntaL 8 luvun kunnan taloutta koskevan luvun tullessa voimaan vuoden 1997 alussa oli vielä voimassa EKPL. EKPL 7 luvussa säädettiin KILA:sta ja sille kuuluvista tehtävistä. EKuntaL:n säätämiseen liittyen muutettiin EKPL:ia lisäämällä siihen uusi 34 a §, jonka mukaan KILA:ssa on KuntaKILA; ks. Laki kirjanpitolain muuttamisesta 29.12.1994/1526. HE:een kirjanpitolain muuttamisesta ei sisällynyt ehdotusta KuntaKILA:sta, mutta asian valiokuntakäsittelyssä katsottiin tarkoituksenmukaiseksi säätää asiasta lain tasolla; ks. HE 264/1994 vp; TaVM 41/1994 vp – HE 264/1994 vp: 1.

<sup>1235</sup> Vuonna 1997 annettu EKPL:n kumonnut KPL tuli sen 9:1 §:n mukaan voimaan 31.12.1997.

<sup>1236</sup> Vuonna 1994 muutetun EKPL 7 luvun 34 a §:n (Laki kirjanpitolain muuttamisesta 29.12.1994/1526) KuntaKILA:aa koskevat määräykset sisältyivät uudistettuina KPL 8 lukuun; ks. HE 173/1997 vp: 41–42. KuntaKILAn toiminnasta ks. Alanen 1996: 124–125.



2019 annettuun vuosikirjapäätökseen.<sup>1237</sup> Lisäksi julkaistiin myös *Tilintarkastus Revision* -lehdessä vuosittain ohjeet kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöksen laatimisesta.<sup>1238</sup>

Edellä todetun mukaisesti KuntaKILA antoi EKuntaL 67 §:n mukaisesti ohjeita ja lausuntoja EKPL:n ja käytännössä KPL:n sekä EKuntaL 68–70 §:n soveltamisesta kunnan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Tilinpäätökseen<sup>1239</sup> kuuluivat EKuntaL

<sup>1237</sup> Ks. KHO 2012:2 vuodelta 2010, jossa kumottiin kaupunginvaltuuston päätös poistosuunnitelman muuttamisesta tämän poiketessa KuntaKILA:n antamasta yleisohjeesta. KuntaKILA:n päätösten sitovuudesta ks. myös Rasinmäki 1997: 117; VM 20/2012: 35–36. Päätöksessä KHO 20.2.2015 L 479 kumottiin kaupunginvaltuuston päätös tilinpäätöksen hyväksymisestä lainvastaisena sen ollessa KuntaKILA:n yleisohjeen vastainen. Päätöksessä KHO 2019:41 kumottiin HAO:n päätös kaupunginvaltuuston vuoden 2012 tilinpäätöksen hyväksymisen kumoamisesta muutettuun poistosuunnitelmaan liittyen sen johdosta, että KHO katsoi kaupungin esittäneen asianmukaiset ja perustellut syyt poistosuunnitelman muuttamiselle ja kun kaupungin vastuunalaisella tilintarkastajalla ei tilintarkastuskertomuksessaan ollut huomauttamista tilinpäätöksestä ja tilinpäätös lausunnon mukaan antoi oikeat ja riittävät tiedot kaupungin taloudellisesta tilanteesta. Ks. lisäksi vastaavan sisältöiset päätökset KHO 29.3.2019 T 1219 koskien vuotta 2014 ja KHO 29.3.2019 T 1220 koskien vuotta 2015. Ks. myös KHO 18.1.2016 T 134, jonka mukaan poistosuunnitelmaa koskevaa päätösvaltaa voitiin siirtää valtuuston hyväksymällä hallintosäännön määräyksellä kaupunginhallitukselle.

<sup>1238</sup> Ks. Janhonen 2006: 45 ss.; 2007: 51 ss.; 2008: 47 ss.; Janhonen & Suoranta 2005: 69 ss.; Janhonen & Vaitinen 2000: 69 ss.; 2001: 63 ss.; 2002: 55 ss.; 2003: 62 ss.; 2004: 85 ss.

<sup>1239</sup> Ks. KuntaKILA 2008a; 2009b; 2013a. KuntaKILA antoi ensimmäisen tilinpäätöstä koskevan yleisohjeensa vasta 28.1.2008 eli yli 10 vuotta sen jälkeen, kun kunnan taloutta koskevat säännökset olivat tulleet voimaan vuoden 1997 alusta. Tätä ennen Suomen Kuntaliitto oli antanut suosituksensa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmallista maaliskuussa vuonna 1998 kahtena versiona. Uusitun suosituksensa tilinpäätösmallista Suomen Kuntaliitto antoi vuonna 2001. Ks. Suomen Kuntaliitto 1998a; 1998b; 2001b. Suomen kuntaliiton suosituksissa vuodelta 1998 esitetyn mukaan kunnan tilinpäätösaineisto muodosti kokonaisuuden, johon kuuluivat mm. tasekirja, jonka sisältönä oli toimintakertomus, tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase, konsernitase, liitetiedot, luettelo käytetyistä kirjanpitokirjoista, tilinpäätöksen allekirjoitus ja tilinpäätösmerkintä. Tilinpäätösmallien mukaan talousarvion toteutumisvertailu esitettiin toimintakertomuksessa ja rahoituslaskelma esitettiin tasekirjassa muista liitetiedoista erillään tuloslaskelman jälkeen. Ks. Suomen Kuntaliitto 1998a: 5–6; 1998b: 7. Suomen Kuntaliiton vuoden 2001 suosituksessa esitettiin viitaten mm. tuolloin voimassa olleeseen KPL 3:8 §:ään (tasekirja) ja 3:13 §:ään (tase-erittelyt), että tilinpäätöksen muodostavat tasekirja ja tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat. Suosituksessa esitetyssä kaavakuvassa kunnan tilinpäätös jakautui tasekirjaan ja varmentaviin asiakirjoihin. Suosituksen mukaan tasekirjan sisältönä oli toimintakertomus (sisältäen talousarvion toteutumisvertailun), tilinpäätöslaskelmat (tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase, konsernitase), liitetiedot, luettelot ja selvitykset (mm. kirjanpitokirjat, tositteiden lajit) sekä allekirjoitukset ja merkinnät. Ks. Suomen Kuntaliitto 2001: 12–13. Vuonna 2008 annetun KuntaKILA:n yleisohje noudatti tilinpäätöksen ja tasekirjan osalta samaa esittämistapaa kuin edellä mainittu Suomen Kuntaliiton suositus vuodelta 2001. Toimintakertomus ja talousarvion toteutumisvertailu olivat yleisohjeessa kuitenkin EKuntaL 68 §:n mukaisesti omina kokonaisuuksinaan. Lisäksi yleisohjeessa sisällytettiin tasekirjaan EKuntaL 10 a luvun 87 i §:n mukaiset liikelaitosten kunnan

68 §:n 2 momentin mukaan tuloslaskelma<sup>1240</sup>, tase<sup>1241</sup> ja näiden liitetiedot<sup>1242</sup>, talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Mikäli kunnalla oli EKPL:ssa ja sittemmin KPL:ssa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvoituksessa, tuli kunnan 68 §:n 3 momentin mukaan laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Tilinpäätöksen allekirjoittivat kunnanhallituksen jäsenet ja kunnanjohtaja.<sup>1243</sup> KuntaKILA antoi edellä mainittujen tuloslaskelman, taseen ja liitetietojen lisäksi yleisohjeita mm. myös kunnissa noudatettavista suunnitelman mukaisista poistoista<sup>1244</sup> sekä ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä<sup>1245</sup> kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksissä.

Vuonna 2006 muutetun EKuntaL 68 §:n 1 momentin mukaan tilinpäätös tuli antaa tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä tämän jälkeen saattaa se valtuuston käsiteltäväksi kesäkuun loppuun mennessä. Samanaikaisesti muutetun 2 momentin mukaan kunnan tilinpäätöksen sisältöä koskevia määräyksiä muutettiin siten, että tilinpäätökseen kuului myös rahoituslaskelma<sup>1246</sup>. Muutetun 68 §:n 3 momentin mukaan tilinpäätöksen tuli antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot tuli ilmoittaa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Konsernitasetta koskevat 68 §:n määräykset siirrettiin 4 momentiksi. Kunnan johtamista koskevien uudistuneiden säännösten johdosta tilinpäätöksen allekirjoittajaksi lisättiin kunnanjohtajan lisäksi tarvittaessa myös pormestari.<sup>1247</sup>

---

tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä yhdisteltävät eriytyvät tilinpäätökset. Vastaavat ohjeet sisältyivät myös KuntaKILA:n yleisohjeisiin vuosilta 2009 ja 2013. Ks. KuntaKILA 2008a: 11–14; 2009b: 12–15; 2013a: 12–15. Tuolloin voimassa olleen KPL 3:1 §:n mukaan tilinpäätöksen sisältönä olivat tuloslaskelma, tase, tuloslaskelman ja taseen liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot) sekä toimintakertomus. KPL 7 §:n mukaan tilinpäätös oli päivättävä ja allekirjoitettava. KPL 8 §:n mukaan tilinpäätös sekä luettelo kirjanpito- ja tosittien lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista oli kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistuksen jälkeen sidottavaan tasekirjaan; ks. HE 173/1997 vp: 17. KuntaKILA:n edellä mainitut yleisohjeet vuosilta 2008, 2009 ja 2013 oli nimetty otsikolla ”Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta”. Vuonna 2004 muutetun KPL 3:1 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus ovat aikaisemmasta kirjanpitolainsäädännöstä poiketen toisistaan erillisiä asiakirjoja; ks. HE 126/2004 vp: 17; Laki kirjanpitolain muuttamisesta 30.12.2004/1304. EKuntaL 68 §:n mukaan toimintakertomus oli kuitenkin osa kunnan tilinpäätöstä.

<sup>1240</sup> Ks. KuntaKILA 1999a; 2006a; 2010a; 2011a.

<sup>1241</sup> Ks. KuntaKILA 1999b; 2004a; 2006b; 2010b.

<sup>1242</sup> Ks. KuntaKILA 2000a; 2004b; 2007a; 2009a; 2012. Ks. myös KuntaKILA 1999c koskien rahoituslaskelmaa, joka tuolloin kuului tilinpäätöksen liitetietoihin.

<sup>1243</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 407–408; Harjula & Prättälä 1995: 386–390; 2004a: 513 ss.; 2004b: 513 ss.; HE 192/1994 vp: 113–114; Heuru 1995: 347–350; 2001: 406–411.

<sup>1244</sup> Ks. KuntaKILA 1999d; 2004d; 2008b; 2011c.

<sup>1245</sup> Ks. KuntaKILA 2003; 2009d.

<sup>1246</sup> Ks. KuntaKILA 2004c; 2006c.

<sup>1247</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 413–415; Harjula & Prättälä 2007: 529–531; HE 8/2006 vp: 25–26.

Vuonna 2007 muutettiin EKuntaL 68 §:ää siten, että konsernitilinpäätöstä koskeva 4 momentti kumottiin ja sitä koskevat määräykset siirrettiin uuteen jäljempänä jaksossa 4.1.5.5 mainittuun 68 a §:ään. Samassa yhteydessä EKuntaL:iin lisätyn uuden kunnallista liikelaitosta koskevan 10 a luvun 87 i §:n mukaisesti kunnan liikelaitoksesta laadittiin erillistilinpäätös, joka yhdisteltiin kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä.<sup>1248</sup> Ks. tästä tarkemmin jäljempänä jakso 4.1.7.2. Vuonna 2012 muutetun 68 §:n 3 momentin mukaan tilinpäätöksen tuli antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan rahoituksesta aikaisemmin säädettyjen toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman lisäksi.<sup>1249</sup>

#### 4.1.5.5 Konsernitilinpäätös

Alkuperäisen EKuntaL 68 §:n 3 momentin mukaan kunnan, jolla oli EKPL:ssa ja sittemmin KPL:ssa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta<sup>1250</sup> toisessa kirjanpito-velvollisessa, tuli sisällyttää laatimansa konsernitase liitteineen kunnan tilinpäätökseen. Konsernitaseen laatimisessa tuli noudattaa soveltuvin osin EKPL:ia ja sittemmin KPL:ia<sup>1251</sup>. KuntaKILA antoi vuonna 1996 EKuntaL 67 §:n perusteella yleisohjeen konsernitilinpäätöksen laatimisesta.<sup>1252</sup>

<sup>1248</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 23; Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519: 68 §, 68 a §; SM 9/2006: 17–18.

<sup>1249</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 12–13. Tilinpäätöksen tunnuslukujen tulkinnasta ks. Meklin 1998:62–63.

<sup>1250</sup> EKPL 3 a luvun 22 b §:n mukainen termi oli ”määräämisvalta”, KPL 1:5 §:n mukainen termi on ”määräysvalta”.

<sup>1251</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 407–408; Hannus & Hallberg 1995: 386–390; HE 192/1994 vp: 113–114; Heuru 1995: 347–350.

<sup>1252</sup> Ks. KuntaKILA 1996g. Yleisohjeessa suositeltiin lisäksi konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laatimista, mikäli kunta oli merkittävästi yhtiöittänyt toimintojaan tai omisti merkittävästi kiinteistö- tms. yhteisöjä, jolloin kunnan konsernitase voi olla tiedoiltaan riittämätön kuvaamaan kunnan toiminnan laajuutta ja rahoitusasemaa; ks. KuntaKILA 1996g: 8. Yleisohjeessa esitetyn mukaisesti tytär- ja osakkuusyhteisön sekä kuntayhtymän tuli antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kunnalle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään; ks. KuntaKILA 1996g: 10. Tuolloin ainoa lakiin kirjattu määräys tiedonantovelvollisuudesta oli vuonna 1992 muutetun EKPL 3 a luvun 22 c §:n 6 momentissa, jonka mukaan osakkuusyhtymän tuli antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään; ks. Laki kirjanpitolain muuttamisesta 23.12.1992/1572: 22 c §. EKuntaL:iin ei tuolloin sisällynyt määräyksiä tiedonantovelvollisuudesta, vaan oikeus tietojen saamiseen perustui konsernitaseen laadintavelvoitteen. Ks. myös Oy Auditor Ab 1997a. Ks. myös Tilintarkastajien Oy – Ernst & Young 1995. KuntaKILA antoi myös lausunnon konsernitaseen laadinnasta; ks. KuntaKILA 38/4.3.1999. Lisäksi KuntaKILA on antanut lausunnot säätien ja erillisen seutuhallinnon yhdistelemisestä kaupungin konsernitilinpäätökseen sekä konsernisuhteen muodostumisesta kuntakonsernissa. Ks. KuntaKILA 25/11.2.1998; KuntaKILA 72/7.12.2005; KuntaKILA 79/20.3.2007.

Vuonna 1996 annettu KuntaKILA:n yleisohje oli ensimmäinen EKuntaL:n perusteella annettu normi, joka ohjasi kuntia konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Sitä ennen ei kuntien tilinpäätöksiin ollut sisällynyt tietoja esim. kuntien omistamien yhtiöiden vieraan pääoman määrästä, joka seikka kävi ilmi konsernitaseesta. Seuraava, vuoden 1996 ohjeen korvannut yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta annettiin vuonna 2000.<sup>1253</sup>

Konsernitilinpäätöstä koskevia EKuntaL:n määräyksiä uudistettiin vuonna 2007. Tällöin muutetun<sup>1254</sup> EKuntaL:n mukaan kunnan konsernitilinpäätöstä koskevat määräykset siirrettiin uuteen 68 a §:ään. Uuden säännöksen mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodosti kuntakonsernin, tuli laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätökseen kuului tämän jälkeen myös konsernin tuloslaskelma. Konsernitilinpäätös laadittiin konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätöksessä tuli olla myös konsernin rahoituslaskelma. Konsernin rahoituslaskelmassa annettiin selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta sekä niiden käytöstä kuluneen tilikauden aikana. Uudistetut yleisohjeet konsernitilinpäätöksen laatimisesta annettiin vuosina 2007, 2009 ja 2011<sup>1255,1256</sup>

Muutetun EKuntaL 68 a §:ssä oli myös määräykset tilanteista, joissa voitiin noudattaa vain osaa konsernitilinpäätöstä koskevia määräyksiä. Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saatiin jättää laatimatta, jos sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto oli alle 200.000 €. <sup>1257</sup>

Tytäryhteisön tiedonantovelvollisuudesta konsernitilinpäätöstä silmällä pitäen säädettiin vuoden 2007 lainmuutoksen jälkeen EKuntaL uudessa 70 §:ssä. Sen mukaan kunnan tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen tuli antaa

<sup>1253</sup> Ks. KuntaKILA 2000b. Uuteen yleisohjeeseen ei enää sisällynyt suositusta konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laatimisesta. Yleisohjeessa esitetyn mukaisesti tytär-, osakkuus- ja yhteisyhteisön sekä kuntayhtymän tuli antaa kunnalle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään; ks. KuntaKILA 2000b: 8. KPL 6:14 §:n mukaan osakkuusyrityksen tuli antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään. Ks. myös Leppänen 2001a: 118 ss.

<sup>1254</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1255</sup> Ks. KuntaKILA 2007b; 2009c; 2011b. Tämän lisäksi KuntaKILA antoi lausunnon kunnan ja kuntayhtymän omistaman osakeyhtiön kulumisesta kuntakonserniin; ks. KuntaKILA 102/29.11.2011. Kuntajaon muutoksen vaikutusta konsernitilinpäätökseen on käsitelty lausunnoissa KuntaKILA 83/3.3.2008 ja KuntaKILA 90/7.4.2009.

<sup>1256</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 416–417; Hannus & Hallberg 2012: 584–587; HE 263/2006 vp: 23–25.

<sup>1257</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 416–417; Hannus & Hallberg 2012: 584–587; HE 263/2006 vp: 23–25.

kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot. HE:n mukaan osakkuusyhteisön tiedonantovelvoite perustui kuitenkin KPL 6:14 §:ään. Tätä ennen ei EKuntaL:ssa ollut määräyksiä tiedonantovelvollisuudesta konsernitilinpäätöksen laatimista varten. Kunnan oikeus tietojen saantiin oli HE:n mukaan aikaisemmin perustunut konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskeviin säännöksiin.<sup>1258</sup>

#### 4.1.5.6 Toimintakertomus

Kunnan tilinpäätökseen kuului EKuntaL 68 §:n 2 momentin mukaisesti muun ohella toimintakertomus. Toimintakertomuksen sisällöstä säädettiin EKuntaL 69 §:ssä. Toimintakertomuksessa oli esitettävä selvitys siitä, miten valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet olivat toteutuneet. Lisäksi tilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa tuli antaa tietoja sellaisista kunnan talouteen ja konsernitaseeseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei säännösten mukaan tullut tehdä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa. Toimintakertomuksessa tuli antaa esim. tietoja taloutta koskevista tärkeistä asioista, vaikka ne olisivat sattuneet tilikauden päättymisen jälkeen.<sup>1259</sup>

Toimintakertomuksessa tuli EKuntaL 70 §:n mukaan tehdä esitys tilikauden tuloksen käsittelyä<sup>1260</sup> sekä talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi. Vaihtoehtoisesti nämä esitykset voitiin tehdä toimintakertomuksen antamisen yhteydessä eli käytännössä kunnanhallituksen kokouksessa sen päättäessä omalta osaltaan tilinpäätöksestä ja sen allekirjoittamisesta. Mainitut toimenpiteet kirjattiin kunnanhallituksen asiaa koskevaan pöytäkirjaan.<sup>1261</sup>

Toimintakertomusta koskevia säännöksiä muutettiin<sup>1262</sup> vuonna 2006. Muutetun 69 §:n 1 momentin mukaan toimintakertomuksessa tuli valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta annettavan selvityksen ohella antaa tietoja kunnan talouteen liittyvien olennaisten asioiden lisäksi myös

<sup>1258</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 419; Harjula & Prättälä 2007: 538–539; 2012: 591; HE 263/2006 vp: 26.

<sup>1259</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 409; Harjula & Prättälä 1995: 391–392; HE 192/1994 vp: 114–115; Heuru 1995: 350–351.

<sup>1260</sup> HE:n mukaisesti tilikauden tuloksella tarkoitettiin kunnan tuloslaskelman tulosta ennen varauksia ja rahastosiirtoja; ks. HE 192/1994 vp: 115. Ensimmäinen EKuntaL 67 §:n perusteella annettu yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta annettiin vuonna 1999. Yleisohjeen tuloslaskelmakaavan mukaisen tilikauden tuloksen jälkeen tulivat huomioiduiksi poistoeron lisäys/vähennys, varausten lisäys/vähennys ja rahastojen lisäys/vähennys, joiden perusteella muodostui tilikauden ylijäämä tai alijäämä; ks. KuntaKILA 1999a: 23.

<sup>1261</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 410; Harjula & Prättälä 1995: 392–393; HE 192/1994 vp: 115; Heuru 1995: 351–353.

<sup>1262</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

konsernitaseeseen liittyvistä asioista, mikäli näistä ei tullut tehdä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa.<sup>1263</sup>

Vuonna 2006 EKuntaL 69 §:ään tehdyn muutoksen yhteydessä muutettiin myös määräyksiä toimenpiteistä kunnan taseen kattamattoman alijäämän johdosta. Muutetun 69 §:n 2 momentin mukaan, jos kunnan taseessa oli kattamatonta alijäämää, tuli toimintakertomuksessa tehdä selkoa talouden tasapainotuksen toteuttamisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi. Käytännössä selonteon antaminen tulisi yleensä kysymykseen silloin kun tilikauden toteutunut alijäämä poikkeaisi arvioidusta alijäämästä olennaisesti arvioitua suurempana.<sup>1264</sup>

Lisäksi vuonna 2006 muutettiin tilikauden tuloksen käsittelyä koskevaa säännöstä. Aikaisemmin voimassa olleen 70 §:n mukaan kunnanhallituksen tuli toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä tehdä esitys tilikauden tuloksen käsittelyä koskeviksi toimenpiteiksi sekä talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi. Muutetun KuntaL 69 §:n 3 momentin mukaan kunnanhallituksen tuli toimintakertomuksessa tehdä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Talouden tasapainottamista koskevia vuonna 2006 muutettuja esityksiä on kuvattu edellä. EKuntaL:iin edellä olevilta osin tehtyjen muutosten johdosta kumottiin aikaisempi 70 §.<sup>1265</sup>

Vuonna 2012 täsmennettiin EKuntaL 69 §:n määräyksiä siten, että toimintakertomuksessa aikaisemmin säädetyn tiedonantovelvollisuuden lisäksi tuli arvioida kunnan todennäköisesti tulevaa kehitystä<sup>1266</sup> sekä antaa tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. HE:ssä viitattiin KuntaKILA:n tuolloin antamassa yleisohjeessa esitettyihin vastaaviin ohjeisiin, jotka koskivat kunnan sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa<sup>1267</sup>.

#### 4.1.6 Kunnallisten liiketoimintojen eriyttämisvelvollisuus

##### 4.1.6.1 Erityislakien määräyksistä

Määrätyt kunnalliset liiketoiminnot tuli eriyttää kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä erityislainsäädännön perusteella. Eriyttämisvelvollisuus koski vuosina

<sup>1263</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2007: 536–537; HE 8/2006 vp: 26.

<sup>1264</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2007: 537–538; HE 8/2006 vp: 26.

<sup>1265</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2007: 538; HE 8/2006 vp: 26.

<sup>1266</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 13; KPL 3:1,6 §.

<sup>1267</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 13; KuntaKILA 2009b: 17–18.

1995 ja 2013 annettujen ESähkömarkkinaL:n ja SähkömarkkinaL:n mukaisia sähköliiketoimintoja, vuonna 2000 annetun EMAakaasumarkkinaL:n mukaisia liiketoimintoja sekä vuonna 2001 annetun VHL:n tarkoittamaa vesihuoltoa.<sup>1268</sup> Lisäksi vuonna 2011 annetussa JäteL:ssa oli määräykset koskien kuntaa, joka hoitaa lain mukaista muuta jätehuoltoa kunnan velvollisuudeksi säädetyn jätehuollon lisäksi.

Mainitut kunnan harjoittamat liiketoiminnot voitiin eriyttää kunnan talousarviossa, kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä joko laskennallisesti, muuna taseyksikkönä tai myös erillisenä kunnan liikelaitoksena. Eriyttämistavasta riippumatta tulivat niitä koskevien erillislakien määräykset otettavaksi huomioon lainsäädäntöön sisältyvien säännösten mukaisina. Sekä laskennallisessa eriytyksessä että käsiteltäessä mainittuja toimintoja muuna taseyksikkönä sisältyivät näiden määrärahat ja tuloarviot kunnan talousarvioon. Harjoitettaessa toimintaa kunnan liikelaitoksena oli tämä erillään kunnan talousarviosta.<sup>1269</sup>

#### 4.1.6.2 Sähkömarkkinalaki

Vuonna 1995 annetun ESähkömarkkinaL 7 luvussa oli määräykset sähköliiketoimintaa koskevasta toimintojen eriyttämisestä. ESähkömarkkinaL 28 §:n mukaan verkonhaltijan ja sähkönmyyjän tuli eriyttää verkkotoiminta, sähkön myyntitoiminta ja sähkön tuotantotoiminta toisistaan ja muista liiketoiminnoista. Lisäksi voitiin asetuksella määrätä, että verkkotoiminnan ja sähkön myyntitoiminnan osatoiminnot tuli eriyttää toisistaan. Mikäli liiketoiminta oli merkitykseltään vähäistä, ei sähköliiketoimintoja kuitenkaan tarvinnut eriyttää toisistaan ja muista liiketoiminnoista. Ministeriö voi antaa tarkempia määräyksiä ja ohjeita vähäiseksi katsottavasta toiminnasta<sup>1270,1271</sup>

<sup>1268</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2001c: 5.

<sup>1269</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2001c: 6.

<sup>1270</sup> Vähäisiksi katsottiin ministeriön päätöksellä sellaiset sähköliiketoiminnot, jotka eivät yhdessä ylittäneet 10:tä prosenttia yhteisön tai laitoksen liikevaihdosta eivätkä yhtä miljoonaa mk vuotuisesti liikevaihdoksi muutettuna; ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös sähköliiketoimintojen eriyttämisestä 16.6.1995/885: 2 §. Ks. myös TaVM 56/1994 vp – HE 138/1994 vp: 6. Ministeriön vuonna 2005 antaman uuden päätöksen mukaan vähäisiksi katsottiin sellaiset sähköliiketoimet, joiden yhteinen liikevaihto oli alle 10 prosenttia yhteisön tai laitoksen liikevaihdosta ja suuruudeltaan alle 500.000 € vuodessa; ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus sähköliiketoimintojen eriyttämisestä 4.2.2005/79: 3 §.

<sup>1271</sup> Ks. HE 138/1994 vp: 42–43.

Eriytettäville sähköliiketoiminnoille tuli 29 §:n mukaan laatia tilikausittain tuloslaskelma ja pääomavaltaisille<sup>1272</sup> toiminnoille myös tase. Tuloslaskelma ja tase tuli laatia soveltuvin osin EKPL:n säännösten mukaisesti, ja niiden tuli olla johdettavissa yritysten kirjanpidosta. Sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen tai kuntayhtymän tuli ESähkömarkkinaL 30 §:n mukaan eriyttää sähköliiketoiminta kirjanpidollisesti kunnan kirjanpidosta. Eriytetylle toiminnalle tuli 30 §:n mukaan laatia tilikausittain osakeyhtiön tilinpäätöksen kanssa vertailukelpoinen tuloslaskelma ja tase.<sup>1273</sup>

Vuonna 2004 muutetun<sup>1274</sup> ESähkömarkkinaL 30 §:n mukaan sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen sähköliiketoimintoja koskeva kirjanpito tuli tilikausittain eriyttää kunnan ja kunnan muiden laitosten kirjanpidosta. Laitokselle tuli laatia oma tuloslaskelma ja tase. Sähköliiketoimintojen eriytyt tilinpäätökset tuli muutetun 32 §:n mukaan julkaista. Tilinpäätökset tuli liittää sähköliiketoimintaa harjoittavan yrityksen tai konsernin taikka kunnan, kuntayhtymän tai valtion laitoksen viralliseen tilinpäätökseen.<sup>1275</sup>

Ministeriön päätös sisälsi tarkemmat määräykset toimintojen eriyttämisestä<sup>1276</sup>. Sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen tuli ESähkömarkkinaL 32 §:n mukaan esittää laitoksen tilinpäätös sekä eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmat ja taseet lisätietoineen kunnan tilinpäätöksessä.<sup>1277</sup>

Vuonna 2013 annetulla SähkömarkkinaL:lla kumottiin vuonna 1995 annettu ESähkömarkkinaL. SähkömarkkinaL:n toimintojen eriyttämistä koskevat määräykset sisältyivät lain 12 lukuun. SähkömarkkinaL 77 §:n mukaan sähkömarkkinoilla toimivan yrityksen tuli eriyttää sähköverkkotoiminta muista sähköliiketoiminnoista sekä sähköliiketoiminnot muista yrityksen harjoittamista liiketoiminnoista määrältään tai suhteessa yrityksen harjoittamiin muihin liiketoimintoihin verrattuna vähäistä<sup>1278</sup> toimintaa lukuun ottamatta.<sup>1279</sup>

<sup>1272</sup> Pääomavaltaisia toimintoja olivat ministeriön päätöksen mukaan aina verkkotoiminta ja eriytetty energian tuotanto; ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös sähköliiketoimintojen eriyttämisestä 16.6.1995/885: 3 §.

<sup>1273</sup> Ks. HE 138/1994 vp: 42 ss.

<sup>1274</sup> Laki sähkömarkkinalain muuttamisesta 21.12.2004/1172.

<sup>1275</sup> Ks. HE 127/2004 vp: 51.

<sup>1276</sup> Ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös sähköliiketoimintojen eriyttämisestä 16.6.1995/885: 3–7 §:t; Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös sähköliiketoimintojen eriyttämisestä 4.2.2005/79: 4–9 §:t.

<sup>1277</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2001c: 8.

<sup>1278</sup> Vuonna 2005 annetun voimaan jääneen ministeriön päätöksen mukaan vähäisiksi katsottiin sellaiset sähköliiketoimet, joiden yhteinen liikevaihto oli alle 10 prosenttia yhteisön tai laitoksen liikevaihdosta ja suuruudeltaan alle 500.000 € vuodessa; ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus sähköliiketoimintojen eriyttämisestä 4.2.2005/79: 3 §.

<sup>1279</sup> Ks. HE 20/2013 vp: 118.



SähkömarkkinaL 78 §:n mukaan eriyttämällä tarkoitettiin sitä, että eriytettävälle sähköliiketoiminnoille laaditaan tilikausittain KPL:n säännösten mukaisesti tuloslaskelma ja tase. Sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen kirjanpito tuli 79 §:n mukaan tilikausittain eriyttää kunnan muusta kirjanpidosta sekä kunnan muiden laitosten kirjanpidosta. Laitokselle tuli laatia oma tuloslaskelma ja tase. Eriytettyjen tilinpäätösten laatimisesta on lisäksi määräyksiä 80 §:ssä. Ministeriön asetuksella voitiin 83 §:n mukaan antaa eriyttämistä koskevia täydentäviä säännöksiä. Eriytetyt tilinpäätökset tuli SähkömarkkinaL 82 §:n mukaan julkaista. Ne tuli liittää sähköliiketoimintaa harjoittavan yrityksen tai konsernin taikka kunnan, kuntayhtymän tai valtion laitoksen viralliseen tilinpäätökseen.<sup>1280</sup>

*Suomen Kuntaliitto* antoi vuonna 2001 suosituksen kunnallisten liiketoimintojen eriyttämisestä muuna taseyksikkönä tai laskennallisena yksikkönä. Suositus soveltui kunnissa niihin tilanteisiin, joissa kunnan tilinpäätöksessä eriytettävää toimintaa ei harjoitettu kunnallisen liikelaitoksen muodossa.<sup>1281</sup>

Vuonna 2013 muutetun<sup>1282</sup> EKuntaL 2 a §:n mukaan kunnan tuli hoitaessaan 2 §:n mukaisia tehtäviään kilpailutilanteessa markkinoilla antaa mainittu tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi eräin poikkeuksin. Tämän mukaisesti mm. kunnan omistamat energialaitokset<sup>1283</sup> tuli yhtiöittää EKuntaL:n mukaisesti. Yhtiöittäminen tuli lain siirtymäsäännöksen mukaan toteuttaa viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä tai järjestää toiminta muutoin siten, ettei se vääristänyt kilpailua. Viimeksi mainitussa tilanteessa toiminta tuli järjestää siten, ettei toimittu enää kilpailutilanteessa markkinoilla.<sup>1284</sup> Tämän jälkeen edelleen voimaan jääneen SähkömarkkinaL 79 §:n mukainen vaatimus sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen kirjanpidon eriyttämisestä kunnan muusta kirjanpidosta jäi tarpeettomana vaille merkitystä.

#### 4.1.6.3 Maakaasumarkkinalaki

EMaakaasumarkkinaL 5 luvussa säädettiin maakaasualan toimintojen eriyttämisestä. EMaakaasuL 5:1 §:n mukaan maakaasualan yrityksen tuli eriyttää maakaasuverkko toiminta, maakaasun myynti- ja varastotoiminta toisistaan sekä maakaasualaan kuulumattomista liiketoiminnoista. Mikäli maakaasualaan kuulu-

<sup>1280</sup> Ks. HE 20/2013 vp: 118–120.

<sup>1281</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2001c.

<sup>1282</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>1283</sup> HE:n mukaan yhtiöittämisvelvollisuus koski 12:ta energialaitosta; ks. HE 32/2013 vp.

<sup>1284</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 22, 31 ss., 39.

maton toiminta kuitenkin oli vähäistä, ei tätä tarvinnut eriyttää maakaasun myynnistä. Vähäisenä pidettiin toimintaa, jonka liikevaihto ei ylittänyt 10:tä prosenttia maakaasun myynnin liikevaihdosta.<sup>1285</sup>

Eriytettävälle maakaasuliiketoiminnoille tuli 5:2 §:n mukaan laatia tilikausittain tuloslaskelma ja tase. Näiden tuli olla johdettavissa yritysten kirjanpidosta, ja ne tuli laatia soveltuvien osin KPL:n säännösten mukaisesti. Maakaasuliiketoimintaa harjoittava kunnallinen laitos tai kuntayhtymä tuli 5:3 §:n mukaan eriyttää kirjanpidollisesti kunnasta. Sille tuli tilikausittain laatia osakeyhtiön tilinpäätöksen kanssa vertailukelpoinen tuloslaskelma ja tase.<sup>1286</sup>

Eriytettyjen liiketoimintojen ja tuloslaskelmien julkisuudesta säädettiin erikseen EMAakaasumarkkinaL 5:5 §:ssä. Eriytettyjen toimintojen tuloslaskelma ja tase lisätietoineen olivat julkisia, ja ne tuli esittää yrityksen tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona. Maakaasuliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen tilinpäätös sekä eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmat ja taseet lisätietoineen tuli esittää kunnan tilinpäätöksessä. KTMA:lla<sup>1287</sup> voitiin säätää toimintojen eriyttämisen toteuttamisesta, tuloslaskelmien ja taseiden laadinnasta sekä niiden lisätiedoista.<sup>1288</sup>

#### 4.1.6.4 Vesihuoltolaki

Vuonna 2001 annetun VHL 4 luvun 20 §:n mukaan kunnallisen vesihuoltolaitoksen kirjanpito tuli eriyttää kunnan kirjanpidossa ja laitoksen tuli laatia tilikausittain erillinen tilinpäätös. HE:n mukaan säännös edellytti, että vesihuoltolaitoksen tilinpäätöstiedot esitetään erillisinä kunnan muusta kirjanpidosta myös silloin, kun vesihuoltolaitos toimii kunnan osana. Vesihuoltolaitoksen tilinpäätöstiedot tuli laatia KPL:n säännösten mukaisesti. Perusteluna oli vesihuoltolaitoksen taloudenpidon ja maksujen läpinäkyvyys sekä vertailtavuus. Tällöin myös luotaisiin edellytykset sen valvomiselle, että perittävät maksut olisivat kohtuulliset ja ettei vesihuoltolaitos käyttäisi väärin sillä olevaa määräävää markkina-asemaa.<sup>1289</sup>

<sup>1285</sup> Ks. HE 134/1999 vp: 33.

<sup>1286</sup> Ks. HE 134/1999 vp: 33–35.

<sup>1287</sup> Ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä 13.11.2000/973. Edellä mainittu asetus korvattiin vuonna 2005 uudella asetuksella; ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä 6.4.2005/ 222.

<sup>1288</sup> Ks. HE 134/1999 vp: 35.

<sup>1289</sup> Ks. HE 85/2000 vp: 34–35; YmVM 12/2000 vp – HE 85/2000 vp: 6.

VHL 20 §:ää muutettiin<sup>1290</sup> vuonna 2014. Säännöstä täsmennettiin siten, että kunnan muista toiminnoista eriytetyille vesihuollolle tulee tilikausittain laatia tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma. Lisäksi tulee esittää näiden liitteenä olevat tiedot. Tase ja tuloslaskelma tulee laatia KPL:n säännösten mukaisesti.<sup>1291</sup> Samassa yhteydessä VHL:ään lisättiin 3 a luku, jonka 17 a §:ssä annettiin määräykset huleveden viemäröinnin järjestämisestä.<sup>1292</sup> VHL:n muutetun 20 §:n mukaan sovelletaan vesihuollon eriyttämisestä annettuja määräyksiä myös 17 a §:ssä tarkoitettuun huleveden viemäröintiin. Vesihuoltolaitokselle tulee laatia KPL:ssa tarkoitettu toimintakertomus uuden 20 a §:n mukaisesti. Määräys koskee uuden 20 b §:n perusteella myös kuntaa.<sup>1293</sup>

#### 4.1.6.5 Jätelaki

Vuonna 2011 annetun JäteL 44 §:n mukaan kunnan tuli lain edellyttämässä tapauksissa eritellä kirjanpidossaan erikseen kunnan velvollisuudeksi JäteL:n 4 luvun säädetyn jätehuollon lisäksi hoitamansa muu jätehuolto. Tästä muusta jätehuollosta tuli laatia tilikausittain erilliset laskelmat. Mainittujen laskelmien tuli kuvata toiminnan taloudellista tulosta. Laskelmien laatimisessa tuli soveltuvin osin noudattaa, mitä KPL:ssa säädetään tilinpäätöksestä. Tilintarkastajien tuli tarkastaa laskelmat osana kunnan lakisäateistä tilintarkastusta. Mainitut laskelmat tuli liittää kunnan tilinpäätökseen. Ne tuli julkaista ja niiden tuli olla saatavilla tietoverkossa.<sup>1294</sup>

Mainitut vaatimukset nähtiin tarpeellisiksi kunnan hinnoittelun läpinäkyvyyden turvaamiseksi sekä lakisäateisen ja markkinaehtoisen toiminnan välisen ristiin-subsention ehkäisemiseksi. Kirjanpidon toteuttaminen edellä mainituilta osin edellytti myös, että tiedot jätteen alkuperästä voitiin eritellä riittävällä tarkkuudella.<sup>1295</sup>

---

<sup>1290</sup> Laki vesihuoltolain muuttamisesta 22.8.2014/681.

<sup>1291</sup> Ks. HE 218/2013 vp: 52.

<sup>1292</sup> Ks. HE 218/2013 vp: 48–49.

<sup>1293</sup> Ks. HE 218/2013 vp: 52.

<sup>1294</sup> Ks. HE 199/2010 vp: 93–94.

<sup>1295</sup> Ks. HE 199/2010 vp: 93.

#### 4.1.7 Kunnallinen liikelaitos

##### 4.1.7.1 Valtuuston päätöksen mukainen liikelaitos

EKuntaL 13 §:n 5 kohdan mukaan valtuuston tuli päättää kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista. EKuntaL:ssa ei ollut enää KunL 7 a §:ää vastaavaa säännöstä kunnan liikelaitoksesta. Valtuuston tehtävänä oli kunnan hallinnon järjestämisestä päättäessään ratkaista myös, harjoittaisiko kunta jotain toimintaansa liikelaitoksen muodossa. Liikelaitos kuului kunnan organisaatioon. Liikelaitoksen kohdalla myös nettobudjetointi oli mahdollista.<sup>1296</sup>

EKuntaL 17 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan valtuusto voi asettaa johtokunnan liikelaitoksen tehtävän hoitamista varten. Valtuuston asettama liikelaitoksen johtokunta vastasi tällöin kunnan liikelaitoksen hoitamisesta. Valtuuston päätöksellä voi johtokunnan jäsenet tai osan johtokunnan jäsenistä 18 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan valita myös muu toimielin.<sup>1297</sup> EKuntaL 36 §:n 3 momentin mukaan johtokuntaan voitiin valita sellainenkin henkilö, joka ei ollut vaalikelpoinen kunnanhallitukseen ja lautakuntaan tai jonka kotikunta kyseinen kunta ei ollut.<sup>1298</sup> KuntaKILA antoi lisäksi liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä yleisohjeet kunnan kirjanpidossa noudatettavaksi.<sup>1299</sup>

##### 4.1.7.2 Kuntalain säännösten mukainen liikelaitos

Vuonna 2007 muutettiin<sup>1300</sup> EKuntaL:ia siten, että siihen lisättiin uusi 10 a luku, jossa annettiin määräykset kunnallisesta liikelaitoksesta ja sen tehtävistä. Voimaan jäi edelleen EKuntaL 13 §:n 5 kohdan mukainen säännös siitä, että valtuuston tuli päättää kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista. Samoin jäi voimaan EKuntaL 17 §:n 3 momentin 2 kohdan säännös, jonka mukaan valtuusto voi asettaa johtokunnan liikelaitoksen tehtävän hoitamista varten. Myös edellä mainittu 18 §:n 2 momentin 1 kohdan mukainen määräys johtokunnan jäsenten tai osan jäsenten valinnasta muun toimielimen

<sup>1296</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 136; Harjula & Prättälä 1995: 135; HE 192/1994 vp: 81; Heuru 1995: 116; Suomen Kuntaliitto 1996b: 12. Kunnan liikelaitoksen kirjanpidosta ks. KULAUS 1993b. Vuonna 2000 liikelaitoksia oli 44 kunnassa yhteensä 77, joista suurin määrä toimi vesihuollon alalla (28 liikelaitosta) ja energihuollon alalla (13 liikelaitosta); ks. Paloposki 2002: 38–39.

<sup>1297</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 150–151, 153–154; Harjula & Prättälä 1995: 154, 158; HE 192/1994 vp: 83–85; Heuru 1995: 143, 150.

<sup>1298</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 223; Harjula & Prättälä 1995: 238; HE 192/1994 vp: 96; Heuru 1995: 217. Ks. myös Suomen Kuntaliitto 1996b: 13.

<sup>1299</sup> Ks. KuntaKILA 1996e; 1999e.

<sup>1300</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

kuin valtuuston toimesta jäi voimaan. Samoin jäi voimaan 36 §:n 3 momentin mukainen määräys siitä, että johtokuntaan voitiin valita henkilö, joka ei ollut vaalikelpoinen kunnanhallitukseen ja lautakuntaan ja jonka kotikunta kyseinen kunta ei ollut.

EKuntaL uuden 10 a luvun 87 a §:n mukaan kunta tai kuntayhtymä voi perustaa kunnallisen liikelaitoksen liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten erikseen tehtävän päätöksen mukaan. Kunnan perustamasta liikelaitoksesta käytettiin nimitystä kunnan liikelaitos. Kuntayhtymän perustamasta liikelaitoksesta käytettiin nimitystä kuntayhtymän liikelaitos. Liikelaitoksen nimessä tuli olla lainsäädännön mukaan nimenomaisesti sana liikelaitos. Vastaavasti säädettiin liikelaitoksena toimivan kuntayhtymästä, jonka nimessä tuli säännöksen mukaan olla sana liikelaitoskuntayhtymä. Kunnan liikelaitos-, kuntayhtymän liikelaitos- sekä liikelaitoskuntayhtymä-nimitystä voi käyttää ainoastaan sellainen kunnallinen liikelaitos, joka oli perustettu muutetun lain mukaiseksi liikelaitokseksi. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tehtävistä määrättiin EKuntaL 10 a luvun 87 a §:n 4 momentin mukaisesti johtosäännössä.<sup>1301</sup> Kunnallisen liikelaitoksen perustamista tarkennettiin<sup>1302</sup> vuonna 2013 koskien EU:n komission kannanottoa liikelaitosten perustamisessa.<sup>1303</sup>

Kunnallisen liikelaitoksen johtokunnasta määrättiin uudessa 87 c §:ssä. Sen mukaisesti kunnallisella liikelaitoksella oli johtokunta, joka ohjasi ja valvoi liikelaitoksen toimintaa sekä vastasi hallinnon, toiminnan sekä sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä. Johtokunnan tehtävistä määrättiin tarkemmin 87 c §:n 3 momentissa. Tämän mukaisesti johtokunnan tuli mm. päättää liikelaitoksen toiminnan kehittämisestä valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden rajoissa sekä myös hyväksyä liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma. Johtokunnan tuli myös valvoa liikelaitoksen etua ja kunnan säännösten puitteissa edustaa kuntaa ja käyttää sen puhevaltaa liikelaitoksen tehtäväalueella.<sup>1304</sup> Vuonna 2012 muutetun<sup>1305</sup> 87 c §:n mukaisesti johtokunnan tehtävänä oli myös vastata riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä.<sup>1306</sup>

<sup>1301</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 499–503; Harjula & Prättälä 2007: 626–630; HaVM 39/2006 vp – HE 263/2006 vp: 4; HE 263/2006 vp: 27–29; Komulainen 2012: 113 ss.; Leppänen 2011: 145. Ks. myös KM 1989:61: 55 ss. Kunnallisen liikelaitoksen merkityksestä ks. Määttä 2010: 86–87.

<sup>1302</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>1303</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 38.

<sup>1304</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 505–507; Harjula & Prättälä 2007: 634–638; HE 263/2006 vp: 30–32.

<sup>1305</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>1306</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 14.

Kunnallisella liikelaitoksella tuli uuden 87 d §:n mukaan olla myös johtaja. Johtaja oli virkasuhteessa kuntaan. Johtajan tuli johtokunnan alaisena johtaa ja kehittää liikelaitoksen toimintaa, huolehtia liikelaitoksen hallinnosta sekä taloudenhoidon ja sisäisen valvonnan järjestämisestä. Lisäksi johtajan tuli huolehtia johtokunnan päätösten täytäntöönpanosta. Johtajan tehtävänä oli myös tiedottaa johtokunnalle toimenpiteistä ja tapahtumista, jotka olivat liikelaitoksen toiminnan kannalta merkittäviä.<sup>1307</sup> Vuonna 2012 muutetun 87 d §:n mukaisesti johtajan tehtävänä oli myös huolehtia riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä.<sup>1308</sup>

Liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma oli uuden 87 e §:n mukaan kunnan talousarvion ja -suunnitelman erillinen osa. Talousarviossa ja -suunnitelmassa oli tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Talousarviovuosi oli suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Talousarviossa asetettiin liikelaitoksen toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Liikelaitosta sitovia eriä kunnan talousarviossa olivat korvaus kunnan sijoittamasta pääomasta, kunnan toiminta-avustus kunnalliselle liikelaitokselle sekä kunnan pääomansijoitus liikelaitokseen ja liikelaitoksen pääoman palautus kunnalle. Liikelaitoksen talousarvioon tehtävistä muutoksista päätti johtokunta. Edellä olevan mukaan johtokuntaa sitoivat päätöksenteossa kunnan talousarviossa liikelaitosta sitovat erät.<sup>1309</sup>

Liikelaitoksen kirjanpito tuli uuden 87 h §:n mukaan eriyttää kunnan kirjanpidosta. KuntaKILA antoi ohjeita ja lausuntoja KPL:n ja EKuntaL 68–70 §:ien soveltamisesta kunnallisessa liikelaitoksessa.<sup>1310</sup> Kunnan liikelaitoksen tilikautena oli 87 i §:n mukaan kalenterivuosi. Johtokunnan tuli laatia tilikaudelta erillistilinpäätös ja antaa se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saattaa se kunnanhallituksen käsiteltäväksi. Kunnan liikelaitoksen tilinpäätökseen kuului tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tuli antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdisteltiin kunnan tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksen allekirjoittivat johtokunnan jäsenet ja johtaja.<sup>1311</sup> Vuonna 2012 muutetun<sup>1312</sup> 87 i §:n

<sup>1307</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 508; Harjula & Prättälä 2007: 638–640; HE 263/2006 vp: 32–33.

<sup>1308</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 14.

<sup>1309</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 509–510; Harjula & Prättälä 2007: 640–643; HE 263/2006 vp: 33–34.

<sup>1310</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 513–514; Harjula & Prättälä 2007: 647–648; HE 263/2006 vp: 35–36. Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä ks. KuntaKILA 2007c; 2013b.

<sup>1311</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 514–516; Harjula & Prättälä 2007: 649–650; HE 263/2006 vp: 36.

<sup>1312</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

mukaan tilinpäätöksen tuli antaa oikeat ja riittävät tiedot myös liikelaitoksen rahoituksesta.<sup>1313</sup>

Kunnallisen liikelaitoksen tuli toimintakertomuksessaan 87 k §:n mukaan esittää selvitys liikelaitokselle asetettujen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta. Lisäksi toimintakertomuksessa tuli antaa tietoja sellaisista liikelaitoksen talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tullut tehdä selkoa liikelaitoksen tuloslaskelmassa, rahoituslaskelmassa tai taseessa. Vuonna 2012 muutetun<sup>1314</sup> 87 k §:n mukaan tällaisia asioita olivat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä<sup>1315</sup>. Johtokunnan tuli lisäksi tehdä liikelaitoksen toimintakertomuksessa esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Säännöksen mukaan tilikauden tuloksesta voitiin tehdä investointivaraus enintään kunnan ylijäämäerien määrään.<sup>1316</sup>

Kunnan liikelaitoksen oma pääoma muodostui 87 l §:n mukaan peruspääomasta, arvonkorotusrahastosta sekä muista oman pääoman eristä. Peruspääomaa oli kunnan omanpääomanehtoinen sijoitus, josta liikelaitos suoritti korvauksen. Arvonkorotusrahaston perustana olivat arvonkorotukset.<sup>1317</sup> Liikelaitoksen johtokunta päätti liikelaitosta varten otettavasta lainasta 87 m §:n mukaan siten kuin johtosäännössä tai perussopimuksessa asiasta määrättiin. Liikelaitoksen johtokunta oli tältä osin sidottu valtuuston päätöksiin. Takaussitoumuksen tai muun vakuuden antamisesta päätti valtuusto.<sup>1318</sup>

#### 4.1.8 Kuntakonserni

Kuntakonsernia koskevat määräykset otettiin EKuntaL:iin vuonna 2007. Vuonna 2007 muutetun<sup>1319</sup> EKuntaL 13 §:n mukaan valtuuston tuli päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista.<sup>1320</sup> EKuntaL 16 a §:n mukaan yhteisö, jossa kunnalla oli

<sup>1313</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 14.

<sup>1314</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>1315</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 14.

<sup>1316</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 517; Harjula & Prättälä 2007: 651–652; HE 263/2006 vp: 37.

<sup>1317</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 518–521; Harjula & Prättälä 2007: 652–654; HE 263/2006 vp: 37–39.

<sup>1318</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 521–522; Harjula & Prättälä 2007: 654–655; HE 263/2006 vp: 39–40.

<sup>1319</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1320</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 20–21.

KPL 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta<sup>1321</sup>, oli kunnan tytäryhteisö. Kunta tytäryhteisöineen muodosti kuntakonsernin. Edellä olevia määräyksiä sovellettiin myös kunnan määräysvallassa olevaan säätiöön.<sup>1322</sup>

Kuntakonsernia koskevat määräykset otettiin EKuntaL:iin kunnallista liikelaitosta koskevien määräysten yhteydessä. HE:n mukaan kunnan, jolla oli kuntakonserniin kuuluvia tytäryhteisöjä, tuli pääsäännön mukaan laatia konsernitilinpäätös, joka sisälsi konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman liitetietoineen.<sup>1323</sup> Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta on selvitetty edellä jaksossa 4.1.5.5.

Käytännössä kunnat käyttivät jo ennen vuoden 2007 lainmuutosta konsernikäsitettä. Kuntakonsernilla tarkoitettiin yleensä niiden yhteisöjen kokonaisuutta, jotka tuli sisällyttää kunnan konsernitaseeseen. Kunnan johtamisjärjestelmän kannalta tarkasteltuna ei konsernin käsite ollut välttämättä yhteneväinen kirjanpidollisen konserni-käsitteen kanssa. Vuonna 2004 kuntakonserneissa oli HE:n mukaan 1255 tytäryhteisöä. Luvussa olivat mukana vain sellaiset asunto-osakeyhtiöt, joissa oli palkattua vakituista henkilöstöä. Pääosa yhteisöistä oli osakeyhtiöitä. Suuri osa edellämainituista yhteisöistä (684 yhteisöä) harjoitti kiinteistöjen tai asuntojen vuokrausta tai hallintaa. Osakeyhtiöitä ja asunto-osakeyhtiöitä oli tytäryhteisöistä yhteensä 1212 yhteisöä.<sup>1324</sup>

Valtuusto tai kunnanhallitus eivät voi antaa kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen toimielimille sitovia ohjeita tai määräyksiä, jotka olisivat oikeudellisesti sitovia. Yhteisöjen hallintoelinten tulee toimia kunkin yhteisölain, esim. osakeyhtiölain mukaisesti ja yhteisön etua ajaen. Kunta voi kuitenkin käyttää päättämällään tavalla omistajuuteen tai jäsenyyteen perustuvaa määräysvaltaansa. Tällöin tulee kuitenkin huomioida, ettei tällä rikota esim. yhdenvertaisuusperiaatetta päätöksiä tehtäessä. Tytäryhteisö voidaan sitouttaa konserniin esim. yhtiöjärjestyksessä, yhtiökokouksen päätöksillä, konserniohjeen<sup>1325</sup> avulla ja hallituksen valinnalla. Lisäksi kunnanhallitus voi EKuntaL 23 §:n mukaan antaa tarvittaessa ohjeita

<sup>1321</sup> KPL 1:5 §:n mukaan kirjanpitovelvollisella on määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, kun sillä on enemmän kuin puolet yrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuk-sien tuottamasta äänimäärästä ja äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäse-nyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai muuhun sopimukseen tai jos kir-janpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yrityksen hallituksesta ym.

<sup>1322</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 146; Harjula & Prättälä 2007: 207–208; 2012: 235–236; Niskakangas, Pönkä & Oksanen 2007: 10 ss.

<sup>1323</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 21–22; SM 9/2006: 17–18.

<sup>1324</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 3–4. Aikaisemmasta kuntakonsernin käsitteestä ks. Meklin & Martikainen 2003: 24 ss.; Niskakangas & Pönkä 2006: 11–12.

<sup>1325</sup> Vuonna 2006 julkaistun tutkimuksen mukaan konserniohjeita oli hyväksytty enem-män suurehkoissa kuin pienissä kunnissa; ks. Oulasvirta 1996b: 66–68.



kuntaa eri yhteisöjen, laitosten ja säätiöiden hallintoelimissä edustaville henkilöille kunnan kannan ottamisesta käsiteltäviin asioihin. Edellä olevan tulee kuitenkin tapahtua lakien, mm. osakeyhtiölain, ja esim. voimassa olevan yhtiöjärjestyksen puitteissa.<sup>1326</sup>

Valtuusto päätti vuonna 2007 muutetun<sup>1327</sup> EKuntaL 13 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. Valtuuston hyväksymissä konserniohjeissa oli mahdollista määritellä tytäryhteisöjen raportointia ja keskitettyjä konserni-toimintoja koskevia periaatteita.<sup>1328</sup> Muutetun EKuntaL 3 luvun uuden 25 a §:n mukaan kunnan konsernijohtoon kuuluivat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut johtosäännössä määrätyt viranomaiset. Konsernijohto vastasi kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä.<sup>1329</sup>

#### 4.1.9 Kunnan uudistettu hallinnon ja talouden tarkastus

Kunnallinen tilintarkastus oli vuonna 1865 annetusta EMKunA:sta lähtien rakentunut kunnallisten luottamushenkilöiden suorittamaan tilintarkastukseen. Kunnallinen luottamustoimi oli pakollinen, josta vaalikelpoinen kunnan jäsen voi kieltäytyä vain laissa määrätyin perustein. Kunnan tilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva vaalikelpoinen henkilö hänen siihen suostuessaan aikaisempaa lyhyttä jaksoa lukuun ottamatta, jolloin kunnan tilintarkastajat valittiin vaaleilla valtuuston vaalien yhteydessä<sup>1330</sup>.

Vuonna 1917 säädettyjen MKunL:n ja KKunL:n mukaan sekä maalaiskuntien että kaupunkien tilintarkastajat valittiin vaaleilla, jotka toimitettiin valtuutettujen vaalien yhteydessä. Vuonna 1925 sekä maalaiskuntien että kaupunkien tilintarkastajien valinta tuli jälleen valtuuston tehtäväksi. Tilintarkastajien valintaa tältä osin on käsitelty jaksoissa 2.3.1.1 ja 2.3.2.1.

<sup>1326</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 171–172; Harjula & Prättälä 2007: 238–239; 2012: 267–268, HE 263/2006 vp: 5–6. Kuntakonserniin liittyen ks. ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1992 not 177, jonka mukaan säätiön valtuutettu, joka oli säätiön hallituksen varajäsen, oli jäävi ottamaan osaa kunnanvaltuuston päätökseen säätiön tilintarkastajan valitsemiseksi; ks. Lundin 1999: 185.

<sup>1327</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1328</sup> Ks. HE263/2006 vp: 20–21. Ks. myös Suomen Kuntaliitto 2005.

<sup>1329</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 21–22; Leppänen 2011: 148.

<sup>1330</sup> Ks. jakso 2.3.1.1.

Vuonna 1925 muutettiin silloin voimassa olleita MKunL:ia ja KKunL:ia siten, että yhden kunnan tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määrääminen voitiin valtuuston päätöksellä jättää kuntien keskusjärjestön tehtäväksi<sup>1331</sup>. Vastaava säännös sisältyi vuonna 1948 annettuun EKunL:iin<sup>1332</sup> sekä vuonna 1976 annettuun KunL:iin<sup>1333</sup>.

Vuonna 1989 OPM:n asettama työryhmä esitti julkiselle sektorille yhteisen tilintarkastajatutkinnon perustamista. Esitystä perusteltiin mm. julkisen sektorin tarkastusvaatimusten poikkeamisella yksityisestä sektorin tilintarkastuksesta. Julkisen sektorin tarkastuskohteet edustivat merkittäviä taloudellisia arvoja, jolloin myös niiden suuruuden johdosta oli perusteltua edellyttää auktorisoitua tilintarkastusta.<sup>1334</sup> Tämän jälkeen JHTTA annettiin vuonna 1991. JHTTA:ssa säädettiin JHTT-tilintarkastajasta.<sup>1335</sup> Jäljempänä todetun mukaisen EKunL 9 luvun 72 §:n tarkoittamasta JHTT-yhteisöstä säädettiin vuonna 1996.<sup>1336</sup>

Vuoden 1994 alussa voimaan tulleen ETA-sopimuksen johdosta kuntien tilintarkastus tuli saattaa määräajassa Euroopan yhteisöjen neuvoston julkisia palveluhankintoja koskevan direktiivin mukaisten säännösten piiriin tehokkaan kilpailun toteuttamiseksi. Lisäksi julkisista hankinnoista oli vuonna 1992 säädetty laki ETA-sopimuksen toimeenpanemiseksi tältä osin. Vuonna 1993 annetussa kunnalliskomitean mietinnössä uudeksi kuntalaiksi todettiin, ettei perusteita kunnallisen keskusjärjestön yksinoikeudelle määrätä ammattitilintarkastaja kuntaan enää ollut<sup>1337, 1338</sup>

Kunnalliskomitean mietinnössä esitettiin, että JHTT-tilintarkastaja olisi pakollinen jokaisessa kunnassa vuoden 1997 alusta. Ammattitilintarkastajaksi voitaisiin KM:n mukaan valita myös JHTT-yhteisö. Lisäksi tilintarkastajiksi tulisi KM:n mukaan edelleen valita myös kunnan asukkaita edustavia luottamushenkilöitä. KM:n esityksen mukaan valtuusto valitsisi toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten tarpeellisen määrän tilintarkastajia ja heille kullekin henkilökohtaisen varatilintarkastajan. Näistä yhden tuli KM:n ehdotuksen mukaan olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.<sup>1339</sup>

<sup>1331</sup> Ks. jaksot 2.3.1.1; 2.3.2.1.

<sup>1332</sup> Ks. jakso 3.1.7.4.

<sup>1333</sup> Ks. jakso 3.2.10.4.

<sup>1334</sup> Ks. jakso 6.5.2.

<sup>1335</sup> Ks. jakso 6.5.3.1.

<sup>1336</sup> Ks. jakso 6.5.3.4.

<sup>1337</sup> Ks. KM 1993:33: 292, 321.

<sup>1338</sup> Ks. jakso 3.4.

<sup>1339</sup> Ks. KM 1993: 33: 26, 290–292, 428–430. Ks. myös Kietäväinen 1992; Lehtinen, Esko 1992. Valmistelua kohtaan esitetystä kritiikistä ks. Kaskimies 1994. Ks. myös Ikäheimo 1994: 47–49; Kaasalainen 1995a: 147; Luukkonen 1994: 51.

Mietinnössä esitetyn JHTT-tilintarkastajan valitsemisesta yhdeksi kunnan tilintarkastajaksi johdosta esitettiin myös kriittisiä kannanottoja. Näissä kiinnitettiin huomiota erityisesti KHT- ja HTM-tilintarkastajien kohdalla siihen, että kunnat siirtyisivät noudattamaan kirjanpitolakia.<sup>1340</sup> Toisaalta kunnan kirjanpidon erityispiirteiden johdosta KILA:aan asetettiin myös KuntaKILA, joka EKuntaL 67 §:n mukaan antoi ohjeita ja lausuntoja EKPL:n/KPL:n ja EKuntaL:n tilinpäätökseen sisältyvistä määräyksistä. Tämän lisäksi kunnan tilikauden tulos on merkitykseltään erilainen kuin esim. yrityksessä. Myös mm. verotuksella on kunnassa täysin erilainen intressi yritykseen nähden. Lisäksi oikeudellinen normisto on kunnissa ja kuntayhtymissä yritysmaailmasta täysin poikkeava. Edellä mainittuja seikkoja pidettiin myös perusteena vaatimukselle JHTT-tilintarkastajasta kunnan tilintarkastajana.<sup>1341</sup>

HE:ssä uudeksi kuntalaiksi esitettiin edellä mainitusta KM:stä poiketen, että kunnan tilintarkastajaksi valittaisiin ainoastaan JHTT-tilintarkastaja, joita voisi olla yksi tai useampia.<sup>1342</sup> HE:n johdosta annetussa valiokuntamietinnössä lausutun mukaan oli pohdittu vakavasti vaihtoehtoa, jonka mukaan JHTT-tilintarkastajan lisäksi voitaisiin käyttää kunnan tilintarkastuksessa myös KHT- ja HTM-tilintarkastajaa. Kun valiokunta luopui tästä muutoksesta, edellytettiin hallituksen huolehtivan siitä, että pikaisesti ja olennaisesti helpotetaan erityisesti KHT- ja HTM-tilintarkastajien mahdollisuutta päästä JHTT-tutkintoon sekä ryhdytään toimenpiteisiin yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymiseksi julkisyhteisöjen ja yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastuksessa. Samoin edellytettiin EV:ssa eduskunnan hyväksyessä EKuntaL:n<sup>1343</sup>. Lisäksi valiokunta ehdotti, että tilintarkastajana voisi toimia myös JHTT-yhteisö, jolloin vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi tulisi määrätä JHTT-tilintarkastaja.<sup>1344</sup>

HE:n mukaan säädettiin myös tarkastuslautakunnasta, jonka tehtävänä oli huolehtia kunnan hallinnon ja talouden tarkastamisen järjestämisestä. Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli kunnanhallituksen sijasta valmistella valtuuston päättävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat.<sup>1345</sup> Kunnalliskomitean mietintöön ei sisällynyt tarkastuslautakuntaa koskevaa esitystä. Säädetyin lain mukaan kunnan tilintarkastajana tuli olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-

<sup>1340</sup> Ks. KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y.1993; KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y. & Tilintarkastajayhdistys HTM ry 1993; Koivukoski 1994: 147–148; Pöyhönen, Aulis 1993: 49; 1994: 50–51. Ks. myös Rasinmäki 1997: 117.

<sup>1341</sup> Ks. Kaasalainen 1995a: 149–150.

<sup>1342</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 116.

<sup>1343</sup> Ks. EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 1. Ks. myös Vuorinen 1995b: 224.

<sup>1344</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 16.

<sup>1345</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 115–116.

yhteisö.<sup>1346</sup> Tämän mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi tuli valita kunnan organisaation ulkopuolinen tilintarkastaja tai tilintarkastajat, jossa valinnassa tilintarkastuspalveluiden tuottajat tuli kilpailuttaa.

#### 4.1.10 Tarkastuslautakunta

##### 4.1.10.1 Kunnille uusi pakollinen toimielin

Valmisteltaessa uutta kunnallislainsäädäntöä katsottiin tätä varten asetetun komitean mietinnössä, että kunnan tilintarkastajiksi tuli valita tarpeellinen määrä tilintarkastajia. Komitean mietinnön mukaan kunnan tilintarkastajista yhdellä tulisi olla JHTT-tilintarkastajan pätevyys tai kunnan yhtenä tilintarkastajana olisi tullut olla JHTT-yhteisö.<sup>1347</sup>

Komitean mietintöön ei sisällynyt esitystä EKuntaL:n mukaisesta tarkastuslautakunnasta. Ajatus tarkastuslautakunnasta nousi esille vasta siinä vaiheessa, kun hallituksen esitystä uudeksi kuntalaiksi valmisteltiin. Toisaalta vaatimus tilintarkastuksessa ammattitilintarkastajien aseman vahvistamisesta tuli esille erityisesti valtionhallinnon taholta.<sup>1348</sup>

Aikaisempaan kunnallislainsäädäntöön nähden merkittävä muutos huomioon ottaen, oli yllättävää, että kyseistä kaikille kunnille pakollisen uuden toimielimen perustamista ei kovinkaan seikkaperäisesti perusteltu HE:ssä. Tarkastuslautakunnan osalta todettiin esityksessä lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan kelpoisuus sekä lautakunnan tehtävät. HaVM:ssä esitettiin HE:n lisäksi myös enemmän perusteluita tarkastuslautakunnan toiminnalle kunnan tarkastustoiminnassa.<sup>1349</sup>

##### 4.1.10.2 Hallintosäännön mukaiset määräykset tilintarkastuksesta

Valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä annettiin EKuntaL 7 luvun 50 §:n 1 momentin 14 kohdan mukaan tarpeelliset määräykset hallinnon ja talouden tarkastuksesta. HE:n perustelut hallintosääntöön sisällytettävistä tilintarkastusta

<sup>1346</sup> Ks. Vuorinen 1998a, erityisesti yhteenvedot ss. 63–64 ja 67, joissa verrattu KM 1933:33:n ja KunL:n välisiä eroavuuksia ja HE 192/1994 vp:n ja KunL:n välisiä eroavuuksia koskien kunnan tilintarkastusta.

<sup>1347</sup> Ks. KM 1993:33: 428–430.

<sup>1348</sup> Ks. Ryytänen, Aimo 2001: 42.

<sup>1349</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 15; HE 192/1994 vp: 115–116; Ryytänen, Aimo 2001: 42–43.

koskevista määräyksistä olivat niukat. Perusteluissa viitattiin KunL 97 §:n mukaiseen tilintarkastussääntöön todeten, ettei tilintarkastussääntö enää ollut pakollinen.<sup>1350</sup> Vuonna 2008 muutetun<sup>1351</sup> 50 §:n johdosta hallinnon ja talouden tarkastusta koskeva kohta muuttui 50 §:n 1 momentin 15 kohdaksi.

Hallintosääntöön hallinnon ja talouden tarkastuksesta otettavista määräyksistä voitiin edelleen määrätä erillisessä tarkastussäännössä. Säännössä voitiin määrätä tarkastuslautakunnan kokoonpanosta, tarkastuslautakunnan tehtävistä, kunnan tilintarkastajien lukumäärästä, tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajien työnjaosta, mahdollisen kunnan reviisorin tehtävistä ym. Mikäli erillinen tarkastussääntö katsottiin tarkoituksenmukaiseksi, viitattiin tähän hallintosäännönsä.<sup>1352</sup>

*Suomen Kuntaliiton* vuonna 1996 antaman tilintarkastussäännön mallissa lähdettiin siitä, että hallintosäännössä viitattiin erilliseen tilintarkastussääntöön<sup>1353</sup>. Tilintarkastussääntömallin mukaan mainittuun sääntöön sisällytettiin määräykset kunnan valvontajärjestelmästä koskien ulkoista ja sisäistä valvontaa, tarkastuslautakunnasta koskien lautakunnan kokouksia, kokoonpanoa ja tehtäviä sekä tilintarkastajasta koskien tilintarkastajan valintaa, vastuuta ja tarkastuslautakunnan antamia tehtäviä. Tilintarkastussääntömalliin sisältyivät myös määräykset tilintarkastajan tekemistä ilmoituksista, tilintarkastuskertomuksesta sekä tarkastuslautakunnan valmistelusta valtuustolle.<sup>1354</sup>

*Suomen Kuntaliiton* vuonna 1996 antaman tilintarkastussäännön mallin mukaan suurimmissa kunnissa saattoi olla tarvetta perustaa tarkastuslautakunnan asioiden valmistelua varten virkoja. Tilintarkastussääntömalliin ei kuitenkaan sisällytetty kyseisten virkojen perustamista ja viranhaltijoiden valintaa koskevia määräyksiä. Sääntömallin perustelujen mukaan silloin kun mainittujen virkojen perustaminen olisi tarpeellista, tulisi virkojen perustaminen jättää tarkastuslautakunnan tehtäväksi valtuuston myöntämien määrärahojen puitteissa.<sup>1355</sup> Mallisäännön hyväksymisestä kunnassa noudatettavaksi päätti kussakin tapauksessa kunnanvaltuusto.

<sup>1350</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 103.

<sup>1351</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 19.12.2008/1068.

<sup>1352</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 308–309; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 306; Harjula & Prättälä 1995: 295; 2012: 450; Heuru 1995: 280.

<sup>1353</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 1995: 21; 2003: 22.

<sup>1354</sup> Suomen Kuntaliitto 1996c.

<sup>1355</sup> Suomen Kuntaliitto 1996: 3.

## 4.1.10.3 Tarkastuslautakunnan jäsenet

EKuntaL 17 §:n 2 momentin mukaan valtuusto asetti kunnanhallituksen sekä lisäksi 71 §:ssä tarkoitettun tarkastuslautakunnan. Mainitut toimielimet tuli säännöksen mukaan olla jokaisessa kunnassa. Lisäksi valtuusto voi 17 §:n 3 momentin mukaan asettaa muitakin kunnallisia toimielimiä.<sup>1356</sup> Kunnan hallintoa ja talouden tarkastusta koskevan EKuntaL 9 luvun 71 §:n 1 momentin mukaisesti valtuusto asetti kuntaan tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tuli olla valtuutettuja.<sup>1357</sup> Lisäksi tarkastuslautakunnan kokoonpanossa tuli ottaa huomioon TasaAL:n määräykset. Tarkastuslautakunnan jäsenet, kuten muutkin valtuuston valitsevat luottamushenkilöt, voitiin erottaa kesken toimikauden, jos joku tai jotkut heistä eivät nauttineet valtuuston luottamusta.<sup>1358</sup>

Tarkastuslautakunnan jäsenyys oli muiden luottamustoimien tavoin pakollinen luottamustoimi kunnassa asuville vaalikelpoisille henkilöille, joiden kotikunta kunta oli. Tarkastuslautakunnan jäsenyydestä voi kieltäytyä vain EKuntaL 38 §:ssä säädetyissä tapauksissa. Ehdottomien kieltäytymisperusteiden lisäksi valtuusto voi myös hyväksyä kieltäytymisen tai myöntää eron muusta pätevästä syystä.<sup>1359</sup> Tarkastuslautakunnan jäsenillä oli oikeus saada palkkiota ja muita korvauksia luottamustehtävänsä hoitamisesta. Tarkastuslautakunnan, kuten muidenkin luottamushenkilöelimien kokoonpanossa tuli huomioida myös TasaAL:n mukaiset voimassa olevat määräykset.<sup>1360</sup>

Tarkastuslautakuntaan ei ollut 71 §:n 3 momentin mukaan vaalikelpoinen:

- 1) kunnanhallituksen jäsen;

<sup>1356</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 83.

<sup>1357</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 412–413; Harjula & Prättälä 1995: 397–398; HE 192/1994 vp: 115; Heuru 1995: 355; Heuru, Mennola & Rynänen 2011: 222–223; Oulasvirta 1996c: 147; Oulasvirta & Brännkärr 2001:135.

<sup>1358</sup> Ks. jakso 4.1.4.5. Valtuuston asettamaan toimielimeen kuuluva valtuutettu voi valtuustossa ottaa osaa itseään koskevaan EKuntaL 21 §:n mukaiseen luottamushenkilöiden erottamista koskevaan päätöksentekoon erottamispäätöksen koskiessa 21 §:n mukaan kaikkia toimielimeen valittuja luottamushenkilöitä, koska kyse oli ns. sovelletusta parlamentarismista, jolloin päätös ei koskenut valtuutettua EKuntaL 52 §:n tarkoittamalla tavalla henkilökohtaisesti; ks. KHO 1998:19.

<sup>1359</sup> Ratkaisun Hämeenlinnan HAO 24.1.2014 T 14/0056/3 mukaan kaupunginvaltuusto on voinut harkintavaltansa nojalla arvioida eronpyynnölle tarkastuslautakunnan varajäsenyydestä esitettyjen syiden olevan päteviä eikä valtuuston sitä koskeva päätös ole ollut lainvastainen.

<sup>1360</sup> Tarkastuslautakunnan jäseniksi voitiin valita tilintarkastukselliselta kannalta pelkätään maallikoita. Ks. Brommels 1997a: 33.

- 2) kunnanhallituksen jäsenen tai kunnanjohtajaan HMenL 10 §:n 2 momentissa tarkoitettussa suhteessa oleva henkilö <sup>1361</sup>;
- 3) kuntaan tai kunnan määräämisvallassa<sup>1362</sup> olevaan yhteisöön tai säätiöön pysyväisluonteisessa palvelussuhteessa ollut henkilö; eikä
- 4) henkilö, joka ei ollut vaalikelpoinen kunnanhallitukseen.

Tarkastuslautakunnan jäsenille asetetut vaalikelpoisuuden rajoitukset vastasivat KunL:n mukaisia tilintarkastajille asetettuja rajoituksia.<sup>1363</sup> EKuntaL 18 §:n 1 momentin mukaan valtuusto voi johtosäännössä määrätä, että nimettyyn lautakuntaan, esim. tarkastuslautakuntaan, voitiin valita vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja.<sup>1364</sup>

Vuonna 2003 annetulla uudella HL:lla kumottiin HMenL, jonka johdosta myös EKuntaL 71 §:n vaalikelvottomuutta koskeva 71 §:n 3 momentin 2 kohdan mukainen säännös muutettiin <sup>1365</sup> vastaamaan uutta säädöstä. Mainittu vaalikelvottomuutta koskeva viittaus HMenL 10 §:n 2 momentissa tarkoitettusta suhteesta kunnanhallituksen jäsenen tai kunnanjohtajaan muutettiin viittaukseksi HL 28 §:n 2 ja 3 momenttiin, joka sisälsi vastaavat osittain muutetut määräykset <sup>1366</sup>.<sup>1367</sup>

<sup>1361</sup> HMenL 10 §:n 2 momentti sisälsi määräykset lähisukulaisesta. Lähisukulaisella tarkoitettiin säännöksen mukaan virkamiehen lapsia, vanhempia, isovanhempia ja sisaruksia sekä näiden puolisoa ja lapsia. Lähisukulaiseen rinnastettiin virkamiehen puoliso ja virkamiehen kanssa avioliitonomaisissa oloissa elävä henkilö, heidän lapsensa, vanhempansa, isovanhempansa ja sisaruksensa, näiden puoliso ja lapset sekä virkamiehen kihlattu. Lähisukulaisena pidettiin myös vastaavaa puolisukulaista. Ks. Kulla 1991: 45; Uotila, Laakso, Pohjolainen & Vuorinen 1983: 76; Vuorinen 1999c: 74.

<sup>1362</sup> Ks. EKuntaL 68 § 3 momentti.

<sup>1363</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 413; Harjula & Prättälä 1995: 400–401; HE 192/1994 vp: 116; Heuru 1995: 357–358; Myllymäki, Arvo 2000: 297. Ratkaisussa KHO 31.8.1998 T 1483 jätettiin vuodelta 1997 voimaan LO:n päätös, jossa hylättiin valtuuston tarkastuslautakunnan uudelleenvalinnasta tehty valitus lautakunnan kokoonpanon vaihtuessa uuden vaalin mukaan muutoinkin kuin vain kunnanhallituksen vaalikelvottomaksi toteaman henkilön osalta.

<sup>1364</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 156–157; 2012: 243–245; HE 192/1994 vp: 84; Heuru 1995: 149; 2001: 160–161; Kaksonen & Kotonen 2002a: 25–27.

<sup>1365</sup> Laki kuntalain 52 ja 71 §:n muuttamisesta 5.12.2003/1034.

<sup>1366</sup> HL:ssa lähisukulaisen käsite korvattiin käsitteellä läheinen. HL 28 §:n 2 momentissa läheisellä tarkoitetaan virkamiehen puolisoa ja virkamiehen lasta, lapsenlasta, sisarusta, vanhempaa, isovanhempaa ja virkamiehelle muuten erityisen läheistä henkilöä samoin kuin tällaisen henkilön puolisoa; virkamiehen vanhempien sisarusta sekä hänen puolisoaan, virkamiehen sisarusten lapsia ja virkamiehen entistä puolisoa; virkamiehen puolison lasta, lapsenlasta, sisarusta, vanhempaa ja isovanhempaa samoin kuin tällaisen henkilön puolisoa sekä virkamiehen puolison sisarusten lapsia. HL 28 §:n 3 momentin mukaan läheisenä pidetään myös vastaavaa puolisukulaista, puolisolla tarkoitetaan aviopuolisoita sekä avioliitonomaisissa olosuhteissa ja rekisteröidyssä parisuhteessa eläviä henkilöitä. Ks. Kulla 2008: 167–168; Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006: 207–210; Mäenpää 2008: 143–144; Niemivuo & Keravuori 2003: 219 ss.

<sup>1367</sup> Ks. HE 79/2003 vp: 6; Myllymäki, Arvo 2007: 322; Suomen Kuntaliitto 2004: 13–14.

Seuraavan kerran EKuntaL 71 §:n vaalikelvottomuutta koskevaa säännöstä muutettiin<sup>1368</sup> vuonna 2006. Kunnan johtamisjärjestelmän muutoksen johdosta säädettiin tähän liittyen muutetun 71 §:n 4 momentin 2 kohdassa, ettei apulaispormestari ollut vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Sen johdosta, että kunnanhallituksen jäsen ei ollut vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan, ei kunnanhallituksen puheenjohtajana 24 §:n mukaan toimivan pormestarin vaalikelvottomuudesta ollut tarvetta säätää erikseen. Muutetun 71 §:n 4 momentin 3 kohtaan lisättiin HL 28 §:n 2 ja 3 momentin tarkoittamiin vaalikelvottomiin läheisiin myös pormestarille ja apulaispormestarille läheiset henkilöt.<sup>1369</sup>

#### 4.1.10.4 Tarkastuslautakunnan tehtävät

Valtuusto asetti EKuntaL 71 §:n 1 momentin mukaan tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Tarkastuslautakunnan jäsenten lukumäärästä ei EKuntaL:ssa säädetty. Tarkastuslautakunnan tuli EKuntaL 71 §:n 2 momentin mukaan valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tämän mukaisesti tarkastuslautakunnan tuli mm. valmistella kunnan tilintarkastajan valinta tai erottaminen. Tilintarkastajan valintaan liittyi olennaisena osana valintaa koskevan tarjouskilpailun järjestäminen.<sup>1370</sup>

Vuonna 1996 *Suomen Kuntaliiton* antamassa tilintarkastussäännön mallissa katsottiin muun ohella, että suurimmissa kunnissa voi olla tarvetta perustaa virkoja tarkastuslautakunnan asioiden valmistelua varten. Sääntömalliin ei sisällytetty mainittujen virkojen perustamista eikä tähän liittyviä määräyksiä. Sääntömallin perusteluissa kuitenkin katsottiin, että mainittujen virkojen perustamisen ollessa tarpeellista, tulisi virkojen perustaminen jättää tarkastuslautakunnan tehtäväksi valtuuston myöntämien määrärahojen puitteissa.<sup>1371</sup>

<sup>1368</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1369</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 423; Harjula & Prättälä 2007: 549–550; HE 8/2006 vp: 26–27; Heuru, Mennola & Rynänen 2011: 223; Suomen Kuntaliitto 2012b: 11–12. Ks. lisäksi Itä-Suomen HAO 26.11.2014 14/5280/4, jossa jätettiin tutkimatta valitus kuntien yhdistymisestä tehdyn päätöksen johdosta kunnanvaltuuston tekemä esitys kaupunginvaltuustolle mm. tarkastuslautakuntaan nimettävästä jäsenestä ja varajäsenestä esityksen toiselle viranomaiselle ollessa vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan asian valmistelua.

<sup>1370</sup> Ks. Aller 2000: 57–59; Eskola, Erkki 1997: 298–300; 2000: 51–52; Harjula & Prättälä 1995: 399; 2007: 545; 2012: 597; Kaksonen & Kotonen 2002b: 107 ss.; Nystedt 2006: 5; Oulasvirta 1996c: 147; Oulasvirta & Brännkärr: 2001: 135. Ratkaisussa KHO 14.9.2000 T 2281 hylättiin lainvoiman saaneen KHO:n päätöksen purkamista koskeva hakemus sen johdosta, että purettavaksi haettu päätös ei ratkaisun mukaan perustunut ilmeisesti väärään lain soveltamiseen tai erehdykseen KHO:n hyväksyessä tilintarkastajan valintaa koskevan valituksen johdosta lääninoikeuden menettelystä jättää pyytämättä vastine tarkastuslautakunnalta.

<sup>1371</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 1996: 3.



Vuonna 2007 lisättiin<sup>1372</sup> 71 §:n 2 momentin mukaisiin tarkastuslautakunnan tehtäviin kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta huolehtiminen. Samaan aikaan EKuntaL:iin lisätyn 16 a §:n mukaan määriteltiin kuntakonsernin käsite. Säännöksen mukaan yhteisö, jossa kunnalla oli KPL 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta, oli kunnan tytäryhteisö.<sup>1373</sup> Kunta muodosti yhdessä tytäryhteisöjen kanssa kuntakonsernin. Kuntakonsernin hallinnon ja talouden tarkastuksen yhteensovittaminen voi HE:n perustelujen mukaan tarkoittaa kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamista. Tällöin tulisi kysymykseen tarjouspyynnön laatiminen, tarjousvertailujen tekeminen ja konserniyhteisöjen tilintarkastajaehdokkaiden nimeäminen. Tilintarkastajien valinnan päättäisi kuitenkin tytäryhteisön toimielin. Osakeyhtiössä mainittu toimielin olisi yhtiökokous.<sup>1374</sup>

Vuonna 1994 annetun EETTL 14 §:n mukaisesti oli mahdollista valita kunnan määräämisvallassa olevassa yhteisössä tai säätiössä tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja HTM-tilintarkastajan sijasta. Tämän jälkeen vuonna 2007 annetun uuden ETTL 57 §:n siirtymäsäännöksen mukaan voitiin sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, valita HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja enintään 31.12.2012 päättyväksi toimikaudeksi. Vuonna 2011 muutetun<sup>1375</sup> ETTL 57 §:n mukaista määräaika pidentettiin viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle. JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö voitiin ETTL 7 §:n mukaan valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-yhteisön ohella yhdeksi tilintarkastajaksi kunnan määräämisvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön. Ks. tarkemmin jakso 6.6.

Tarkastuslautakunnan tuli 71 §:n 2 momentin mukaan myös arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet sisältyivät valtuuston 65 §:n mukaisesti hyväksymään talousarvioon ja -suunnitelmaan. HE:ssä esitetyn mukaisesti tarkastuslautakunnan tuli ottaa huomioon sekä kunta että sen määräämisvallassa olevat yhteisöt ja säätiöt arvioidessaan näiden johtamista valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden mukaisesti.<sup>1376</sup> HaVM:ssä

<sup>1372</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1373</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 21.

<sup>1374</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 26.

<sup>1375</sup> Laki tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta 22.12.2011/1454.

<sup>1376</sup> Ks. Eskola, Erkki 1997: 302–303; Hakulinen, Tuohimäki; Roslakka, Ainasvuori & Meklin 2005; HE 192/1994 vp: 116; Kupiainen 1995: 382; Niiranen, Vuokko 2007: 42 ss.; Tuohimäki 2003: 51; Vuorinen 1996: 57 ss.; 1998a: 72–73; 1998b: 443–444; 1999a: 55 ss.; 1999b; 2000: 64 ss.; 2002: 75 ss.; 2005: 21 ss. Tarkastuslautakunnan toimenkuvasta ks. myös Ruostetsaari & Holttinen 2004: 50 ss. VN:n selonteossa EKuntaL:n soveltamisesta ja vaikutuksesta kuntien hallintoon todettiin tarkastus-

lausutun mukaisesti tarkastuslautakunta myös arvioisi, onko kuntaa johdettu ja kunnan asioita hoidettu laadullisten tavoitteiden mukaisesti ja tehokkaasti <sup>1377,1378</sup>

Vuonna 2007 EKuntaL 71 §:n 2 momenttia muutettiin<sup>1379</sup> siten, että tarkastuslautakunnan tehtäväksi määrättiin arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet. Samassa yhteydessä muutettiin EKuntaL 13 §:n 2 momentin 1 kohtaa siten, että valtuuston tulee päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. Muutoksen jälkeen myös kuntakonsernin toiminta tuli selkeästi tarkastuslautakunnan arvioinnin piiriin. Arvioinnin tuli HE:n mukaan kohdistua niiden tavoitteiden toteutumiseen, jotka valtuusto oli asettanut konsernijohdolle ja kunnan edustajille tytäryhteisöissä. Lisäksi arvioinnin tuli kohdistua talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä konserniohjeissa tytäryhteisöille asetettujen tavoitteiden toteutumiseen.<sup>1380</sup>

Vuonna 2007 lisättiin<sup>1381</sup> EKuntaL:iin uusi kunnallista liikelaitosta koskeva 10 a luku, joka sisälsi määräykset mm. liikelaitoksen tehtävistä, hallinnosta, talousarviosta ja -suunnitelmasta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. HE:n mukaan kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänä oli 71 §:n 2 momentin perusteella valmistella

---

lautakuntien arviointityötä usein vaikeuttavana seikkana asetettujen tavoitteiden selkeyden puute jonka lisäksi on saattanut esiintyä esteellisyysoongelmia tilanteissa, joissa tarkastuslautakunnan valmistelutyöhön ovat joutuneet osallistumaan sisäistä tarkastusta tai tilintarkastusta tekevät henkilöt tai kunnanhallituksen alaisuudessa toimiva henkilöstö koskien tarkastuslautakunnan resurssien järjestämistä; ks. VNS 3/1999 vp: 20. Ks. myös päätös AOK 10.10.2016 Dnro OKV/1691/1/2015, jossa lausutun mukaan tarkastuslautakunnan pöytäkirjaan esteellisyyden syyn merkitseminen olisi HL 29 §:n ja sitä koskevan HE:n perustelujen näkökulmasta aiheellista.

<sup>1377</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 15.

<sup>1378</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 413; 2000: 475; Harjula & Prättälä 1995: 399; 2004a: 528–529; 2004b: 528–529; Heuru 1995: 358; 2001: 420; Porokka-Maunuksela 1995: 444; Prättälä 1998: 40. Luottamushenkilöarvioinnista ks. Laihanen 2009; Meklin 2001: 110 ss.

<sup>1379</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1380</sup> Ks. Ainasvuori, Ainasvuori, Hurmola-Remmi, Kenni, Kiviaho, Mäntyharju, Ollila & Oulasvirta 2011: 49 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 423; Harjula & Prättälä 2007: 547–549; 2012: 600–602; HE 263/2006 vp: 26; Saarelainen & Terävä 2010: 29–30; Suomen Kuntaliitto 2014a: 12 ss.; Tapiola 2010: 28–29. Ks. KHO 18.8.2014 T 2414, jossa hylättiin pyyntö saada kaupungin yhtiötä koskeva tilintarkastuspöytäkirja 18.4.2011, joka perustui kaupunginvaltuuston 26.9.2011 tarkastuslautakunnalle tehtäväksi antaman erityistarkastuksen teettämiseen vuodelta 2010 sen johdosta, että tilintarkastuspöytäkirja on ollut salassa pidettävä JulkisuusL 24 §:n perusteella. Ks. myös Itä-Suomen HAO 11.6.2014 T 14/5071/4, jossa HAO kumosi osittain kaupungin hallituksen päätöksen hylätä tietopyyntö kaupunkiyhtiön erityistilintarkastuksen ja yhtiökokouspöytäkirjojen osalta. Päätöksen Rovaniemen HAO 17.2.2010 10/0093/1 mukaan tarkastuslautakunnalla oli oikeus saada nähtäväkseen muistio kunnanjohtajan ja kunnanhallituksen välisestä kehityskeskustelusta.

<sup>1381</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

myös liikelaitoksen hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Lisäksi tarkastuslautakunnan tuli arvioida, ovatko valtuuston liikelaitokselle asettamat tavoitteet toteutuneet.<sup>1382</sup>

Edellä mainitun lisäksi muutettiin<sup>1383</sup> vuonna 2006 EKuntaL 71 §:ää lisäämällä siihen uusi 3 momentti, jolloin tarkastuslautakunnan jäsenyyden vaalikelvottomuutta koskevat määräykset siirtyivät 4 momenttiin. Uuden 3 momentin mukaan tarkastuslautakunnan tuli arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyttä, jos kunnan taseessa oli kattamatonta alijäämää. HE:ssä selvitetyn mukaan tarkastuslautakuntien käsitykset omasta roolistaan olivat olleet osin selkiintymättömiä arviointikertomuksissa esitettyjen kannanottojen vaihdelta toteavista ohjaaviin. Myöskään tilintarkastajat eivät noin puolessa tapauksissa ottaneet kantaa alijäämän kattamisvelvoitteeseen. Esitetyt maininnat näiltä osin olivat toteavia, muistutuksen luonteisia tai konsulttoivia, mutta varsinaisia muistutuksia ei esitetty.<sup>1384</sup>

EKuntaL 73 §:n 2 momentin mukaan tarkastuslautakunta voi valtuuston ohella antaa tilintarkastajalle erityisiä ohjeita. Tilintarkastajan tuli säännöksen mukaan noudattaa annettuja ohjeita, elleivät ne olleet ristiriidassa lain, kunnan johtosääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Ohjeet voivat koskea tarkastuksessa sovellettavia painopistealueita ja tarkastuksen laajuutta. Tilintarkastajan tuli toissijaisesti noudattaa kyseisiä ohjeita. Edellä olevan mukaan tarkastuslautakunta voi ohjata ammattitilintarkastusta lain säännös kuitenkin huomioon ottaen.<sup>1385</sup>

HaVM:ssä esitetyn valiokunnan käsityksen mukaan tarkastuslautakunnan toimivaltaan kuului hallinnon ja talouden tarkastusta koskevan 9 luvun nojalla arvioida myös tilintarkastajien työtä. Esitetyn käsityksen mukaan tarkastuslautakunnalla oli myös oikeus itse toimittaa kunnan hallinnon ja talouden tarkastusta tarpeelliseksi katsomassaan laajuudessa. Kysymys ei HaVM:n mukaan tällöin ollut varsinaisesta 73 §:n mukaisesta tarkastuksesta.<sup>1386</sup>

<sup>1382</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 36.

<sup>1383</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1384</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 423; Harjula & Prättälä 2007: 549; 2012: 602–603; HE 8/2006 vp: 10.

<sup>1385</sup> Ks. Aller 2000: 59; Eskola, Erkki 1997: 300; Hannus & Hallberg 1995: 418; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 428; Harjula & Prättälä 1995: 409–410; 2012: 616; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 15; HE 192/1994 vp: 117; Heuru 1995: 364–365; 2001: 427; Kaasalainen 1995b: 379. Ohjeiden sitovuuteen liittyvästä kielteisestä näkökannasta tilintarkastajan itsenäiseen tarkastussuunnitteluun liittyvänä ongelmana ks. Kaasalainen 1999: 118–119.

<sup>1386</sup> Ks. Hautala 1997: 501; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 15. Ks. myös Kaasalainen 1995b: 378. Ks. myös Brommels 1997b: 18.

Tarkastuslautakunnan samoin kuin kunnanhallituksen tehtävänä oli myös harkita, mihin toimenpiteisiin tilintarkastajan havaitsemistaan epäkohdista tekemän ilmoituksen johdosta tuli ryhtyä. Tilintarkastajien velvollisuutena oli EKuntaL 73 §:n 3 momentin mukaan ilmoittaa havaitsemistaan epäkohdista viipymättä. Ilmoitus tuli tehdä sekä tarkastuslautakunnalle että tarvittaessa myös kunnanhallitukselle.<sup>1387</sup> Tarkastuslautakunnan velvollisuuksiin kunnan viranomaisena on kiinnitetty huomiota myös AOKS:n antamassa päätöksessä<sup>1388</sup>.

Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli EKuntaL 71 §:n 2 momentin nojalla myös valmistella tilintarkastuskertomuksen käsittely valtuustolle. EKuntaL 75 §:n mukaan tilintarkastajien kultakin tilikaudelta antamassa tilintarkastuskertomuksessa tuli mm. esittää, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Mikäli tilintarkastuskertomuksessa oli kunnan hallinnon ja talouden lainvastaisen tai valtuuston päätösten vastaisen hoidon johdosta esitetty tilivelvollisia kohtaan muistutus, tuli tarkastuslautakunnan hankkia muistutuksista asianomaisen selitys ja kunnanhallituksen lausunto. Tarkastuslautakunnan tuli valmistelunsa perusteella tehdä oma päätösehdotuksensa valtuustolle koskien tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapautta. Tarkastuslautakunta ei ollut sidottu omassa päätösehdotuksessaan tilintarkastajien esitykseen, vaan se voi harkita ehdotustaan hankkimansa selvityksen perusteella. Tilintarkastuskertomus esitettiin kuitenkin sellaisenaan valtuustolle. Tilintarkastuskertomus jakautui HE:n mukaan toisaalta tilintarkastuskertomukseen ja toisaalta tarkastuslautakunnan suorittaman valmistelun yhteydessä syntyneeseen aineistoon<sup>1389</sup>. Valtuusto päätti mm. toimenpiteistä, joihin tarkastuslautakunnan valmistelu antoi aiheutta.<sup>1390</sup>

<sup>1387</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 418–419; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 428; HE 192/1994 vp: 117; Harjula & Prättälä 1995: 410; 2012: 616.

<sup>1388</sup> Päätöksessä AOKS 12.6.2006 Dnro 905/1/05 katsottiin, että tarkastuslautakunnan olisi tullut neuvoa ja opastaa henkilöä HL 8 §:ssä tarkoitetulla tavalla kääntymään toimivaltaisen viranomaisen puoleen, vaikka tarkastuslautakunta ei ollut HL 21 §:n nojalla velvollinen oma-aloitteisesti siirtämään asiaa kuntayhtymän hallitukselle.

<sup>1389</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 118.

<sup>1390</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 413–414; 621–623; Hannus & Hallberg 1995: 422; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 431; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 16; HE 192/1994 vp: 118; Heuru 1995: 371–372; 2001: 433; Oulasvirta 1976: 147; Oulasvirta & Brännkärr 2001: 135. Ratkaisussa KHO 1999:48 pysytettiin kokonaisuudessaan voimassa LO:n päätös, jonka mukaan tilinpäätöksen hyväksymisen ja vastuuvapauden myöntämisen valmistelu kuului tarkastuslautakunnalle, vaikka tehty valitus koski vain vastuuvapauden myöntämistä koskevaa valmistelua kunnanhallituksen tehtyä esityksen valtuustolle sekä tilinpäätöksen hyväksymisestä että vastuuvapaudesta, ottaen huomioon tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä koskevien asioiden yhteys. Ks. lisäksi Halme 2005: 108; Harjula 1999: 38; Harjula & Prättälä 2001: 462–463; 2012: 622–623.

#### 4.1.10.5 Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus

EKuntaL alkuperäisen 74 §:n mukaan tarkastuslautakunnan jäsenellä samoin kuin tilintarkastajalla oli oikeus salassapitoa koskevien säännösten estämättä saada kunnan viranomaisilta tietoja sekä nähtäväkseen asiakirjoja, joita hän piti tarpeellisenä tarkastustehtävänsä hoitamiseksi. Säännöksellä turvattiin tarkastuslautakunnan jäsenten ja tilintarkastajien muita luottamushenkilöitä laajempi tietojensaantioikeus. Sen johdosta, että tarkastuslautakunta toimi pääsääntöisesti kollegiona, voitiin lähtökohtana HE:n mukaan pitää, että lautakunnan jäsenen tietojensaantioikeutta tulisi käyttää lautakunnan tekemän päätöksen perusteella. Sekä tarkastuslautakunnan jäsen että tilintarkastaja toimivat virkavastuulla. Heidän tuli pitää salassa ne tiedot, jotka he olivat saaneet 74 §:n perusteella.<sup>1391</sup>

EKuntaL tietojensaantioikeutta koskevaa 74 §:ää muutettiin<sup>1392</sup> vuonna 1999. Yksittäiselle tarkastuslautakunnan jäsenelle säädettyä tiedonsaantioikeutta ei pidetty tarkoituksenmukaisena. Sen johdosta, että tarkastuslautakunta toimi yhtenä toimielimenä ja kokonaisuutena, kuten muutkin toimielimet, katsottiin, että tietojensaantioikeuden käyttämisen tulisi kuulua tarkastuslautakunnalle. Sen vuoksi 74 §:ää muutettiin siten, että oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväksi asiakirjoja oli salassapitoa koskevien säännösten estämättä tarkastuslautakunnan jäsenen sijasta tarkastuslautakunnalla. Tämän mukaan tarkastuslautakunnan tuli lainmuutoksen jälkeen tehdä kollegiona päätös tietojensaantioikeuden käyttämisestä.<sup>1393</sup>

#### 4.1.10.6 Tarkastuslautakunnan tehtävät ja otto-oikeus

Asian ottamisesta ylemmän toimielimen päätettäväksi säädettiin EKuntaL 51 §:ssä. Sen mukaan kunnanhallituksen puheenjohtaja, kunnanjohtaja tai johdosäännössä määrätty kunnan viranhaltija voi ottaa kunnanhallituksen käsiteltäväksi sellaisen asian, joka oli EKuntaL:n nojalla siirretty kunnanhallituksen alai-

<sup>1391</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 419–420; Harjula & Prättälä 1995: 410–411; HE 192/1994 vp: 117–118; Heuru 1995: 368–369. Ratkaisussa EOA 26.2.1999, dnro 989/4/98 todettiin kunnanhallituksen menetelleen lainvastaisesti, kun se oli kieltäytynyt antamasta tarkastuslautakunnan jäsenelle tämän pyytämiä tietoja, jonka johdosta EOA saattoi käsityksensä kunnanhallituksen menettelyn virheellisyydestä kunnanhallituksen huomioon vastaisen varalle.

<sup>1392</sup> Laki kuntalain 57 ja 74 §:n muuttamisesta 21.5.1999/622.

<sup>1393</sup> Ks. Hannus & Hallberg 2000: 481–482; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 429–430; Harjula & Prättälä 2001: 458–459; 2012: 617–618; HE 30/1998 vp: 113; Heuru 2001: 430–431; Myllymäki, Arvo 2000: 297–298; 2007: 323.

sen viranomaisen tai kunnanhallituksen jaoston toimivaltaan ja josta asianomainen viranomainen oli sille siirretyn toimivallan perusteella tehnyt päätöksen.<sup>1394</sup> EKuntaL 17 §:n mukaan valtuusto asetti kunnanhallituksen sekä 71 §:ssä tarkoitettun tarkastuslautakunnan. Lisäksi valtuusto voi asettaa mm. kunnanhallituksen alaisena toimivia lautakuntia. Edellä olevan mukaan tarkastuslautakunta ei ollut kunnanhallituksen alainen toimielin.

Tarkastuslautakunta asetettiin EKuntaL 71 §:n mukaan valtuuston toimikautta vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Rajatapauksia hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisessä olivat esim. johtosäännöt, talousarvio, henkilöstöasiat ja palvelussuhteen ehdot. Niiden sekä niihin liittyvien asioiden kuuluminen tarkastuslautakunnan 71 §:n mukaisiin tehtäviin oli ilmeisen epäselvää tarkastuslautakuntaa koskevien säännösten perusteella.<sup>1395</sup>

Pääsääntöisesti valtuustoasioiden valmistelu kuului kunnanhallitukselle. Tarkastuslautakunnan 71 §:n mukainen valmisteluvastuu oli poikkeus kunnanhallituksen valmisteluvastuuseen nähden. Poikkeussäännöstä tuli yleisten laintulkintaoppien mukaan tulkita suppeasti<sup>1396</sup>. Tulkittaessa tarkastuslautakunnan toimivaltaa suppeasti voitiin *Harjula & Prättälän* mukaan lähteä siitä, että valmisteluvastuu edellä mainituissa rajatapauksissa oli kunnanhallituksella. *Harjula & Prättälän* mukaan kunnanhallitus voisi EKuntaL 51 §:n nojalla ottaa käsiteltäväkseen tarkastuslautakunnalle kuntalain nojalla annetun yleiseen hallintoon kuuluvan asian, josta tarkastuslautakunta oli tehnyt päätöksen.<sup>1397</sup> Myös *Halme* katsoo, että otto-oikeuden käyttäminen saattaisi olla mahdollista<sup>1398</sup>. *Heurun* mukaan kunnanhallitus ei voi käyttää otto-oikeutta niiden tarkastuslautakunnan päätöksiensä osalta, jotka tarkastuslautakunta tekee toimivaltansa puitteissa. Toisaalta tulee myös huomioda, että tarkastuslautakunta ei johda kuntaa eikä hoida kunnan hallintoa.<sup>1399</sup> Myös *Laihanen* katsoo, ettei kunnanhallituksella ole otto-oikeutta tarkastuslautakunnan päätöksiin, koska tarkastuslautakunta ei ole kunnanhallituksen alainen eivätkä sen päätökset ole alisteisia kunnanhallitukselle.<sup>1400</sup>

<sup>1394</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 312–315; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 311–314; Harjula & Prättälä 1995: 298–299; 2012: 453–455; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 13; HE 192/1994 vp: 103–104; Heuru 1995: 283–284; 2001: 332–334.

<sup>1395</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1998: 437; 2012: 598.

<sup>1396</sup> Suppeasta tulkinnasta ks. myös Halme 2005: 107.

<sup>1397</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1998: 437–438; 2001: 446; 2004a: 529–530; 2004b: 529–530; 2007: 549; 2012: 598–599.

<sup>1398</sup> Ks. Halme 2005: 108.

<sup>1399</sup> Ks. Heuru 2001: 420.

<sup>1400</sup> Ks. Laihanen 2009: 104–105.

Tarkastuslautakunnan hallinnollisen toimivallan kohdalla olisi allekirjoittaneen käsityksen mukaan tullut ottaa huomioon myös tarkastuslautakunnan valmisteluvastuu koskien tilinpäätöksen hyväksymistä ja tilivelvollisten vastuuvapautta<sup>1401</sup>. Tämän perusteella olisi ristiriitaista, että tarkastuslautakunta, jonka tehtävänä oli tehdä esitys EKuntaL 75 §:n tarkoittamasta vastuuvapaudesta toimielimien jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle, myös itse olisi osallisena kunnan yleiseen hallintoon liittyvässä päätöksenteossa. Toisaalta *Myllymäen* mukaan tarkastuslautakunnan jäsenet kunnan toimielimen jäseninä olivat tilivelvollisia.<sup>1402</sup>

Esimerkiksi *Suomen Kuntaliiton* vuonna 1996 antaman tilintarkastussäännön mallin perusteluiden mukaan suurimmissa kunnissa saattoi olla tarvetta perustaa virkoja tarkastuslautakunnan asioiden valmistelua varten. Sääntömalliin ei kuitenkaan sisällytetty virkojen perustamista ja viranhaltijoiden valintaa koskevia määräyksiä. Sääntömallin perusteluiden mukaan tulisi virkojen perustaminen jättää tarkastuslautakunnan tehtäväksi valtuuston myöntämien määrärahojen puitteissa, mikäli mainittujen virkojen perustaminen tuli tarpeelliseksi.<sup>1403</sup>

EKuntaL:iin ei sisällynyt erikseen määräyksiä tarkastuslautakunnan jäsenten tilivelvollisuudesta. EKuntaL 75 §:n 1 momentin mukaan toimielimen jäsen oli

<sup>1401</sup> Ratkaisussa KHO 1999:48 pysytettiin kokonaisuudessaan voimassa LO:n päätös, jonka mukaan tilinpäätöksen hyväksymisen ja vastuuvapauden myöntämisen valmistelu kuului tarkastuslautakunnalle, vaikka tehty valitus koski vain vastuuvapauden myöntämistä koskevaa valmistelua kunnanhallituksen tehtyä esityksen valtuustolle sekä tilinpäätöksen hyväksymisestä että vastuuvapaudesta, ottaen huomioon tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapauden myöntämistä koskevien asioiden yhteys. Ks. myös Halme 2005: 108; Harjula 1999: 38; Harjula & Prättälä 2001: 462–463; 2012: 622–623; Myllymäki, Arvo 2000: 297; 2007: 322–323.

<sup>1402</sup> Ks. Myllymäki, Arvo 2000: 302; 2007: 327. Tarkastuslautakunnasta kunnallisena lautakuntana ks. Eskola, Erkki 1997: 298–299.

<sup>1403</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 1996: 3. Ratkaisussa KHO 23.8.2010 T 1893 jätettiin HAO:n päätös voimaan ja hylättiin valitus, joka oli tehty sen johdosta, että kaupunginhallituksen puheenjohtaja oli päättänyt ottaa EKuntaL 51 §:n nojalla tarkastuslautakunnan vuonna 2008 tekemän päätöksen tarkastuspäällikön viran perustamisesta ja tämän palkkauksesta kaupunginhallituksen käsiteltäväksi. Ratkaisussa selostetun HAO:n päätöksen mukaisesti asia ei kuulunut EKuntaL 71 §:n mukaan tarkastuslautakunnalle säädettyihin tehtäviin, joiden osalta tarkastuslautakunta toimi valtuuston alaisuudessa, vaan kysymyksessä oli kaupungin yleiseen hallintoon kuuluvasta asiasta, josta kaupunginhallitus EKuntaL 23 §:n 1 momentin mukaisesti vastasi. Kaupungin hallinto ja johtosäännön 25 §:ssä tarkastuslautakunnan alaisten virkojen perustaminen oli päätöksestä ilmenevän mukaisesti siirretty tarkastuslautakunnan toimivaltaan kuuluvaksi; ks. Harjula & Prättälä 2012: 598–599. Ks. myös päätös AOK 8.1.2016 Dnro OKV/177/1/2015 koskien mm. tarkastuslautakunnan puheenjohtajan menettelyä kaupungin oikeudellisten palveluiden hankinnassa AOK:n saattaessa kaupungin tietoon esteellisyyttä koskevat yleiset huomiot. Ks. myös ruotsalaisesta oikeuskäytännöstä ratkaisu RÅ 1971 ref 42, jossa maakäräjien tilintarkastajien hoitaessa hallintotehtäviä, rinnastettiin nämä päätökset, mm. tilintarkastajien päättäessä henkilökunnan ottamisesta tilintarkastustoimiston palvelukseen, kunnallisen lautakunnan tehtäviin, joista päätöksistä oli olemassa valitusoikeus; ks. Lundin 1999: 317.

tilivelvollinen. Ennen EKuntaL:ia voimassa olleen KunL 96 §:n mukaan tilivelvolliseksi ei luettu valtuutettua eikä tilintarkastajaa, jotka tuolloin olivat kunnallisia luottamushenkilöitä. Arvioitaessa muutoin tarkastuslautakunnan jäsenten asemaa kunnan hallinnossa voidaan todeta, että tarkastuslautakunnan jäseniä koskivat EKuntaL 40 §:n mukaiset määräykset virheellisestä menettelystä luottamustoimessa eli koskien mm. virkarikoksia tai muuta menettelyä virkavelvollisuuksien vastaisesti.

#### 4.1.11 Tilintarkastajat

##### 4.1.11.1 Kunnan tilintarkastajalle asetettavat vaatimukset

Aikaisemman kunnallislainsäädännön mukaan kunnan tilintarkastajat olivat kunnallisia luottamushenkilöitä. Kunnallinen luottamustoimi oli lisäksi aikaisemman lainsäädännön mukaan pakollinen kunnassa asuville vaalikelpoisille henkilöille. Luottamustoimesta voi kieltäytyä vain laissa määrätyn perusteiden mukaan. Kunnan tilintarkastajia koskevat määräykset muuttuivat perusteellisesti vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa. EKuntaL:n mukaan kunnan tilintarkastajana tuli aikaisemmasta poiketen olla edellä todetun mukaisesti JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön osalta viitataan tässä JHTTA:ta ja EJHTTL:ia koskeviin jaksoihin 6.5.3 ja 6.5.4.

EKuntaL yhdessä vuoden 1997 alusta kunnan taloutta koskevan 8 luvun kanssa voimaan tulleen kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen 9 luvun 72 §:n 1 momentin mukaisesti valtuusto valitsi toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman virkavastuulla toimivan tilintarkastajan.<sup>1404</sup> Vuonna 2012 muutetun EKuntaL 72 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastajat voitiin valita enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten<sup>1405</sup>. Tilintarkastajan tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö<sup>1406</sup>. Mikäli yhteisö valittiin tilintarkastajaksi, tuli sen määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Mikäli tilintarkastajaksi ei valittu yhteisöä tai valittiin vain yksi tilintarkastaja, tuli valita vähintään yksi varatilintarkastaja.

<sup>1404</sup> Ks. HE 192/994 vp: 116. Tilintarkastajien toimikauden osalta katsottiin myös, että tilintarkastajien toimikausi voi olla yksityissektorin tapaan joko toistaiseksi voimassa oleva tai vuosittain tapahtuvan valinnan mukainen; ks. Finne 2009: 34.

<sup>1405</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325; ks. HE 24/2012 vp: 13–14.

<sup>1406</sup> Annettaessa EKuntaL vuonna 1995 ei JHTT-yhteisöistä ollut vielä säädetty. Hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat säännökset tulivat EKuntaL 101 §:n mukaan voimaan 1.1.1997. JHTT-yhteisöä koskevat määräykset annettiin vuonna 1996 muutettaessa JHTTA:ta; ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477. Ks. myös jakso 6.5.3.4.



Varatilintarkastajaa koskivat samat kelpoisuusehdot kuin varsinaista tilintarkastajaa.<sup>1407</sup>

Tilintarkastajalla tuli EKuntaL 72 §:n 2 momentin mukaan olla edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Siinä tapauksessa, että edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen puuttuivat, tuli tilintarkastajan joko kieltäytyä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.<sup>1408</sup> Lisäksi tilintarkas-

<sup>1407</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 414–416; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 425–426; Harjula & Prättälä 1995: 402–403; 2012: 606–611; HE 192/1994 vp: 116; Heuru 1995: 359–361; 2001: 421–423; Heuru, Mennola & Rynnänen 2011: 223; Oulasvirta 1996c: 146; Oulasvirta & Brännkärr 2001: 134; Vuorinen 1995a: 184.

<sup>1408</sup> Ratkaisussa KHO 28.12.1998 T 2974 ei muutettu Oulun LO:n päätöstä, jossa hylättiin tilintarkastajan valinnasta vuosiksi 1997–2000 tehty valitus, jonka mukaan valitulta tilintarkastajalta olisi puuttunut edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen suorittamiseen. KHO:n ratkaisun mukaan otettaessa huomioon asiassa esitetyt vaatimukset, saatu selvitys, LO:n päätöksestä ilmenevät lainkohdat ja muut perustelut, päätöksen muuttamiseen ei ollut syytä. LO:n päätöksen perusteluissa lausutun mukaisesti kaupungin tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön koko osakekannan omistavan Suomen Kuntaliitto ry:n ja liiton jäsenenä olevan kaupungin välillä oli erilaisia valituksessa tarkoitettuja yhteyksiä, joita ei kuitenkaan voitu pitää sellaisina sidoksina, jotka pelkästään sen johdosta, että liitto omisti yhtiön koko osakekannan ja sen edustajat osallistuivat yhtiön yhtiöoikeudelliseen hallintoon, suoraan tai välillisestikään vaikuttaisivat yhtiön määräämän omalla virkavastuullaan toimivan henkilön toimintaan kaupungin tilintarkastajana siten, että edellytysten riippumattomaan tarkastukseen olisi katsottava puuttuvan. Perusteluissa lisäksi lausutun mukaan riippumattomuuden edellytysten voidaan katsoa puuttuvan, jos vastuunalainen tilintarkastaja ei voi toimia tilintarkastustehtävää suorittaessaan itsenäisesti oman vakaumuksensa mukaisesti (ks. LO:n asiallisesti vastaavat perustelut jäljempänä olevan ratkaisun KHO 14.5.1999 T 1112 yhteydessä). Ks. LO:n päätöksestä myös Sarja 1999: 158–161. Ratkaisussa KHO 14.5.1999 T 1112 hylättiin Hämeen LO:n päätöksestä tehty valitus, jossa LO oli kumonnut kaupunginvaltuuston päätöksen tilintarkastajan valinnasta vuosiksi 1997–2000 ja palauttanut asian valtuustolle uudelleen käsiteltäväksi katsoessaan valtuuston menetelleen lainvastaisesti, kun se oli jättänyt Suomen Kuntaliitto ry:n omistaman tilintarkastusyhteisön ja kyseisen yhteisön osin omistaman tilintarkastusyhteisön tarjoukset huomioon ottamatta katsoessaan tältä osin edellytysten riippumattomaan tilintarkastukseen puuttuvan. KHO:n ratkaisun mukaan otettaessa huomioon asiassa esitetyt vaatimukset, saatu selvitys, lääninoikeuden päätöksestä ilmenevät lainkohdat ja muuta perustelut päätöksen muuttamiseen ei ole syytä. LO:n päätöksen perusteluissa lausutun mukaan kaupunginvaltuuston päättäessä tilintarkastajan valinnasta Suomen Kuntaliitto ry:n hallituksen jäsenenä on ollut kysymyksessä olevan kaupungin kaupunginjohtaja sekä varajäsenenä kaupunginhallituksen puheenjohtaja ja kaupunginhallituksen jäsen. Perustelujen mukaan Suomen Kuntaliitto ry:n kokonaan omistaman tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastusyhteisön osin omistaman tilintarkastusyhteisön ei ole katsottava olevan mainittuihin Suomen Kuntaliitto ry:n hallitukseen kuuluviin kaupungissa tilivelvollisiin henkilöihin sellaisessa alistussuhteessa, joka suoraan tai välillisesti voisi vaikuttaa sanottujen yhtiöiden tai niiden määräämien, omalla virkavastuulla toimivien tilintarkastajien toimintaan siten, että edellytysten riippumattomaan tilintarkastukseen kaupungissa tämän johdosta olisi katsottava puuttuvan. Perusteluissa lisäksi lausutun mukaisesti riippumattomuuden edelly-

tajan esteellisyydestä oli 52 §:n mukaan voimassa, mitä HMenL 10 ja 11 §:issä säädettiin. Vuonna 2003 annetun HL:n johdosta EKuntaL muutetun<sup>1409</sup> 52 §:n mukaan tilintarkastajan esteellisyydestä oli tämän jälkeen voimassa, mitä HL 27–30 §:ssä säädettiin.<sup>1410</sup> Valtuusto voi erottaa tilintarkastajan kesken toimikauden. Myös tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä valtuustolle.<sup>1411</sup>

Siinä tapauksessa, että tilintarkastajaksi esitetty henkilö ei olisi ollut 71 §:n 3 momentin mukaan vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan, ei hän myöskään olisi ollut kelpoinen kunnan tilintarkastajaksi. Tältä osin viitataan tässä yhteydessä edellä jaksossa 4.1.10.3 esitettyyn. Poikkeuksena edellä mainittuun oli kuitenkin, että tilintarkastajaksi voitiin EKuntaL 72 §:n 3 momentin mukaan valita henkilö, jonka kotikunta kunta ei ollut. Tilintarkastusyhteisön kohdalla mainitulla säännöksellä ei ollut merkitystä säännöksen koskiessa ainoastaan tilintarkastajaksi valittua henkilöä.<sup>1412</sup>

---

tysten voidaan katsoa puuttuvan, jos vastuunalainen tilintarkastaja ei voi toimia tilintarkastustehtävää suorittaessaan itsenäisesti oman käsityksensä mukaisesti (ks. LO:n asiallisesti vastaavat perustelut edellä ratkaisun KHO 28.12.1998 T 2974 yhteydessä). Ks. myös Myllymäki, Arvo 2000: 295–296; 2007: 320–321. Ratkaisussa KHO 9.12.1999 T 4037 ei muutettu LO:n päätöksen lopputulosta koskien kaupungin tilintarkastajan valintaa 1.4.1997 vuosille 1997–2000. LO hylkäsi tilintarkastajan valinnasta tehdyn valituksen katsoen, ettei kaupunginreviisorin virkasuhteella ja yhteistyöllä kaupungin tilintarkastajaksi vuosiksi 1997–2000 kaupunginvaltuuston päätöksellä 1.4.1997 valitun tilintarkastusyhteisön kanssa ollut sellaista vaikutusta tilintarkastustehtävän suorittamiseen, että tilintarkastusyhteisöltä puuttuisivat edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen kaupunginreviisorin avustaessa johtosäännön mukaisesti tilintarkastajia tarkastettaessa vuoden 1996 tilejä ja hallintoa ja kaupunginreviisorin erottua kaupungin palveluksesta 1.7. 1997 alkaen siirtyäkseen tilintarkastusyhteisön palvelukseen.

<sup>1409</sup> Laki kuntalain 52 ja 71 §:n muuttamisesta 5.12.2003/1034.

<sup>1410</sup> Ratkaisun KHO 29.8.2005 T 2143 mukaan kunnan tilintarkastajaksi vuosiksi 2001–2004 valitun JHTT-yhteisön vastuulliselle tilintarkastajalle valtuuston tehtäväksi antama 25.11.2001 päivätty selvitys kunnan talouden kehittämismahdollisuuksista toimenpide-ehdotuksen koskiessa tulevia vuosia ei muodostanut esteellisyyttä suorittamaan kunnan tilintarkastusta vuoden 2001 osalta. Ratkaisussa KHO 2007:53 katsottiin, että kunnan tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrätty henkilöllä, joka oli avustanut kyseisen kunnan toimistohenkilöstön uudelleen järjestelyä ja kunnan organisaatiosta tehtyä ehdotusta, ei ollut edellytyksiä riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen, minkä johdosta kunnanvaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta kumottiin; ks. Hägglund 2007: 36–37. Ratkaisussa HFD 15.11.2007 L 2931 kumottiin HAO:n päätös, jonka mukaan tilintarkastusyhteisöllä ei ollut edellytyksiä riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen, koska asia olisi tullut panna vireille markkinatuomioistuimessa hallinto-oikeuden sijasta.

<sup>1411</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 414–416; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 425–426; Harjula & Prättälä 1995: 402–403; 2012: 606–611; HE 192/1994 vp: 116; Heuru 1995: 359–361; 2001: 421–424.

<sup>1412</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 416; Harjula & Prättälä 1995: 445; 2012: 611–612; HE 192/1914 vp: 116; Heuru 1995: 357–358; 2001: 422–423.

#### 4.1.11.2 Tilintarkastajan valinnasta

EKuntaL 71 §:n 1 momentin mukaan valtuusto asetti tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. EKuntaL 71 §:n 2 momentin mukaan tarkastuslautakunnan tuli valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan valtuustolle valmisteltaviin asioihin kuului muun ohella tilintarkastajien valinta.<sup>1413</sup>

Valtuuston tuli EKuntaL 72 §:n 1 momentin mukaan valita toimikauttaan vastaavien vuosien tilintarkastusta varten yksi tai useampi tilintarkastaja.<sup>1414</sup> Vuonna 2012 muutetun<sup>1415</sup> 72 §:n mukaan tilintarkastajat voitiin valita enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Kunnan tilintarkastajan tuli olla JHTT-tilintarkastajia tai JHTT-yhteisö. Yhteisön tuli määrätä JHTT-tilintarkastaja vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi. Mikäli tilintarkastajia valittiin vain yksi, joka ei ollut JHTT-yhteisö, tuli valita myös varatilintarkastaja.

Vuonna 1991 annetussa JHTTA:ssa säädettiin ensimmäisen kerran julkiselle sektorille yhteisestä JHTT-tilintarkastajan tutkinnosta. Vuonna 1996 JHTTA:een lisättiin säännökset myös JHTT-yhteisöstä. Säännökset JHTT-tilintarkastajasta ja JHTT-yhteisöstä sisältyivät tämän jälkeen vuonna 1999 annettuun EJHTTL:iin.

#### 4.1.11.3 Tilintarkastajan valintamenettely

Kunnan tilintarkastuspalveluiden hankinnassa ja näin ollen tilintarkastajan valinnassa tuli noudattaa vuonna 1992 annetun EEHankintaL:n määräyksiä<sup>1416</sup>. Laissa tarkoitettujen EEHankintaL 1 luvun 1 §:n mukaisten hankintayksiköiden tuli kilpailun aikaansaamiseksi sekä tarjousmenettelyyn osallistuvien tasapuolisen ja syrjimättömän kohtelun turvaamiseksi noudattaa mainitussa laissa annettuja

<sup>1413</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 412; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 422; Harjula & Prättälä 1995: 398–399; 2012: 598.

<sup>1414</sup> Ratkaisussa KHO 20.9.1999 T 2559 kumottiin LO:n päätös, jossa LO oli kumonnut kaupunginvaltuuston päätöksen tilintarkastajan valinnasta vuosille 1997–2000 sillä perusteella, että valtuuston esityslistasta tai sen liitteistä ei ollut käynyt selville tarjousten olennainen sisältö eikä niiden vertailu eikä riittävänä voitu pitää sitä, että tarjousasiakirjat olivat olleet nähtävillä valtuuston kokouksessa. KHO:n ratkaisun mukaan valtuuston esityslistassa oli tarkastuslautakunnan valmisteleman päätösesityksen perusteluissa selostettu tarjouspyynnön sisältöä ja mainittu tarjouksen tehneet yhteisöt ja fyysinen henkilö sekä lisäksi selostettu asian käsittelyä tarkastuslautakunnassa. Lisäksi tarjouskilpailun tarjousasiakirjat mukaan lukien tarjouksia koskeva vertailu olivat olleet nähtävillä valtuustossa ja valtuutetuilla oli ollut mahdollisuus vaatia lisäselvitystä. Valtuuston päätös ei näin ollen ollut syntynyt virheellisessä järjestyksessä, eikä LO voinut mainitsemillaan perusteilla kumota valtuuston päätöstä.

<sup>1415</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325; VM 20/2012: 36, 63–64.

<sup>1416</sup> Ks. jakso 3.4. Ks. myös Komulainen 2010: 260, 269.

säännöksiä<sup>1417,1418</sup> Lain tarkoittamia hankintayksiköitä olivat 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan mm. kuntien viranomaiset<sup>1419</sup>. Hankinnalla tarkoitettiin 4 §:n mukaan mm. palvelujen ostamista<sup>1420</sup>.

<sup>1417</sup> Ks. HE 154/1992 vp: 10–11; Virtanen, Pertti 2003: 527–530.

<sup>1418</sup> Ratkaisussa KHO 27.12.2001 T 3253 hylättiin kaupungin tilintarkastajan valinnasta vuosille 1997–2000 tehty valitus liian myöhään tehtynä, kun valittajalle ei tullut antaa kaupunginvaltuuston päätöstä erikseen tiedoksi vaan valitusaika laskettiin siitä, kun päätös oli säädetyllä tavalla asetettu yleisesti nähtäväksi. Päätöksellä KHO 14.1.2008 T 42 hylättiin tilintarkastajan valinnasta tehty valitus, koska hankintayksikkö ei ollut menetellyt julkisista hankinnoista annettujen oikeusohjeiden vastaisesti. Ratkaisussa Uudenmaan LO 11.3.1999 123/2 hylättiin kaupungin tilintarkastajan valinnasta vuosille 1997–2000 tehty valitus valittajien katsoessa päätöksen valmistelun olleen asiassa virheellinen. Ratkaisussa Vaasan LO 11.9.1998 Numero 417/I hylättiin kunnan tilintarkastajan valinnasta vuosille 1997–2000 tehty valitus LO:n katsoessa voittaneen tarjouksen olleen kokonaistaloudellisesti edullisin. Ratkaisussa MAO:26/06 kumottiin kunnanvaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 sen johdosta, että hankintayksikkö oli menetellyt tarjoajien tasapuolisen ja syrjimättömän kohtelun turvaamista koskevan vaatimuksen vastaisesti. Ratkaisussa MAO:229/06 kumottiin kunnanvaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 sen johdosta, että tarjoushintoja oli vertailtu virheellisesti hakijaa syrjivällä tavalla. Ratkaisussa MAO:262/06 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 tehty päätös sen johdosta, että tarjousten vertailua ei ollut suoritettu tarjouspyynnössä edellytetyllä tavalla ja vertailussa sovellettiin voittanutta tarjoajaa perusteettomasti suosivia arviointiperusteita. Ratkaisussa MAO:280/07 hylättiin hakemus hakijan tarjouksen ollessa tarjouspyynnön vastainen. Ratkaisussa MAO:281/07 hylättiin hakemus, jossa vaadittiin tilaisuutta tarjouksen tarkistamiseen. Ratkaisussa MAO:352/06 hylättiin hakemus katsottaessa, että hankintamenettely huolimatta siinä tapahtuneista virheistä johti julkisista hankinnoista annettujen oikeusohjeiden mukaiseen lopputulokseen. Ratkaisussa MAO:433/07 katsottiin, että hankintayksikkö oli harkintavaltansa puitteissa voinut arvioida hakijan tarjouksen tarkastuspäivien lukumäärän osalta alimitoitetuksi ja vastaavasti voittaneen tarjoajan tarjouksen kyseisen arviointiperusteen osalta hakijan tarjousta paremmaksi ja näin kokonaistaloudellisesti edullisimmaksi, jolloin hakemus ensisijaisesti hyvitysmaksusta tai uuden tarjouskilpailun järjestämisestä hylättiin. Ratkaisussa MAO:236/06 ja MAO:243/06 hylättiin hakemukset, joiden mukaan tarjousten vertailut olisivat olleet virheellisiä. Ratkaisussa MAO:74/06 ja hylättiin hakemus, jonka mukaan voittaneet tarjoukset olisivat olleet tarjouspyynnön vastaisia. Ratkaisussa MAO:187/07 hylättiin hakemus, jonka mukaan hakijan tarjouspyynnön vastaiseksi katsottu tarjous olisi tullut katsoa tarjouspyynnön mukaiseksi. Ratkaisun MAO:349/06 mukaan hakijan tarjous kunnan tilintarkastuksesta vuosille 2005–2008 oli tarjouspyynnön vastainen jonka johdosta hankintayksikön olisi tullut hylätä tarjous tarjouspyynnön vastaisena, joten asiassa ei ollut tarpeen lausua tarjousvertailun virheellisyyttä koskevista väitteistä, jolloin MAO hylkäsi hakemuksen. Ratkaisun MAO:355/06 mukaan hakijan tarjous oli tarjouspyynnön vastainen sen johdosta, että tarjouspyynnössä edellytetty tilintarkastusyhteisön riippumattomuus olisi voinut tarjouksen sisällön perusteella vaarantua, jolloin hankintayksikön olisi tullut hylätä hakijan tarjous tarjouspyynnön vastaisena, minkä johdosta asiassa ei ollut tarpeen hakijan hakemuksesta lausua tarjousvertailun virheellisyyttä koskevista väitteistä, jolloin MAO hylkäsi hakemuksen. Ratkaisussa MAO:279/07 jätettiin hakijan 30.12.2005 tekemä hakemus liian myöhään tullessa tutkimatta katsottaessa, ettei hakemusosoitteessa ilmoitetun vanhan käyntiosoitteen mukainen virhe ollut aiheuttanut hakemuksen myöhästymistä, kun hankintapäätökseen liitettyssä hakemusosoitteessa oli ilmoitettu MAO:n oikea postiosoite määrääjän hakemuksen tekemiselle ollessa 21.6.2005.

Hankinnassa tuli 5 §:n mukaan käyttää hyväksi olemassa olevat kilpailumahdollisuudet. Mikäli hankintayksikkö päätti hankintamenettelystä, jonka mukaan kaikki halukkaat voivat tehdä tarjouksen, tuli tarjouspyynnöstä ilmoittaa julkisesti. Kaikissa tapauksissa tuli tarjouksia pyytää kilpailun aikaansaamiseksi riittävältä määrältä toimittajia. Myös muulla toimittajalla kuin sillä, jolta tarjouksia oli pyydetty, oli oikeus saada tarjouspyyntö tarjouksen tekemistä varten niin halutessaan.<sup>1421</sup> Hankinta ei tämän vuoksi kuitenkaan saanut viivästyä.<sup>1422</sup>

Vuonna 1997 muutetun<sup>1423</sup> 5 §:n mukaan hankinnasta tuli sen arvosta riippumatta joko ilmoittaa tai tarjouksia muuten pyytää hankinnan kokoon ja laatuun nähden riittävä määrä. Mikäli kynnysarvon<sup>1424</sup> alittavassa hankinnassa muu toimittaja kuin se, jolta tarjousta oli pyydetty, halusi tehdä tarjouksen, oli myös hänellä oikeus saada tarjouspyyntö. Hankinta ei tämän johdosta saanut kuitenkaan viivästyä.<sup>1425</sup> Hankinnasta päätettäessä tarjouksista tuli 7 §:n 1 momentin mukaan hyväksyä se, joka oli hinnaltaan halvin tai kokonaistaloudellisesti edullisin<sup>1426</sup>.

<sup>1419</sup> Ks. HE 154/1992 vp: 11; Kärkkäinen, Hannu K. 1996: 11; 2001: 424–427; Virtanen, Pertti 2003: 507–509.

<sup>1420</sup> Ks. HE 154/1992 vp: 12; Kalima 1996: 49; Kärkkäinen, Hannu K. 2001: 423–424; Virtanen, Pertti 2003: 519–521.

<sup>1421</sup> Ratkaisussa MAO:203/05 kumottiin kunnanvaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 sen johdosta, että hakijalle ei ollut annettu hänen pyynnöstään huolimatta tarjouspyyntöä tarjouksen tekemistä varten.

<sup>1422</sup> Ks. HE 154/1992 vp: 12–13; Kalima 1996: 68–69; Kärkkäinen, Hannu K. 1996: 29–30; Lievonen 1997: 67, 104–105.

<sup>1423</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 19.12.1997/1247.

<sup>1424</sup> Kynnysarvot ylittävissä hankinnoissa tulivat julkisissa hankinnoissa noudatettavaksi asetuksella erikseen annettavat määräykset. Vuonna 1994 annetulla asetuksella säädetyn mukaan kynnysarvona hankintayksikön tekemälle palvelujen hankintasopimukselle ilman arvonlisäveroa oli 200.000 ECU:a; ks. Asetus Euroopan talousaluetta koskevan sopimuksen tarkoittamista palveluhankinnoista 28.6.1994/566: 1 §. Vuonna 1995 vastaavaksi kynnysarvoksi säädettiin samoin 200.000 ECU:a; ks. Asetus kynnysarvot ylittävistä tavara- ja palveluhankinnoista sekä rakennusurakoista 24.2.1995/243: 1 §. Vuonna 1998 vastaavaksi kynnysarvoksi säädettiin 200.000 erityisnosto-oikeutta; ks. Asetus kynnysarvot ylittävistä tavara- ja palveluhankinnoista sekä rakennusurakoista 29.5.1998/380: 1 §. Ks. myös 97/52/EY: 1 artikla. KTM ilmoitti vuosittain kynnysarvojen markkamäärät ja myöhemmin euromäärät. Asian paremmin hahmottamiseksi voidaan todeta, että edellä mainitun kynnysarvon määrä vuonna 1996 oli 1.294.398 mk; ks. Kärkkäinen, Hannu K. 1996: 33. Vuonna 2003 mainittu kynnysarvo oli 249.681 €; ks. Virtanen, Pertti 2003: 534. Ainakin suurin osa kuntien tilintarkastussopimuksista vuosina 1997–2000 ja myöhemmin oli alle mainittujen kynnysarvojen.

<sup>1425</sup> Ks. HE 69/1997 vp: 16–17.

<sup>1426</sup> Ks. Kalima 1996: 99 ss.; 2001: 195 ss.; Kärkkäinen, Hannu K. 1996: 56–59. Ratkaisussa KHO 9.12.1999 T 4037 katsottiin, ettei LO:n päätöksestä tehty valitus koskien kaupungin tilintarkastajan valintaa vuosille 1997–2000 antanut aiheutta LO:n päätöksen lopputuloksen muuttamiseen LO:n hylätessä tilintarkastajan valinnasta tehdyn valituksen. LO:n päätöksessä todetun mukaisesti kaupungin tarjouspyynnön mukaan tarjousten arviointiperusteena oli ollut käytettävä kokonaistaloudellisuutta, johon sisältyy muun muassa laatu ja hinta. Valitun tilintarkastusyhteisön tarjous oli

Vuonna 1997 muutettiin<sup>1427</sup> edellä mainittujen 7 §:n 1 momentin kriteerien järjestystä siten, että tarjouksista tuli hyväksyä se, joka oli kokonaistaloudellisesti edullisin tai hinnaltaan halvin<sup>1428</sup>. Tällä painotettiin HE:n mukaan kokonaistaloudellisuutta valintaperusteiden ensisijaisena kriteerinä.<sup>1429</sup> Samalla muutetun 7 §:n 2 momentin mukaan kynnysarvon alittavien hankintojen tekemisessä tarjousten valintaperusteiden asettamisessa voitiin noudattaa soveltuvin osin kynnysarvon ylittävistä hankinnoista annettuja asetuksia<sup>1430, 1431</sup>

Käytännössä JHTT-tilintarkastajista oli *Laihasen* mukaan ilmeistä pulaa kunnallisina tilintarkastajina, jolloin eteläistä Suomea ja suurimpia kaupunkeja lukuun ottamatta JHTT-yhteisöjen välille ei muodostunut todellista kilpailua. Ainoastaan yksi JHTT-yhteisö pystyi tarjoamaan JHTT-tilintarkastuspalveluita koko maan kattavasti, jotenka todellista kilpailua ei tällöin syntynyt.<sup>1432</sup>

---

ollut vertailuhinnaltaan halvin. Sen selvityksen perusteella, mitä yhtiön edellytyksistä puheena olevan tarkastustehtävän suorittamiseen on asiakirjoista saatavissa, voitiin yhtiön tarjousta LO:n päätöksen mukaan pitää myös kokonaistaloudellisesti edullisimpana.

<sup>1427</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 19.12.1997/1247.

<sup>1428</sup> Ratkaisussa MAO:32/06 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 tehty päätös, kun tarjouksen valinta tuli tarjouspyynnön mukaan tehdä halvimman hinnan perusteella ja hankintapäätös perustui muihin seikkoihin.

<sup>1429</sup> Ratkaisussa KHO 6.3.2008 T 443 hylättiin MAO:n päätöksestä tehty valitus tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008, jossa todetun mukaisesti tarjousten vertailua ei ollut dokumentoidusti perusteltu ja siten oli menetelty lain vastaisesti, mutta MAO jätti hyvitysmaksu määräämättä, koska ei voitu riittävällä varmuudella todeta, että hakijalla olisi ollut todellinen mahdollisuus voittaa tarjouskilpailu virheettömässä menettelyssä. Ratkaisussa KHO 10.4.2008 T 764 hylättiin MAO:n päätöksestä tehty valitus tilintarkastajan valinnasta MAO:n katsoessa, ettei hakijaa ollut tarjousten vertailussa kohdeltu syrjivästi ja epätasapuolisesti. Ratkaisussa MAO:52/06 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 tehty päätös sen johdosta, että hankintayksikkö oli päätöksessään menetellyt EEHankintaL 9 §: 1 momentin vastaisesti, kun se ei ollut tehnyt tarjouskilpailun ratkaisusta kirjallista hankintapäätöstä, joka olisi perusteltu. Ratkaisussa MAO:227/06 kumottiin kunnanvaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta vuosille 2005–2008 sen johdosta, että hankintapäätöksestä ei ilmennyt, miten arviointiperusteita oli sovellettu ja mihin seikkoihin hankintapäätös oli perustunut. Ratkaisussa MAO:354/06 kumottiin tilintarkastajan valinta vuosille 2005–2008 sen johdosta, että hankintayksikkö ei ollut tehnyt arviointiperusteista vertailua, josta ilmenisi, kuinka arviointiperusteita oli sovellettu. Samoin ratkaisuissa MAO:358/06, MAO:360/06 ja MAO:361/06. Ratkaisussa MAO:204/08 tarjouspyynnössä ei ollut ilmoitettu kokonaistaloudellisen edullisuuden arviointiperusteita, minkä johdosta tarjoajat voivat lähteä siitä, että tarjouksista valitaan hinnaltaan halvin, jolloin tarjoushinnaltaan halvimmalle hakijalle määrättiin suoritettavaksi hyvitysmaksua ja oikeudenkäyntikuluja, koska hankintakaudesta suurin osa oli jo kulunut.

<sup>1430</sup> Viimeisin EEHankintaL:n voimassaolon aikana annettu asetus oli vuodelta 1998; ks. Asetus kynnysarvot ylittävistä tavara- ja palveluhankinnoista sekä rakennusurakoista 29.5.1998/380.

<sup>1431</sup> Ks. HE 69/1997 vp: 19–20; Virtanen, Pertti 2003: 603 ss.

<sup>1432</sup> Ks. Laihanen 2009: 112–113, 115. Ks. vastaavasti myös Kaasalainen 2010: 60.

Kunnan hankinnasta EEHankintaL:n mukaiseen päätökseen haettiin aluksi muutosta hallintovalituksella. EKuntaL 90 §:n mukaisesti valtuuston päätökseen haettiin muutosta kunnallisvalituksella aikaisemmin lääninoikeudelta. Vuonna 1999 annetun HaOL:n yhteydessä vastaavasti muutettiin<sup>1433</sup> EKuntaL 90 §:ää, jolloin muutosta valtuuston päätökseen haettiin hallinto-oikeudelta.<sup>1434</sup>

Laissa mainituin edellytyksin asia voitiin EEHankintaL 9 §:n 1 momentin mukaan saattaa myös kilpailuneuvoston<sup>1435</sup> käsiteltäväksi. Kilpailuneuvosto voi vuonna 1994 muutetun<sup>1436</sup> 9 §:n 1 momentin mukaan mm. poistaa kokonaan tai osaksi hankintayksikön päätöksen, mikäli hankintamenettely asetuksella tarkemmin säädettävässä hankinnassa joiltain osin oli EEHankintaL:n tai sen nojalla annettujen säännösten tai määräysten taikka EY:n perussopimusten vastainen.<sup>1437</sup> Vuonna 1997 muutetun<sup>1438</sup> EEHankintaL 9 §:n mukaisesti, jos hankinnassa oli menetelty EEHankintaL:n tai sen nojalla annettujen säännösten tai määräysten tai EY:n lainsäädännön tai Maailman kauppajärjestön julkisia hankintoja koskevan sopimuksen vastaisesti, kilpailuneuvosto voi mm. poistaa kokonaan tai osaksi hankintayksikön päätöksen. Uuden 9 a §:n 4 momentin mukaan kilpailuneuvoston toimivaltaan kuuluvasta asiasta ei saanut valittaa EKuntaL:n eikä HLL:n nojalla sillä perusteella, että tehty hankintapäätös oli EEHankintaL:n vastainen<sup>1439,1440</sup>

Vuonna 2001 annetun EMAOL 1 §:n 2 kohdan mukaan MAO käsitteli ne asiat, jotka säädettiin sen toimivaltaan kuuluviksi EEHankintaL:ssa. Samalla kumottiin<sup>1441</sup> laki kilpailuneuvostosta ja kilpailuneuvostossa vireillä olleet asiat siirrettiin käsiteltäväksi MAO:ssa.<sup>1442</sup> Samassa yhteydessä muutettiin<sup>1443</sup> myös julkisia hankintoja koskevan EEHankintaL 9 ja 9a §:iä. Muutetun EEHankintaL 9 §:n

<sup>1433</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 26.3.1999/435.

<sup>1434</sup> Ks. Kalima 1996: 121 ss.; Kärkkäinen, Hannu K. 1996: 69; Lievonen 1997: 106–107.

<sup>1435</sup> Ks. Laki kilpailuneuvostosta 27.5.1992/481.

<sup>1436</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 29.12.1994/1523. Lainmuutos johtui Suomen liittymisestä Euroopan unionin jäseneksi, jolloin 9 §:n viittaus ETA-sopimukseen korvattiin viittauksella EY:n perustamissopimukseen; ks. HE 302/1994 vp: 1.

<sup>1437</sup> Ks. Kalima 1996: 107 ss.; Kärkkäinen, Hannu K. 1996: 69–71. Ratkaisussa KHO 19.12.2002 T 3385 hylättiin valitus kilpailuneuvoston päätöksestä, jossa kilpailuneuvosto oli hylännyt kaupungin tilintarkastajan valinnasta vuosille 2001–2004 tehdyn hakuksen kaupunginvaltuuston päätöksen kumoamisesta. Kilpailuneuvosto oli katsonut, ettei hankintapäätöstä tullut pitää hakijaa syrjivänä ja julkisista hankinnoista annetun lain vastaisena.

<sup>1438</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 19.12.1997/1247.

<sup>1439</sup> Ks. TaVM 24/1997 vp – HE 69/1997 vp: 4–5.

<sup>1440</sup> Ks. HE 69/1997 vp: 21–23. Tilintarkastajien kilpailutukseen liittyvästä hinnoittelusta ja mitoituksista ks. Hakanpää 2001: 40.

<sup>1441</sup> Laki kilpailuneuvostosta annetun lain kumoamisesta 28.12.2001/1531.

<sup>1442</sup> Ks. HE 105/2001 vp: 51; Oksanen 2002: 37.

<sup>1443</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 28.12.2001/1530.

mukaan edellä mainittu hankintayksikön tekemän päätöksen poistaminen kokonaan tai osittain meneteltäessä EEHankintaL:n tai sen nojalla annettujen säännösten ym. vastaisesti kuului muutoksen jälkeen MAO:n toimivaltaan. MAO voi päätöksen poistamisen lisäksi kieltää hankintayksikköä soveltamasta hankintaa koskevassa asiakirjassa olevaa kohtaa tai muuten noudattamasta virheellistä menettelyä, velvoittaa hankintayksikköä korjaamaan virheellisen menettelynsä tai myös määrätä hankintayksikön maksamaan hyvitysmaksua sellaiselle asianosaiselle, jolla olisi ollut todellinen mahdollisuus voittaa tarjouskilpailu virheellisessä menettelyssä. Muutetun 9 a §:n mukaan MAO:n toimivaltaan kuuluvaan asiaan ei saanut hakea muutosta EKuntaL:n tai HLL:n nojalla sillä perusteella, että päätös oli EEHankintaL:n vastainen.<sup>1444</sup> Hakemus MAO:lle tuli pääsääntöisesti tehdä hankintapäätöksen perusteella <sup>1445</sup>.

Vuonna 2007 annettiin uusi EHankintaL, jonka 1 §:n mukaan valtion ja kuntien viranomaisten sekä muiden hankintayksiköiden tuli kilpailuttaa hankintansa mainituissa laissa säädetyllä tavalla. EHankintaL oli säännöksiltään varsin laaja verrattuna EEHankintaL:iin. Vuonna 1992 annettu EEHankintalaki sisälsi 18 §:ää, kun taas EHankintaL:ssa oli 87 §:ää. EHankintaL:lla pantiin 1 §:n 3 momentin mukaan täytäntöön mm. julkisia rakennusurakoita sekä julkisia tavara- ja palveluhankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyjen yhteensovittamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2004/18/EY. EHankintaL 2 luvun soveltamisalaa koskevien säännösten 6 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan laissa tarkoitettuja hankintayksikköjä olivat kuntien ja kuntayhtymien viranomaiset.<sup>1446</sup>

EHankintaL 2 §:n mukaan hankintayksikön tuli käyttää hyväksi olemassa olevat kilpailuolosuhteet. EHankintaL 24 §:n mukaisesti mm. tilintarkastuspalveluissa tuli ensisijaisesti käyttää lain 5 §:n mukaista avointa menettelyä, jossa hankintayksikkö julkaisi hankintailmoituksen, jolloin kaikki halukkaat voivat tehdä tarjouksen. Lisäksi voitiin 5 §:n mukaan käyttää rajoitettua menettelyä, jossa hankintayksikkö julkaisi hankintailmoituksen ja valitsi halukkaiden joukosta ne, jotka voivat tehdä tarjouksen.<sup>1447</sup>

<sup>1444</sup> Ks. HE 105/2001 vp: 72. Ks. myös Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002 ja 2003, joissa selvitetty laajemmin kunnan tilintarkastajan valintakriteereitä.

<sup>1445</sup> Ks. Virtanen, Pertti 2003: 614.

<sup>1446</sup> Ks. Eskola & Ruohoniemi 2007: 28–29; 2011: 27–29; HE 50/2006 vp: 54; Kalima, Häll & Oksanen 2007: 44–48; Kuusniemi-Laine & Takala 2008: 16–17; Pekkala 2008: 23; Pekkala & Pohjonen 2010: 51–52; 2012: 21; 2015: 82–83; Siikavirta 2015: 114–117; Virtanen, Pertti 2008: 545 ss.

<sup>1447</sup> Ks. Eskola & Ruohoniemi 2007: 125 ss.; 2011: 148 ss.; HE 50/2006 vp: 73–74; Kalima, Häll & Oksanen 2007: 126–129; Kuusniemi-Laine & Takala 2008: 69–74; Oksanen 2009: 31–33; Pekkala 2008: 171 ss.; Pekkala & Pohjonen 2010: 191, 194 ss.; 2012: 200, 203 ss.; 2015: 230, 233 ss.; Siikavirta 2015: 202–206; Virtanen, Pertti 2008: 611–616.



EHankintaL:ia ei sovellettu lain 3 luvun 15 §:n mukaisiin tavara- ja palveluhankintoihin ym., jos hankinnan ennakoitu arvo ilman arvonlisäveroa oli vähemmän kuin 15.000 €, jolloin kysymys oli kansallisesta kynnysarvosta. Mikäli hankinta oli alle mainitun kynnysarvon, ei hankintaan sovellettu hankintalakia, mutta tällaisessa hankinnassa tuli kuitenkin noudattaa kuntien ja kuntayhtymien hankintasääntöjä ja hankintaohjeita sekä muutoin yleisiä hankinta- ja oikeusperiaatteita<sup>1448</sup>. Vuonna 2010 muutetun<sup>1449</sup> 15 §:n mukaan kansallisen kynnysarvon määräksi säädettiin 30.000 €<sup>1450</sup>. EU-kynnysarvojen mukaisista hankinnoista, joita koskivat erityiset velvoitteet, säädettiin 16 §:ssä. Palveluhankinnoissa hankinnan arvona oli mainituissa tapauksissa 211.000 €.<sup>1451</sup> Euroopan yhteisöjen komissio tarkisti EHankintaL 16 §:n mukaan EU-kynnysarvot kahden vuoden välein, jolloin tarkistettut kynnysarvot julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä<sup>1452</sup>.

EU-kynnysarvot ylittäviä hankintoja koskevat määräykset sisältyivät EHankintaL II osaan, 5–8 lukiin ja 24–64 §:iin. EHankintaL 7 luvun 40–41 §:ssä annettiin

<sup>1448</sup> Ks. Kalima, Häll & Oksanen 2007: 66–67; Oksanen 2009: 11; Pekkala 2008: 521–522.

<sup>1449</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 30.4.2010/321.

<sup>1450</sup> Ks. HE 190/2009 vp: 46. Ks. myös Harjula & Prättälä 2012: 608.

<sup>1451</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 67–68; Virtanen, Pertti 2008: 593. Direktiivin 2004/18/EY mukainen alkuperäinen kynnysarvo kyseessä olevien palveluhankintojen osalta oli 249.000 €; ks. EUVL L 134, 30.4.2004, s. 114. Loppuvuodesta 2004 kynnysarvoksi muutettiin 236.000 €; ks. Komission asetus (EY) N:o 1874/2004, annettu 28 päivänä lokakuuta 2004, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2004/17/EY ja 2004/18/EY muuttamisesta hankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnysarvojen osalta, EUVL L 326, 29.10.2004, s. 17. Vuonna 2005 muutettiin kynnysarvoksi EHankintaL 16 §:ssä mainittu 211.000 €; ks. Komission asetus (EY) N:o 2083/2005, annettu 19. päivänä joulukuuta 2005, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2004/17/EY ja 2004/18/EY muuttamisesta hankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnysarvojen osalta, EUVL L 333, 20.12.2005, s. 28.

<sup>1452</sup> Vuonna 2007 muutettiin kynnysarvoksi 206.000 €; ks. Komission asetus (EY) N:o 1422/2007, annettu 4 päivänä joulukuuta 2007, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2004/17/EY ja 2004/18/EY muuttamisesta hankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnysarvojen osalta, EUVL L 317, 5.12.2007, s. 34. Vuonna 2009 kynnysarvoksi muutettiin 193.000 €; ks. Komission asetus (EY) N:o 1177/2009, annettu 30 päivänä marraskuuta 2009, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2004/17/EY, 2004/18/EY ja 2009/81/EY muuttamisesta hankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnysarvojen osalta, EUVL L 314, 1.12.2009, s. 64. Vuonna 2011 kynnysarvoksi muutettiin 200.000 €; ks. Komission asetus (EU) N:o 1251/2011, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2004/17/EY, 2004/18/EY ja 2009/91/EY muuttamisesta hankintasopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnysarvojen osalta, EUVL L 319, 2.12.2011, s. 43. Vuonna 2013 muutettu kynnysarvo oli 207.000 €; ks. Komission asetus (EU) N:o 1336/2013, annettu 13 päivänä joulukuuta 2013, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2004/17/EY, 2004/18/EY ja 2009/81/EY muuttamisesta hankintasopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnysarvojen osalta, EUVL L 335, 14.12.2013, s. 17.

määräykset tarjouspyynnöstä ja sen sisällöstä. EHankintaL 24 §:n mukaan hankinnassa tuli käyttää ensisijaisesti joko avointa tai rajoitettua menettelyä. Tarjouspyyntö tuli EHankintaL 40 §:n mukaan tehdä kirjallisesti ja se tuli laatia niin selvästi, että sen perusteella voitiin antaa yhteismitallisia ja keskenään vertailukelpoisia tarjouksia. Jos tarjouspyyntö ja hankintailmoitus erosivat toisistaan, noudatettiin hankintailmoitusta. Tarkemmin tarjouspyynnön sisällöstä säädettiin EHankintaL 41 §:ssä. Tarjouksista tuli EHankintaL 8 luvun 62 §:n mukaan hyväksyä se, joka oli hankintayksikön kannalta kokonaistaloudellisesti edullisin hankinnan kohteeseen liittyvien vertailuperusteiden mukaan. Vaihtoehtoisesti tarjouksista tuli hyväksyä se, joka oli hinnaltaan halvin.<sup>1453</sup>

EHankintaL 59 §:n mukaisesti hankintayksikkö voi pyytää tarjoajaa osoittamaan teknisen suorituskykynsä tai ammatillisen pätevyytensä mm. todistuksella yrityksen johtohenkilöiden sekä erityisesti palvelun suorittamisesta vastaavien henkilöiden ammatillisesta pätevyydestä. Lisäksi hankintayksikkö voi pyytää palveluntarjoajalta luettelon sen viimeksi kuluneen enintään kolmen vuoden aikana toteuttamista tärkeimmistä palveluista ym. sekä selvityksen palveluntarjoajan keskimääräisestä vuotuisesta työvoimasta ja johtohenkilöiden lukumäärästä enintään viimeisen kolmen vuoden aikana. HE:ssä lausutun mukaan selvitysten vaatimisen tuli olla perusteltua mm. menettelyn kohteena olevan palveluhankinnan laajuuden kannalta. Vaatimusten tulisi olla myös kohtuullisessa suhteessa hankinnan toteuttamiseen liittyvien riskien minimointitavoitteen kanssa. Lisäksi tulisi huomiota kiinnittää siihen, millä tavoin vaatimukset vaikuttivat tarjoajien määrään. HE:n mukaan perusteettomat tai ylimitoitettut vaatimukset voivat sulkea tarjouskilpailusta muuten soveltuvia yrityksiä.<sup>1454</sup>

Kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen perusteena voitiin EU-kynnysarvot ylittävissä hankinnoissa EHankintaL 62 §:n mukaan käyttää esimerkiksi laatua, hintaa, teknisiä ansioita, esteettisiä ja toiminnallisia ominaisuuksia, ympäristöystävällisyyttä, käyttökustannuksia, kustannustehokkuutta, myynnin jälkeistä palvelua ja teknistä tukea, huoltopalveluja, toimituspäivää tai toimitus- tai toteutusaikaa taikka elinkaarikustannuksia. Näistä esimerkeistä vain osa soveltui tilintarkastuspalveluiden kokonaistaloudelliseen arviointiin. Säännöksessä mainitut esimerkit kuitenkin osoittivat, että myös lainsäädännössä otettiin tarjousten vertailussa huomioon hinnan lisäksi hankinnan laatutekijät.<sup>1455</sup>

<sup>1453</sup> Ks. Eskola & Ruohoniemi 2007: 297 ss.; 2011: 351 ss.; HE 50/2006 vp: 105–107; Kuusniemi-Laine & Takala 2008: 180 ss.; Pekkala 2008: 360–362; Pekkala & Pohjonen 2010: 397–399; 2012: 436–438; 2015: 474–476; Siikavirta 2015: 155 ss.

<sup>1454</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 102.

<sup>1455</sup> Ks. Eskola & Ruohoniemi 2007: 297 ss.; 2011: 351 ss.; HE 50/2006 vp: 116; Kuusniemi-Laine & Takala 2008: 188–189; Pekkala 2008: 462–463; Pekkala & Pohjonen 2010: 509; 2012: 557–558; 2015: 600–601; Siikavirta 2015: 155 ss.

Kansallisia menettelyjä koskevat määräykset EU-kynnysarvon alittavissa hankinnoissa sisältyivät EHankintaL III osaan, 9 lukuun ja 65–72 §:iin. Myös EU-kynnysarvon alittavissa hankinnoissa tarjouspyyntö tuli EHankintaL 69 §:n mukaan laatia niin selvästi, että sen perusteella voitiin antaa yhteismitallisia ja keskenään vertailukelpoisia tarjouksia. EHankintaL 69 §:ään sisältyi myös tarkempia määräyksiä tarjouspyynnön sisällöstä. EHankintaL 9 luvun 72 §:n mukaan tarjouksista tuli hyväksyä se, joka oli hankintayksikön kannalta kokonaistaloudellisesti edullisin hankinnan kohteeseen liittyvien vertailuperusteiden mukaan.<sup>1456</sup> Vaihtoehtoisesti tarjouksista tuli hyväksyä se, joka oli hinnaltaan halvin.

<sup>1456</sup> Ratkaisussa MAO:574/09 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinta vuosille 2009–2012 sen johdosta, että tarjouspyynnössä asetetut laadullisia tekijöitä koskevat vertailuperusteet ja tarjousten vertailu eivät olleet hankintasäännösten mukaisia. Näin vastaavasti myös ratkaisussa MAO:617/09, MAO:85/10 ja MAO:93/10. Kunnan tilintarkastajan valinta vuosille 2009–2012 kumottiin sen johdosta, että tarjousvertailusta ei ilmennyt selkeästi perusteet valinnalle ratkaisussa MAO:599/09, MAO:656/09, MAO:88/10 ja MAO:473/10. Ratkaisussa MAO:604/09 ja MAO:605/09 kumottiin tilintarkastajan valinta sen johdosta, että tarjousten vertailussa otettiin huomioon myös tarjouspyyntöön sisällyttömiä seikkoja. Ratkaisussa MAO:575/09 tilintarkastajan valinnan kumoamisperusteena oli EHankintaL 68 §:n mukaisen hankintailmoituksen puuttuminen ja tarjousten vertailun puutteet. Ratkaisussa MAO:597/09 kunnan tilintarkastajan valinta kumottiin hankintailmoituksen puuttumisen johdosta. Ratkaisussa MAO:606/09 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinta hankintailmoituksen puuttumisen johdosta sekä siksi, että hakijan tarjouksen mukaiselta vastuunalaiselta tilintarkastajalta katsottiin lain vastaisesti puuttuvan edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Ratkaisussa MAO:610/09 kunnan tilintarkastajan valinnan kumoamisen perusteena oli hankintailmoituksen puuttuminen, valintaperusteiden puutteet sekä puutteet tarjoajien vertailussa. Ratkaisussa MAO:578/09 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinta voittaneen tarjouksen ollessa tarjouspyynnön vastainen. Ratkaisussa MAO:642/09 kunnan tilintarkastajan valinnan kumoamisperusteena oli voittaneen tarjouksen tarjouspyynnön vastaisuus sekä tarjousten virheellinen vertailu. Ratkaisun MAO:645/09 mukaan kaupungin tilintarkastajan valinta vuosille 2009–2012 kumottiin tarjouspyynnön valintaperusteiden hankintasäännösten osittainen vastaisuus ja tästä johtunut ongelma yhteismitallisten tarjousten saamiseksi. Ratkaisussa MAO:86/10 kumottiin kaupungin tilintarkastajan valinta sen johdosta, että hankinnasta tehdyn hankintailmoituksen mukaan valintaperusteena oli halvin hinta, mutta tarjouspyynnön mukaan valintaperusteena oli kokonaistaloudellinen edullisuus, jolloin valintaperusteena olisi tullut EHankintaL 69 §:n 4 momentin mukaisesti käyttää hankintailmoituksessa ilmoitettua perustetta, hankintailmoituksen mukaan hankinnassa noudatettiin rajoitettua menettelyä, mutta tosiasiallisesti noudatettiin avointa menettelyä, tarjouspyynnön mukaiset vertailuperusteet olivat epätäsmällisiä ja päätöksen perustelu oli puutteellista. Hakijan vaatimus voittaneen tarjoajan sulkemiseksi tarjouskilpailusta, vertailuperusteiden ja vertailun virheellisyydestä hylättiin ratkaisussa MAO:536/09, MAO:542/09, MAO:576/09, MAO:581/09, MAO:582/09, MAO:609/09, MAO:623/09, MAO:637/09, MAO:651/09 ja MAO:119/10. Ratkaisussa MAO:643/09 ja MAO:87/10 hylättiin hakemukset virheellisiksi väitettyjen tarjousten vertailusta. Ratkaisussa MAO:603/09 hylättiin hakemus voittaneen tarjoajan sulkemiseksi tarjouskilpailusta. Ratkaisussa MAO:382/09 hylättiin hakemus tarjousasiakirjojen allekirjoitusten puutteellisuuden johdosta, Ratkaisussa MAO:548/09 lausunnon antaminen asiasta raukesi hankintayksikön kumottua hankintapäätöksensä. Ratkaisussa MAO: 601–602/09 lausunnon antaminen asiasta raukesi ja toisaalta hylättiin hakemus koskien tarjousvertailua.

Kokonaistaloudellisesti edullisimman tarjouksen perusteena voitiin kansallisissa EU-kynnysarvot alittavissa palveluhankinnoissa, joissa palvelujen tarjoamisessa henkilöiden asiantuntemuksella, ammattitaidolla tai pätevyydellä on erityinen merkitys, käyttää EHankintaL 72 §:n mukaan vertailuperusteina myös hankinnan toteuttamisessa tarvittavaa tarjoajien soveltuvuuden vähimmäisvaatimukset ylittävää laadunhallintaa, pätevyyttä, kokemusta ja ammattitaitoa.<sup>1457</sup>

Käytettäessä valintaperusteena kokonaistaloudellista edullisuutta, tuli vertailuperusteet ja niiden suhteellinen painotus EU-kynnysarvot ylittävissä hankinnoissa 62 §:n 3 momentin mukaan ja EU-kynnysarvot alittavissa hankinnoissa 72 §:n 2 momentin mukaan ilmoittaa hankintailmoituksessa tai tarjouspyyntöasiakirjoissa.<sup>1458</sup> Painotus voitiin ilmaista myös ilmoittamalla kohtuullinen vaihteluväli. Mikäli vertailuperusteiden suhteellisen painotuksen ilmoittaminen ei ollut perustellusti mahdollista, tuli vertailuperusteet ilmoittaa tällöin tärkeysjärjestyksessä.<sup>1459</sup>

Mikäli hankinnassa oli menetelty EHankintaL:n tai sen nojalla annettujen säännösten ym. vastaisesti, MAO voi 76 §:n mukaan hakemuksesta mm. kumota hankintayksikön päätöksen osaksi tai kokonaan. Lisäksi MAO voi kieltää hankintayksikköä soveltamasta hankintaa koskevassa asiakirjassa olevaa kohtaa tai muuten noudattamasta virheellistä menettelyä ja velvoittaa hankintayksikön korjaamaan virheellisen menettelynsä. MAO voi myös mm. määrätä maksamaan hyvitysmaksua sellaiselle asianosaiselle, jolla olisi ollut todellinen mahdollisuus voittaa tarjouskilpailu virheettömässä menettelyssä. Hakemus MAO:lle tuli 77 §:n mukaisesti tehdä kirjallisesti, säädetyin ajan kuluessa.<sup>1460</sup> Vuonna 2010 muutetun<sup>1461</sup> EHankintaL 102 §:n mukaisesti MAO:n toimivaltaan kuuluvaan asiaan ei saanut hakea muutosta EKuntaL:n eikä HLL:n nojalla. Vuonna 2010 EMAOL 1 §:n 2 kohta muutettiin<sup>1462</sup> vastaamaan mainittua vuonna 2007 annettua aikaisemman lain korvannutta uutta EHankintaL:ia, jolloin MAO käsitteli EMAOL

---

Ratkaisuissa MAO:343/09 ja MAO:406/09 hakemus jätettiin tutkimatta liian myöhään tulleen.

<sup>1457</sup> Ks. Eskola & Ruohoniemi 2007: 297 ss.; 2011: 351 ss.; HE 50/2006 vp: 116; Kuusniemi-Laine & Takala 2008: 188–189; Pekkala 2008: 462–463; Pekkala & Pohjonen 2010: 509; 2012: 557–558; 2015: 600–601; Siikavirta 2015: 155 ss.

<sup>1458</sup> Ratkaisussa MAO:481/09 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinta vuosille 2009–2012 sen johdosta, että hankintamenettely perustui sisällöltään epäselvään ja virheelliseen tarjouspyyntöön, joka ei ollut omiaan tuottamaan yhteismitallisia ja vertailukelpoisia tarjouksia. Näin vastaavasti myös ratkaisussa MAO:483/09, MAO:484/09, MAO:485/09, MAO:486/09 ja MAO:624/09.

<sup>1459</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 106–107.

<sup>1460</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 119–120.

<sup>1461</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 30.4.2010/321.

<sup>1462</sup> Laki markkinaoikeuslain muuttamisesta 30.4.2010/323.

1 §:n 2 kohdan mukaan mm. EHankintaL:ssa sen toimivaltaan kuuluviksi säädetyt asiat.<sup>1463</sup>

Mikäli hankinnassa oli menetelty EHankintaL:n tai sen nojalla annettujen säännösten ym. vastaisesti, voi MAO EHankintaL 76 §:n mukaan mm. kumota hankintayksikön päätöksen osaksi tai kokonaan ym.<sup>1464</sup> EHankintaL 82 §:n mukaan MAO:n toimivaltaan kuuluvaan hankinta-asiaan ei saanut hakea muutosta valittamalla EKuntaL:n eikä HLL:n nojalla sillä perusteella, että päätös oli EHankintaL:n vastainen<sup>1465</sup>. HE:n mukaan kunnallisvalitus oli sen sijaan mahdollista tehdä selaista lainvastaisuutta tai päätöksen syntymistä virheellisessä järjestyksessä koskevalla perusteella, jota ei markkinaoikeudessa voitu edellä olevan perusteella tutkia.<sup>1466</sup> MAO:n päätökseen haettiin puolestaan muutosta 83 §:n mukaan valittamalla KHO:een.

Vuonna 2010 muutettiin<sup>1467</sup> EHankintaL:n säännöksiä perusteellisesti. Muutetun EHankintaL 74 §:n mukaan hankintayksikön tuli liittää tekemänsä päätökseen valitusosoitus. Valitusosoituksessa tuli selostaa, miten asia oli mahdollista saattaa MAO:n käsiteltäväksi.<sup>1468</sup> Muutetun 85 §:n 1 momentin mukaisesti hankintaa koskevan asian voi saattaa MAO:n käsiteltäväksi tekemällä valituksen se, jota asia koski. Muutetun 86 §:n mukaan MAO:n käsiteltäväksi voitiin valituksella saattaa EHankintaL:ssa tarkoitettu hankintayksikön päätös tai hankintayksikön muu hankintamenettelyssä tehty ratkaisu, jolla oli vaikutusta tarjoajan asemaan.<sup>1469</sup> KHO:n antamien ratkaisujen mukaan alalla toimivalla yrityksellä on oikeus muutoksenhakuun syrjivänä pitämästään tarjouspyynnön ehdosta, vaikka yhtiö ei ole antanut tarjousta muutoksenhakuun liittyvin aikarajoituksin.<sup>1470</sup>

MAO:n määräämistä seuraamuksista säädettiin vuonna 2010 toteutetun muutoksen jälkeen EHankintaL 94 §:ssä. Säännöksen mukaan, mikäli hankinnassa oli menetelty EHankintaL:n tai sen nojalla annettujen säännösten EU:n lainsäädännön taikka Maailman kauppajärjestön julkisia hankintoja koskevan sopimuksen vastaisesti, voi MAO kumota hankintayksikön päätöksen osaksi tai

<sup>1463</sup> Ks. HE 190/2009 vp: 87.

<sup>1464</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 119–120; Kalima, Häll & Oksanen 2007: 249–251.

<sup>1465</sup> Ks. Kalima, Häll & Oksanen 2007: 243.

<sup>1466</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 122.

<sup>1467</sup> Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 30.4.2010/321.

<sup>1468</sup> Ks. HE 190/2009 vp: 49.

<sup>1469</sup> Ks. HE 190/2009 vp: 58–59.

<sup>1470</sup> Ks. KHO 2014:129, jonka mukaan yhtiöllä oli oikeus muutoksenhakuun syrjivänä pitämistään tarjouspyynnön ehdoista, vaikka yhtiö ei ollut antanut tarjousta valittaessaan MAO:lle ennen tarjousajan päättymistä. Ratkaisussa KHO 2017:12 yhtiön olisi tullut valittaa syrjivänä pitämistään tarjouspyynnön ehdoista jo tarjouspyynnön julkaisemisen jälkeen ja siten aikaisemmin kuin vasta hankintapäätöksen ja hankintasopimuksen tekemisen jälkeen, minkä johdosta yhtiötä ei ollut pidettävä EHankintaL 85 §:n 1 momentissa tarkoitettuna asianosaisena asiassa.

kokonaan. MAO voi myös kieltää soveltamasta hankintaa koskevassa asiakirjassa virheellistä kohtaa tai noudattamasta virheellistä menettelyä sekä myös velvoittaa hankintayksikköä korjaamaan virheellisen menettelynsä. Lisäksi MAO voi määrätä hankintayksikön maksamaan hyvitysmaksua asianomaiselle, jolla olisi ollut todellinen mahdollisuus voittaa tarjouskilpailu virheettömässä menettelyssä. MAO voi myös tietyin edellytyksin määrätä tehottomuusseuraamuksen, määrätä maksamaan valtiolle seuraamusmaksun ja lyhentää hankintasopimuksen sopimuskautta.<sup>1471</sup>

Edellä mainitusta aikaisemmasta EHankintaL 82 §:n mukaisesta muutoksenhakukiellosta EKuntaL:n ja HLL:n perusteella säädettiin muutetun EHankintaL 102 §:ssä. MAO:n päätökseen haettiin muutosta uuden 103 §:n mukaan valittamalla KHO:een.<sup>1472</sup> Muutokset astuivat voimaan 1.6.2010.<sup>1473</sup> EHankintaL 62 §:n mukainen määräys, jonka mukaisesti hankintayksikön kannalta kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous kohteeseen liittyvien vertailuperusteiden mukaan tai vaihtoehtoisesti hinnaltaan halvin tarjous tuli hyväksyä, säilyi muuttumattomana.<sup>1474</sup>

EMAOL kumottiin vuonna 2013 annetulla uudella MAOL:lla. MAOL tuli 38 §:n mukaan voimaan 1.9.2013. MAOL 1 §:n 1 momentin mukaan MAO toimii mm. hankinta-asioiden erityistuomioistuimena. MAO:n toimivaltaan kuuluvien asioiden käsittelystä MAO:ssa sekä muutoksenhausta MAO:n ratkaisuun säädetään

<sup>1471</sup> Ks. HE 190/2009 vp: 68–69.

<sup>1472</sup> Ks. HE 190/2009 vp: 75–76.

<sup>1473</sup> Ks. Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 30.4.2010/321.

<sup>1474</sup> Ratkaisussa KHO 22.3.2016 T 1023 hylättiin kunnan valitus MAO:n päätöksestä, jolla kumottiin kunnan tilintarkastajan valinta vuosille 2013–2016 sen johdosta, että hankintapäätöksellä oli suljettu valittaja tarjouskilpailusta tarjouksen väitettyjen puutteellisuuksien johdosta. Ratkaisussa MAO:278/13, MAO:279/13 ja MAO:636/14 kumottiin kunnan tilintarkastajan valinta vuosille 2013–2016 tehtyjen valitusten johdosta tarjousten arviointiperusteiden puutteellisuuden johdosta. Ratkaisussa MAO:380/13 kumottiin tilintarkastajan valinta vuosille 2013–2017 tarjouksien vertailussa olleen virheellisyuden johdosta. Ratkaisussa MAO:530/13 hylättiin valitus kaupungin tilintarkastajan valinnasta koskien voittaneen tarjoajan sulkemista tarjouskilpailusta ja tarjousten vertailua. Ratkaisussa MAO:541/13 hylättiin valitus kaupungin tilintarkastajan valinnasta hankintalain vastaisena. Ratkaisussa MAO:270/11 hylättiin valitus siitä, että valittaja oli suljettu kunnan tilintarkastajan tarjouskilpailusta tarjouksen puutteellisuuden johdosta. Ratkaisussa MAO:95/13 jätettiin tutkimatta kunnan tilintarkastajan valinnasta vuosille 2009–2012 tehty valitus sen johdosta, että hankintamenettely oli aloitettu 17.9.2010 päivätyllä tarjouspyynnön lähettämällä, jolloin arvioitaessa kansallisen kynnysarvon ylittymistä oli sovellettava EHankintaL 15 §:ää sellaisena kuin se oli laissa 321/2010, ja koska muutoksenhaun kohteena oleva hankintapäätös oli koskenut hankintaa alittaen kansallisen kynnysarvon 30.000 €, oli valitus jätettävä MAO:n toimivaltaan kuulumattomana tutkimatta. Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 30.4.2010/321 tuli voimaan 1.6.2010.

MAOL 1 §:n 2 momentin mukaan oikeudenkäynnistä markkinaoikeudessa annettussa laissa<sup>1475</sup>. Oikeudenkäyntiä markkinaoikeudessa koskevan lain 1:3 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan MAO käsittelee hankinta-asiat, jotka säädetään sen toimivaltaan kuuluvaksi EHankintaL:ssa. Lain 3 luku sisältää määräykset hankinta-asioiden käsittelystä. Mikäli 1:3 §:n mukaan EHankintaL:ssa ei toisin säädetty, käsiteltiin hankinta-asiat MAO:ssa siten kuin HLL:ssa säädetään. EHankintaL 7:1 §:n mukaan MAO:n päätökseen hankinta-asiassa haettiin muutosta valittamalla päätöksestä KHO:een.

#### 4.1.12 Tilintarkastuksen sisältö

##### 4.1.12.1 Tilintarkastajien tehtävät

Kunnan tilintarkastajien tehtävistä säädettiin EKuntaL 73 §:ssä. Tilintarkastajien tuli säännöksen mukaan tarkastaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto kultakin tilikaudelta. Tilintarkastajien tehtävänä oli lain mukaan tarkastaa:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) 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<sup>1476</sup>;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita<sup>1477</sup>; sekä
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.<sup>1478</sup>

<sup>1475</sup> Laki oikeudenkäynnistä markkinaoikeudessa 31.1.2013/100.

<sup>1476</sup> Lausunnossa KuntaKILA 86/7.10.2008 esitetyn mukaisesti todettiin lausuntopyyntönsä johdosta, ettei KuntaKILA:lla ole valvontaoikeutta eikä toimivaltaa tarkastaa eikä valvoa yksittäisen kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoa ja tilinpäätöstä.

<sup>1477</sup> Vuonna 1992 annetun EKVOL:n säätämisen yhteydessä katsottiin HE:n johdosta annettussa HaVM:ssä valtionosuusuudistukseen liittyen ja muutoinkin, että ammattitilintarkastajien asemaa olisi tullut vahvistaa kuntien tilintarkastuksessa esimerkiksi siten, että tuolloin voimassa olleeseen KunL:iin oltaisiin sisällytetty määräys käyttää kunnallisessa tilintarkastuksessa JHTT-tilintarkastajaa; ks. HaVM 5/1992 vp – HE 214/1991 vp: 6–7.

<sup>1478</sup> Ks. Eskola, Erkki 2000: 53; Hannus & Hallberg 1995: 417–418; Harjula & Prättälä 1995: 407–409; Hautala 1997: 502; HE 192/ 1994 vp: 116–117; Heuru 1995: 362–364; Järvenpää, Paavo 1995: 446; Myllymäki, Arvo 2000: 289 ss.; 2007: 314 ss.; Oulasvirta 1996c: 147–148; Oulasvirta & Brännkärr 2001: 135; Porokka-Maunuksela 1995: 444; Vuorinen 1995a: 184–185. Ks. myös Aller 1995: 24–25. Verorahoitteisen toiminnan tilintarkastuksesta ks. lisäksi Meklin 2000: 144; 2009. Kunnan sisäisestä valvonnasta

Keskeisimpänä säädöksenä kunnan hallinnon lainmukaisuuden hoitamisessa oli EKuntaL. Lisäksi voidaan säädöksistä mainita HMenL, jonka 3 §:n mukaan lakia sovellettiin mm. kuntien ja kuntainliittojen viranomaisissa. HMenL korvattiin vuonna 2003 annetulla HL:lla<sup>1479</sup>. HL 2 §:n mukaisesti lakia sovelletaan mm. kunnallisissa viranomaisissa. HL:n tarkoituksena on 1 §:n mukaisesti toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Lisäksi HL:n tarkoituksena on edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta.

Tilintarkastajien tehtävien kohdalla voidaan erityistä huomiota kiinnittää myös kunnan hallinnon hoitamista koskevien valtuuston hyväksymien sääntöjen mukaisen toiminnan tarkastamiseen. Esimerkkinä voidaan mainita mm. jaksossa 4.1.3.2 mainittu hallintosääntö. Luonnollisesti myös muiden valtuuston hyväksymien sääntöjen noudattamisen valvonta kuului tilintarkastajien tehtäviin valtuuston päätösten lisäksi. Laeista keskeisimpänä oli EKuntaL:n määräysten noudattaminen. Myös muutoin kunnan hallinnon tarkastaminen edellyttää kunnan toimintaperiaatteiden ymmärtämistä sekä luottamushenkilö- että viranhaltijaorganisaationa.

Kunnan talouteen kuuluvan kunnan tilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastamisessa vaaditaan mm. KPL:n säännösten tuntemista sekä kirjanpidon osaamista EKuntaL:n tilinpäätöstä koskevien määräysten tuntemisen lisäksi. Tämän lisäksi myös KuntaKILA:n ohjeiden tunteminen sekä niiden sisällön ymmärtäminen edellyttää osaamista, jota voidaan vaatia JHTT-tilintarkastajalta.

Edellä mainitun hyvän tilintarkastustavan osalta viitattiin HE:ssä *Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmän* hyväksymään julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan normistoon<sup>1480</sup>. Yhteistyöryhmään kuului HE:n mukaan edustajia valtion tilintarkastajien kansliasta, valtiontalouden tarkastusvirastosta sekä kuntien keskusjärjestöstä.<sup>1481</sup> *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* uudisti mainitun suosituksen vuosina 1999 ja 2006.<sup>1482</sup>

Tilintarkastaja oli EKuntaL 73 §:n 2 momentin mukaan velvollinen noudattamaan tarkastuslautakunnan antamia erityisiä ohjeita. Mikäli annetut ohjeet olivat ristiriidassa lain, kunnan johtosääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa, ei

---

ks. Glader & Jokipii 2003: 33–37; 2004: 42–43; Mällinen 1993: 507; Oy Audiator Ab 1997b; VM 10/2011: 64–65.

<sup>1479</sup> Ks. Niemivuo & Keravuori 2003; ks. myös Suksi 2010.

<sup>1480</sup> Ks. *Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä* 1992; 1993. Kyseinen normisto edusti työryhmän kannanottoja hyvästä tilintarkastustavasta. Suositus sisälsi kannanotot suosituksen soveltamisesta, tilintarkastuksen tarkoituksesta, tilintarkastusetiikasta, tietojensaantioikeudesta ja tilintarkastusprosessista. Ks. myös Heuru 1995: 365–367; Saarikivi, Raimo 2000: 35.

<sup>1481</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 116–117.

<sup>1482</sup> Ks. *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* 1999; 2006.



tilintarkastajalla kuitenkin ollut velvollisuutta eikä hän saanutkaan tällöin noudattaa annettuja ohjeita. Tilintarkastajan tuli kulloisissakin olosuhteissa voida toimittaa tilintarkastus 73 §:n määräämällä tavalla. Tilintarkastajan tuli myös ilmoittaa havaitsemistaan epäkohdista viipymättä tarkastuslautakunnalle sekä tarvittaessa myös kunnanhallitukselle. Tällöin oli myös mahdollista ryhtyä riittävän ajoissa tarvittaviin toimenpiteisiin epäkohtien korjaamiseksi kunnanhallituksen ja tarkastuslautakunnan arvioinnin mukaisesti.<sup>1483</sup>

Vuonna 2007 muutettiin<sup>1484</sup> EKuntaL:ia siten, että kunnan tuli laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitaseen sijasta konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös sisälsi uuden 68 a §:n mukaan konsernin tuloslaskelman, konsernin taseen ja näiden liitetiedot. Lisäksi konsernitilinpäätökseen kuului konsernin rahoituslaskelma. Samanaikaisesti muutettiin myös tilintarkastajan tehtäviä koskevaa 73 §:ää siten, että 2 kohdan mukainen maininta kunnan tilinpäätökseen kuuluneesta konsernitaseesta muutettiin maininnaksi kunnan konsernitilinpäätöksestä. Lisäksi 4 kohtaan lisättiin kunnan valvonnan ohella konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuuden tarkastaminen. Tältä osin tuli huomioida, ettei tilintarkastajan tehtäviin kuulunut konsernivalvonnan suorittaminen.<sup>1485</sup>

Kunnan valtionosuuksien rahoitus koostui ja koostuu kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta sekä opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuudesta.<sup>1486</sup> Vuoden 1993 alusta voimaan tulleen valtionosuusuudistuksen seurantajärjestelmän perusteena ovat kuntien antamat tiedot. Niiden luotettavuuden takaamiseksi EKuntaL:ssa säädettiin kunnan tilintarkastajan tehtäväksi tarkastaa valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annettujen tietojen oikeellisuus.<sup>1487</sup>

Riskienhallintaa koskevat säännökset lisättiin EKuntaL:iin vuonna 2012 annetulla lainmuutoksella<sup>1488</sup>. Muutetun 13 §:n 2 momentin 3 a kohdan mukaan valtuusto

<sup>1483</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 418–419; Harjula & Prättälä 1995: 409–410; HE 192/1994 vp: 117; Heuru 1995: 364–365. Tilintarkastuksen roolista julkisella sektorilla ks. myös Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2005: 203 ss.

<sup>1484</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1485</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 427–428; Harjula & Prättälä 2007: 558–561; HE263/2006 vp: 27.

<sup>1486</sup> EKuntaL:n kunnan taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien 8 ja 9 lukujen voimassaolon aikana 1.1.1997 alkaen olivat voimassa vuonna 1996 annettu KVOL ja 1.1.2010 lähtien Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704 sekä Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 3.8.1992/705, ja 1.1.1999 lähtien Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 21.8.1998/635. Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704 kumottiin sosiaali- ja terveydenhuoltoa sekä pelastustointia koskevan uudistuksen yhteydessä antamalla uusi Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.6.2021/618. Ks. tästä jakso 4.2.3.5. Valtionavun/valtionosuuden käsitteestä ks. tarkemmin Oulasvirta 1996a: 22–24. Valtionapujärjestelmästä ks. myös Oulasvirta 1991: 31–33.

<sup>1487</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 117.

<sup>1488</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325; VM 20/2012: 36, 64.

päätti mm. sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Kunnan hallintosäännössä puolestaan tuli olla muutetun 50 §:n 1 momentin 15 kohdan mukaan määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Lisäksi kunnan tilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa tuli antaa tiedot mm. sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä. Mainittujen EKuntaL:n muutoksien lisäksi muutettiin myös 73 §:ää siten, että tilintarkastajan tehtävänä oli säännöksen 4 kohdan mukaan tarkastaa, onko kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.<sup>1489</sup> Suorittamansa tilintarkastuksen perusteella tilintarkastajien tuli EKuntaL 75 §:n mukaisesti antaa kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen sisältöä käsitellään jäljempänä jaksossa 4.1.15.

#### 4.1.12.2 Kunnan liikelaitoksen tarkastus

Kunnan liikelaitoksesta annettiin säännökset vuonna 2007 kuntalain muutoksella<sup>1490</sup>. EKuntaL:iin lisättiin uusi 10 a luku, jossa annettiin uudet säännökset kunnallisesta liikelaitoksesta. Kunnan liikelaitokselle kuuluvista tehtävistä määrättiin EKuntaL 10 a luvun 87 §:n 4 momentin mukaisesti johtosäännössä. Kunnallisella liikelaitoksella oli 87 c §:n mukaan johtokunta, joka ohjasi ja valvoi liikelaitoksen toimintaa. Lisäksi johtokunta vastasi liikelaitoksen sisäisen valvonnan ja vuonna 2012 muutetun<sup>1491</sup> kuntalain mukaan myös riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä. Kunnallisella liikelaitoksella oli 87 d §:n mukaan johtaja, joka oli virkasuhteessa kuntaan. Johtajan velvollisuutena oli johtokunnan alaisena johtaa ja kehittää liikelaitoksen toimintaa.

Kunnan liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma oli EKuntaL 87 e §:n mukaan kunnan talousarvion ja -suunnitelman erillinen osa. Liikelaitoksen kirjanpito eriytettiin 87 h §:n mukaan kunnan kirjanpidosta. Liikelaitoksen tilikautena oli 87 i §:n mukaan kalenterivuosi, kuten kunnallakin. Kunnan liikelaitokselle tuli laatia erillistilinpäätös, joka tuli antaa tilintarkastajien tarkastettavaksi. Tilinpäätökseen kuului tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tuli antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä rahoituksesta. Liikelaitoksen toimintakertomuksessa tuli esittää arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä antaa tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Johtokunnan tuli lisäksi tehdä liikelaitoksen toimintakertomuksessa esitys liikelaitoksen tilikauden

<sup>1489</sup> Ks. HE 24/2012 vp: 11–14; Kiviaho 2012a: 82–84; 2012b: 68–71; Sulonen 2012: 51; VM 20/2012: 36.

<sup>1490</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1491</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

tuloksen käsittelystä. Liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdisteltiin kunnan tilinpäätöksessä. Liikelaitoksen erillistilinpäätöksen allekirjoittivat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja. Kunnallista liikelaitosta ja sen toimintaa on selvitetty tarkemmin jaksossa 4.1.7.2.

Kunnallisen liikelaitoksen tilintarkastuksesta ja tilintarkastuksen raportoinnista ei säädetty erikseen EKuntaL:ssa lukuun ottamatta 87 i §:n määräystä, jonka mukaan erillistilinpäätös tuli antaa tilintarkastajien tarkastettavaksi. HE:n mukaan tilintarkastaja suoritti liikelaitoksen tarkastuksen osana kunnan tarkastusta. HE:n mukaan tilintarkastajan tuli esittää liikelaitosta koskevat edellä mainitut EKuntaL 73 §:n mukaiset lausumat kunnan tilintarkastuskertomuksessa. Samoin kunnan tilintarkastajan tuli esittää mahdollinen liikelaitoksen tilivelvollisia koskeva muistutus kunnan tilintarkastuskertomuksessa. HE:n mukaan valtuusto 13 §:n mukaan päätti liikelaitoksen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.<sup>1492</sup>

#### 4.1.12.3 Tilintarkastajan tietojensaantioikeus

Tilintarkastajalla oli EKuntaL 74 §:n mukaisesti salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja sekä nähtäväkseen asiakirjoja, joita tilintarkastaja piti tarpeellisenä tarkastustehtävän hoitamiseksi. Tietojensaantioikeus ulottui tämän mukaan sellaisiin salassapidettäviin tietoihin, jotka olivat tarpeen tarkastustehtävässä. Tilintarkastaja arvioi itse mainittujen tietojen tarpeellisuuden. Tilintarkastajalla oli virkavastuulla toimiessaan velvollisuus pitää salassa ne tiedot, jotka hän oli mainitun säännöksen perusteella saanut tietoonsa.<sup>1493</sup>

Alkuperäisen EKuntaL 74 §:n mukaan myös tarkastuslautakunnan jäsenellä oli oikeus salassapidettäviin tietoihin. Vuonna 1999 muutetun<sup>1494</sup> 74 §:n mukaan tarkastuslautakunnalla oli mainittu oikeus kollegiona. Sen mukaan tarkastuslautakunta teki niin tarpeelliseksi katsoessaan päätöksen saada salassapitosäännösten estämättä kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja. *Harjula & Prättälä* katsoivat asianmukaiseksi, että tarkastuslautakunta pyytäisi

<sup>1492</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 36.

<sup>1493</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 419–420; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 429–430; Harjula & Prättälä 1995: 410–411; 2012: 617–618; HE 192/1994 vp: 117–118; Heuru 1995: 368–369; 2001: 430. Ks. KHO 1995 A 9, jonka mukaan tositteet olivat yleisiä asiakirjoja ottaen kuitenkin huomioon AsiakJulkL:n säännökset.

<sup>1494</sup> Laki kuntalain 57 ja 74 §:n muuttamisesta 21.5.1999/622.

salassapidettäviin tietoihin perustuvat selvitykset tilintarkastajilta<sup>1495</sup>. *Hannus & Hallberg* katsoivat, että tarkastuslautakunnalla oli<sup>1496</sup> tai voisi olla<sup>1497</sup> säännöksen mukaan oikeus vaatia tilintarkastajalta tietoja tai nähtäväkseen asiakirjoja, jotka olivat salassa pidettäviä.

#### 4.1.13 Tilapäinen valiokunta

Tilapäistä valiokuntaa koskevat määräykset sisältyivät EKuntaL 22 §:ään. Tämän mukaan valtuuston tuli asettaa keskuudestaan valiokunnan, jonka tehtävänä oli valmistella 21 §:n tarkoittamaa luottamushenkilön erottamista kesken toimikauden. Tilapäinen valiokunta tuli asettaa lisäksi 25 §:n tarkoittamaa kunnanjohtajan irtisanomista tai muihin tehtäviin siirtämistä koskevan asian valmistelua varten. Valiokunta voitiin asettaa myös lausunnon antamista varten ja tämän tutkimuksen kannalta merkityksellistä hallinnon tarkastamista varten.<sup>1498</sup>

Tilapäisen valiokunnan asettaminen luottamushenkilön erottamista ja kunnanjohtajan irtisanomista tai muihin tehtäviin siirtämistä varten oli aina pakollinen toimenpide. Lausunnon antamista tai hallinnon tarkastamista varten valiokunnan asettaminen oli harkinnanvaraista. Tilapäisen valiokunnan asettaminen hallinnon tarkastamista varten ei vapauttanut tilintarkastajaa eikä myöskään tarkastuslautakuntaa näille EKuntaL:n mukaan kuuluvien tehtävien hoitamisesta.<sup>1499</sup>

*Heurun* mukaan tilapäinen valiokunta lienee ollut tarpeellinen vain, mikäli valtuusto ei tyytynyt tilintarkastajien ja tarkastuslautakunnan työn tulokseen. Mikäli tilapäinen valiokunta asetettiin hallinnon tarkastamista varten, tuli esitetyn mukaan ratkaistavaksi kysymys tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajien välisestä suhteesta ja työnjaosta. Koska tilapäinen valiokunta suoritti tehtävänsä itsenäisesti, sillä olisi tällöin katsottava olleen oikeus sellaisten muistutusten tekemiseen, joiden perusteella voitiin nostaa vahingonkorvauskanne. Asiallista olisi tällöin ollut, että tarkastuslautakunnalle olisi annettu tilaisuus lausunnon antamiseen tilapäisen valiokunnan ehdotuksesta.<sup>1500</sup> Tämän kirjoittajan mukaan tilintarkastajat voivat ja heidän velvollisuutenaankin aina oli lausua tiedossaan olevista mahdollisista EKuntaL 75 §:n tarkoittamista vastuuvapauden myöntämiseen

<sup>1495</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1998: 451; 2001: 459; 2004a: 543; 2004b: 543; 2007: 563; 2012: 618.

<sup>1496</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 420.

<sup>1497</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1997: 456.

<sup>1498</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 165–166; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 164; Harjula & Prättälä 1995: 167–168; 2012: 259–260; HE 192/1994 vp: 86; Heuru 1995: 155–156; 2001: 170–173.

<sup>1499</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 167; 2012: 259.

<sup>1500</sup> Ks. Heuru 1995: 156; 2001: 171.

vaikuttavista seikoista sekä 73 §:n mukaisista epäkohdista tilikauden aikana riippumatta siitä, oliko tilapäistä valiokuntaa hallinnon tarkastamista varten asetettu vai ei. Eri asia voi olla ilmenneiden seikkojen merkityksellisyydestä tehtävien johtopäätöksien suhteen.

Tilintarkastuskertomus annettiin EKuntaL 75 §:n mukaisesti valtuustolle kultakin tilikaudelta, ja siinä otettiin kantaa tilinpäätöksen hyväksyttävyyteen sekä vastuuvapauteen. Tarkastuslautakunta valmisteli tilintarkastuskertomuksen valtuustolle. Tilapäisen valiokunnan ja tarkastuslautakunnan toimivaltasuhteiden osalta eivät EKuntaL:n säännökset antaneet selkeää vastausta.<sup>1501</sup> Ongelmana voivat olla esimerkiksi hallinnon tarkastuksen osalta vastuuvapauteen liittyvät kannanotot.

#### 4.1.14 Kunnan revisiotoimi

Uutta kunnallislainsäädäntöä valmistellut komitea esitti, että kunnassa tulisi olla luottamushenkilötilintarkastuksen lisäksi pakollisena myös JHTT-tilintarkastaja. Komiteassa esillä olleen vaihtoehdon mukaan kunnan palveluksessa ollut JHTT-tilintarkastaja olisi voinut toimia myös kunnan tilintarkastajana.<sup>1502</sup> Tuolloin voimassa olleen KunL 94 §:n mukaan kunnan tilintarkastajien apuna voi olla kunnanvaltuuston valitsemia viranhaltijoita, joiden suoritettavaksi voitiin tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa uskoa myös kunnan tilintarkastajille kuuluvia tehtäviä.

Mainittu vaihtoehto kuitenkin hylättiin ulkoisen tilintarkastuksen riippumattomuuden varmistamiseksi. Komitea päätyi vaihtoehtoon, jonka mukaan kunnan palveluksessa oleva henkilö ei voisi toimia kunnan tilintarkastajana. KM:n mukaan kunnan oma revisiotoimi olisi kuitenkin ollut edelleen mahdollista. Sen tehtävänä olisi tilintarkastajien apuna toimimisen lisäksi vastata kunnan sisäisestä tarkastuksesta.<sup>1503</sup>

HE:n mukaan kunnassa mahdollisesti oleva revisiotoimi toimisi kunnanhallituksen alaisena kunnan sisäistä tarkastusta hoitavana elimenä. Revisiotoimi ei olisi tarkastuslautakunnan alainen. Revisiotoimi voisi kuitenkin avustaa tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajia erikseen sovittavalla tavalla.<sup>1504</sup> Myös valiokuntamietinnössä todettiin, että kunnassa mahdollisesti oleva revisiotoimi voisi

<sup>1501</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 429–430; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 437.

<sup>1502</sup> Ks. KM 1993:33: 290–291.

<sup>1503</sup> Ks. KM 1993:33: 290–291.

<sup>1504</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 116.

avustaa tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajaa sovitulla tavalla. Valiokunta katsoi lisäksi, että kunnan revisiotoimen palveluksessa oleva henkilö ei luonnollisestikaan voisi toimia riippumattomana ammattitilintarkastajana.<sup>1505</sup>

Kunnalla voi edelleen olla oma revisiotoimi, vaikka EKuntaL:iin ei tästä enää sisällynyt säännöksiä. Tällöin revisiotoimi kunnassa järjestettiin kunnan omilla päätöksillä esim. johtosäännössä. Riippumattomuuden kannalta *Harjula & Prättälä* katsoivat, että selkeintä oli jakaa kunnan revisiohenkilöstö toisaalta ulkoisen ja toisaalta sisäisen valvonnan tehtäviin niissä kunnissa, joissa tehtäviä riittäisi usealle henkilölle. Tällöin henkilöt toimivat tarkastuslautakunnan tai toimivan johdon alaisuudessa. Pienemmissä kunnissa revisori tai vastaava toimisi tarkastuslautakunnan alaisuudessa tai kunnanhallituksen alainen revisori tai vastaava valmisteli asioita tarkastuslautakunnalle.<sup>1506</sup> Kunnanhallituksen alaisen viranhaltijan hoitaessa kunnan sisäiseen tarkastukseen kuuluvia tehtäviä raportointi tapahtui luonnollisesti kunnan johdolle.<sup>1507</sup>

Tarkastuslautakunnan alaisuudessa toimivan henkilöstön osalta tilanne oli kuitenkin ongelmallinen siksi, että tarkastuslautakunnan tilintarkastuskertomuksen valmistelun perusteella tuli esittää valtuustolle mm., voidaanko vastuuvapaus tilivelvollisille myöntää kunnan hallinnon osalta. Tällöin tarkastuslautakunta joutuisi ottamaan kantaa muun säännöksen puuttuessa vastuuvapauteen myös omalta osaltaan. Ks. tältä osin myös jaksossa 4.1.16 tilivelvollisuudesta ja vastuuvapauksesta esitetyt kannanotot.

#### 4.1.15 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajien tuli EKuntaL 75 §:n 1 momentin mukaisesti antaa kultakin tilikaudelta kertomus. Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin tilintarkastajien toteuttaman tilintarkastuksen tulokset kultakin tilikaudelta. Tilintarkastuskertomus sisälsi HE:n mukaan tiedot 73 §:n mukaisen tarkastuksen tuloksista. Säännökset ja ohjeet suoritettujen tilintarkastusten johdosta tilinpäätökseen tehtävistä merkinnöistä vaihtelivat EKuntaL:n voimassaolon aikana.<sup>1508</sup>

<sup>1505</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 15.

<sup>1506</sup> Ks. *Harjula & Prättälä* 1998: 440; 2001: 448–449; 2012: 605; *Oulasvirta* 1996c: 147; *Oulasvirta & Brännkärr* 2001: 134.

<sup>1507</sup> Kunnan sisäisen tarkastuksen tehtävistä ks. esim. *Honkonen* 2009: 46 ss.; *Remes* 2009: 42 ss.

<sup>1508</sup> EKuntaL:n kunnan taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevien 8 ja 9 luvun voimaan tullessa vuoden 1997 alusta lukien oli voimassa EKPL, jonka 40 §:n nojalla annetun EKPA:n 20 §:n mukaan tilintarkastajan tuli suorittamastaan tarkastuksesta tehdä tasekirjaan merkintä siitä, oliko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitoavan mukaisesti. Vuonna 1997 annetun EKPL:n korvanneen KPL 9:1 §:n mukaan

Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin, oliko tilinpäätös hyväksyttävä ja voitiinko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle myöntää vastuuvapaus. Mikäli tilintarkastajat olivat tarkastustehtäväänsään havainneet, että kunnan hallintoa ja taloutta oli hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, eikä tästä johtunut virhe tai mahdollisesti aiheutunut vahinko ollut vähäinen, tuli tilintarkastuskertomuksessa 75 §:n 2 momentin mukaan tehdä asiasta tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Lain nimenomaisen säännöksen mukaan muistutusta ei voinut kuitenkaan kohdistaa valtuustoon.<sup>1509</sup>

HE:n mukaan tilintarkastajien olisi tullut tilintarkastuskertomuksessa esittää tilivelvollista kohtaan muistutus vähäisiä virheitä ja vahinkoja lukuun ottamatta, jos kunnan hallintoa ja taloutta oli hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä taikka muuten kunnan edun vastaisesti.<sup>1510</sup> Valiokuntamietinnön mukaan kunnan hallinnon ja talouden hoidon tarkoituksenmukaisuusarviointi ei kuulunut tilintarkastajille vaan tarkastuslautakunnalle. Tähän viitaten lausuma ”kunnan edun vastaisesti” poistettiin 75 §:n 2 momentista.<sup>1511</sup>

Tilintarkastajan tuli EKuntaL 73 §:n 2 momentin mukaan noudattaa tarkastuslautakunnan antamia erityisiä ohjeita, elleivät ne olleet ristiriidassa lain, kunnan johtosääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Nämä ohjeet saattoivat olla myös sellaisia, että ne osaltaan voivat johtaa raportointiin myös tilintarkastuskertomuksessa. Viime kädessä kuitenkin tilintarkastaja vastasi myös tältä osin tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. EKuntaL 73 §:n 3 momentin

---

jäi voimaan edellä mainittu EKPA. Vuonna 1997 KPL 8:6 §:n nojalla annetulla KPA:lla kumottiin edellä mainittu EKPA. Uudessa vuoden 1998 alusta voimaan tullessa KPA:ssa ei enää säädetty tilintarkastajan toimesta tilinpäätökseen tehtävästä merkinnästä. EJHTTL:iin vuonna 2005 lisätyn 9 a §:n mukaan tilintarkastajan tuli mm. tehdä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitattiin tilintarkastuskertomukseen. HE:ssä nimenomaisesti mainitun mukaisesti 9 a § ei kuitenkaan tullut sovellettavaksi kunnan tilintarkastukseen EJHTTL 1 §:n perusteella, jonka mukaan lakia sovellettiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetty; ks. HE 10/2005 vp: 11; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 23.6.2005/370: 9 a §. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n vuonna 2006 julkaiseman julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskevassa suosituksessa esitettiin tilintarkastajan tilinpäätökseen tehtäväksi merkinnäksi seuraavaa: ”Tilinpäätös on laadittu hyvän kirjanpitoavan mukaisesti. Suoritusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.” Ks. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2006a: 13. Ks. myös Krokfors 2005: 74–75. Asiantila oli tältä osin epäselvä.

<sup>1509</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 421 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 431 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 412–416; 2012: 619 ss.; HE 192/1994 vp: 118; Heuru 1995: 69–372; 2001: 431–435; Honka, Oulasvirta 1996c: 148; Oulasvirta & Brännkärr 2001: 135–136; Porokka-Maunuksela & Säilä 2001: 94; Porokka-Maunuksela, Honka & Peltola 1996: 47–49; Porokka-Maunuksela, Huuskonen, Koskinen & Säilä 2004: 65–67; Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008: 83–85.

<sup>1510</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 138.

<sup>1511</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 16, 24.

mukaiset havainnot tilintarkastajan havaitsemista epäkohdista voivat myös olla sellaisia, että niistä tuli raportoida myös tilintarkastuskertomuksessa sen lisäksi, että mainituista epäkohdista tuli säännöksen mukaan ilmoittaa viipymättä tarkastuslautakunnalle ja tarvittaessa myös kunnanhallitukselle.

Kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista tilivuosilta 2009–2013 tehdyn tutkimuksen mukaan 28 % kaikista kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksista sisälsivät ainakin jonkin tilintarkastuksen tulosta koskevan mukautuksen. Vähiten mukautuksia oli valtionosuuksien perusteista (0,5 % tilintarkastuskertomuksista). Hallintoa koskevat mukautukset (18 %) kohdistuivat suurimmilta osin määrärahojen ylityksiin. Lisäksi mukautukset koskivat sisäistä valvontaa ja konsernivalvontaa (15,6 %). Säännösten ja määräysten vastaisuuden johdosta tilintarkastuskertomuksissa olleet mukautukset (4,9 %) liittyivät valtaosin myöhässä valmistuneisiin tilinpäätöksiin. Tilinpäätöksen tietojen oikeellisuutta koskevat mukautukset (2,1 %) olivat valtionosuuksia koskevien mukautusten jälkeen toiseksi pienin ryhmä. Tilinpäätöksen hyväksymistä koskeva lausuma mukautettiin 0,7 %:ssa kaikista tilintarkastuskertomuksista ja vastuuvapautta koskeva lausuma 7 %:ssa tilintarkastuskertomuksista.<sup>1512</sup>

EKuntaL:iin vuonna 2007 lisätyn<sup>1513</sup> 87 i §:n mukaan kunnallisen liikelaitoksen erillistilinpäätös tuli antaa tilintarkastajien tarkastettavaksi. HE:n mukaan kunnan liikelaitoksen tarkastus oli osa kunnan tilintarkastusta. Tilintarkastajan tuli HE:n mukaan esittää EKuntaL 73 §:n mukaiset liikelaitosta koskevat lausumat kunnan tilintarkastuskertomuksessa. Valtuusto päätti EKuntaL 13 §:n mukaan liikelaitoksen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.<sup>1514</sup>

*Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* antoi tilintarkastuskertomusmalleja mm. kunnille ja kuntayhtymille. Kertomusmalleja annettiin erikseen yksittäiselle kunnalle, liikelaitoksen sisältävälle kunnalle, kuntayhtymän jäsenenä olevalle kunnalle, konsernin emokunnalle, kuntayhtymälle jne. Tilintarkastuskertomusmalleissa ohjeistettiin kunnan tilintarkastuskertomukseen kuuluvasta raportoinnista EKuntaL:n säännösten mukaisesti. Kertomusmalleissa kuvattiin aluksi tilinpäätöksen sisältö. Tämän jälkeen malleissa selvitettiin tili-velvollisten vastuita ja velvollisuuksia hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä tilinpäätöksen laatimisesta ja siinä annettavista tiedoista. Myös tarkastuksen toteuttamisesta annettiin malleissa erillinen selostus. Tarkastuksen tuloksena esitettiin

<sup>1512</sup> Ks. Paananen & Rönkkö 2015: 27–29. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry antoi vuonna 2015 suosituksen kuntien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista; ks. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2015b.

<sup>1513</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1514</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 36.



EKuntaL 73 §:n mukaiset lausumat hallinnon hoitamisesta, sisäisestä valvonnasta, valtionosuuksista sekä tilinpäätöksestä. Lopuksi esitettiin lausumat tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta.<sup>1515</sup>

EKuntaL:n kunnallista liikelaitosta koskevassa vuonna 2007 annetussa uudessa 10 a luvussa annettiin määräykset kunnallisen liikelaitoksen tehtävistä sekä mm. sen hallinnosta ja liikelaitoksen erillistilinpäätöksestä. Kunnallisen liikelaitoksen johtokunta valvoi EKuntaL 87 c §:n mukaisesti liikelaitoksen toimintaa ja vastasi hallinnon ja toiminnan sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan<sup>1516</sup> asianmukaisesta järjestämisestä. Kunnallisella liikelaitoksella tuli 87 d §:n mukaan olla myös johtokunnan alaisena toimiva johtaja, jonka tuli mm. huolehtia liikelaitoksen hallinnosta sekä talouden ja sisäisen valvonnan järjestämisestä ja vuonna 2012 säädetyin mukaan myös riskienhallinnan<sup>1517</sup> asianmukaisesta järjestämisestä. Johtokunnan tuli laatia liikelaitoksen erillistilinpäätös ja antaa se tilintarkastajien tarkastettavaksi. Kunnallisen liikelaitoksen erillistilinpäätöksen allekirjoittivat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja.

HE:n mukaan kunnan tilintarkastajan tuli esittää liikelaitosta koskevat EKuntaL 73 §:n mukaiset lausumat eli hallinnon hoitoa, tilinpäätöstä sekä sisäistä valvontaa koskevat lausumat kunnan tilintarkastuskertomuksessa. Kunnan tilintarkastajan tuli esittää myös mahdollinen liikelaitoksen tilivelvollisia koskeva muistutus kunnan tilintarkastuskertomuksessa. HE:n mukaan valtuusto päätti liikelaitoksen tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä tilinpäätöksen

---

<sup>1515</sup> Ks. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2009; 2015a. Esitetyissä tilintarkastuskertomusmalleissa vuosilta 2009 ja 2015 koskien kuntia ja kuntayhtymiä, joilla ei ollut liikelaitosta, selvitettiin aluksi kunnan tilinpäätöksen sisältöä. Kertomusmalleissa selvitettiin myös EKuntaL 23 §:n mukaista kunnanhallituksen/kaupungin hallituksen ja muiden tilivelvollisten vastuuta kunnan/kaupungin hallinnosta ja taloudenhoidosta tilikaudella. Lisäksi kertomusmallissa selvitettiin EKuntaL 68 §:n mukaista kunnanhallituksen/kaupungin hallituksen ja kunnanjohtajan/kaupunginjohtajan/pormestarin vastuuta tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että tilinpäätös antoi oikeat ja riittävät tiedot kunnan/kaupungin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lisäksi kertomusmalleissa lausuttiin EKuntaL 69 §:n mukaisesta kunnan hallituksen/kaupungin hallituksen ja kunnanjohtajan/kaupunginjohtajan/pormestarin toimintakertomuksessa tekemästä selonteosta kunnan/ kaupungin sisäisen valvonnan (ja riskienhallinnan; vuoden 2015 mallit) järjestämisestä. Tilintarkastuskertomusmallien mukaan kunnan/kaupungin sisäisen valvonnan (ja riskienhallinnan; vuoden 2015 mallit) järjestämisen asianmukaisuutta oli tarkastettu ottaen huomioon toimintakertomuksessa niistä esitetyt selonteot. Tarkastuksen tuloksena esitettiin lausumat EKuntaL 73 §:n mukaisista seikoista eli kunnan/kaupungin hallinnon hoidosta, sisäisen valvonnan (ja riskienhallinnan; vuoden 2015 mallit) järjestämisestä, valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetuista tiedoista sekä kunnan/kaupungin tilinpäätöksen laatimisesta ja oikeellisuudesta. Lopuksi kertomusmalleissa esitettiin lausumat tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta tilivelvollisille.

<sup>1516</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>1517</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

hyväksymisen yhteydessä.<sup>1518</sup> Tilanteissa, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä oli liikelaitos tai liikelaitoksia, ei edellä mainituissa tilintarkastuskertomusmalleissa mainintaa erillistilinpäätöksestä/erillistilinpäätöksistä lukuun ottamatta erikseen sisällytetty selvityksiä tai lausumia kunnallisia liikelaitoksia koskien.<sup>1519</sup>

#### 4.1.16 Tilivelvollisuus ja vastuuvapaus

##### 4.1.16.1 Tilivelvollisten määrittely

Tilintarkastuskertomuksessa tuli EKuntaL 75 §:n mukaan myös ottaa kantaa sekä tilinpäätöksen hyväksyttävyyteen että siihen, voitiinko toimitielimen jäsenelle ja asianomaisen toimitielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus. Tilintarkastuskertomuksessa tuli myös esittää tilivelvol-

<sup>1518</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 36.

<sup>1519</sup> Ks. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2009; 2015. Tilanteissa, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä oli liikelaitos/liikelaitoksia, mainittiin kuntia ja kuntayhtymiä koskevilla tilintarkastuskertomusmalleissa vuosilta 2009 ja 2015 tilinpäätöksen sisältävän liikelaitoksen erillistilinpäätöksen / liikelaitosten erillistilinpäätökset. Lisäksi kertomusmalleihin sisältyivät samat selvitykset hallinnosta ja taloudesta sekä tilinpäätöksen laatimisesta ja toimintakertomuksessa annetuista selvityksistä sekä EKuntaL 73 §:n mukaiset lausumat tarkastuksen tuloksista kuin tilanteessa, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä ei ollut liikelaitosta tai liikelaitoksia. Lisäksi kertomusmalleissa selvitettiin toteutettua tilintarkastusta tilikaudelta. Muun kunnan tai kuntayhtymän hallintoa vastaavasti myös kunnan liikelaitoksen johtokunta ja johtaja olivat EKuntaL 87 c ja 87 d §:n mukaan vastuussa liikelaitoksen hallinnosta ja taloudenhoidosta tilikaudella. Liikelaitoksen johtokunta ja johtaja olivat 87 i §:n mukaisesti vastuussa myös liikelaitoksen erillistilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että erillistilinpäätös antoi oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Liikelaitoksen erillistilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa tuli EKuntaL 87 k §:n mukaisesti antaa selonteko 87 c §:n mukaisesta kunnan liikelaitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä; ks. Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325; 87 k §. HE:ssä lausutun mukaan tilintarkastajan tuli esittää liikelaitosta koskevat EKuntaL 73 §:n tarkoittamat lausumat ja 75 §:n tarkoittamat muistutukset kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksessa; ks. HE 263/2006 vp: 36. EKuntaL 73 §:n tarkoittamat lausumat koskivat kunnan hallintoa, liikelaitoksen erillistilinpäätöksen laatimista ja oikeellisuutta sekä liikelaitoksen sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Kunnan liikelaitosta koskevia edellä mainittuja selontekoja samoin kuin EKuntaL 73 §:n tarkoittamia kunnan liikelaitosta koskevia lausumia ei sisällynyt vuoden 2009 ja 2015 kertomusmalleihin. EKuntaL 87 i §:n mukaan kunnan liikelaitoksen tilinpäätös annettiin kunnan tilintarkastajien tarkastettavaksi. Tilintarkastusmallien yhteydessä annettun ohjeistuksen mukaan kunnan liikelaitoksen tilinpäätöksen tarkastamisesta tehtiin erillistilinpäätökseen merkintä, jossa viitattiin erillistilinpäätöksen tarkastamiseen. Tilintarkastuskertomusmalleissa ei kuitenkaan erikseen lausuttu liikelaitoksen/liikelaitosten erillistilinpäätöksen/erillistilinpäätöksien hyväksyttävyydestä. Tilinpäätöksen laatimisesta annettun KuntaKILA:n yleisohjeen mukaan liikelaitoksen/liikelaitosten erillistilinpäätös/erillistilinpäätökset sisällytettiin kunnan tai vastaavasti kuntayhtymän tilinpäätökseen. Ks. KuntaKILA 2008a; 2009b; 2013a.

lista kohtaan muistutus, mikäli hän oli toiminut kunnan hallintoa tai taloutta hoitaessaan vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, eikä kysymys ollut vähäisestä virheestä tai vähäisestä aiheutuneesta vahingosta. EKuntaL 75 §:n mukaisesti valtuusto päätti hyväksyessään tilinpäätöksen vastuuvapaudesta tilivelvollisille.<sup>1520</sup>

HE:n mukaan tilivelvollisia olisivat olleet kunnan toimielin kollegiona sekä toimielimen alaiset johtavat viranhaltijat. Tämän mukaan sääntely ei olisi ulottunut enää mm. yksittäiseen viranhaltijaan tämän tehtävistä tai asemasta riippumatta.<sup>1521</sup> Valiokunnan mietinnössä muutettiin esitystä kuitenkin siten, että vastuuvapaus myönnetään toimielimen jäsenelle, jonka mukaisena EKuntaL 75 § säädettiin.<sup>1522</sup>

EKuntaL:ia koskevassa kommentaariteoksessaan *Harjula & Prättälä* totesivat, ettei tilivelvollisten määrittely luottamushenkilöiden kohdalla tuottanut vaike-

<sup>1520</sup> Ratkaisussa KHO 1999:36 katsottiin, että kunnanhallituksen jäsenenä toimineet valtuutetut eivät olleet esteellisiä päättämään vastuuvapaudesta vuoden 1996 tileistä ja hallinnosta sen johdosta, että tilintarkastajat eivät olleet tehneet tilintarkastuskertomuksessaan muistutusta, jolloin päätös ei koskenut kunnanhallituksen jäsenenä ja varajäsenenä toimineita valtuutettuja siten henkilökohtaisesti kuin EKuntaL 52 §:ssä tarkoitettiin; ks. Hägglund 1999a: 30–31. Edellä olevan johdosta tulee kuitenkin huomioonotettavaksi, että tarkastuslautakunta antaa tilintarkastuskertomuksen valmistelun perusteella oman esityksensä valtuustolle vastuuvapaudesta. Valtuusto puolestaan ei ole sidottu tarkastuslautakunnan esitykseen vaan voi perustellusta syystä tästä poiketa. Päätöksessä KHO 2019:107 vuodelta 2015 hylättiin valitus vastuuvapauden myöntämisestä tehdystä päätöksestä, jolloin vastuuvapauden käsittelyn yhteydessä oli esitetty kannatettu ehdotus vastuuvapauden epäämisestä niille valtuutetuille, jotka aikaisemmin kunnanhallituksen jäsenenä erään toisen asian yhteydessä olivat äänestäneet sen puolesta, että kunta ei anna HAO:lle lausuntoa ja että vastuuvapaus otetaan uudelleen käsiteltäväksi EOA:n annettua kannanottonsa tehtyyn kanteluun, koska pelkästään se, että edellä mainittu kannatettu esitys oli valtuustossa tehty ja ehdotus oli suunnattu yksittäisiin henkilöihin, ei merkinnyt, että asia koskisi mainittuja henkilöitä henkilökohtaisesti EKuntaL 52 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla. Ks. myös KHO 17.4.2014 T 1296, jossa hylättiin valitus siitä, että valtuusto oli myöntänyt vastuuvapauden tilivelvollisille vuodelta 2010 tilintarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti tarkastuslautakunnan esittäessä vastuuvapautta muutoin paitsi eräiden hankintojen osalta, joista kunnalle ei aiheutunut taloudellista vahinkoa, kun asia ei koskenut esteelliseksi väitettyjä valtuutettuja EKuntaL 52 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla. Ratkaisussa HFD 20.2.2015 L 479 kumottiin kaupunginvaltuuston päätös tilinpäätöksen hyväksymisestä vuodelta 2011 säännösten vastaisena. Edellä olevaan liittyen kumottiin ratkaisussa HFD 20.2.2015 L 483 myös kaupunginvaltuuston päätös vastuuvapauden myöntämisestä sen perustuessa säännösten vastaiseen tilinpäätökseen ja näin virheelliseen valmisteluun. Ratkaisussa Oulun LO 14.1.1999 T 9/I kaupungin tilivelvollisen eli sosiaalijohtajan puoliso oli esteellinen käsittelemään valtuustossa asiaa, joka koski vastuuvapauden myöntämistä, mutta hän oli voinut osallistua tilinpäätöksen hyväksymistä koskevan asian käsittelyyn. Päätöksessä Helsingin HAO 9.8.2016 16/0587/2 hylättiin valitus vastuuvapauden myöntämisestä vuodelta 2014, kun kaupunginvaltuusto ei ollut käyttänyt väärin harkintavaltaansa.

<sup>1521</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 118.

<sup>1522</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 16.

uksia. Sen sijaan tilivelvollisten rajanveto viranhaltijoiden kohdalla aiheutti ongelmia. Kirjoittajat katsoivat tilivelvollisiksi viranhaltijoiksi toimielinten esittelijät sekä toimielinten tehtäväalueilla itsenäisestä tehtäväkokonaisuudesta vastaavat viranhaltijat ainakin silloin kun he ovat suoraan toimielimen alaisia. Samassa yhteydessä todetun mukaisesti laki ei velvoittanut tilivelvollisten viranhaltijoiden määrittelemistä ennakolta. Tilivelvollisten määritteleminen kuului kirjoittajien mukaan valtuustolle tarkastuslautakunnan valmistelusta, jolloin myös kunnanhallitusta ja tilintarkastajaa olisi syytä kuulla. Viime kädessä harkintavalta tilivelvollisten määrittämisessä katsottiin kuuluvan tilintarkastuskertomuksen antavalle tilintarkastajalle.<sup>1523</sup>

*Heuru* puolestaan katsoi, että jokaisen toimialueen tehtäväalueella on vain yksi johtava viranhaltija.<sup>1524</sup> *Hannus & Hallberg* sekä *Hannus, Hallberg & Niemi* katsoivat, että johtoa siihen, mitä johtavalla viranhaltijalla tässä yhteydessä tarkoitetaan, voitaisiin saada EKuntaL 34 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamisesta.<sup>1525</sup> Mainitussa lainkohdassa säädettiin vaalikelpoisuudesta valtuustoon. Sen mukaan kunnan palveluksessa oleva henkilö, joka toimi kunnanhallituksen tai lautakunnan tehtäväalueen johtavassa tehtävässä tai sellaiseen rinnastettavassa vastuullisessa tehtävässä, ei ollut vaalikelpoinen valtuustoon. Mainittu vaalikelpoisuus oli jossain määrin tulkinnanvarainen ja nimenomaan valtuuston vaalikelpoisuutta varten annettu säännös.<sup>1526</sup>

Vuonna 2014 annetussa HE:ssä EKuntaL:n korvaamisesta uudella kuntalailla katsottiin EKuntaL:n tarkoittamien tilivelvollisten mahdollisen luettelon hyväksymisen kuuluvan valtuustolle. Tässä yhteydessä myös katsottiin, että harkintavalta siitä, ketkä ovat tilivelvollisia, on katsottu olevan tilintarkastuskertomuksen antavalla tilintarkastajalla.<sup>1527</sup>

Tilintarkastaja joutui edellä todettujen tulkinnanvaraisuuksien johdosta käytännössä tilintarkastuskertomusta antaessaan ottamaan kantaa siihen, kuka oli EKuntaL:n tarkoittama tilivelvollinen. Kunnan toimielimiä olivat EKuntaL 17 §:n mukaan valtuuston lisäksi kunnanhallitus, lautakunnat, johtokunnat, niiden jaostot sekä toimikunnat. Niistä valtuusto asetti kunnanhallituksen sekä tarkastuslautakunnan. Lisäksi valtuusto voi asettaa kunnanhallituksen alaisena toimivia lautakuntia pysyväisluonteisten tehtävien hoitamista varten. Samoin valtuusto voi asettaa johtokuntia liike- tai muun laitoksen taikka tietyn tehtävän

<sup>1523</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2012: 620–621.

<sup>1524</sup> Ks. Heuru 2001: 432.

<sup>1525</sup> Ks. Hannus & Hallberg 2000: 438; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 434.

<sup>1526</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 214–216; Harjula & Prättälä 2012: 336 ss.; Heuru 2001: 229–230.

<sup>1527</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 87.

hoitamista varten. EKuntaL 22 §:n mukaan valtuusto voi asettaa keskuudestaan myös valiokunnan valmistelemaan 21 §:ssä tarkoitettua luottamushenkilöiden erottamista sekä 25 §:n mukaista kunnanjohtajan irtisanomista tai muihin tehtäviin siirtämistä koskevaa asiaa. Valiokunta voitiin asettaa myös lausunnon antamista ja hallinnon tarkastamista varten. EKuntaL 75 §:n 2 momentin mukaan muistutusta ei voinut kohdistaa valtuustoon.

Kunnan toimielimien jäseniä, joita vastuuvapaus EKuntaL:n mukaan koski, olivat EKuntaL:n mukaan muiden toimielinten paitsi lain nimenomaisen säännöksen mukaan valtuuston jäsenet sen johdosta, että muistutusta ei voinut kohdistaa valtuustoon. Ongelmalliseksi muodostui kuitenkin tarkastuslautakunnan jäsenten asema liittyen kunnan hallinnon ja talouden hoitamiseen. Jaksossa 4.1.10.6, käsiteltäessä tarkastuslautakunnan tehtäviä ja tähän liittyvää otto-oikeutta, todetun mukaisesti tarkastuslautakunnan tehtävänä oli KHO:n vuonna 1999 antaman päätöksen mukaan valmistella valtuustolle kysymys vastuuvapauden myöntämisestä<sup>1528</sup>. Myös edellä mainitun EKuntaL 22 §:n mukaisen tilapäisen valiokunnan jäsenten asema oli epäselvä koskien vastuuvapautta.

#### 4.1.16.2 Tarkastuslautakunta ja tilivelvollisuus

Mikäli tarkastuslautakunnalle voitiin EKuntaL:n mukaisesti antaa ratkaisuvaltaa kunnan yleiseen hallintoon kuuluvissa asioissa, joihin kunnanhallitus voisi esitettyjen kannanottojen mukaan käyttää EKuntaL 51 §:n mukaista otto-oikeutta, oli tässä kohdin kyseessä selkeä ristiriita sen seikan suhteen, että tarkastuslautakunta kuitenkin samalla esittäisi valtuustolle, voitaisiinko kunnan hallintoa hoitaneille toimielimen jäsenille eli myös tarkastuslautakunnan jäsenille myöntää vastuuvapaus.

EKuntaL annettiin vuonna 1995, ja edellisessä jaksossa mainittu KHO:n päätös vastuuvapauden myöntämisestä koskevan valmistelun valtuustolle kuulumisesta tarkastuslautakunnalle annettiin kuusi vuotta myöhemmin, vuonna 1999. Tätä ennen asian kuuluminen joko tarkastuslautakunnan tai kunnanhallituksen valmisteluvastuuseen nousi esiin jaksossa 4.1.3.3 todetun mukaisesti vuonna 1998 käydyssä kirjoittelussa. Edellä mainittuun ilmenneeseen ristiriitaan tarkastuslautakunnan tehtävien ja valmisteluvastuun osalta ei ilmeisesti kuitenkaan tämän jälkeen kiinnitetty huomiota.

---

<sup>1528</sup> Ks. KHO 1999:48.

## 4.1.16.3 Vastuuvapauden merkitys

Tilintarkastuskertomuksessa tuli EKuntaL 75 §:n mukaan myös esittää, voidaanko kunnan asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle myöntää vastuuvapaus. Laissa ei kuitenkaan määritelty, kuka viranhaltija tuli katsoa toimielimen tehtäväalueen johtavaksi viranhaltijaksi. EKuntaL 45 §:ssä säädettiin virkasäännöstä, joka käsitti viranhaltijoiden palvelussuhteen ehtoja ym. koskevat määräykset, mm. määräyksiä viranhaltijoiden ottamisesta ja erosta. Vuonna 2003 muutetun<sup>1529</sup> 45 §:n mukaan viran perustamisesta ja lakkauttamisesta päätti valtuusto tai johtosäännössä määrätty kunnan muu toimielin.

Mikäli vastuuvapautta ei myönnetty tilivelvolliselle, tuli valtuuston päättää toimenpiteistä, jotka vastuuvapauden epääminen aiheutti. Vastuuvapaus voitiin evätä tilintarkastuskertomuksessa tehdyn muistutuksen perusteella sekä tarkastuslautakunnan valmistelun perusteella. HE:ssä mainitun mukaan valtuusto ei ollut päätöstä tehdessään sidottu tilintarkastajien esitykseen. Evättäessä vastuuvapaus tuli kysymykseen tällöin lähinnä korvausvaatimuksen esittäminen. Kysymykseen voi tulla myös rikossyytteen nostaminen. Mahdolliset virkarikossyytteet tai korvausvaatimukset käsiteltiin ensiasteena käräjäoikeudessa. Korvauksesta voitiin myös sopia.<sup>1530</sup>

Edellä kunnan luottamushenkilöitä ja heidän vaalikelpoisuuttaan käsitelleessä jaksossa 4.1.4.4 on selvitetty EKuntaL 40 §:n mukaista menettelyä koskien virheellistä menettelyä luottamustoimissa. Tämän mukaisesti, mikäli kysymyksessä oli ilmeinen virkarikos, tuli asiasta viipymättä tehdä rikosilmoitus. Tällöin kunnan tuli esittää rikosoikeudenkäynnissä rikokseen perustuvat korvaus- ja muut vaatimukset. Vastaavasti meneteltiin myös silloin kun rikosilmoituksen tekemisestä päätettiin tilivelvollisuuteen kohdistuvan muistutuksen perusteella. Alkuperäisen EKuntaL 47 §:n perusteella myös silloin, kun viranhaltijan kohdalla oli kysymyksessä ilmeinen virkarikos, tuli tällöin tehdä viipymättä asiasta rikosilmoitus. Mainittu säännös kumottiin vuonna 2003, jolloin vastaavat säännökset sisällytettiin uuteen KVL 47 §:ään. Viranhaltijoiden virheellistä menettelyä on käsitelty edellä jaksossa 4.1.3.4.<sup>1531</sup>

*Hannus & Hallberg* katsoivat, että vastuuvapauden myöntämisen jälkeen kunta ei voinut vaatia asianomaiselta korvausta aiheutetusta vahingosta rikosoikeudelli-

<sup>1529</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 11.4.2003/305.

<sup>1530</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 429; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 434–437; Harjula & Prättälä 1995: 414–415; 2012: 623–625; HE 192/1994 vp: 118; Heuru 1995: 371–372; 2001: 433.

<sup>1531</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 426; Harjula & Prättälä 1995: 415; 2012: 626.

nessa tai siviilioikeudellisessa järjestyksessä eikä myöskään hallintolainkäytön järjestyksessä. Toisaalta katsottiin olevan epävarmaa, voitiinko vastuuvapauden myöntämisen jälkeen ilmenevän rikoksen johdosta toteuttaa korvausvaatimus rikosoikeudellisessa järjestyksessä, kun rikos ei ollut vähäinen.<sup>1532</sup> *Hannus, Hallberg & Niemi* esittivät ilman edellä mainittua varaumaa, ettei korvausta aiheutetusta vahingosta voinut vastuuvapauden myöntämisen jälkeen enää vaatia rikosoikeudellisessa, siviilioikeudellisessa eikä hallintolainkäytön järjestyksessä.<sup>1533</sup> *Harjula & Prättälän* mukaan KunL:n mukaista tulkintaa, jonka mukaan vastuuvapauden myöntämisen jälkeen ei siviilioikeudellisten vahingonkorvausvaatimusten esittäminen enää ollut mahdollista, voitaneen soveltaa myös EKuntaL:n kohdalla. Rikokseen perustuvia vaatimuksia voitiin kuitenkin esittää virkarikosoikeudenkäynnissä, vaikkakin oli tulkinnallista, tuliko rikoksen olla vähäistä suurempi.<sup>1534</sup> *Heurun* mukaan vastuuvapauden myöntäminen merkitsee sitä, että sen yhteydessä esille tullessiin vahingonkorvausvaatimuksiin, joiden on annettu raueta, ei voitu enää jälkeinpäin puuttua.<sup>1535</sup> Edellä esitetyt kannanotot poikkeavat toisistaan.

Sen johdosta, että vastuuvapauden myöntäminen koski EKuntaL:n mukaisia tilivelvollisia, täytynee *Hannus & Hallbergin* sekä *Hannus, Hallberg & Niemen* mukaan lähteä siitä ettei vastuuvapauden myöntäminen ollut esteenä korvauksen hakemiseen kunnalle aiheutetusta vahingosta niiltä, jotka eivät olleet tilivelvollisia. Korvauksen hakeminen niiltä, joiden syyksi vahinko oli luettavissa, haettiin samassa järjestyksessä kuin tilivelvollistenkin kohdalla, tarpeen vaatiessa myös rikosoikeudellisessa järjestyksessä.<sup>1536</sup> *Harjula & Prättälän* mukaan vastuuvapautta koskeva säännös ei estä kuntaa esittämästä vaatimuksia muita kuin tilivelvollisia kohtaan rikos- tai vahingonkorvausoikeudenkäynnissä.<sup>1537</sup> *Heurun* mukaan tilintarkastajat ja tarkastuslautakunta voivat esittää vahingonkorvauskanteen nostamista ketä tahansa kunnalle vahinkoa aiheuttanutta kohtaan. Asia voitiin saattaa vireille myös muulla tavalla siten kuin asia yleensä saatettiin kunnassa vireille.<sup>1538</sup>

<sup>1532</sup> Ks. *Hannus & Hallberg* 1995: 428; 1997: 464; 2000: 490.

<sup>1533</sup> Ks. *Hannus, Hallberg & Niemi* 2009: 436.

<sup>1534</sup> Ks. *Harjula & Prättälä* 1995: 416; 1996: 431; 1998: 457; 2001: 466; 2004a: 552; 2004b: 552; 2007: 570–571; 2012: 626.

<sup>1535</sup> Ks. *Heuru* 1995: 372; 2001: 434.

<sup>1536</sup> Ks. *Hannus & Hallberg* 1995: 428–429; *Hannus, Hallberg & Niemi* 2009: 436.

<sup>1537</sup> Ks. *Harjula & Prättälä* 1996: 431; 2012: 627.

<sup>1538</sup> Ks. *Heuru* 1995: 371.

#### 4.1.17 Kuntien yhteistoimintaa koskevat säännökset

Kuntien yhteistoimintaa koskevat säännökset sisältyivät EKuntaL 10 lukuun. EKuntaL 10 luvun 76 §:n mukaan kunnat voivat sopimuksen nojalla hoitaa tehtäviään yhdessä. Kunnat voivat sopia, että tehtävä annettiin toisen kunnan hoitettavaksi yhden tai useamman kunnan puolesta tai että mainitun tehtävän hoitaa kuntayhtymä. Lisäksi 76 § sisälsi eräitä muita kuntien yhteistoimintaan liittyviä määräyksiä.<sup>1539</sup>

EKuntaL 77 §:ään sisältyi mm. määräykset kuntien hoitaessa tehtäviään yhteisen toimielimen kautta. Kunnat voivat tällöin sopia, että kunnan toimielimeen, joka huolehti mainitusta tehtävästä, muu tai muut kunnat valitsivat osan jäsenistä sopimuksen mukaisesti. Jäsenenä toimielimessä voivat olla asianomaisten kuntien vastaavaan toimielimeen vaalikelpoiset henkilöt.<sup>1540</sup>

Kunnat voivat hoitaa yhteisiä tehtäviään edellä olevan lisäksi siten, että kuntien yhteisistä tehtävistä vastasi kuntien perustama kuntayhtymä. Tällöin tulivat noudatettavaksi EKuntaL:n kuntayhtymää koskevat säännökset kuntayhtymän perustamisesta sekä muut kuntayhtymää koskevat EKuntaL:n mukaiset säännökset.

#### 4.1.18 Kuntayhtymä yhteistoiminnan muotona

Mikäli kunnat päättivät hoitaa tehtäviään yhdessä kuntayhtymänä, niiden tuli perustaa mainittu yhtymä KuntaL 78 §:n mukaisesti. Kuntayhtymä perustettiin kuntien valtuustojen hyväksymällä sopimuksella eli perussopimuksella. Perussopimus sisälsi jäljempänä ilmenevän mukaisesti määräykset kuntayhtymän hallinnosta, taloudesta sekä muista kuntayhtymän toimintaan liittyvistä seikoista. Kuntayhtymä voi KuntaL 80 §:n mukaan hankkia oikeuksia, tehdä sitoumuksia ja käyttää puhevaltaa tuomioistuimessa ja muussa viranomaisessa.<sup>1541</sup>

Mikäli kuntayhtymä myöhemmin haluttiin purkaa, sisältyi myös tätä koskevat määräykset KuntaL 78 §:ään. Kuntayhtymästä voi myös erota jäsenenä olevan kunnan niin päättyessä, ellei lainsäädännöstä muuta johtunut. Myös tätä silmällä pitäen tuli kuntayhtymän perussopimukseen sisällyttää tarpeelliset määräykset

<sup>1539</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 16; Hannus & Hallberg 1995: 432 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 440 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 418 ss.; 2012: 630 ss.; HE 192/1994 vp: 118–119; Heuru 1995: 373–376; 2001: 436–440.

<sup>1540</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 445–447; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 453–455; Hannus & Hallberg 1995: 418 ss.; 2012: 630 ss.; Heuru 1995: 377; 2001: 440–441.

<sup>1541</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995:448 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 456 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 426 ss.; 2012: 642 ss.; HE 192/1994 vp: 119; Heuru 1995: 378–380; 2001: 442–443.



mm. kuntayhtymästä eroavan jäsenkunnan ja toimintaa jatkavien jäsenkuntien asemasta.<sup>1542</sup>

#### 4.1.18.1 Kuntayhtymän hallinto

Kuntayhtymän perussopimuksesta säädettiin EKuntaL:n 78 §:ssä. Kuntayhtymän perussopimuksessa tuli mainita kuntayhtymän nimi, kotipaikka, kuntayhtymän jäsenkunnat sekä kuntayhtymän tehtävät. EKuntaL 78 §:n 2 momentin mukaan kuntayhtymän perussopimuksessa tuli sopia kuntayhtymän päätöksenteosta, kuntayhtymän toimielinten jäsenten tai yhtymäkokousedustajien lukumäärästä ja äänivallan perusteista, mahdollisen yhtymäkokouksen tehtävistä ja toimivallasta, siitä miten kuntayhtymän toimielin valvoo kuntayhtymän etua, edustaa sitä ja tekee sen puolesta sopimuksia ym., jäsenkuntien osuudesta varoihin ja vastuisiin, eroavan jäsenkunnan asemasta, hallinnon ja talouden tarkastuksesta sekä yhtymän purkamisesta ja loppuselvityksestä.<sup>1543</sup>

Kuntayhtymän perussopimusta voitiin alkuperäisen EKuntaL 79 §:n 1 momentin mukaan muuttaa jäsenkuntien valtuustojen yhtäpitävillä sopimuksilla. EKuntaL 79 §:n 2 momentin mukaan niissä tapauksissa, joissa kunnan tuli jollakin toimialalla ja määrätyllä alueella olla kuntayhtymän jäsen, voitiin kuntayhtymän perussopimusta kuitenkin muuttaa, jos kaksi kolmannelta jäsenkunnista sitä kannatti. Edellä oleva ei kuitenkaan koskenut asioita, joissa oli kysymys kuntayhtymän toimielinten jäsenten tai yhtymäkokousedustajien äänivallan perusteista, jäsenkuntien maksuosuuksista tahi jäsenkuntien osuutta kuntayhtymän varoihin tai vastuuta kuntayhtymän velkoihin. Jäsenkuntaa ei voitu myöskään velvoittaa ilman suostumustaan ottamaan osaa kuntayhtymälle uusien tehtävien hoitamiseen ja näistä aiheutuviin kustannuksiin.<sup>1544</sup>

Vuonna 1996 EKuntaL 79 §:n 2 momenttia muutettiin<sup>1545</sup> siten, että kuntayhtymissä, joissa kunnan tuli olla kuntayhtymän jäsen jollakin toimialalla ja määrätyllä alueella eli ns. pakkokuntayhtymissä, voitiin kunnan perussopimusta ilman rajoitusta muuttaa, jos vähintään kaksi kolmannelta jäsenkunnista sitä kannatti ja niiden asukasluku oli vähintään puolet kaikkien jäsenkuntien yhteenlasketusta

<sup>1542</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995:448 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 456 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 426 ss.; 2012: 642 ss.; HE 192/1994 vp: 119; Heuru 1995: 378–380; 2001: 442–443.

<sup>1543</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 448 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 456 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 426 ss.; 2012: 642 ss.; HE 192/1994 vp: 119; Heuru 1995: 378–380; 2001: 442–443.

<sup>1544</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 469–472; Harjula & Prättälä 1995: 433–434; HE 192/1994 vp: 119; Heuru 1995: 380–381; 2001: 443–444.

<sup>1545</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.11.1996/844.

asukasluvusta. Jäsenkuntaa ei kuitenkaan tällöinkään voinut ilman suostumustaan velvoittaa osallistumaan uusien vapaaehtoisten tehtävien hoitamiseen eikä osallistumaan niiden kustannuksiin.<sup>1546</sup> Vuonna 2002 muutettiin<sup>1547</sup> 79 §:ää siten, että kaikissa kuntayhtymissä riitti perussopimuksen muuttamiseen, jos kaksi kolmannelta jäsenkunnista sitä kannatti ja niiden asukasluku oli vähintään puolet kaikkien jäsenkuntien yhteenlasketusta asukasluvusta. Pakkokuntayhtymiä koskeva rajoitus uusista vapaaehtoisista tehtävistä jäi edelleen voimaan.<sup>1548</sup>

Jäsenkunnat käyttivät kuntayhtymän päätösvaltaa EKuntaL 81 §:n mukaan yhtymäkokouksessa. Päätösvaltaa voi käyttää myös jäsenkuntien valitseman toimielin, käytännössä yhtymävaltuuston, mikäli kuntayhtymän perussopimuksessa oli näin sovittu. Kuntayhtymällä voi olla myös muita perussopimuksen mukaisia toimielimiä. Jos kuntayhtymän päätösvaltaa käytettiin yhtymäkokouksessa, pidettiin yhtymäkokous vähintään kaksi kertaa vuodessa. Jäsenkunnan kunnanhallitus tai valtuuston päättämä kunnan muu toimielin valitsi yhtymäkokousedustajan. Muiden toimielinten kuin yhtymävaltuuston kokoonpano tuli sovittaa sellaiseksi, että se vastasi jäsenkuntien valtuustoissa edustettuina olevien ryhmien kunnallisvaaleissa saamaa ääniosuutta säädetyin mukaisesti.<sup>1549</sup> Vaalikelpoisuutta kuntayhtymän toimielimiin rajoitettiin eräiltä osin EKuntaL 82 §:ssä.

Kuntayhtymissä sovellettiin EKuntaL 86 §:n 1 momentin mukaan useita kuntia koskevia säännöksiä esim. hallinnon järjestämistä, toimielimiä ja luottamushenkilöitä koskevilta osin. Lisäksi kuntayhtymissä sovellettiin 6 luvun henkilöstöä koskevia säännöksiä, 7 luvun hallintomenettelyä koskevia säännöksiä, 8 luvun taloutta koskevia säännöksiä alijäämän kattamisvelvollisuutta lukuun ottamatta ja 9 luvun hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia säännöksiä.<sup>1550</sup>

<sup>1546</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1997: 509–511; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 475–476; Harjula & Prättälä 1998: 475–476; 2012: 648–650; HE 110/1996 vp: 2; Heuru 2001: 443–444.

<sup>1547</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81.

<sup>1548</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 475–476; Harjula & Prättälä 2004a: 572–573; 2012: 648–650; HE 46/2001 vp: 10–11.

<sup>1549</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 473 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 478 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 436 ss.; 2012: 651 ss.; HE 192/1994 vp: 119–120; Heuru 1995: 382–383; 2001: 444–446.

<sup>1550</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 484 ss.; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 489 ss.; Harjula & Prättälä 1995: 454 ss.; 2012: 675 ss.; HE 192/1994 vp: 120–121; Heuru 1995: 388–390; 2001: 450–451. Ratkaisussa Turun HAO 10.5.2004 T 04/0153/1 katsottiin, että syyt yhtymähallituksen varajäsenen pyytämälle erolle luottamustoimesta olivat kokonaisuudessaan arvioituna sellaisia EKuntaL 38 §:ssä tarkoitettuja syitä, joiden perusteella luottamustoimesta voi erota.

#### 4.1.18.2 Kuntayhtymän talous

Kuntayhtymään sovellettiin edellä olevan mukaan EKuntaL 8 luvun taloutta koskevia säännöksiä alijäämän kattamisvelvollisuutta lukuun ottamatta. Yhtymävaltuusto tai yhtymäkokous hyväksyi kuntayhtymälle 65 §:n mukaisesti talousarvion seuraavaksi kalenterivuodeksi. Tässä yhteydessä hyväksyttiin myös kolme rai useampaa vuotta koskeva taloussuunnitelma. Talousarviovuosi oli taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksyttiin kuntayhtymän toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Talousarviossa oli käyttö-talous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. Mahdollisista muutoksista talousarvioon päätti yhtymävaltuusto tai yhtymäkokous. Talousarviosta ks. tarkemmin jaksossa 4.1.5.2 esitetty.

Kuntayhtymän kirjanpitovelvollisuudesta oli kunnan tapaan voimassa EKunL 67 §:n perusteella EKunL:n säännösten lisäksi, mitä KPL:ssa säädettiin. EKuntaL 68 § sisälsi määräykset tilinpäätöksestä ja 69 § sisälsi määräykset tilinpäätökseen kuuluvasta toimintakertomuksesta. Kuntayhtymän tilikautena oli 68 §:n mukaan kalenterivuosi. Kuntayhtymän tilinpäätökseen kuuluivat tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Vuonna 2006 muutetun 68 §:n mukaan tilinpäätökseen kuului myös rahoituslaskelma. Mikäli kuntayhtymällä oli EKPL:ssa ja sittemmin KPL:ssa tarkoitettulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tuli tilinpäätökseen 68 §:n mukaan sisällyttää myös konsernitase. Vuonna 2007 muutetun EKuntaL:n konsernia koskevat määräykset siirrettiin 68 a §:ään, joka sisälsi uudet määräykset konsernitalinpäätöksestä, johon kuului konsernin tuloslaskelma, tase, liitetiedot ja rahoituslaskelma. Kuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittivat esimerkiksi kuntayhtymän hallitus ja kuntayhtymän johtaja. Kirjanpitovelvollisuudesta ja tilinpäätöstä koskevien määräysten osalta ks. tarkemmin jaksot 4.1.5.4 ja 4.1.5.5.

EKuntaL 86 §:n 1 momentin mukaan kuntayhtymään sovellettiin 8 luvun taloutta koskevia säännöksiä alijäämän kattamisvelvollisuutta lukuun ottamatta. Mikäli kuntayhtymän menoja ei muutoin saatu katetuiksi, vastasivat jäsenkunnat tällöin EKuntaL 83 §:n mukaan kattamattomien menojen rahoituksesta. Kuntien välistä vastuunjaosta sovittiin kuntayhtymän perussopimuksessa.<sup>1551</sup>

#### 4.1.18.3 Kuntayhtymän tilintarkastus

Kuntayhtymien tilintarkastus uudistui vuonna 1995 annetun EKuntaL:n määräysten mukaisesti. Lain hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat määräykset

<sup>1551</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 448–451; 2012: 665 ss.; Heuru 1995: 386; 2001: 448; Suomen Kuntaliitto 1998c.

astuivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien. Aikaisemmin voimassa olleesta luottamushenkilötilintarkastuksesta luovuttiin ja tilalle tuli kuntien lisäksi myös kuntayhtymiin ammattitilintarkastus.

Kuntayhtymän perussopimuksessa sovittiin EKuntaL 78 §:n 3 momentin 7 kohdan mukaan kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastamisesta. EKuntaL 9 luvun hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat säännökset tulivat edellä todetun mukaisesti kokonaisuudessaan noudatettavaksi kuntayhtymissä. Kuntayhtymän perussopimukseen tuli edellä olevan perusteella ottaa määräykset sekä kuntayhtymälle asetettavasta tarkastuslautakunnasta että kuntayhtymälle valittavasta tilintarkastajasta, jonka tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.<sup>1552</sup>

#### 4.1.18.4 Tarkastuslautakunta

Edellä todetun mukaisesti jokaisessa kuntayhtymässä tuli olla tarkastuslautakunta. Kuntayhtymän perussopimuksessa tuli EKuntaL 78 §:n 3 momentin 7 kohdan mukaan olla määräykset kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastuksesta. Tarkastuslautakunnan asetti kuntayhtymän yhtymäkokous tai yhtymävaltuusto käyttäessään kuntayhtymän päätösvaltaa.<sup>1553</sup> Tarkastuslautakunnan jäsenten valinnassa tuli ottaa huomioon myös 81 §:n 4 momentin mukainen määräys toimielimen kokoonpanosta. Sen mukaan tarkastuslautakunnan kokoonpano oli sovittava vastaamaan jäsenkuntien valtuustoissa edustettavina olevien ryhmien kunnallisvaaleissa saamaa ääniosuutta.

EKuntaL 9 luvun 71 §:n 1 momentin mukaan tarkastuslautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tuli olla valtuutettuja. Tätä määräystä ei ollut mahdollista noudattaa sellaisissa kuntayhtymissä, joissa ylintä päätösvaltaa käytti yhtymäkokous. Tämän johdosta sekä puheenjohtajaksi että varapuheenjohtajaksi oli mahdollista valita kuka tahansa vaalikelpoinen henkilö.<sup>1554</sup> Mikäli kuntayhtymällä oli vain yksi toimielin, valitsivat jäsenkunnat 86 §:n 3 momentin mukaan tarkastuslautakunnan. Myöskään tällöin ei 71 §:n 1 momentin määräystä voinut

<sup>1552</sup> Ratkaisussa Vaasan HAO 8.12.2006 T 06/0426/1 katsottiin, että tilintarkastajan valinnan kohdistuessa aikaan, jolle yhtymävaltuusto oli jo valinnut uuden tarkastuslautakunnan, olisi uuden tarkastuslautakunnan tullut tehdä päätösehdotus yhtymävaltuustolle tilintarkastajan valinnasta.

<sup>1553</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 489–490; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 494–495; Harjula & Prättälä 1995: 456–457; 2012: 678. Ratkaisussa KHO 11.8.2015 T 2170 katsottiin, että kuntayhtymän perussopimusta, jonka mukaan jäsenkunnat valitsevat kuntayhtymän tarkastuslautakunnan jäsenet valtuustojensa jäsenistä, oli tulkittava niin, että valtuustojen jäsenillä tarkoitetaan valtuutettuja, ei varavaltuutettuja.

<sup>1554</sup> Hannus & Hallberg 1995: 489–490; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 494–495; Harjula & Prättälä 1995: 456–457; 2012: 678; Heuru 1995: 390; 2001: 451.

noudattaa, jolloin puheenjohtajaksi ja varapuheenjohtajaksi oli tällöinkin valittavissa kuka tahansa vaalikelpoinen henkilö.<sup>1555</sup> Tarkastuslautakuntaa koskevista määräyksistä ks. tarkemmin edellä jaksot 4.1.10.1 ja 4.1.10.2.

Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli EKuntaL 71 §:n ja 86 §:n perusteella mm. valmistella valtuuston tai yhtymäkokouksen päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan valmisteltaviin asioihin kuului tilintarkastajan valinnan valmisteleminen ja tähän liittyen mm. tarjouskilpailun järjestäminen tilintarkastuksesta. Tarkastuslautakunnan tuli 71 §:n mukaan myös arvioida mm. valtuuston tai yhtymäkokouksen asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista. Tarkastuslautakunnan tuli myös päättää mahdollisista toimenpiteistä tilintarkastajan EKuntaL 73 §:n mukaan lautakunnalle ilmoittamien epäkohtien johdosta.

Tarkastuslautakunta voi myös antaa tilintarkastajalle erityisiä ohjeita, joita hänen tuli noudattaa, elleivät ohjeet olleet ristiriidassa lain, kuntayhtymän johtosääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli tilintarkastuskertomuksessa mahdollisesti tehtävien muistutusten johdosta hankkia tästä asianomaisen selitys sekä kunnanhallituksen lausunto. Tarkastuslautakunta teki esityksen tilintarkastuskertomuksen valmistelun johdosta valtuustolle tai yhtymäkokoukselle tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta tilivelvollisille. Ks. tarkastuslautakunnan tehtävistä tarkemmin jaksot 4.1.10.4 ja 4.1.10.6.

#### 4.1.18.5 Tilintarkastajat

Kuntayhtymän kuten kunnankin tilintarkastajana tuli EKuntaL 72 §:n mukaan olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Mikäli kuntayhtymän tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, tuli tämän määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Tilintarkastajalla tuli olla edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Mikäli mainitut edellytykset puuttuivat, tuli tilintarkastajan luopua tehtävästä tai kieltäytyä siitä. Tilintarkastaja voitiin erottaa kesken toimikauden, ja tilintarkastaja voi myös erota kesken toimikauden ilmoittamalla eroamisestaan valtuustolle tai yhtymäkokoukselle. Tilintarkastajan valinnassa tuli noudattaa hankintalainsäädännön määräyksiä.<sup>1556</sup> Tilintarkastajan valinnasta ks. tarkemmin edellä jaksot 4.1.11.1, 4.1.11.2 ja 4.1.11.3.

<sup>1555</sup> Hannus & Hallberg 1995: 489–490; Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 494–495; Harjula & Prättälä 1995: 456–457; 2012: 678; Heuru 1995: 390; 2001: 451.

<sup>1556</sup> Päätöksissä KHO 19.12.2012 T 3599 ja KHO 19.12.2012 T 3600 hylättiin MAO:n hylkäävistä päätöksistä tehdyt valitukset, joissa vaadittiin hankintayksikön tilintar-

Tilintarkastajan tehtävät määräytyivät EKuntaL 73 §:n mukaisesti. Tilintarkastajan tehtäviin kuului kuntayhtymän kunkin tilikauden hallinnon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus. Tilintarkastajien tuli 73 §:n mukaan tarkastaa mm. kuntayhtymän hallinto, kuntayhtymän tilinpäätös, tilanteesta riippuen myös valtionosuuksiin liittyvät asiat sekä sisäiseen valvontaan ym. liittyvät seikat. Edellä todetun mukaan tilintarkastajan tuli noudattaa myös tarkastuslautakunnan ohjeita, elleivät ne olleet ristiriidassa lain, kuntayhtymän valtuuston tai yhtymäkokouksen päätösten tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Tilintarkastajan tuli myös 73 §:n mukaan ilmoittaa havaitsemistaan epäkohdista viipymättä mm. tarkastuslautakunnalle. Tilintarkastajien tehtävistä ks. tarkemmin edellä jaksossa 4.1.12.1 esitetty.

Kultakin tilikaudelta annettavassa tilintarkastuskertomuksessa esitettiin kuntayhtymän tilintarkastajien tarkastuksen tulokset. Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin EKuntaL 73 §:n mukaisen tarkastuksen tulokset. Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin lisäksi 75 §:n mukaan, oliko tilinpäätös hyväksyttävä ja voitiinko toimielimen jäsenelle ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus. Niissä tapauksissa, joissa kuntayhtymän hallintoa oli hoidettu vastoin lakia tai valtuuston tai yhtymäkokouksen päätöksiä, tuli tilintarkastuskertomuksessa esittää tilivelvolliseen kohdistuva muistutus. Tilintarkastuskertomuksesta ks. tarkemmin jaksossa 4.1.15 esitetty. Yhtymä-

---

kastajien valinnasta vuosille 2009–2012 tehdyn valinnan kumoamista koskien voittaneen tarjoajan sulkemista tarjouskilpailusta, voittaneen tarjoajan tarjouspyynnön mukaisuutta tai tarjousten vertailuperusteiden asettamista. Ratkaisussa MAO: 96/06 MAO kumosi kuntayhtymän maakuntavaltuuston tekemän tilintarkastuspalveluja koskevan päätöksen vuosille 2005–2008 sen johdosta, että hankinnassa ei ollut noudatettu EEHankintaL:n mukaisia arviointiperusteita. Näin vastaavasti myös ratkaisussa MAO:237/06. Ratkaisussa MAO:359/06 hylättiin hakemus tilintarkastajan valinnasta tehdyn valinnan kumoamisesta sen johdosta, että hakijan tarjous olisi tullut MAO:n mukaisesti hylättyä. Ratkaisussa MAO:482/09 kumottiin maakunta-kuntayhtymän maakuntavaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta vuosille 2009–2012 sen johdosta, että hankintamenettely perustui sisällöltään epäselvään ja virheelliseen tarjouspyyntöön. Ratkaisussa MAO:638–639/09 MAO kumosi yhtymävaltuuston päätöksen tilintarkastajan valinnasta vuosille 2009–2012 sen johdosta, että hankinnassa oli menetelty tarjousten vertailussa EHankintaL:n vastaisesti. Samoin myös ratkaisussa MAO:421/13. Ratkaisuissa MAO:641/09, MAO:91/10 ja MAO:92/10 hylättiin hakemukset tilintarkastajan valinnasta vuosille 2009–2012 hankinnan keskeyttämisen ja tarjousten vertailun johdosta. Ratkaisussa MAO:521/13 kumottiin yhtymävaltuuston päätös tilintarkastajan valinnasta vuosille 2013–2016 sen johdosta, että hankinnassa oli tarjousten vertailussa menetelty EHankintaL:n vastaisesti. Ratkaisussa MAO:524/13 katsottiin, ettei hankintayksikkö ollut menetellyt virheellisesti sulkiessaan valittajan tarjouksen tarjouskilpailusta tarjouksen ollessa tarjouspyynnön vastainen. Ratkaisussa MAO:627/14 hylättiin tilintarkastajan valinnasta vuosille 2013–2016 tehty valitus katsottaessa, ettei tarjousten vertailussa ollut menetelty EHankintaL vastaisesti.

valtuusto tai yhtymäkokous päätti tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä tilivelvollisille kultakin tilikaudelta. Ks. tästä tarkemmin jaksossa 4.1.16 esitetty.

Tässä yhteydessä voidaan mainita myös tilapäistä valiokuntaa koskevan EKuntaL 22 §:n mukaiset säännökset. Mainitut säännökset tulivat sovellettaviksi myös kuntayhtymissä EKuntaL 86 §:n perusteella. Säännöksen mukaan myös kuntayhtymään voitiin asettaa tilapäinen valiokunta mm. lausunnon antamista ja hallinnon tarkastamista varten. Säännöksen mukaan tilapäisen valiokunnan asetti valtuusto keskuudestaan. Ongelmaksi muodostui tällöin kuntayhtymä, jonka ylimpänä päättävänä elimenä oli yhtymäkokous. Ilmeisesti mahdollista tällöin oli, että tilapäinen valiokunta asetettiin jäsenkuntien yhtymäkokouksen jäsenten keskuudesta.

#### 4.1.19 Liikelaitoskuntayhtymä

##### 4.1.19.1 Liikelaitoskuntayhtymän perustaminen

Vuonna 2007 lisättiin<sup>1557</sup> EKuntaL:iin uusi 10 a luku, joka koski kunnallista liikelaitosta. Uuden 87 a §:n 1 momentin mukaan kunta tai kuntayhtymä voi perustaa lain tarkoittaman liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten liikelaitoksen. Kunnan lain mukaan perustamasta liikelaitoksesta käytettiin nimitystä kunnan liikelaitos, ja kuntayhtymän perustamasta liikelaitoksesta käytettiin nimitystä kuntayhtymän liikelaitos.<sup>1558</sup>

Mikäli kunnat tai kuntayhtymät perustivat kuntayhtymän, jonka tehtävänä oli kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen, käytettiin tästä 87 a §:n mukaan nimitystä liikelaitoskuntayhtymä, jonka nimessä tuli olla sana liikelaitoskuntayhtymä. Liikelaitoskuntayhtymän tehtävistä tuli sopia perussopimuksessa. Liikelaitoskuntayhtymään sovellettiin pääsäännön mukaan EKuntaL:n kuntayhtymiä koskevia säännöksiä.<sup>1559</sup> Vuonna 2013 tarkennettiin<sup>1560</sup> 87 a §:n määräystä ottaen huomioon toimintojen yhtiöittämisestä koskevat määräykset.<sup>1561</sup>

<sup>1557</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1558</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 499–503; Harjula & Prättälä 2007: 626 ss.; 2012: 683 ss.; HE 263/2006 vp: 27–29.

<sup>1559</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 499–503; Harjula & Prättälä 2007: 626 ss.; 2012: 683 ss.; HE 263/2006 vp: 27–29.

<sup>1560</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>1561</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 38–39.

## 4.1.19.2 Liikelaitoskuntayhtymän hallinto

Liikelaitoskuntayhtymässä jäsenet käyttivät päätösvaltaa EKuntaL 87 b §:n mukaan yhtymäkokouksessa. Kuntayhtymän jäsenet valitsivat edustajansa erikseen kuhunkin kokoukseen. Yhtymäkokouksen tehtävänä oli päättää liikelaitoskuntayhtymän keskeisistä toiminnallisista tavoitteista, hyväksyä johtosääntö, valita johtokunta, tarkastuslautakunta ja muut toimielimet, ellei näiden valintaa ollut johtosäännössä siirretty johtokunnalle, päättää luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista, valita tilintarkastajat sekä hyväksyä tilinpäätös ja päättää vastuuvapaudesta.<sup>1562</sup>

Muutetun EKuntaL 87 c §:n 5 momentin mukaan muista kuin liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokoukselle kuuluvista asioista päätti johtokunta mikäli kysymys ei ollut 87 d §:n mukaan johtajalle kuuluvasta asiasta. Johtokunta ei myöskään päättänyt asioista, joissa toimivalta oli siirretty johtajalle tai muulle viranomaiselle. Liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan tehtäviä ei tämän mukaisesti lueteltu laissa yksityiskohtaisesti. Johtokunnan kokoonpanossa ei tullut sovellettavaksi EKuntaL 81 §:n 4 momentin mukainen määräys, jonka mukaan kuntayhtymän toimielimen kokoonpano tuli sovittaa vastaamaan jäsenkuntien valtuustoissa edustettuna olevien ryhmien kunnallisvaaleissa saamaa ääniosuutta säännöksen tarkoittamalla tavalla.<sup>1563</sup>

Vuonna 2007 muutetun<sup>1564</sup> 87 c §:n 5 momentin mukaan liikelaitoksen johtokunnan tehtävistä oli soveltuvin osin voimassa, mitä EKuntaL 86 §:n mukaan sovellettiin kunnanhallitukseen. Tämän mukaisesti johtokunta vastasi EKuntaL 23 §:n mukaisesti kunnanhallitukselle kuuluvista tehtävistä. Näitä tehtäviä olivat yhtymäkokouksen päätösten valmistelu, täytäntöönpano ja laillisuuden valvonta. Johtokunta valvoi myös kuntayhtymän etua sekä edusti kuntayhtymää ja käytti sen puhevaltaa, ellei johtosäännössä määrätty toisin. Johtokunta voi myös antaa ohjeita eri yhteisöjen, laitosten ja säätiöiden hallintoelimissä kuntayhtymää edustaville henkilöille. Johtokunnalla oli myös EKuntaL 51 §:n mukainen otto-oikeus. Johtokunta laati ja allekirjoitti 68 §:n mukaan tilinpäätöksen sekä teki 69 §:n mukaan toimintakertomuksessa esityksen tilikauden tuloksen käsittelystä.<sup>1565</sup>

<sup>1562</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 503–504; Harjula & Prättälä 2007: 632–634; 2012: 694–696; HE 263/2006 vp: 29–30.

<sup>1563</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 505–507; Harjula & Prättälä 2007: 634–638; 2012: 696–700; HE 263/2006 vp: 30–32.

<sup>1564</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 21.12.2007/1375.

<sup>1565</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 506–507; Harjula & Prättälä 2012: 699–700; HE 129/2007 vp: 14.



EKuntaL 87 d §:n 1 momentin mukaan kunnallisessa liikelaitoksessa oli johtaja, joka oli virkasuhteessa kuntaan tai kuntayhtymään. Johtaja johti ja kehitti johtokunnan alaisena liikelaitoksen toimintaa sekä huolehti hallinnosta. Lisäksi johtajan tuli huolehtia taloudenhoidon ja sisäisen valvonnan järjestämisestä. Vuonna 2012 muutetun<sup>1566</sup> 87 d §:n i momentin mukaan johtajan tehtäviin lisättiin myös riskienhallinnan järjestämisestä huolehtiminen. Johtajan tehtävänä oli myös johtokunnan päätösten täytäntöönpano. Lisäksi johtajan tuli antaa johtokunnalle tieto liikelaitoksen toiminnan kannalta merkittävistä toimenpiteistä ja tapahtumista.<sup>1567</sup>

#### 4.1.19.3 Liikelaitoskuntayhtymän talous

Liikelaitoskuntayhtymästä oli kunnallista liikelaitosta koskevan 10 a luvun 87 a §:n mukaan voimassa, mitä EKuntaL:ssa säädettiin kuntayhtymästä, ellei 10 a luvussa toisin säädetty. EKuntaL 86 §:n 1 momentin mukaan kuntayhtymässä sovellettiin mm. 8 luvun taloutta koskevia säännöksiä alijäämän kattamisvelvollisuutta lukuun ottamatta sekä 9 luvun hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia säännöksiä.

Liikelaitoskuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta säädettiin 87 f §:ssä. Johtokunnan tehtävänä oli hyväksyä kunkin vuoden loppuun mennessä liikelaitoskuntayhtymän seuraavan vuoden talousarvio. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä hyväksyttiin myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnittelukausi). Talousarviovuosi oli suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Liikelaitoskuntayhtymän toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet hyväksyttiin talousarviossa ja -suunnitelmassa. Talousarvioon kuului tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Johtokunta päätti myös mahdollisista muutoksista talousarvioon.<sup>1568</sup>

Liikelaitoskuntayhtymä oli kirjanpitovelvollinen 87 h §:n 2 momentin mukaisesti. Liikelaitoksen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä oli voimassa mitä EKuntaL:ssa säädettiin sekä soveltuvin osin mitä KPL:ssa säädettiin.<sup>1569</sup> Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisessa noudatettiin 87 j §:n mukaisesti EKuntaL 68 §:n mukaisia määräyksiä tilinpäätöksen laatimisestasekä 68 a §:n mukaisia

<sup>1566</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>1567</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 508; Harjula & Prättälä 2007: 638–640; 2012: 701–702; HE 263/2006 vp: 32–33.

<sup>1568</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 511–512; Harjula & Prättälä 2007: 643–644; 2012: 706–707; HE 263/2006 vp: 34.

<sup>1569</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 513–514; Harjula & Prättälä 2007: 647; 2012: 710; HE 263/2006 vp: 35.

määräyksiä konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittivat 68 §:n perusteella johtokunnan jäsenet ja johtaja.<sup>1570</sup> Ks. kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä tarkemmin edellä jaksoissa 4.1.5.4 ja 4.1.5.5 esitetty.

#### 4.1.19.4 Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastus

Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastuksessa noudatettiin EKuntaL 87 a §:n perusteella EKuntaL 9 luvun mukaisia hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia säännöksiä. Lisäksi EKuntaL 10 a luvun 87 b §:ssä säädettiin tarkastuslautakunnan jäsenten ja tilintarkastajien valinnasta.

EKuntaL 87 b §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokous valitsi liikelaitoskuntayhtymälle tarkastuslautakunnan. EKuntaL 9 luvun 71 §:n 1 momentin mukaan sekä tarkastuslautakunnan puheenjohtajan että varapuheenjohtajan tuli olla valtuutettuja. Sen johdosta, että liikelaitoskuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käytti 87 b §:n 1 momentin mukaan yhtymäkokous, johon kuntayhtymän jäsenet valitsivat edustajansa kuhunkin kokoukseen erikseen, ei 71 §:n 1 momentin mukaisen säännöksen noudattaminen ollut mahdollista. Siksi sekä puheenjohtajaksi että varapuheenjohtajaksi voitiin valita kuka tahansa vaalikelpoinen henkilö. Ks. tästä myös jaksossa 4.1.18.4 todettu.

Liikelaitoskuntayhtymässä tuli johtokunnan kokoonpanoa koskevaa 87 c §:n 6 momentin mukaista poikkeusta lukuun ottamatta noudattaa EKuntaL 81 §:n 4 momentin mukaista poliittisen suhteellisuuden vaatimusta. Sen mukaan mm. tarkastuslautakunnan jäsenten valinnassa tuli mainittu säännös huomioida huomioonotettavaksi. Ongelmallisia olivat kuitenkin tilanteet, joissa liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä oli kuntayhtymiä.<sup>1571</sup>

Liikelaitoskuntayhtymän tarkastuslautakunnan tehtävänä oli EKuntaL 71 §:n mukaisesti mm. valmistella yhtymäkokouksen päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan tuli tilintarkastajan valintaan liittyvän valmistelun mukaan tarjouskilpailun järjestäminen tilintarkastuksesta sekä tämän perusteella tehdä esitys yhtymäkokoukselle valittavasta tilintarkastajasta. Tarkastuslautakunnan tuli myös 71 §:n perusteella arvioida, olivatko liikelaitoskuntayhtymälle asetetut toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. EKuntaL 87 b §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisesti yhtymäkokouksen tehtävänä oli päättää liikelaitoskuntayhtymän keskeisistä toiminnallisista ja taloudellisista

<sup>1570</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 516; Harjula & Prättälä 2007: 650–651; 2012: 713; HE 263/2006 vp: 36–37.

<sup>1571</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2007: 638; 2012: 700.

tavoitteista. EKuntaL 87 f §:n 2 momentin mukaan johtokunnan hyväksymässä talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksyttiin liikelaitoskuntayhtymän toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet.

Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastajan valitsi EKuntaL 87 b §:n 2 momentin 5 kohdan mukaan liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokous. Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastajana tuli EKuntaL 72 §:n mukaan olla JHTT-yhteisö tai JHTT-tilintarkastaja. Mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, tuli tämän määrätä yhteisön vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Tilintarkastajan tehtävänä oli liikelaitoskuntayhtymässä 73 §:n perusteella tarkastaa kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajan tuli tällöin tarkastaa mm. liikelaitoskuntayhtymän hallinto, tilinpäätös, sisäinen valvonta ym. Mahdollisesti havaitsemistaan epäkohdista tilintarkastajan tuli 73 §:n mukaan ilmoittaa mm. tarkastuslautakunnalle. Tarkastuslautakunta voi myös antaa ohjeita tilintarkastajalle, joita tilintarkastajan tuli noudattaa, elleivät ne olleet ristiriidassa lain, yhtymäkokouksen päätösten tai hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Kultakin tilikautena olevalta kalenterivuodelta 75 §:n mukaan annettavassa tilintarkastuskertomuksessa esitettiin tilintarkastuksen tulokset. Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin, oliko tilinpäätös hyväksyttävä ja voitiinko tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus. Tilintarkastuskertomuksessa tuli myös esittää mahdollinen muistutus tilivelvollista kohtaan. Tilintarkastuskertomuksen sisällöstä tarkemmin ks. jaksossa 4.1.15 esitetty. Tarkastuslautakunnan valmistelun jälkeen yhtymäkokous päätti toimenpiteistä, joihin tarkastuslautakunnan valmistelu sekä tilintarkastuskertomus ja siinä tehdyt muistutukset antoivat aiheita. Yhtymäkokous päätti 87 b §:n 2 momentin 6 kohdan mukaan tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta.

#### 4.1.20 Kuntakonsernin yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastus

Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli vuonna 2007 muutetun<sup>1572</sup> EKuntaL 71 §:n 2 momentin mukaan mm. huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. HE:n mukaisesti tarkastuslautakunnan tehtäväksi annettu kuntakonsernin hallinnon ja talouden tarkastuksen yhteensovittaminen voisi tarkoittaa kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamista. Tähän kuuluisi mm. tarjouspyyntö, tarjousvertailu ja tilintarkastajaehdokkaiden nimeäminen konserniyhteisöihin. Tytäryhteisön asianomainen toimielin päättäisi kui-

<sup>1572</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

tenkin tilintarkastajan valinnasta. Kysymys voisi myös olla kuntakonsernin tarkastuksen järjestämistä koskevan linjausten valmistelusta valtuustokausittain tai useammin.<sup>1573</sup>

Vuonna 2013 muutetun<sup>1574</sup> EKuntaL uuden 2 a §:n mukaan kunnan tuli yhtiöittää toimintansa kunnan hoitaessa EKuntaL 2 §:n tarkoittamia tehtäviään kilpailutilanteessa markkinoilla. Tehtävä tuli tällöin antaa osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Uusi EKuntaL 2 a § sisälsi myös määräykset tilanteista, joissa kunta lain mukaan ei hoitanut tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla. Ks. tarkemmin jaksossa 4.1.2.4 esitetty.

Edellä olevan perusteella tuli osa kunnan aikaisemmin omana toimintana hoitamista tehtävistä yhtiöittää, jolloin kunnan aikaisempi toiminta siirtyi tältä osin kunnan tilintarkastuksen ulkopuolelle. Vuoden 2013 kuntalain muutoksen siirtymäsäännöksen mukaan tehtävän siirtäminen hoidettavaksi yhteisö- tai säätiömuodossa tuli toteuttaa viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä. Mikäli kyse oli julkisesta työvoima- tai yrityspalveluista, määräaika tehtävien siirtämiselle oli vuoden 2016 loppuun mennessä. Siirtymäsäännökset sisälsivät myös mainittuihin tehtäviin liittyvän henkilöstön asemaa koskevat säännökset sekä osakeyhtiölle saatavia osakkeita vastaan tässä yhteydessä osakeyhtiölle luovutettavien kiinteistöjen, käyttöomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden tai kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhtiön osakkeiden luovutusta koskevaa varainsiirtoverovapautta.<sup>1575</sup>

Vuonna 2007 annetun E TTL 2 §:n mukaan tilintarkastajana tuli lain vaatimissa tilanteissa olla KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai HTM- tai KHT-yhteisö. Sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, voitiin tilintarkastajaksi valita JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Tämän mukaisesti kunnan määräämisvallassa, esim. kunnan tehtävän yhtiöittämisen perusteella omistamassa osakeyhtiössä, voitiin tilintarkastajaksi valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-yhteisön ohella kunnan tilintarkastajaksi valittu JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Edellä olevan lisäksi voitiin E TTL

---

<sup>1573</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 423; Harjula & Prättälä 2007: 545–546; 2012: 598; HE 263/2006 vp: 26.

<sup>1574</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>1575</sup> Ks. HE 32/2013 vp: 40. Kunnallisten yhtiöiden verotuskohtelusta ks. KVL 2016/37, jonka mukaan X:n kunnan yhdistyessä Y:n kaupunkiin ei X:n kunnan omistamassa A Oy:ssä katsottu kuntien yhdistymisen johdosta tapahtuneen TVL 122 §:n 1 momentissa tarkoitettua omistajanvaihdosta, jolloin Y:n kaupungin katsottiin verotuksessa omistaneen A Oy:n osakkeet X:n kunnan saannosta lähtien jonka johdosta Y:n kaupungin kokonaan omistamalla B Oy:llä oli oikeus vähentää TVL 123 §:n 2 momentin estämättä A Oy:lle verovuosille 2012 ja 2014 vahvistetut elinkeinotoiminnan tappiot A Oy:n sulautuessa B Oy:öön EVL 52 a §:n mukaisesti.

57 §:n mukaan edellä olevissa tapauksissa valita JHTT-tilintarkastaja HTM-tilintarkastajan sijasta enintään 31.12.2012 päättyväksi toimintakaudeksi.

Vuonna 2011 muutettiin <sup>1576</sup> edellä mainittua säännöstä siten, että JHTT-tilintarkastaja voitiin valita edellä mainitun yhteisön tilintarkastajaksi viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle HTM-tilintarkastajan sijasta. Muutosta perusteltiin valmisteilla olevan tilintarkastusjärjestelmän uudistamisella. Mahdollisuutta JHTT-tilintarkastajan valitsemiseksi HTM-tilintarkastajan sijasta kuitenkin rajoitettiin 1.1.2013 tai sen jälkeen päättyvälle tilikaudelle lain tarkoittamissa yhteisöissä taseen loppusumman, liikevaihdon tai palveluksessa olevan henkilöstön perusteella. Rajoitusta perusteltiin direktiiveihin liittyvien määräysten noudattamisella. Ks. edellä olevasta tarkemmin jaksossa 6.4.2 esitetty.

#### 4.1.21 Yhteenvetoa

Uudistettaessa KunL:ia vuonna 1990 esitettiin HE:ssä vuodelta 1989 muutettavaksi lukuisia kuntien taloutta koskevia säännöksiä.<sup>1577</sup> LaTV edellytti HE:n johdosta antamassaan mietinnössä, että hallitus ryhtyisi kiireellisiin toimenpiteisiin kunnallislainsäädännön tarkistamiseksi kokonaisuutena. Eduskunta edellytti tämän jälkeen vastauksessaan mainittuihin toimenpiteisiin ryhtymiseksi hyväksyessään muutokset KunL:iin.<sup>1578</sup> Vuoden 1995 EKuntaL:n tavoitteeksi asetettiin komitean toimeksiannossa vuonna 1991 kunnan ja kuntalaisten välistä suhdetta, kuntien ja valtion välistä suhdetta, kuntien taloudellista asemaa ja taloudellisia toimintamahdollisuuksia, johtamista, organisaatiota, kuntajaotusta, kuntien yhteistoimintaa ym. koskevien asioiden selvittäminen.<sup>1579</sup>

Komitea esitti mietinnössään muun ohella, että kunnissa ryhdyttäisiin soveltamaan kirjanpitolakia ja että kunnissa tulisi olla pakollisena JHTT-tilintarkastaja muiden tilintarkastajien ohella. Komitean mietintöön sisältyi myös eräitä muita esityksiä, esim. sitova kansanäänestys tai kunnan koko henkilöstön siirtäminen yhteen kunnalliseen työsopimussuhteeseen, jotka esitykset eivät kuitenkaan toteutuneet. Osa esityksistä toteutui joiltain osin toisessa muodossa kuin KM:ssä esitettiin. Esimerkkinä tästä voidaan mainita kunnan hallinnon ja talouden tarkastus.<sup>1580</sup>

Vuonna 1994 annetun HE:n mukaisesti uusi kuntalaki oli aikaisempaa lakia joustavampi. Kunnan hallintomenettely järjestettiin kussakin kunnassa pakollisella

<sup>1576</sup> Laki tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta 22.12.2011/1454.

<sup>1577</sup> Ks. HE 254/1989 vp.

<sup>1578</sup> Ks. LaTVM 17/1990 vp – HE 254/1989 vp: 3; EV 1990 vp – HE 254/1989 vp: 1.

<sup>1579</sup> Ks. KM 1993:33: 19.

<sup>1580</sup> Ks. KM 1993:33: 20 ss.

hallintosäännöllä. Myös kunnan taloutta koskevat säännökset uudistettiin kokonaisuudessaan. Kunnan talousarvioon sisällytettiin ensimmäistä kertaa kunnan tilikauden tuloksellisuutta kuvaava tuloslaskelmaosa. Kunnan talousarvio koostui uusien säännösten mukaan käyttötalousosasta, tuloslaskelmaosasta, investointiosasta ja rahoitusosasta. Näiden sisällöstä ks. tarkemmin jaksossa 4.1.5.2 esitetty. Myös kunnan kirjanpitoa koskevat säännökset poikkesivat täysin aikaisemmasta lainsäädännöstä. Kunnissa otettiin käyttöön aikaisemmin käytössä olleen kuntien keskusjärjestöjen suosituksiin perustuneen kameraalisen kirjanpidon sijasta kirjanpitolaki soveltuvin osin. KuntaKILA antoi ohjeita ja lausuntoja KPL:n sekä EKuntaL:n tilinpäätöstä ja tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen laatimiseen liittyvien säännösten soveltamisesta. Kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöksen sisältöä on käsitelty jaksoissa 4.1.5.4 ja 4.1.5.5.

Tämän tutkimuksen kannalta keskeisin muutos aikaisempaan kunnallislainsäädäntöön nähden oli kunnan tilintarkastuksen täydellinen uudistaminen. Aikaisemman kunnallislainsäädännön mukaan kunnan tilintarkastajat olivat kunnallisia luottamushenkilöitä. Heille ei lainsäädännössä yhtä poikkeusta lukuun ottamatta<sup>1581</sup> asetettu mitään erityisiä pätevyysvaatimuksia yleisen vaalikelpoisuuden lisäksi. Kunnallinen luottamustoimi oli kunnan jäsenelle lisäksi pakollinen ja siitä voi kieltäytyä vain laissa erikseen mainituin joko ehdottomin tai ehdollisin perustein. Tilintarkastajaksi voitiin jonkin aikaa voimassa ollutta poikkeusta lukuun ottamatta<sup>1582</sup> valita myös kunnan ulkopuolinen henkilö hänen siihen suostuessaan. Kunnalliselle keskusjärjestölle voitiin myös kunnanvaltuuston päätöksen perusteella antaa oikeus yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämiseksi. Tilintarkastajat toimivat tehtävässään virkavastuulla.

Uusien säännöksiin mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Tilintarkastaja oli toimeksiantosuhteessa kuntaan ja tilintarkastaja toimi tehtävässään EKuntaL:n mukaan edelleen virkavastuulla. Kunnan tilintarkastajan valinnassa tuli noudattaa julkisista hankinnoista annettua lainsäädäntöä. Tilintarkastajan valinnan ja siihen liittyvän tarjouskilpailun valmisti kullekin kunnalle pakollinen tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnan jäsenyys oli muiden luottamustoimien tapaan pakollinen luottamustoimi. Kysei-

<sup>1581</sup> Vuonna 1898 annetun MKunA 94 §:n mukaan kuntakokouksen tuli valita kunnan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten kunnassa tahi kunnan ulkopuolella asuvista siihen soveliaista henkilöistä kolmeksi vuodeksi kerrallaan kolme tarkastajaa ja kolme varatarkastajaa. Ks. tarkemmin jakso 2.2.1.2.

<sup>1582</sup> Vuonna 1917 annettujen MKunL 7 §:n ja KKunL 8 §:n mukaan tilintarkastajat valittiin välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla. Vuonna 1925 muutettiin säännöksiä siten, että tilintarkastajien vaali tuli jälleen valtuuston tehtäväksi. Ks. tarkemmin jaksot 2.3.1.1; 2.3.2.1.

sestä luottamustoimesta oli mahdollista kieltäytyä EKuntaL:n ehdottomien kieltäytymisperusteiden mukaisesti. Lisäksi valtuusto voi harkinnanvaraisin perustein vapauttaa henkilön velvollisuudesta ottaa vastaan mainittu luottamustoimi.

## 4.2 Vuoden 2015 kuntalaki

### 4.2.1 Tavoitteet kuntalain uudistamiselle

Vuoden 1995 EKuntaL:ia uudistettiin osittain 22 kertaa. EKuntaL:n muutokset koskivat mm. kunnan henkilöstön asemaa, uutta pormestarijärjestelmää, kunnan talouden tasapainottamista, kuntakonserniin liittyviä säännöksiä, kunnallista liikelaitosta koskevaa sääntelyä sekä kunnan toimintaa erityisesti kilpailutilanteessa markkinoilla.<sup>1583</sup>

Keskeisenä sisällöllisenä tavoitteena kuntalain uudistamiselle oli kunnan toiminnan kestävyuden turvaaminen. Lisäksi tavoitteena oli pitkän aikavälin vastuunkannon korostaminen kunnan päätöksenteossa. Eräänä keinona edellä mainitulle tavoitteelle oli uusi kuntastrategiaa koskeva sääntely. Lisäksi kunnan taloutta koskevaa sääntelyä täydennettiin tiukentamalla kunnan alijäämän kattamisvelvollisuutta, uudistamalla kriisikuntamenettelyä koskevaa sääntelyä. Arviointimenetely ulotettiin uudessa kuntalaissa myös kuntayhtymiin.<sup>1584</sup>

Kuntalain kokonaisuudistuksen tavoitteena oli huomioida kuntien muuttunut toimintaympäristö sekä uusista kuntahallinnon rakenteista aiheutuneet muutos-paineet. HE:ssä mainitun mukaan uudistuksella pyrittiin myös vahvistamaan kunnan johtamista ja poliittisen johdon päätöksentekokykyä sekä selkeyttämään poliittisen ja ammatillisen johdon työnjakoa. Lisäksi uudistuksella pyrittiin mahdollistamaan kuntakonsernin ja kunnan toiminnan johtamisen ohjaus siten, että tällä tuettaisiin taloudellista tehokkuutta. Edellä mainittuun tavoitteisiin liittyi säädettävään lakiin sisältyvä kuntastrategiaa koskeva sääntely. Uudella lailla uudistettiin myös muutoin kuntakonsernin ja kunnan toiminnan kokonaisohjausta.<sup>1585</sup>

### 4.2.2 Kuntalain siirtymäsäännökset

Eduskunta hyväksyi KuntaL:n 13.3.2015. Laki tuli voimaan 1.5.2015. Suurta osaa laista sovellettiin lain siirtymäsäännösten mukaan kuitenkin vasta uuden lain

<sup>1583</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 9.

<sup>1584</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 96.

<sup>1585</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 95–96.

mukaisen valtuustokauden alusta eli 1.6.2017 lukien. KuntaL 147 §:n mukaisia toimielimiä ja johtamista, asukkaiden osallistumisoikeuksia, luottamushenkilöitä, päätöksenteko- ja hallintomenettelyä sekä oikaisuvaatimusta ja kunnallisvalitusta koskevia säännöksiä sovellettiin vuonna 2017 valittavan valtuuston toimikauden alusta lukien. Alijäämän kattamista ja arviointimenettelyä koskevat siirtymäsäännökset ovat KuntaL 148 §:ssä.

Hallinnon ja talouden tarkastusta koskevan 149 §:n mukaisen siirtymäsäännöksen perusteella sovellettiin tilikauden 2014 hallinnon ja talouden tarkastukseen EKuntaL:n mukaisia säännöksiä. Tilintarkastusyhteisön valinnasta koskevia 122 §:n säännöksiä sovellettiin ensimmäisen kerran kunnassa KuntaL:n voiman tullessa voimassa olleiden tilintarkastusta koskevien sopimusten päätyttyä.

KuntaL 150 §:n mukaisten yhtiöittämisvelvollisuutta koskevien siirtymäsäännösten mukaan kunnan tai kuntayhtymän tuli vuoden 2016 loppuun mennessä siirtää kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamansa toiminta hoidettavaksi yhtiö-, yhteisö- tai säätiömuodossa tai järjestettävä toiminta muutoin siten, että toiminta ei vääristänyt kilpailua. Mainittuun määräaikaan oli sidottu myös toimintaan liittyvien kiinteistöjen, arvoapereiden sekä kiinteistön omistamista ja hallintaa koskevan osakkeiden luovutuksen verovapaus vastaanottavalle yhtiölle.

#### 4.2.3 Kunnan tehtävät ja järjestämisvastuu

##### 4.2.3.1 Kunnan tehtävät

Kunnan tehtävistä ja järjestämisvastuusta säädetään KuntaL 2 luvussa. KuntaL 2 luvun 7 §:n mukaan kunnan tulee hoitaa itsehallinnon nojalla itselleen ottamansa tehtävät. Lisäksi kunnan tulee järjestää sille laissa erikseen säädetyt tehtävät. Kunta voi lisäksi ottaa sopimuksen nojalla hoitaakseen muitakin kuin itsehallintoonsa kuuluvia tehtäviä.

Kunnan itsehallinnon nojalla itselleen ottamat tehtävät muodostavat kunnan yleisen toimialan. Kunnan yleisen toimialan määräytymisperusteita ei määritellä erikseen laissa. Tämän määräytyminen jää, kuten aikaisemminkin, edelleen oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa määriteltyjen periaatteiden varaan.<sup>1586</sup> HE:ssä mainittuja kunnan yleiseen toimialaan liittyviä periaatteita ovat yhdenvertaisuus-, objektiviteetti- ja suhteellisuusperiaate, tasapuolisen kohtelun vaatimus sekä harkintavallan väärinkäytön kieltö. Tämän lisäksi yleistä toimialaa rajoittavia periaatteita ovat oikeuskäytännön mukaan asukkaiden hyvinvoinnin

<sup>1586</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 138.



edistäminen, tehtävän paikallisuus, yksityisen tukemisen kieltö, hallinnon tois-sijaisuus ja työnjako muiden viranomaisten kanssa sekä spekulatiivisen toiminnan kieltö. Myöskään puhtaasti kaupallinen toiminta ei kuulu kunnan toimialaan.<sup>1587</sup>

Kunnan erityiseen toimialaan kuuluvat kunnan lakisääteiset tehtävät. Kunnan tehtävistä pääosa perustuu erityislainsäädäntöön. Kunnan tulee tämän mukaan huolehtia tämän mukaan erityisesti kansalaisten hyvinvointia edistävästä palve-luista. Vaikka myös erityislainsäädännön mukaiset tehtävät järjestetään kunnassa itsehallinnon periaatteiden mukaisesti, tulee kunnan näitä tehtäviä hoitaessaan noudattaa asianomaisen lain säännöksiä.<sup>1588</sup>

Edellä olevan lisäksi kunta voi KuntaL 7 §:n mukaan sopimuksen nojalla ottaa hoitaakseen myös muita kuin itsehallintoonsa kuuluvia tehtäviä. Mainituilla toimeksiantotehtävillä tarkoitetaan sellaisia julkisia tehtäviä, joiden hoitaminen kuuluu lainsäädännön mukaan muulle julkisyhteisölle kuin kunnalle. Kunta ottaa nämä tehtävät sopimuksen mukaan hoidettavakseen. Kysymykseen tulevat valtion, seurakunnan tai Kansaneläkelaitoksen tehtävät. Myös muu julkisyhteisö voi tulla kysymykseen. Osapuolten välisessä sopimuksessa sovitaan ehdoista, joiden mukaan tehtäviä hoidetaan. Lähtökohtana myös on, että kunta saa täyden korvauksen sille kuulumattomien tehtävien hoidosta. Tehtävien antaminen kun-nan hoidettavaksi edellyttää, että tämä lainsäädännön kannalta on mahdollista.<sup>1589</sup>

Kuntien itsehallinnollisten tehtävien osuus kunnan kaikista tehtävistä oli vuonna 2015 julkaistun VM:n toimeksiannosta tehdyn selvityksen mukaan n. 10–20 %. Itsehallinnollisten tehtävien merkitys on selvityksen mukaan kuntatalouden näkö-kulmasta vähäinen. Muiden kuin lakisääteisten tehtävien arvioitiin selvityksen mukaan kasvavan kuntakoon kasvaessa. Kunnan tehtävistä valtaosa on lakisää-teisiä tehtäviä. Verrattuna puhtaasti itsehallinnollisiin tehtäviin on kunnan vapaa-ehtoisesti hoitamien lakisääteisten tehtävien merkitys kunnalle taloudellisesti huomattavasti laajempi.<sup>1590</sup>

Kuntien tehtäviä kartoittaneen VM:n vuonna 2013 julkaistun selvityksen mukaan kuntien lakisääteisten tehtävien määrä vaihteli selvityksen eri vaiheissa välillä 530–550 tehtävää päättyen lopuksi lukumäärään 535.<sup>1591</sup> Mainitun selvityksen jälkeen vuonna 2015 julkaistun täydennysraportin mukaan kuntien tehtäviä ja velvoitteita koskevien uusien säännöksiä määrä oli 48:aan eri lakiin sisältyen

<sup>1587</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 161 ss.; 2019: 161 ss.; 2023: 173 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 5; HE 268/2014 vp: 16.

<sup>1588</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 192–193; 2019: 192; 2023: 192; HE 268/2014 vp: 17.

<sup>1589</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 193–195; 2019: 193–194; 2023: 205–207; HE 268/2014 vp: 138.

<sup>1590</sup> Ks. VM 40/2015: 25, 53.

<sup>1591</sup> Ks. VM 2/2013: 17. Ks. myös VM 23/2014: 17.

201. Lainsäädäntöön sisältyi sekä vanhoja että uusia tehtäviä ja velvoitteita koskevia säännöksiä. Säännökset ovat voineet sisältää muutoksia kuntien tehtäviin tai velvoitteisiin tai ne ovat voineet pysyä myös ennallaan.<sup>1592</sup>

#### 4.2.3.2 Kunnan järjestämismvastuu

KuntaL 8 §:n mukaan kunta voi järjestää sille laissa säädetyt tehtävät joko itse tai kunta voi sopia myös järjestämismvastuun siirtämisestä toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle. Mikäli kyse on lakisääteisestä yhteistoiminnasta, on järjestämismvastuu kunnan puolesta toisella kunnalla tai kuntayhtymällä. Järjestämismvastuussa oleva kunta tai kuntayhtymä vastaa järjestettävien palveluiden sekä muiden toimenpiteiden yhdenvertaisesta saatavuudesta, niiden tarpeen ja määrän sekä laadun määrittämisestä, niiden tuottamisesta, tuottamisen valvonnasta sekä viranomaiselle kuuluvan toimivallan käyttämisestä.<sup>1593</sup>

Kunta vastaa KuntaL 8 §:n mukaan järjestämismvastuullaan olevan palvelun rahoittamisesta. Vaikka järjestämismvastuu siirretään toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle, ei kunta vapaudu velvollisuudestaan huolehtia kyseisen palvelun tai muun toimenpiteen kustannuksista. Myös silloin kun tehtävän järjestämismvastuu on lakiin perustuen siirretty toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle, on kunta vastuussa tehtävän rahoittamisesta.<sup>1594</sup>

#### 4.2.3.3 Palvelujen tuottaminen

Kunta tai kuntayhtymä voi KuntaL 9 §:n 1 momentin mukaan tuottaa järjestämismvastuulleen kuuluvat palvelut joko itse tai hankkia palvelut sopimuksen perusteella muulta palvelujen tuottajalta. Palvelusetelin käytöstä säädetään erikseen. Palveluiden tuottamiseksi voidaan perustaa kuntayhtymä, tuottaa ne yhdessä toisen kunnan kanssa, perustaa tai olla osakkaana osakeyhtiössä tai muussa yksityisoikeudellisessa yhteisössä, hankkia palvelut valtiolta, muilta julkisyhteisöiltä tai yksityisiltä palvelujen tuottajilta. Myös palvelusetelin antaminen palvelun saajan käyttöön voi erityisesti sosiaali- ja terveyshuollossa ja lasten päivähoidossa olla vaihtoehtona.<sup>1595</sup>

---

<sup>1592</sup> Ks. VM 30/2015: 19.

<sup>1593</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 196 ss.; 2019: 195 ss.; 2023: 207 ss.; HE 268/2014 vp: 138–140.

<sup>1594</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 200; 2019: 199–200; 2023: 211–213; HE 268/2014 vp: 140.

<sup>1595</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 201–202; 2019: 201–202; 2023: 213–215; HE 268/2014 vp: 140.

Silloin kun kyse on julkisesta hallintotehtävästä, voidaan mainittu hallintotehtävä KuntaL 9 §:n 2 momentin mukaan antaa muulle kuin viranomaiselle ainoastaan silloin, jos tästä säädetään erikseen lailla. PL 124 §:n mukaan julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain, mikäli tästä on säädetty lailla tai lain nojalla. Edellytyksenä on lisäksi, että tehtävän siirtäminen on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi. Tehtävän siirto ei myöskään saa vaarantaa perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Mikäli kyse on merkittävästä julkisen vallan käyttöä sisältävästä tehtävästä, voidaan tehtävä antaa kuitenkin vain viranomaiselle.<sup>1596</sup>

KuntaL 9 §:n 3 momentin mukaisesti kunnalla tai kuntayhtymällä säilyy edellä mainittu KuntaL 8 §:n mukainen järjestämisvastuu silloinkin kun kunta hankkii laissa säädettyjä palveluja muulta palvelujen tuottajalta. Myös palvelujen tuottajalla on vastuu palveluistaan sen mukaisesti kuin KuntaL:ssa tai muualla säädetään. Palvelujen tuottajan vastuu määräytyy lisäksi sen mukaan, mitä kunta tai kuntayhtymä sekä palvelujen tuottaja keskenään sopivat. Kunnan tulee palveluja hankkiessaan huolehtia mm. siitä, että yksityinen palvelujen tarjoaja tuottaa palvelut myös kielilain mukaisesti. Palveluiden ulkoistaminen ei tällöin saa johtaa siihen, että yksityishenkilö ei saisi palveluita valitsemallaan kielellään, joko suomeksi tai ruotsiksi.<sup>1597</sup>

#### 4.2.3.4 Toiminta kilpailutilanteessa markkinoilla

Vuonna 2013 EKuntaL:iin lisättiin<sup>1598</sup> uusi 2 a §, jonka mukaisesti kunnan hoitaessa EKuntaL 2 §:n mukaista tehtäväänsä kilpailutilanteessa markkinoilla sen tuli antaa mainittu tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Yhtiöittäminen tuli toteuttaa viimeistään vuoden 2014 loppuun mennessä. Lain tarkoittamien työvoima- ja yrityspalveluiden kohdalla yhtiöittämisestä tuli päättää viimeistään vuoden 2016 loppuun mennessä. Yhtiöittämisvelvollisuuteen liittyvät verovapaussäännökset olivat voimassa vuoden 2014 loppuun saakka.

Myös KuntaL 126 §:n 1 momenttiin sisältyy vastaavat säännökset. Säännöksen mukaan kunnan hoitaessa KuntaL 7 §:ssä tarkoitettua edellä mainittua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen tulee antaa mainittu tehtävä osakeyhtiön,

<sup>1596</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 202–204; 2019: 203–204; 2023: 216; HE 268/2014 vp: 140–141.

<sup>1597</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 204; 2019: 203–204; 2023: 216; HE 268/2014 vp: 141.

<sup>1598</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Lain terminologian mukaan kyseessä on yhtiöittämisvelvollisuus.<sup>1599</sup>

Yhtiöittämisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista säädetään KuntaL 126 §:n 2 momentissa. Sen mukaisesti kunta ei hoida tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla ainakaan silloin kun kunta tuottaa lain perusteella omana toimintanaan kunnan asukkaille ja muille palveluita, joita kunnan on lain mukaan järjestettävä. Lisäksi tilanteet, joissa kunta ei hoida tehtäviään kilpailutilanteessa markkinoilla, koskevat lain mukaisen yhteistoimintavelvoitteen mukaisia palveluja ja eräitä yhteistoiminnassa hoidettavia palveluita, eräitä opetukseen ja koulutukseen liittyviä luvanvaraisia palveluita, lakiin tai luonnollisiin monopoleihin liittyviä palveluita sekä maankäyttö- ja rakennuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoidon johdosta toteutettavia kiinteistöjen myyntiä tai vuokrausta.<sup>1600</sup> Vuonna 2016 muutettiin<sup>1601</sup> KuntaL 126 §:n 2 momentin mukaista yhteistoimintaa koskeva säännös uuden HankintaL:n säätämisen johdosta.<sup>1602</sup>

Mikäli kunta osallistuu tarjouskilpailuun, toimii se KuntaL 126 §:n 3 momentin mukaan kuitenkin kilpailutilanteessa markkinoilla. Kuitenkaan niissä tapauksissa, joissa kunta osallistuu tarjouskilpailuun edellä mainitun KuntaL 126 §:n 2 momentin mukaisessa opetukseen ja koulutukseen liittyvään luvanvaraiseen opetukseen tai koulutukseen tai luvassa määrätyn muun tehtävän järjestämiseksi, ei kunnan tarvitse yhtiöittää toimintaansa.<sup>1603</sup>

KuntaL 150 §:n mukaisten siirtymäsäännösten mukaan kunnan tuli yhtiöittää aikaisemman säännöksen tapaan lain tarkoittamat työvoima- ja yrityspalvelut vuoden 2016 loppuun mennessä tai toiminta tuli muutoin järjestää siten, ettei toiminta vääristänyt kilpailua. KuntaL 150 §:n tarkoittamien työterveyshuollon palvelujen osalta sovellettiin 126 §:n 1 momentin määräyksiä yhtiöittämisestä vuonna 2013 annetuista säännöksistä<sup>1604</sup> poiketen vuoden 2017 alusta vuoden 2014 sijasta. Tuotettaessa siirtymäaikana mainittuja palveluja tuli niiden hinnoittelussa kuitenkin noudattaa KuntaL 128 §:n mukaisesti markkinaperusteista hinnoittelua.<sup>1605</sup>

<sup>1599</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 846–847; 2019: 858; 2023: 905–906; HE 268/2014 vp: 228.

<sup>1600</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 847 ss.; 2019: 859 ss.; 2023: 905 ss.; HE 268/2014 vp: 229.

<sup>1601</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 30.12.2016/1411.

<sup>1602</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 284.

<sup>1603</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 852; 2019: 863; 2023: 910–911.

<sup>1604</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>1605</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 977; HE 268/2014 vp: 246.

Kunnan luovuttaessa viimeistään vuoden 2016 loppuun mennessä edellä mainittujen tehtävien siirtämiseksi yhden tai useamman kunnan tai kuntayhtymän omistamalle osakeyhtiölle omistamansa kiinteistön, arvopaperin tai kiinteistön omistamista ja hallintaa harjoittavan yhteisön osakkeen ja kunta sai vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön osakkeita, voi verovirasto palauttaa luovutuksesta johtuneen veron hakemuksesta. Ennen veron suorittamista voitiin esitetyn selvityksen perusteella päättää, ettei veroa ole suoritettava.<sup>1606</sup>

Vuonna 2013 muutetun EKuntaL:n siirtymäsäännösten<sup>1607</sup> mukaan verovapaus koski vuoden 2014 loppuun mennessä toteutettuja yhtiöittämissä. KuntaL annettiin 10.4.2015 ja se tuli mainittujen säännösten osalta 145 §:n mukaan voimaan 1.5.2015. Tämän mukaisesti yhtiöittämisvelvollisuus olisi työterveyshuollon palvelujen osalta tullut toteuttaa viimeistään 31.12.2014, mutta lain voimaan tulon jälkeen määräajaksi säädettiin 4 kk:n ”laittoman olotilan” jälkeen vuoden 2016 loppu. Myös verottomuutta koskevaksi uudeksi ajanjaksoksi tuli vuoden 2014 lopun sijasta ajanjakso 1.5.2015 – 31.12. 2016. Ks. tarkemmin jakso 4.1.2.4.

#### 4.2.3.5 Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämistä vastuun siirtyminen hyvinvointialueille

Uuden hallintotason, hyvinvointialueiden, perustamisesta päätettiin 29.6.2021 annetulla lainsäädäntökokonaisuudella.<sup>1608</sup> Tämän mukaisesti maahamme perustettiin 21 hyvinvointialuetta, jotka ovat hyvinvointialueesta annetun lain 2 §:n mukaisia julkisoikeudellisia yhteisöjä. Hyvinvointialueet perustettiin julkisoikeudellisina yhteisöinä 1.7.2021 sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan lainsäädännön voimaantulon yhteydessä.<sup>1609</sup>

Hyvinvointialuejako on sidottu maakuntajakoon, jolloin hyvinvointialue muodostuu maakunnan kunnista. Uudenmaan maakuntaan kuuluvat kunnat, Helsin-

<sup>1606</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 978; HE 268/2014 vp: 246.

<sup>1607</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>1608</sup> Laki hyvinvointialueesta 29.6.2021/611; Laki sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä 29.6.2021/612; Laki pelastustoimen järjestämisestä 29.6.2021/613; Hyvinvointialue- ja maakuntajakolaki 29.6.2021/614; Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615; Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulon 29.6.2021/616; Laki hyvinvointialueiden rahoituksesta 29.6.2021/617; Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.6.2021/618.

<sup>1609</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 513, 878; Laki hyvinvointialueesta 29.6.2021/611: 2 §; Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulon 29.6.2021/616: 5 §, 69 §.

gin kaupunkia lukuun ottamatta, muodostavat tästä poiketen neljä hyvinvointialuetta.<sup>1610</sup> Hyvinvointialueiden tehtävistä säädetään laeissa sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä, pelastustoimen järjestämisestä sekä sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla.<sup>1611</sup> Mainittujen lakien mukainen hyvinvointialueita koskeva järjestämisvastuu tuli voimaan 1.1.2023, jolloin mainitut tehtävät siirtyivät kunnilta ja kuntayhtymiltä hyvinvointialueiden vastuulle Helsingin kaupunkia lukuun ottamatta. Uudellamaalla sijaitsevan HUS-sairaanhoidopiirin kuntayhtymän tehtävien järjestämisvastuu siirtyi 1.1.2023 oikeushenkilöllisyyden muuttumisen jälkeen myös aikaisemmin perustetulle hyvinvointiyhtymälle<sup>1612</sup> eli HUS-yhtymälle.<sup>1613</sup>

Kysymyksessä on kuntien toiminnan ja talouden kannalta aikaisempaan nähden varsin mittavasta tehtävien järjestämisvastuun muutoksesta. Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen osuus kuntien menoista on ollut merkittävä. Tätä kuvaa osaltaan myös uudistuksen toimeenpanoa koskevan lain 55 §:n mukainen määräys, jonka perusteella kunnanvaltuuston tulee määrätä vuoden 2023 tuloveroprosentiksi vuoden 2022 tuloveroprosentti vähennettynä 12,64 prosenttiyksiköllä.<sup>1614</sup> Kuntien vuoden 2022 tuloveroprosentin painotettu keskiarvo oli 20,01.<sup>1615</sup> Mainittu määräys johtuu hyvinvointialueille siirtyvien tehtävien rahoitusvastuun siirtymisestä kunnilta valtiolle, jolloin valtion tuloja on lisättävä ja kuntien tuloja vastaavasti vähennettävä niiltä pois siirtyvän rahoitusvastuun verran.<sup>1616</sup>

Sairaanhoidopiirien ja erityishuoltopiirien siirtäminen toimeenpanolain 20 §:n mukaisesti korvauksetta varoineen ja velkoineen hyvinvointialueille vuoden 2023 alusta johti myös siihen, että kunnan jäsenosuus kuntayhtymässä eli kunnan hankintameno poistui kunnan taseesta. Kunnan peruspääomaa alennettiin tämän

<sup>1610</sup> Ks. HE 241/2021 vp: 879; Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulosta 29.6.2021/616: 7 §.

<sup>1611</sup> Laki sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä 29.6.2021/612; Laki pelastustoimen järjestämisestä 29.6.2021/613; Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615.

<sup>1612</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 852; Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615: 2 §.

<sup>1613</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 878, 913; Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulosta 29.6.2021/616: 1 §, 4 §.

<sup>1614</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 921, 1334; HE68/2022 vp: 48–49; Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulosta annetun lain 55 §:n muuttamisesta 8.7. 2022/702: 55 §.

<sup>1615</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2022.

<sup>1616</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 2.

johdosta lain 42 §:n mukaisesti vastaavalla määrällä. Samoin meneteltiin toimeenpanolain 23 §:n mukaisen sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen käytössä olleen irtaimen omaisuuden siirtyessä hyvinvointialueelle. Kunnan järjestämän sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen toimitilat siirtyivät lain 22 §:n mukaisesti hyvinvointialueiden hallintaan vuoden 2023 alusta ja näistä tehtävät vuokrasopimukset ovat voimassa vuoden 2025 loppuun.<sup>1617</sup>

#### 4.2.4 Kunnan hallinto

##### 4.2.4.1 Kunnan hallinto-organisaatiosta

Kunnan ylimpänä päättävänä elimenä kunnan toiminnasta ja taloudesta vastaavasta kunnan päätösvaltaa käyttävästä valtuustosta säädetään KuntaL 4 luvussa. Kunnan toimielimistä sekä kunnan johtamisesta säädetään puolestaan KuntaL 6 luvussa. Tämän mukaisesti kunnassa tulee olla valtuuston lisäksi kunnanhallitus sekä tarkastuslautakunta. Valtuusto voi myös asettaa lautakuntia tai niiden sijasta valiokuntia pysyväisluonteisten tehtävien hoitoa varten.

KuntaL 6 luvussa säädetään tarkemmin toimielinten kokoonpanosta, toimikaudesta, valitsemisesta ym. Kunnan johtamisesta sekä kunnanhallituksesta säädetään KuntaL 7 luvussa. Kunnan henkilöstöstä säädetään KuntaL 11 luvussa. Päätöksenteko- ja hallintomenettelyistä säädetään puolestaan KuntaL 12 luvussa, jossa annetaan määräykset mm. kunnan hallintosäännön sisällöstä.

##### 4.2.4.2 Hallintosääntö

Hallintosäännöstä säädetään varsin yksityiskohtaisesti KuntaL 12 luvun 90 §:ssä. Tämän mukaisia hallintosääntöön sisällytettäviä määräyksiä ovat hallinnon ja toiminnan järjestämiseen liittyvät asiat, päätöksentekoon ja hallintomenettelyyn liittyvät asiat ja valtuuston toimintaan liittyvät asiat. Yhteensä edellä mainittuja hallintosääntöön sisällytettäviä KuntaL:n mukaisia määräyksiä on 28 kpl.<sup>1618</sup>

<sup>1617</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 892, 895–898, 913–914; Laki sosiaali- terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaansaattamisesta 29.6.2021/616: 20 §, 22 §, 23 §, 42 §. Hyvinvointialueille siirtyvien omaisuus- ja pääomaerien käsittelystä kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ks. Hyvinvointi- ja KuntaKILA 128/16.5.2022.

<sup>1618</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 608 ss.; 2019: 610 ss.; 2023: 635 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 14; HE 268/2014 vp: 203 ss.

KuntaL 90 §:n mukaiseen hallintosääntöön on koottu HE:n perustelujen mukaan kaikki johtosäännössä määrättävät asiat. Tällöin ei välttämättä tarvita enää yksittäisiä toimieliimiä koskevia johtosääntöjä. Tämän mukaisesti johtosäännöllä määrättävät kunnan asiat sisältyvät hallintosääntöön. Esimerkiksi valtuuston toimintaa koskevaa erillistä työjärjestystä ei enää tarvita. Kunnan hallinnon ja toiminnan järjestämistä, päätöksentekomenettelyä ja hallintomenettelyä sekä valtuuston toimintaa ohjataan keskitetysti hallintosäännöllä. Mikäli esim. kunnan organisaation perusteella ei hallintosäännön määräyksiä ole tarkoituksenmukaista koota yhteen, voidaan hallintosääntömääräykset jakaa eri asiakirjoihin.<sup>1619</sup>

Kunnan hallinnon ja toiminnan järjestämiseen liittyvistä hallintosääntöön sisällytettävistä määräyksistä voidaan tässä yhteydessä mainita erityisesti hallinnon ja toiminnan järjestämiseen liittyvät määräykset hallinnon ja talouden tarkastamisesta sekä määräykset sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta. Hallintosäännössä annetaan edellä olevan lisäksi myös tarpeelliset määräykset, joilla turvataan kielilaissa ja muualla laissa säädettyjen kielellisten oikeuksien toteutuminen kunnan hallinnossa.<sup>1620</sup> Lisäksi vuonna 2021 lisättiin KuntaL 90 §:ään hallintosääntöä koskevat määräykset sopimusten hallintaa ja tiedonhallinnon järjestämistä koskevista kohdista.<sup>1621</sup> Vuonna 2023 KuntaL 90 §:ään lisätyn määräyksen mukaan hallintosäännössä annetaan tarpeelliset poikkeusoloja ja normaaliolojen häiriötilanteita koskevat säännökset.<sup>1622</sup>

#### 4.2.4.3 Luottamushenkilöt

KuntaL 4 luvun 14 §:n mukaisesti kunnassa on valtuusto, jonka tehtävänä on vastata kunnan toiminnasta ja taloudesta sekä käyttää muutoinkin kunnan päätösvaltaa. Valtuutettujen lukumäärästä päättää 16 §:n mukaan valtuusto. Valtuutettujen vähimmäismäärä on sidottu kunnan asukaslukuun. Vähintään valtuutettuja valitaan 13 ja enimmillään 79.

KuntaL 72 §:n mukaan vaalikelpoinen valtuustoon ei ole valtion virkamies, joka välittömästi hoitaa kunnallishallintoa koskevia valvontatehtäviä. Samoin vaalikelvoton valtuustoon on kunnan palveluksessa oleva henkilö, joka toimii kunnan-

<sup>1619</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 203. Suomen Kuntaliitto antoi vuonna 2016 mallin KuntaL:n tarkoittamaksi hallintosäännöksi; ks. Suomen Kuntaliitto 2016a.

<sup>1620</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 608 ss.; 2019: 610 ss.; 2023: 635 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 14; HE 268/2014 vp: 203 ss.

<sup>1621</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 90 §; Harjula & Prättälä 2023: 637–638, 644; HE 242/2020 vp: 51.

<sup>1622</sup> Ks. Laki kuntalain 90 §:n muuttamisesta 16.2.2023/199: 90 §; Harjula & Prättälä 2023: 652–653; HE 256/2022 vp: 15–17.



hallituksen tai lautakunnan tehtäväalueen johtavassa tehtävässä tai sellaiseen rinnastettavassa vastuullisessa tehtävässä. Myöskään kunnan määräämisvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa oleva edellä mainittu kunnan palveluksessa olevaan henkilöön rinnastettava henkilö ei ole vaalikelpoinen valtuustoon. Sama koskee myös kuntayhtymän palveluksessa olevaa henkilöä jäsenkunnan valtuuston osalta.<sup>1623</sup>

Valtuutetut ja varavaltuutetut valitaan 15 §:n mukaan kunnassa toimitettavissa kuntavaaleissa. Kuntavaalit toimitetaan välittöminä, salaisina ja suhteellisina. Kaikilla äänioikeutetuilla on yhtäläinen äänioikeus. Valtuuston toimikautena on neljä vuotta kuten aikaisemminkin, mutta valtuuston toimikausi alkaa vaalivuoden<sup>1624</sup> kesäkuun alusta.

KuntaL 10 luku sisältää määräykset mm. vaalikelpoisuudesta kunnan luottamustoimeen sekä erikseen myös vaalikelpoisuudesta valtuustoon. KuntaL 71 §:n mukaan vaalikelpoinen kunnan luottamustoimeen on henkilö, jonka kotikunta kunta on, jolla on jossakin kunnassa äänioikeus kunnallisvaaleissa sinä vuonna, jolloin mm. valtuutetut valitaan, ja jota ei ole julistettu vajaavaltaiseksi.<sup>1625</sup> Valtuustoehdokkaaksi voidaan KuntaL 70 §:n mukaan asettaa vain henkilö, joka on antanut kirjallisen suostumuksensa valtuutetun toimen vastaanottamiseen. Valtuusto voi päättää, että 33 §:n mukaan valittava valtuuston puheenjohtaja toimii päätoimisena tai osa-aikaisena luottamushenkilönä.

Valtuuston tulee KuntaL 14 §:n mukaisesti vastata kunnan toiminnasta ja taloudesta sekä käyttää kunnan päätösvaltaa. Tämän mukaisesti valtuusto päättää:

- 1) kuntastrategiasta<sup>1626</sup>;
- 2) hallintosäännöstä;
- 3) talousarviosta ja taloussuunnitelmasta;
- 4) omistajaohjauksen periaatteista ja konserniohjeesta;
- 5) liikelaitokselle asetettavista toiminnan ja talouden tavoitteista;
- 6) varallisuuden hoidon ja sijoitustoiminnan perusteista;

<sup>1623</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 477 ss.; 2019: 477 ss.; 2023: 495 ss.; HE 268/2014 vp: 190–192.

<sup>1624</sup> Vuonna 2015 muutetun VaaliL 144 §:n mukaan kuntavaalien vaalipäivä on huhtikuun kolmas sunnuntai aikaisemman lokakuun neljännen sunnuntain sijasta; ks. Laki vaalilain muuttamisesta 8.5.2015/563; HE 290/2014 vp: 3. VaaliL muutoksen jälkeen seuraavat kuntavaalit toimitettiin siirtymäsäännöksen mukaisesti vuonna 2017.

<sup>1625</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 476–477; 2019: 476–477; 2023: 494–495; HE 268/2014 vp: 188–189.

<sup>1626</sup> Ks. Sormunen & Uotila 2016: 41–43.

- 7) sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista<sup>1627</sup>;
- 8) palveluista ja muista suoritteista perittävien maksujen yleisistä perusteista;
- 9) takaussitoumuksen tai muun vakuuden antamisesta toisen velasta;
- 10) jäsenten valitsemisesta toimielimiin, jollei jäljempänä toisin säädetä;
- 11) luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista;
- 12) tilintarkastajien valitsemisesta;
- 13) tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta;
- 14) muista valtuuston päätettäväksi säädettyistä asioista.

Tehtäväluettelo vastasi pääosin aikaisemmin voimassa ollutta EKuntaL 13 §:n mukaista tehtäväluetteloa. KuntaL 14 §:n mukaisessa valtuuston tehtäviin kuuluvista velvollisuuksista säädettiin kootusti valtuuston tärkeimmistä tehtävistä.<sup>1628</sup> Valtuusto voi KuntaL 91 §:n mukaan siirtää toimivaltaansa kunnan muille toimielimille sekä luottamushenkilöille ja viranhaltijoille. Mikäli valtuuston tulee KuntaL:n tai muussa laissa olevan säännöksen mukaan tehdä asiasta päätös, ei toimivaltaa tältä osin kuitenkaan voida siirtää. Valtuusto voi edellä mainitussa hallintosäännössä antaa kunnan muulle edellä mainitulle viranomaiselle oikeuden siirtää toimivaltaa edelleen. Näin siirrettyä toimivaltaa ei voida enää siirtää edelleen. Mikäli kyse on hallinnollisen pakon käyttämisestä, voidaan toimivalta siirtää ainoastaan toimielimelle.<sup>1629</sup>

Kunnan toimielimiä ovat KuntaL 30 §:n mukaan valtuuston lisäksi kunnanhallitus ja tarkastuslautakunta. Lisäksi valtuusto voi asettaa johtokuntia liikelaitoksen tai tehtävän hoitamista varten sekä kunnanhallituksen alaisena toimivia lautakuntia, jaostoja kunnanhallitukseen, lautakuntaan, valiokuntaan ja johtokuntaan. Kunnanhallitus ja muukin toimielin voi valtuuston päätöksen nojalla asettaa toimikunnan määrätyn tehtävän hoitamista varten. KuntaL 30 §:ssä on myös

<sup>1627</sup> Kunnan sisäisen tarkastajan tietojensaantioikeudesta sekä asiakirjojen julkisuudesta ks. Mäenpää 2016: 50–53. Kunnan sisäisestä tarkastuksesta ostopalveluna ks. Koivu 2015: 36–39. Kuntien riskienhallinnan ongelmista ks. Vuoti & Uotila 2015: 46–49.

<sup>1628</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 223 ss.; 2019: 223 ss.; 2023: 233 ss.; HE 268/2014 vp: 144–146.

<sup>1629</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 625 ss.; 2019: 628 ss.; 2023: 654 ss.; HE 268/2014 vp: 206–207. Valtuuston päätöksenteosta ks. KHO 2017:196, jossa katsottiin, ettei tekninen johtaja osallistunut esteellisenä päätöksentekoon kunnanvaltuuston kokouksessa tämän istuessa paikalla, joka oli tarkoitettu myös yleisölle kunnan valtuustosalin järjestelyjen ollessa puutteelliset siten, että yleisölle tarkoitettuja paikkoja ja niiden toimialajohtajien paikkoja, jotka olivat kokouksessa läsnä virkansa puolesta, ei ollut erotettu toisistaan.

määräykset koskien kaksikielisiä eli suomen- ja ruotsinkielisiä kuntia ja näiden opetustoimen hallintoa.<sup>1630</sup>

KuntaL 71 §:n mukaan vaalikelpoinen kunnan luottamustoimeen on henkilö, jonka kotikunta kyseinen kunta on ja jolla on jossakin kunnassa äänioikeus kunta-vaaleissa sinä vuonna, jolloin mm. valtuutetut valitaan ja jota ei ole julistettu vajaavaltaiseksi. Vaalikelpoisuuden rajoituksista kunnanhallituksen jäseneksi säädetään KuntaL 73 §:ssä. Tämän mukaisesti vaalikelpoinen kunnanhallitukseen on henkilö, joka on vaalikelpoinen valtuustoon. Vaalikelvottomia kunnanhallituksen jäseneksi ovat kuitenkin välittömästi kunnanhallituksen alaisena toimiva kunnan palveluksessa oleva henkilö sekä henkilö, joka on kunnan tehtäväalueella toimivan kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa. Myöskään kunnan palveluksessa oleva henkilö, joka lautakunnan esittelijänä tai muuten vastaa kunnanhallituksen käsiteltäväksi tulevien asioiden valmistelusta, ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen.<sup>1631</sup>

Vaalikelvoton kunnanhallitukseen on myös henkilö, joka on hallituksen tai siihen rinnastettavan toimielimen jäsenenä taikka johtavassa ja vastuullisessa tehtävässä tai siihen rinnastettavassa asemassa liiketoimintaa harjoittavassa yhteisössä tai säätiössä, jolle kunnanhallituksessa tavanomaisesti käsiteltävien asioiden ratkaisu on omiaan tuottamaan olennaista hyötyä tai vahinkoa. Lisäksi vaalikelvottomuus koskee eräitä kunnan henkilöstön edunvalvonnasta vastaavia henkilöitä. Enemmistön kunnanhallituksen jäsenistä tulee KuntaL 73 §:n mukaan olla muita kuin kunnan tai kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa olevia henkilöitä.<sup>1632</sup>

Valtuusto voi KuntaL 31 §:n mukaan päättää, että mm. kunnanhallitukseen valitaan vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja. Lisäksi valtuusto voi päättää, että kunnanhallituksen jäseniä valitaan lautakuntien ja valiokuntien puheenjohtajiksi. Tällöin on KuntaL:n terminologian mukaan kysymyksessä puheenjohtajamalli.<sup>1633</sup> Toimielimen jäsenet valitaan 32 §:n mukaan valtuuston toimikaudeksi, ellei valtuusto päättä tätä lyhyemmästä toimikaudesta tai ellei KuntaL:ssa muutoin säädetä. Sekä kunnanhallituksen, tarkastuslautakunnan että muiden lautakuntien

<sup>1630</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 292 ss.; 2019: 292 ss.; 2023: 304 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 9–10; HE 268/2014 vp: 160–161.

<sup>1631</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 502: ss.; 2019: 502 ss.; 2023: 520 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 11–12; HE 268/2014 vp: 192–193.

<sup>1632</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 502: ss.; 2019: 502 ss.; 2023: 520 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 11–12; HE 268/2014 vp: 192–193.

<sup>1633</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 299 ss.; 2019: 299 ss.; 2023: 311 ss.; HE 268/2014 vp: 161.

ja valiokuntien jäsenet valitaan kesäkuussa pidettävässä valtuuston kokouksessa.<sup>1634</sup> Kunnanhallituksen jäsenten lukumäärää ei säännöksessä erikseen määrätä. Valtuusto valitsee KuntaL 33 §:n perusteella kunnanhallituksen puheenjohtajan ja tarpeellisen määrän varapuheenjohtajia. Puheenjohtaja ja varapuheenjohtajat valitaan samassa vaalitoimituksessa, jollei valtuusto ole päättänyt puheenjohtajamallista.<sup>1635</sup>

KuntaL 38 §:n mukaan valtuusto voi päättää, että kunnanjohtajan sijasta kuntaa johtaa pormestari. KuntaL 44 §:n mukaan pormestari on kunnan luottamushenkilö, joka toimii kunnanhallituksen puheenjohtajana. Pormestarin valitsee valtuusto. Pormestari voidaan valita enintään valtuuston toimikaudeksi ja pormestarin toimikausi jatkuu, kunnes uusi pormestari tai vaihtoehtoisesti kunnanjohtaja on valittu.<sup>1636</sup>

Kunnanhallitus vastaa KuntaL 93 §:n mukaisesti valtuustossa käsiteltävien asioiden valmistelusta. Poikkeuksena ovat kuitenkin valtuuston toiminnan sisäistä järjestelyä koskevat asiat. Kunnanhallituksen valmisteltavaksi eivät kuulu myöskään asiat, jotka 35 §:n mukainen tilapäinen valiokunta tai 121 §:n mukainen tarkastuslautakunta on valmistellut. Tilapäisen valiokunnan tulee kuitenkin 35 §:n mukaisesti hankkia sen valmisteltaviin kuuluvissa asioissa kunnanhallituksen lausunto.<sup>1637</sup>

Asian ottamisesta ylemmän toimielimen käsiteltäväksi säädetään KuntaL 92 §:ssä. Tämän mukaan kunnanhallitus, kunnanhallituksen puheenjohtaja, kunnanjohtaja ja hallintosäännössä määrätty kunnan viranhaltija voivat ottaa kunnanhallituksen käsiteltäväksi asian, joka KuntaL:n nojalla on siirretty kunnanhallituksen alaisen viranomaisen tai kunnanhallituksen jaoston toimivaltaan ja jossa asianomainen viranomainen on tehnyt päätöksen. Tällainen otto-oikeus voidaan antaa hallintosäännössä myös lautakunnille ym. Samoin voidaan hallintosäännössä määrätä otto-oikeudesta liikelaitoksen johtokunnalle ym.<sup>1638</sup> KuntaL 52 §:n mukaan voidaan sopia siitä, että vastuukunnan kunnanhallituksella ei ole oikeutta ottaa yhteisen toimielimen päättämää asiaa käsiteltäväkseen.

<sup>1634</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 309–310; 2019: 309–310; 2023: 321–322; HE 268/2014 vp: 161–162.

<sup>1635</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 310–312; 2019: 311; 2023: 323; HE 268/2014 vp: 162.

<sup>1636</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 364 ss.; 2019: 365 ss.; 2023: 460 ss.; HE 268/2014 vp: 170.

<sup>1637</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 642–645; 2019: 645–648; 2023: 671–674; HE 268/2014 vp: 207.

<sup>1638</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 632 ss.; 2019: 634 ss.; 2023: 660 ss.; HE 268/2014 vp: 207.

Kunnanhallituksen tehtäviin kuuluu myös valtuuston päätösten laillisuuden valvontaa. Jos kunnanhallitus katsoo, että valtuuston päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä, tulee kunnanhallituksen KuntaL 96 §:n mukaan jättää päätös täytäntöön panematta. Asia tulee myös viipymättä saattaa uudelleen valtuuston käsiteltäväksi. Samoin tulee menetellä silloin, jos valtuusto on ylittänyt toimivaltansa tai päätös on muutoin lainvastainen. Mikäli valtuusto edelleen pysyy päätöksessään, ei laillisuuden valvontaa koskevaa erimielisyyttä enää voida saattaa hallinto-oikeuden ratkaistavaksi siten kuin EKuntaL 56 §:n 2 momentissa aikaisemmin säädettiin. HE:n mukaan erimielisyys päätöksen laillisuudesta tulisi pyrkiä ratkaisemaan sisäisesti esimerkiksi niin, että valtuusto erottaisi kunnanhallituksen, jos kunnanhallitus ei nauti valtuuston luottamusta.<sup>1639</sup>

Kunnan toimielimiä ovat KuntaL 30 §:n mukaisesti valtuuston ja kunnanhallituksen lisäksi valtuuston asettamat tarkastuslautakunta sekä kunnanhallituksen alaisena toimivat lautakunnat tai niiden sijasta valiokunnat pysyväisluonteisten tehtävien hoitamista varten. Lisäksi kunnassa voi olla valtuuston asettamia johtokuntia liikelaitoksen tai tehtävän hoitamista varten sekä jaostoja kunnanhallitukseen, lautakuntaan, valiokuntaan tai johtokuntaan. Myös muu toimielin voi valtuuston päätöksen nojalla asettaa toimikunnan määrätyn tehtävän hoitamista varten.<sup>1640</sup>

Valtuusto voi KuntaL 31 §:n mukaan päättää, että kunnanhallitukseen ja lautakuntaan voidaan valita vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja. Vastaava säännös sisältyi myös aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL 18 §:ään. Tällöin lautakuntaa voidaan kutsua valiokunnaksi (valiokuntamalli). Lisäksi valtuusto voi päättää, että kunnanhallituksen jäseniä valitaan lautakuntien tai valiokuntien puheenjohtajiksi (puheenjohtajamalli). Valtuuston niin päättäessä myös muu toimielin kuin valtuusto voi valita johtokunnan jäsenet tai osan johtokunnan jäsenistä. Johtokunnan jäsenet tai osa jäsenistä voidaan valita valtuuston määrittämien perusteiden mukaan kunnan asukkaiden, henkilöstön tai palvelujen käyttäjien esityksestä.<sup>1641</sup>

<sup>1639</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 652–654; 2019: 655–657; 2023: 681–684; HE 268/2014 vp: 208. Tältä osin voidaan esittää kysymys, mikä merkitys valtuuston päätösten laillisuusvalvonnalla on, mikäli kunnanhallituksen tulee valtuuston päätösten laillisuutta valvoessaan HE:n mukaisesti nauttia valtuuston luottamusta. HE:ssä esitetyn kannanoton perusteella valtuusto viime kädessä käytännössä itse päättäisi, ovatko sen päätökset KuntaL:n tarkoittamalla tavalla oikeassa järjestyksessä syntyneitä, sen toimivaltaan kuuluvia tai muutoin laillisia. Tällöin kunnanhallituksen laillisuusvalvonta menettäisi merkityksensä.

<sup>1640</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 292 ss.; 2019: 292 ss.; 2023: 304 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 9–10; HE 268/2014 vp: 160–161.

<sup>1641</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 299 ss.; 2019: 299 ss.; 2023: 311 ss.; HE 268/2014 vp: 161.

Kaksikielisessä kunnassa tulee KuntaL 30 §:n mukaan opetustoimen hallinnossa olla erillinen toimielin kumpaakin kieliryhmää varten. Vaihtoehtoisesti voidaan asettaa näille yhteinen toimielin, joka jakautuu kieliryhmiä varten jaostoihin. Toimielimen tai vaihtoehtoisesti jaoston jäsenet tulee valita asianomaiseen kieliryhmään kuuluvista jäsenistä.<sup>1642</sup> Valtuusto voi KuntaL 31 §:n mukaan päättää, että kaksikielisen kunnan muuhun kuin edellä mainittuun toimielimeen asetetaan jaosto kumpaakin kieliryhmää varten. Asetettavan jaoston jäsenet tulee valita asianomaiseen kieliryhmään kuuluvista henkilöistä.<sup>1643</sup>

Toimielimen valinnasta vastaava valtuusto valitsee KuntaL 33 §:n mukaan toimielimen jäseniksi valituista henkilöistä toimielimen puheenjohtajan ja tarpeellisen määrän varapuheenjohtajia. Vastaavasti menetellään niissä tapauksissa, joissa toimielimen valinnasta vastaa valtuuston sijasta muu toimielin. Sekä valtuuston puheenjohtaja, kunnanhallituksen puheenjohtaja ja varapuheenjohtajat että lautakuntien ja valiokuntien puheenjohtajat voivat toimia päätoimisina tai osaaikaisina luottamushenkilöinä valtuuston niin päättäessä.<sup>1644</sup> Toimielimen jäsenien toimikautena on 32 §:n mukaan valtuustokausi. Valtuusto voi myös päättää, että toimielimen toimikausi on valtuustokautta lyhyempi. Mikäli toimielin valitsee jaoston jäsenet, se päättää samalla heidän toimikaudestaan. KuntaL 30 §:n mukaisen kunnanhallituksen tai valtuuston päätöksen nojalla muun toimielimen määrätyn tehtävän hoitamista varten asettaman toimikunnan toimikausi on enintään sen asettaneen toimielimen toimikausi. Sekä kunnanhallituksen, tarkastuslautakunnan että muiden lautakuntien ja valiokuntien jäsenet valitaan valtuuston kokouksessa kesäkuussa.<sup>1645</sup>

Mikäli kunnan, kuntayhtymän tai kuntien yhteiseen toimielimeen valtuuston valitsevat luottamushenkilöt tai jotkut heistä eivät nauti valtuuston luottamusta, voi valtuusto KuntaL 34 §:n mukaan erottaa valitsemansa luottamushenkilöt kesken toimikauden. Valtuuston erottamispäätös koskee tällöin kaikkia toimielimeen valtuuston valitsemia luottamushenkilöitä. Samoin valtuusto voi kesken toimikauden erottaa valitsemiensa toimielinten puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan edellä mainitun luottamuspulan johdosta. Myös tällöin erottamispäätös koskee

---

<sup>1642</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 296–298; 2019: 296–298; 2023: 308–310; HE 268/2014 vp: 160–161.

<sup>1643</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 301–302; 2019: 302; 2023: 314–315; HE 268/2014 vp: 161.

<sup>1644</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 310–312; 2019: 312–313; 2023: 324–325; HE 268/2014 vp: 162.

<sup>1645</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 309–310; 2019: 311; 2023: 323–324; HE 268/2014 vp: 161–162.

koko puheenjohtajistoa. Myös pormestari ja apulaispormestari voidaan erottaa kesken toimikauden valtuuston toimesta luottamuspuolan johdosta.<sup>1646</sup>

#### 4.2.4.4 Viranhaltijat ja työntekijät

Kunnan henkilöstöstä säädetään KuntaL 11 luvussa. KuntaL 11 luvun 87 §:n mukaan kunnan palveluksessa oleva henkilöstö on kuntaan joko virkasuhteessa tai työsopimussuhteessa. Mikäli tehtävässä käytetään julkista valtaa, tulee sitä hoitaa virkasuhteessa. Sellaista tehtävää varten tulee perustaa virka. Henkilö voidaan kuitenkin perustellusta syystä ottaa tällaiseen tehtävään virkasuhteeseen, vaikka tehtävää varten ei ole perustettu virkaa. HE:n perustelujen mukaan edellä mainittu perusteltu syy voisi olla esimerkiksi toiminnan volyyymissä tapahtuvat vaihtelut, mistä syystä toiminta olisi perusteltua järjestää joustavasti ja hallinnollisesti yksinkertaisesti. Perusteltu syy voisi olla käsillä myös silloin, kun tehtävää on välttämätöntä ryhtyä välittömästi hoitamaan, eikä viran perustaminen ole tätä ennen aikataulullisesti mahdollista tai mikäli kyseessä on lyhyt määräaikaisuus, jota varten ei ole hallinnollisesti perusteltua perustaa virkaa.<sup>1647</sup>

Viran perustamisesta samoin kuin viran lakkauttamisesta päättää KuntaL 88 §:n mukaan valtuusto. Hallintosäännössä voidaan määrätä, että viran voi perustaa myös määrätty kunnan muu toimielin. KuntaL 87 §:n mukaan tehtävää, jossa käytetään julkista valtaa, tulee hoitaa virkasuhteessa. Mikäli virka, jossa ei käytetä julkista valtaa, tulee avoimeksi, tulee se KuntaL 88 §:n mukaan lakkauttaa.<sup>1648</sup>

Mikäli henkilö toimii virassa, jonka mukaisiin tehtäviin ei kuulu julkisen vallan käyttöä, voidaan virkasuhde KuntaL 89 §:n mukaisin edellytyksin muuttaa työsopimussuhteeksi. Työnantajan tulee säännöksen mukaan tarjota viranhaltijalle työsuhteista tehtävää vähintään entisillä palvelussuhteen ehdoilla. Lisäksi viranhaltijalle tulee antaa TSL 2 luvun 4 §:ssä tarkoitettu kirjallinen selvitys työntöön keskeisistä ehdoista. Sen jälkeen virkasuhde on muutettavissa työsopimussuhteeksi. Virkasuhde muuttuu työsopimussuhteeksi päätöksen tultua lainvoimaiseksi.<sup>1649</sup> Vastaava säännös sisältyi EKuntaL 46 §:ään.

<sup>1646</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 312–316; 2019: 314–318; 2023: 326–327; HE 268/2014 vp: 162.

<sup>1647</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 553 ss.; 2019: 555 ss.; 2023: 576 ss.; HE 268/2014 vp: 201–202.

<sup>1648</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 562 ss.; 2019: 565 ss.; 2023: 585 ss.; HE 268/2014 vp: 202.

<sup>1649</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 601–603; 2019: 603–605; 2023: 626–629; HE 268/2014 vp: 202–203.

KuntaL 38 §:n mukaan kunnanjohtaja johtaa kunnanhallituksen alaisena kunnan hallintoa, taloudenhoitoa ja muuta toimintaa. Valtuusto voi myös päättää, että kuntaa johtaa kunnanjohtajan sijasta pormestari. Valtuusto valitsee 41 §:n mukaan kunnanjohtajan joko toistaiseksi tai määräajaksi. Kunnanjohtaja on virkasuhteessa kuntaan. Kunnanjohtajalla on oikeus käyttää puhevaltaa kunnanhallituksen puolesta. Kunnanjohtajalla on myös oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, ellei salassapitoa koskevista säännöksistä muuta johdu.<sup>1650</sup>

Kunnanjohtajan sijasta kunnalla voi olla pormestari, joka on kunnan luottamushenkilö ja joka toimii KuntaL 44 §:n mukaan kunnanhallituksen puheenjohtajana. Valtuusto valitsee pormestarin enintään valtuuston toimikaudeksi. Pormestarin toimikausi jatkuu, kunnes uusi pormestari tai vaihtoehtoisesti kunnanjohtaja on valittu. Pormestariksi voidaan valita myös henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen tai lautakuntaan. Valtuusto voi lisäksi päättää, että pormestarin tulee olla kyseisen kunnan valtuutettu. Pormestari käyttää puhevaltaa kunnanhallituksen puolesta. Pormestarilla on myös oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, jollei salassapitoa koskevista säännöksistä muuta johdu.<sup>1651</sup>

Kunnassa voi KuntaL 45 §:n mukaan olla pormestarin lisäksi apulaispormestareita. Myös apulaispormestari on luottamushenkilö. Apulaispormestarin vaalikelpoisuuteen sekä toimikauteen sovelletaan, mitä edellä on todettu pormestarin vaalikelpoisuudesta ja toimikaudesta. Kunnan hallintosäännössä määrätään tarkemmin apulaispormestarin tehtävistä.<sup>1652</sup> Päätoimisen luottamushenkilön asemasta, mm. hänelle maksettavasta kuukausipalkasta ja korvauksista, vuosilomasta ym., säädetään KuntaL 80 §:ssä.

Vuonna 2003 säädetyin KVhL 47 §:ään sisältyvät aikaisemmin EKuntaL 47 §:ään sisältyneet säännökset viranhaltijan virheellisestä menettelystä virantoimituksessa. Epäiltäessä kunnan viranhaltijan todennäköisin syin syyllistyneen virkarikokseen tai menetelleen muutoin virantoimituksessaan velvollisuuksiensa vastaisesti, voidaan hänet pidättää tutkimuksien tai oikeudenkäynnin ajaksi virantoimituksesta. Mikäli kysymyksessä on ilmeinen virkarikos, tulee asiasta tehdä viipymättä rikosilmoitus. Mikäli viranhaltijan voidaan todennäköisin syin epäillä

---

<sup>1650</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 345 ss.; 2019: 347 ss.; 2023: 359 ss.; HE 268/2014 vp: 168–169.

<sup>1651</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 364 ss.; 2019: 366 ss.; 2023: 380–381; HE 268/2014 vp: 170.

<sup>1652</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 369; 2019: 371; 2023: 385–386; HE 268/2014 vp: 170–171.



syyllystyneen rikokseen virantoimituksen ulkopuolella ja asiassa ilmenneillä seikoilla voi olla vaikutusta viranhaltijan edellytyksiin hoitaa tehtäviään, voidaan asiassa myös tällöin menetellä edellä mainitun mukaisesti.

#### 4.2.4.5 Muutoksenhaku kunnallisen viranomaisen päätöksestä

Oikaisuvaatimuksen ja kunnallisvalituksen saa KuntaL 137 §:n mukaan tehdä se, johon päätös on kohdistettu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös välittömästi vaikuttaa (asianosainen) sekä kunnan jäsen<sup>1653</sup>. Kuntayhtymän viranomaisen päätöksestä oikaisuvaatimuksen on oikeutettu tekemään kuntayhtymän jäsenkunta ja sen jäsen. Kuntien yhteisen toimielimen päätöksestä oikaisuvaatimuksen voi tehdä sopimukseen osallinen kunta ja sen jäsen. Muutosta oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea vain se, joka on tehnyt oikaisuvaatimuksen. Siinä tapauksessa, että päätös on oikaisuvaatimuksen johdosta muuttunut, saa päätökseen hakea muutosta kunnallisvalituksella myös se, jolla olisi edellä olevan mukaan oikeus tehdä kunnallisvalitus.<sup>1654</sup>

Oikaisuvaatimus voidaan KuntaL 134 §:n mukaan tehdä kunnanhallituksen, lautakunnan ja valiokunnan, niiden jaoston sekä niiden alaisen viranomaisen päätöksestä. Oikaisuvaatimus tehdään asianomaiselle toimielimelle. Oikaisuvaatimus jäljempänä mainittujen kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan ja liikelaitoskuntayhtymän KuntaL:ssa tarkoitetuista päätöksistä tehdään päätöksen tehneelle johtokunnalle. Mikäli kunnan hallintosäännössä määrätyn mukaan päätös voidaan ottaa liikelaitoksen johtokunnan käsiteltäväksi, tehdään oikaisuvaatimus johtokunnan ja sen alaisen viranomaisen päätöksestä johtokunnalle.<sup>1655</sup>

Kunnallisvalituksella voidaan KuntaL 135 §:n mukaan hakea muutosta valtuuston ja jäljempänä mainittavan kuntayhtymän yhtymävaltuuston tai yhtymäkokouksen päätökseen hallinto-oikeudelta. Samoin kunnallisvalituksella voidaan hakea muutosta edellä mainittuun kunnanhallituksen, lautakunnan ja johtokunnan oikaisuvaatimuksen johdosta antamaan päätökseen. Kunnallisvalitus voidaan tehdä sillä perusteella, että päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä, päätöksen tehnyt viranomainen on ylittänyt toimivaltansa tai päätös on muutoin lainvastainen.

<sup>1653</sup> KuntaL 3 §:n mukaan kunnan jäsen on henkilö, jonka KotikuntaL:ssa tarkoitettu kotikunta kyseinen kunta on, yhteisö ja säätiö, jonka kotipaikka on kunnassa sekä se, joka omistaa tai hallitsee kiinteää omaisuutta kunnassa.

<sup>1654</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 930 ss.; 2019: 944 ss.; 2023: 1000 ss.; HE 268/2014 vp: 239.

<sup>1655</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 895 ss.; 2019: 909 ss.; 2023: 963 ss.; HE 268/2014 vp: 236–237.

Valituksen perusteet tulee esittää ennen valitusajan päättymistä.<sup>1656</sup> Mahdollinen jatkovalitus voidaan KuntaL 142 §:n mukaan tehdä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.<sup>1657</sup> Vuonna 2019 muutetun<sup>1658</sup> 142 §:n mukaan jatkovalituksen edellytyksenä on korkeimman hallinto-oikeuden myöntämä valituslupa.

#### 4.2.5 Kunnan poikkeukselliset hallinnolliset vaikeudet

Vuonna 2016 lisättiin<sup>1659</sup> KuntaL:iin uusi 12 a luku, joka koski poikkeuksellisissa hallinnollisissa vaikeuksissa olevaa kuntaa koskevasta selvitysmenettelystä. Uuden 12 a luvun 109 a §:n mukaan, mikäli kunnan hallinto ja toiminta ovat poikkeuksellisen suurissa vaikeuksissa, joista kunta ei omin toimenpitein kykene selviytymään, voi VM kuntaa kuultuaan asettaa kunnan hallintoa selvittämään selvityshenkilön tai selvitysryhmän.<sup>1660</sup>

Uuden KuntaL 109 a §:n mukaan selvityshenkilön tai selvitysryhmän asettamisen edellytyksenä on, että on aloitettu esitutkinta kunnan viranomaisen tai muun toimielimen usean jäsenen tekemäksi epäilyistä vakavasta virkarikoksesta tai useasta virkarikoksesta eikä kunta ole ryhtynyt riittäviin toimenpiteisiin kunnan hallinnon saattamiseksi lain mukaiseksi. Edellytyksenä edellä olevalle voi olla myös, että on muuten perusteltua syytä epäillä, että kunnan viranomaiset tai sen toimielimen jäsenet ovat olennaisesti tai toistuvasti toimineet lainvastaisesti tai laiminlyöneet lakisääteisiä velvoitteitaan, eikä kunta ole ryhtynyt riittäviin toimiin kunnan hallinnon saattamiseksi lain mukaiseksi.<sup>1661</sup>

Selvityshenkilö tai selvitysryhmä tekee KuntaL 109 a §:n 3 momentin mukaan ehdotuksen tarvittaviksi toimenpiteiksi kunnan hallinnon saattamiseksi KuntaL:n ja muiden lakien mukaiseksi. Valtuuston tulee käsitellä tehdyt toimenpide-ehdotukset ilman aiheetonta viivytystä ja saatettava niitä koskeva päätös VM:n tietoon. KuntaL 109 a §:n 4 momentin mukaan VM voi valtuustoa ja asianomaista luottamushenkilöä kuultuaan päättää luottamushenkilön pidättämisestä toimestaan, jos selvityshenkilö tai selvitysryhmä on esittänyt luottamushenkilön pidättämisestä toimestaan luottamushenkilön tekemäksi epäiltyä virkarikosta koskevan esitutkinnan tai oikeudenkäynnin ajaksi eikä valtuusto ole näin menetellyt. Edellytyksenä VM:n päätökselle on, että luottamustoimesta pidättäminen on välttä-

<sup>1656</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 902 ss.; 2019: 915 ss.; 2023: 969 ss.; HE 268/2014 vp: 237–238.

<sup>1657</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2019: 970 ss.; 2023: 1026 ss.

<sup>1658</sup> Ks. Laki kuntalain 142 ja 144 §:n muuttamisesta 30.12.2019/1575.

<sup>1659</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.12.2016/1484.

<sup>1660</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 4–5; HE 250/2016 vp: 20–21; VM 16/2016.

<sup>1661</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 6–7; HE 250/2016 vp: 21.

mätöntä kunnan päätöksenteon saattamiseksi lain mukaiseksi sekä kunnan päätöksenteon uskottavuuden ja luotettavuuden turvaamiseksi huomioiden epäillyn rikoksen vakavuus, mahdollinen toistuvuus ja muut seikat. VM:n päätös voidaan panna täytäntöön heti.<sup>1662</sup>

Edellä olevan lisäksi KuntaL uusi 12 a luku sisältää määräykset myös selvityshenkilöstä ja selvitysryhmän jäsenistä, VM:n tiedonsaantioikeudesta esitutinnan aloittamisesta sekä eräistä siirtymäsäännöksistä koskien mm. toimielimiä, johtamista, asukkaiden osallistumisoikeuksia, luottamushenkilöitä, päätöksentekomenettelyä ym.<sup>1663</sup>

#### 4.2.6 Luottamushenkilöitä koskevat säännökset

##### 4.2.6.1 Äänioikeus ja vaalikelpoisuus luottamustoimeen

Kunnan luottamushenkilöistä säädetään KuntaL 69 §:ssä. Kunnan luottamushenkilöitä ovat valtuutetut ja varavaltuutetut, kunnan toimielimiin valitut jäsenet, kunnan kuntayhtymän toimielimiin valitsemat jäsenet sekä muut kunnan luottamustoimiin valitut henkilöt. Erikseen voidaan kunnallisista luottamushenkilöistä mainita edellä jaksossa 4.2.4.4 mainitut kunnanjohtajan sijasta valittava pormestari sekä apulaispormestari.

Valtuutetut sekä varavaltuutetut valitaan KuntaL 15 §:n mukaan kunnassa toimitettavissa kuntavaaleissa. Valtuuston toimikausi alkaa vaalivuoden kesäkuun alusta, ja se kestää neljä vuotta. Kuntavaalit ovat välittömät, salaiset ja suhteelliset. Jokaisella kuntavaaleissa äänioikeutetulla on yhtäläinen äänioikeus. Kuntavaalit toimitetaan VaaliL:n ja mahdolliseen kuntajaon muuttamiseen liittyen myös KuntarakenneL:n määräysten mukaisesti.<sup>1664</sup>

Äänioikeus kuntavaaleissa on KuntaL 20 §:n mukaan Suomen tai muun Euroopan unionin jäsenvaltion kansalaisella sekä Islannin tai Norjan kansalaisella. Henkilön tulee olla täyttänyt viimeistään vaalipäivänä 18 vuotta ja hänen kotikuntalaissa tarkoitettu kotikunta tulee olla kyseinen kunta lain säännösten mukaisesti. Myös edellä mainitut edellytykset täyttävällä muulla ulkomaalaisella on äänioikeus kuntavaaleissa, jos hänellä on ollut kotikunta Suomessa kahden vuoden ajan. Äänioikeus kunnallisvaaleissa on laissa määrättyin edellytyksin myös Euroopan unionin tai Suomessa toimivan kansainvälisen järjestön palveluksessa olevalla ja

<sup>1662</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 7–8; HE 250/2016 vp: 22.

<sup>1663</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 8; HE 250/2016 vp: 23.

<sup>1664</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 236 ss.; 2019: 236 ss.; 2023: 246 ss.; HE 268/2014 vp: 146–147.

tällaisen henkilön perheenjäsenellä, joka viimeistään vaalipäivänä täyttää 18 vuotta ja jolla on asuinpaikka kyseisessä kunnassa.<sup>1665</sup>

KuntaL 71 §:ssä säädetään yleisestä vaalikelpoisuudesta kunnan luottamustoimeen. Sen mukaan vaalikelpoinen kunnan luottamustoimeen on henkilö, jonka kotikunta kyseinen kunta on. Hänellä tulee myös olla äänioikeus jossakin kunnassa kuntavaaleissa sinä vuonna, jona valtuutetut valitaan tai vaali muuhun luottamustoimeen toimitetaan. Henkilö ei myöskään saa olla julistettu vajaavaltaiseksi. Yleinen vaalikelpoisuus ei ole sidottu Suomen kansalaisuuteen. Tämän mukaisesti myös ulkomaalainen, jolla on KuntaL 20 §:n mukaan äänioikeus kuntavaaleissa, voidaan valita luottamustoimeen kotikunnassaan.<sup>1666</sup>

Henkilöiden valitsemisessa kunnallisiin luottamustoimiin tulee ottaa huomioon myös TasaAL:n vaatimukset. Vuosina 1995 ja 2005 muutetun TasaAL 4 a §:n mukaan kunnallisissa toimielimissä lukuun ottamatta valtuustoja tulee olla sekä naisia että miehiä kumpiakin vähintään 40 %, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Silloin kun kuntaenemmistöisellä yhtiöllä on hallintoneuvosto, johtokunta tai muu luottamushenkilöistä koostuva johto- tai hallintoelin, tulee mainitussa toimielimessä olla tasapuolisesti sekä naisia että miehiä, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Vuonna 2005 muutetun 4 §:n mukaan myös kuntien välisessä yhteistoiminnan toimielimessä tulee olla sekä naisia että miehiä kumpiakin vähintään 40 %.<sup>1667</sup>

Henkilön vaalikelpoisuutta kunnanvaltuustoon, kunnanhallitukseen ja muihin luottamustoimiin on KuntaL:ssa rajoitettu eräissä tapauksissa. Vaalikelpoisuuden rajoituksia valtuustoon ja kunnanhallitukseen on käsitelty edellä jaksossa 4.2.4.3. Lautakuntaan vaalikelvoton on KuntaL 74 §:n mukaan mm. henkilö, joka on lautakunnan alainen kunnan palveluksessa oleva henkilö. Vastaava määräys koskee myös vaalikelpoisuutta valiokuntaan. Myöskään henkilö, joka on asianomaisen lautakunnan tai valiokunnan tehtäväalueella toimivan, kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tai säätion palveluksessa, ei ole vaalikelpoinen. Mikäli

<sup>1665</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 252–253; 2019: 252–253; 2023: 264–265; HE 268/2014 vp: 148–150.

<sup>1666</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 476–477; 2019: 476–477; 2023: 494–495; HE 268/2014 vp: 190–192.

<sup>1667</sup> Ks. Bruun & Koskinen 1997: 44; Harjula & Prättälä 2015: 303 ss.; 2019: 303 ss.; 2023: 315 ss.; HE 90/1994 vp: 10–12; HE 195/2004 vp: 22; KM 2002:9: 65, 114; Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta 17.2.1995/206; Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta 15.4.2005/232; TyVM 10/1994 vp – HE 90/1994 vp: 5. Ks. KHO 2017:2, jonka mukaan TasaAL:n voimassa oleva tasapuolisuussääntö koskee kuntaenemmistöisiä yhtiöitä, vaikka ne eivät käyttäisi julkista valtaa; ks. Laki naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain 4 ja 25 §:n muuttamisesta 6.5.1988/406; Laki naisten ja miesten tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta 15.4.2005/232.

henkilö toimii liiketoimintaa harjoittavassa yhteisössä hallituksessa tai siihen rinnastettavan toimielimen jäsenenä tai johtavassa ja vastuullisessa tehtävässä tai siihen rinnastettavassa asemassa, ei hän ole vaalikelpoinen lautakuntaan, jos asianomaisessa lautakunnassa tavanomaisesti käsiteltävien asioiden ratkaisu on omiaan tuottamaan yhteisölle olennaista hyötyä tai vahinkoa.<sup>1668</sup> Vaalikelpoisuutta tarkastuslautakuntaan käsitellään jäljempänä.

Mikäli luottamushenkilö menettää vaalikelpoisuutensa, toteaa hänet valinnut toimielin KuntaL 78 §:n mukaisesti luottamustoimen päättyneeksi. Valtuutetun osalta päätöksen tekeminen asiassa kuuluu valtuustolle. Päätös luottamustoimen päättymisestä pannaan heti täytäntöön. Mikäli luottamushenkilö otetaan väliaikaisesti enintään kuuden kuukauden ajaksi KuntaL:n tarkoittamaan palvelussuhteeseen, hän ei menetä vaalikelpoisuuttaan toimielimeen. Hän ei kuitenkaan saa hoitaa luottamustoimintaan palvelussuhteen kestäessä.<sup>1669</sup>

#### 4.2.6.2 Suostumus kunnalliseen luottamustoimeen

Kunnallisvaaleissa voidaan valtuustoehdokkaaksi KuntaL 70 §:n mukaan asettaa vain henkilö, joka on kirjallisesti suostunut valtuutetun toimen vastaanottamiseen. Vastaava säännös valtuutetuista oli myös aikaisemmin voimassa olleessa EKuntaL 33 §:ssä. Muiden luottamushenkilöiden kohdalla kunnassa luottamustoimeen vaalikelpoinen henkilö oli velvollinen ottamaan luottamustoimen vastaan. Luottamustoimesta voi tällöin kieltäytyä vain joko ehdottomin tai harkinnanvaraisin kieltäytymisperustein. Ehdottomana kieltäytymisperusteena luottamustoimen vastaanottamisesta oli EKuntaL 38 §:n mukaan 60 vuoden ikä tai aikaisempi toiminta luottamustoimessa lain tarkoittamalla tavalla.

Vuonna 1995 annettua EKuntaL:ia säädettäessä esitettiin HE:ssä, että kunnallisesta luottamustoimesta olisi ollut mahdollista kieltäytyä. Vastaava ehdotus sisältyi vuonna 1993 annettuun KM:iin. Valiokuntakäsittelyssä kuitenkin katsottiin, että kunnallinen luottamustoimi oli luonteeltaan kansalaisvelvollisuus, josta ei pääsäännön mukaan tulisi voida kieltäytyä. HaVM:ssä esitettiin, että kunnallinen luottamustoimi edelleen olisi KunL:n tapaan pakollinen siihen vaalikelpoiselle henkilölle. Edellä mainittu määräys sisältyi tämän mukaan vuonna 1995 annettuun EKuntaL:iin.<sup>1670</sup>

<sup>1668</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 514 ss.; 2019: 514 ss.; 2023: 532 ss.; HE 268/2014 vp: 193–194.

<sup>1669</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 522–524; 2019: 522–524; 2023: 540–542; HE 268/2014 vp: 194–195.

<sup>1670</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 241; 2012: 374; HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 11–12; HE 192/1994 vp: 97; KM 1993:33: 387.

Vuonna 2014 annetussa HE:ssä esitettiin luovuttavaksi aikaisemmasta pakollisuudesta ottaa vastaan kunnallisia luottamustoimia. HE:n mukaisesti kunnalliseen luottamustoimeen voitaisiin valita vain henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan. Esityksen mukaisesti laissa ei säädetä suostumuksen muodosta, jonka perusteella myös vapaamuotoinen suostumus olisi riittävä. Tämän mukaisesti suostumuksen ei tarvitse olla kirjallinen päinvastoin kuin valtuustoehdokkaan kohdalla, jolloin vaaditaan aina kirjallinen suostumus. Säädetyn KuntaL 70 §:n mukaisesti ainoastaan henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan, voidaan valita kunnalliseen luottamustoimeen.<sup>1671</sup>

Henkilö, joka on suostunut ottamaan vastaan kunnallisen luottamustoimen, on myös velvollinen hoitamaan kyseistä luottamustointia tultuaan siihen valituksi. Mikäli luottamustoimeen valittu henkilö myöhemmin haluaa erota kyseisestä luottamustoimesta, voi hän erota siitä KuntaL 70 §:n mukaan pätevistä syistä. Luottamustoimesta eroamisen syyn pätevyuden arviointi kuuluu sille toimielimelle, joka on valinnut henkilön kyseiseen luottamustoimeen. Lain säännöksestä seuraa, että henkilön tulee edelleen hoitaa kyseistä luottamustointia, ellei hänelle myönnetä siitä eroa. Valtuutetulle ja varavaltuutetulle myöntää eron valtuusto.<sup>1672</sup>

Sen johdosta, että kuntavaalien vaalipäiväksi muutettiin huhtikuun kolmas sunnuntai aikaisemman lokakuun neljännen sunnuntain sijasta, ja koska valtuuston toimikausi KuntaL 14 §:n mukaisesti alkaa vaalivuoden kesäkuun alusta, jatkui lokakuussa 2012 valittujen valtuutettujen toimikausi vuoden 2017 toukokuun loppuun. Vuoden 2012 vaaleissa valitut valtuutetut olivat antaneet EKuntaL 33 §:n mukaisen suostumuksensa tilanteessa, jossa valtuutettujen toimikausi kesti vuoden 2016 loppuun. KuntaL 147 §:n mukaisten siirtymäsäännösten mukaan valtuutettu voi niin halutessaan erota toimestaan vuoden 2016 lopussa valtuuston toimikauden jatkumisen perusteella. Tällöin varavaltuutettu kutsuttiin valtuutetun tilalle.<sup>1673</sup>

Myös muiden luottamushenkilöiden kohdalla oli kysymyksessä käytännössä toimikauden jatkuminen KuntaL:n säännösten johdosta. EKuntaL 39 §:n 1 momentin mukaan luottamushenkilö pysyi toimeensa sen ajan, joksi hänet oli valittu, ja sen jälkeenkin siihen saakka, kunnes toimeen oli valittu toinen. KuntaL mm. toimieliimiä koskevan 147 §:n siirtymäsäännösten mukaan KuntaL 10 lukua sisältäen 70 §:n mukaiset säännökset suostumuksesta luottamustoimeen sovellettiin vuonna 2017 valittavan valtuuston toimikauden alusta eli 1.7.2017 lukien.

<sup>1671</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 473–475; 2019: 473–475; 2023: 491–493; HE 268/2014 vp: 189.

<sup>1672</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 474–475; 2019: 474–475; 2023: 492–493; HE 268/2014 vp: 189.

<sup>1673</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 970–971; HE 268/2014 vp: 243–244.

EKuntaL 38 §:n mukaisesti luottamustoimesta oli oikeus kieltäytyä lain mukaisin ehdottomin kieltäytymisperustein. Tämän lisäksi luottamustoimesta voi kieltäytyä sekä erota myös muusta pätevistä syistä. Eron myöntämisestä päätti valinnan suorittava toimielin. Mainittu säännös oli voimassa, kunnes mm. edellä mainittu KuntaL 70 § astui voimaan. KuntaL 147 §:n siirtymäsäännöksen mukaan myös EKuntaL 32 §:n mukainen luottamushenkilö voi niin halutessaan erota toimestaan vuoden 2016 lopussa. Tällöin muuhun luottamustoimeen valittiin uusi henkilö<sup>1674,1675</sup>

#### 4.2.6.3 Palkkiot ja korvaukset luottamustehtävien hoitamisesta

Luottamushenkilöille maksetaan KuntaL 82 §:n mukaan tehtäviensä hoitamisesta kokouspalkkiota. Eri toimielinten palkkiot voivat olla erisuuruisia. Tämän lisäksi toimielimen puheenjohtajalle voidaan maksaa suurempi palkkio kuin muille toimielimen jäsenille. Lisäksi luottamushenkilölle maksetaan korvausta ansionmenetyksistä ja kustannuksista, jotka aiheutuvat luottamustoimen hoitamisen johdosta sijaisen palkkaamisesta, lastenhoidon järjestämisestä tai muusta vastaavasta syystä. Ansionmenetyksenä korvataan vain todellinen luottamustoimen vuoksi menetetty ansio. Tällöin esim. vuosiloman tai vapaapäivän aikana hoidettu luottamustoimi ei oikeuta ansionmenetyksen korvaukseen. Luottamushenkilöille maksetaan myös matkakustannusten korvausta ja päivärahaa.<sup>1676</sup>

Harkinnanvaraisesti voidaan luottamushenkilöille KuntaL 82 §:n mukaan maksaa myös palkkiota määräajalta sekä muita erillispalkkioita. Tällöin tulevat kysymykseen esim. määräaikaiset palkkiot ja erillispalkkiot. Määräajalta maksettavina palkkioina tulevat HE:n mukaan kysymykseen esim. toimielimen puheenjohtajalle tavanomaisten kokouspalkkioiden lisäksi maksettavat vuosipalkkiot tai kuukausi-

<sup>1674</sup> Valtuuston toimikauden jatkaminen rinnastui HE:n mukaan luottamustoimesta eroamiseen vaadittavaksi päteväksi syyksi. HE:ssä viitattiin mainitulta osin toisaalta EKuntaL 38 §:n 3 momenttiin ja säädettävän KuntaL 70 §:n 3 momenttiin, joka astui voimaan vasta 1.6.2017. Luottamustoimeen, esimerkiksi tarkastuslautakunnan jäseneksi mahdollisesti valittavan uuden henkilön osalta tuli tällöin KuntaL 147 §:n perusteella ilmeisesti noudatettavaksi EKuntaL:n säännökset koskien kunnallisen luottamustoimen pakollisuutta. Siirtymäsäännöksen mukaan valtuutetun toimesta tai muusta kunnan luottamustoimesta eroamisesta oli ilmoitettava kirjallisesti valtuustolle tai luottamushenkilön valinneelle muulle toimielimelle marraskuun 2016 loppuun mennessä. Näin eronneen luottamushenkilön tilalle valitulla luottamushenkilöllä ei enää ollut vastaavaa mahdollisuutta ja toisaalta KunL 70 §:ää ei KunL 147 §:n mukaan vielä sovellettu. Tilanne oli ristiriitainen.

<sup>1675</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 971; HE 268/2014 vp: 244.

<sup>1676</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 533–536; 2019: 533–536; 2023: 553–556; HE 268/2014 vp: 197; Suomen Kuntaliitto 2017b; 2018c.

palkkiot. Erillispalkkioina tulevat kysymykseen määräytyistä erityistehtävistä, esimerkiksi neuvotteluista tai muusta tilaisuudesta, jossa luottamushenkilö edustaa kuntaa.<sup>1677</sup>

Valtuusto määrää palkkioiden ja korvausten perusteista joko kunnan hallintosäännössä tai yksittäisellä päätöksellä. HE:n mukaan tarkoituksenmukaisinta on koota palkkio- ja korvausperusteet yhteen asiakirjaan. Samaan asiakirjaan voidaan ottaa määräykset palkkio- tai kustannuskorvausvaatimusten esittämisestä ja tarvittavista selvityksistä ym. Mikäli kysymyksessä on KuntaL 80 §:n tarkoittamasta päätoimisesta tai osa-aikaisesta luottamushenkilöstä, maksetaan luottamushenkilölle tällöin palkkaa eikä palkkiota. Luottamushenkilölle maksettavasta kuukausipalkasta sekä korvauksista päättää valtuusto.<sup>1678</sup>

#### 4.2.6.4 Luottamushenkilön virheellinen menettely

Luottamushenkilö hoitaa tointaan KuntaL 85 §:n mukaisesti virkavastuulla. Luottamushenkilöön sovelletaan tällöin RL:n virkarikoksia koskevia säännöksiä. KuntaL 85 §:n alkuperäisen 2 momentin mukaan jos voitiin todennäköisin perustein epäillä luottamushenkilön syyllistyneen toimessaan virkarikokseen tai muuten syytä epäillä hänen menetelleen siinä velvollisuuksiensa vastaisesti, tuli kunnanhallituksen vaatia asianomaiselta asiassa selitys. Kunnanhallituksen tulee myös tarvittaessa tehdä asiasta ilmoitus valtuustolle. Jos kysymyksessä oli ilmeinen virkarikos, tuli asiassa viipymättä tehdä rikosilmoitus. Valtuusto voi tutkimuksen tai oikeudenkäynnin ajaksi pidättää luottamushenkilön toimestaan. Ennen valtuuston kokousta voi luottamustoimesta pidättämisestä päättää väliaikaisesti valtuuston puheenjohtaja. Myös luottamushenkilö voi itse tätä ennen ilmoittaa vetäytyvänsä luottamustoimesta. Pidättämisspätös voitiin panna heti täytäntöön.<sup>1679</sup>

Vuonna 2016 tarkennettiin<sup>1680</sup> KuntaL 85 §:n 2 momenttia vastaamaan paremmin rikoslainsäädännössä käytettyä käsitteistöä. Uuden säännöksen mukaan, jos on syytä epäillä, että luottamushenkilö on toimessaan syyllistynyt virkarikokseen tai

<sup>1677</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 535; 2019: 535; 2023: 555; HE 268/2014 vp: 197–198; Suomen Kuntaliitto 2017b; 2018c.

<sup>1678</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 529–530, 533–536; 2019: 529–530, 533–536; 2023: 549–550, 553–556; HE 268/2014 vp: 196, 198; Suomen Kuntaliitto. 2017b.

<sup>1679</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 546–549; 2019: 546–549; 2023: 566–569; HE 268/2014 vp: 200; Suomen Kuntaliitto 2018b.

<sup>1680</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.12.2016/1484.



muuten menetellyt siinä velvollisuuksien vastaisesti, tulee kunnanhallituksen vaatia asianomaiselta selitys sekä tarvittaessa ilmoittaa asiasta valtuustolle. Jos kysymyksessä on ilmeinen virkarikos, on asiasta viipymättä tehtävä rikosilmoitus.<sup>1681</sup>

Muutetun KuntaL 85 §:n 3 momentin mukaan valtuusto voi tutkimuksen tai oikeudenkäynnin ajaksi pidättää luottamushenkilön toimestaan. Luottamushenkilö voi säännöksen mukaan myös itse ilmoittaa vetäytyvänsä luottamustoimestaan, jolloin valtuuston päätöstä ei erikseen tarvita. Valtuuston päättäessä asiasta voi luottamustoimesta pidättämisestä väliaikaisesti päättää valtuuston puheenjohtaja. Pidättämisspätös voidaan panna täytäntöön heti.<sup>1682</sup>

Jos luottamushenkilö on luottamustoimen ulkopuolella asetettu syyteeseen rikoksesta, jonka laatu tai tekotapa osoittaa hänet sopimattomaksi toimimaan luottamustehtävässään sen edellyttämällä tavalla, voi valtuusto KuntaL 86 §:n mukaan pidättää hänet luottamustoimestaan oikeudenkäynnin ajaksi. Valtuuston päätös luottamustoimesta pidättämiseksi voidaan panna heti täytäntöön. Mikäli luottamushenkilö vaalin toimittamisen jälkeen on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla vankeuteen vähintään kuudeksi kuukaudeksi, voi valtuusto erottaa hänet luottamustoimestaan. Valtuuston päätös pannaan heti täytäntöön.<sup>1683</sup>

#### 4.2.6.5 Luottamushenkilöiden erottaminen kesken toimikauden

Valtuusto voi KuntaL 34 §:n mukaisesti erottaa valitsemansa luottamushenkilöt kesken heidän toimikautensa, elleivät he tai joku heistä nauti valtuuston luottamusta. Erottamispätös koskee tällöin kaikkia valtuuston toimielimeen valitsemia luottamushenkilöitä. Vastaavat säännökset sisältyivät myös aikaisempaan vuoden 1995 KuntaL:iin. Lisäksi valtuusto voi erottaa valtuuston ja valitsemiensa toimielinten puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan kesken toimikauden. Erottamispätös koskee puheenjohtajistoa kokonaisuudessaan. Asia tulee vireille kunnanhallituksen esityksestä tai vähintään neljäsoosan valtuutettujen aloitteesta. Samoin valtuusto voi erottaa pormestarin ja apulaispormestarin kesken toimikauden<sup>1684</sup>, mikäli nämä ei nauti valtuuston luottamusta.<sup>1685</sup>

Valtuuston valitsemien luottamushenkilöiden erottamista koskevaa asiaa varten voidaan KuntaL 35 §:n mukaan asettaa tilapäinen valiokunta, jonka tehtävänä on

<sup>1681</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 3–4; HE 250/2016 vp: 19.

<sup>1682</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 4; HE 250/2016 vp: 19–20.

<sup>1683</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 550–551; 2019: 553–554; 2023: 573–574; HE 268/2014 vp: 200–201.

<sup>1684</sup> Ks. jakso 4.2.4.4.

<sup>1685</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 312–315; 2019: 314–316; 2023: 326–328.

valmistella erottamista koskeva asia. Mikäli tilapäistä valiokuntaa ei kuitenkaan aseteta, jää asian käsittely sillensä.<sup>1686</sup> KuntaL 97 §:n mukaisesti valtuutettu on esteellinen käsittelemään valtuustossa asiaa, joka koskee häntä henkilökohtaisesti. Niin sanotun sovelletun parlamentarismien mukaisesti valtuutettu voi kuitenkin toimielimen jäsenenä ottaa osaa valtuustossa asian käsittelyyn, koska erottamispäätös koskee kaikkia toimielimen jäseniä. Tällöin asia ei koske valtuutettua siten henkilökohtaisesti kuin KuntaL 92 §:ssä tarkoitetaan.<sup>1687</sup>

#### 4.2.7 Kuntastrategia ja kunnan talous

##### 4.2.7.1 Kuntastrategia

KuntaL 37 §:n mukaisesti jokaisessa kunnassa tulee olla valtuuston päättämä kuntastrategia. Kuntastrategiassa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Kuntastrategiassa huomioidaan kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen, kunnan palvelujen järjestäminen ja tuottaminen, kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetyt palvelutavoitteet, kunnan omistajapolitiikka ja kunnan henkilöstöpolitiikka, kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet sekä elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen. Vastaavaa säännöstä ei sisällynyt EKuntaL:iin. Kuntastrategiaa koskevan pakollisen säännöksen tavoitteena on vahvistaa kunnan toiminnan ohjaamista kokonaisuutena sekä liittää kunnan strateginen suunnittelu ja taloussuunnittelu aikaisempaa tiukemmin yhteen. Kuntastrategiassa tulee myös entistä selvemmin ottaa huomioon kunnan taloudelliset realiteetit.<sup>1688</sup>

Kuntastrategiassa tulee KuntaL 37 §:n mukaan ottaa huomioon arvio kunnan nykytilasta sekä arvio tulevasta toimintaympäristön muutoksista sekä näiden vaikutuksista kunnan tehtävien toteuttamiseen. Tämän lisäksi kuntastrategiassa tulee säännöksen mukaan määritellä sen toteutumisen arviointi ja seuranta. Kuntastrategia ohjaa päätösvalmistelua ja päätöksentekoa. Kuntastrategia ei ole oikeudellisesti sitova eikä valituskelpoinen asiakirja. Kuntastrategiaan pohjautuvat yksittäistä asiaa koskevat päätökset tehdään kulloinkin erikseen.<sup>1689</sup>

<sup>1686</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 317; 2019: 318–319; 2023: 331–332.

<sup>1687</sup> Ks. KHO 1998:19.

<sup>1688</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 324 ss.; 2019: 326 ss.; 2023: 338 ss.; HE 268/2014 vp: 164.

<sup>1689</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 324 ss.; 2019: 326 ss.; 2023: 338 ss.; HE 268/2014 vp: 165.

Kuntastrategia tulee KuntaL 37 ja 110 §:n mukaan ottaa huomioon kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimisessa. Vaikka kuntastrategia ei ole oikeudellisesti sitova asiakirja, syntyy sille kuitenkin välillisesti myös oikeudellista sitovuutta sitä kautta, että se tulee ottaa huomioon kunnan talousarviota laadittaessa. Talousarviossa päätettyjen tavoitteiden ja määrärahojen tulee KuntaL 110 §:n mukaan perustua kuntastrategiaan. Kuntastrategia tulee tarkistaa vähintään kerran valtuuston toimikaudessa. Sitä ei ole tarpeellista eikä aiheellista uudistaa kokonaan valtuustokauden aikana. Jokaisen valtuuston tulee kuitenkin ottaa kantaa mm. kuntastrategian ajankohtaisuuteen, sen ohjausvoimaan ja tavoitteisiin.<sup>1690</sup>

#### 4.2.7.2 Talousarvio ja taloussuunnitelma

Valtuuston tulee KuntaL 110 §:n mukaan kunkin vuoden loppuun mennessä hyväksyä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio. Talousarviossa tulee ottaa huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston tulee hyväksyä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnitelmakausi). Suunnitelmakauden ensimmäisenä vuotena on talousarviovuosi. Edellisessä jaksossa 4.2.7.1 todetun mukaisesti talousarvio ja taloussuunnitelma tulee laatia siten, että ne toteuttavat KuntaL 37 §:n mukaista kuntastrategiaa sekä turvaavat kunnan edellytykset tehtävien hoitamiseen.<sup>1691</sup>

Talousarviossa tulee 110 §:n mukaan olla kunnan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat sekä tuloarviot. Talousarviossa tulee myös osoittaa, miten rahoitustarve katetaan. Talousarvion määräraha ja tuloarvio voivat olla joko brutto- tai nettomääräisiä. Talousarvio ja taloussuunnitelma koostuvat käyttötaloussosasta, tuloslaskelmaosasta, investointiosasta ja rahoitusosasta. Kunnan taloudenhoidossa ja toiminnassa tulee noudattaa valtuuston hyväksymää talousarviota.<sup>1692</sup> Talousarvion sisältö ja rakenne vastaavat aikaisemman EKuntaL:n vastaavia määräyksiä.

Vuoden 2023 alusta toteutui sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuun siirtyminen kunnilta ja kuntayhtymiltä uusille vuonna 2022 perustetuille hyvinvointialueille. Järjestämisvastuun siirtäminen ei kuitenkaan koskenut Helsingin kaupunkia. Tämän johdosta Helsingin kaupungin tulee

<sup>1690</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 324 ss.; 2019: 326 ss.; 2023: 338 ss.; HE 268/2014 vp: 165–166.

<sup>1691</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 730 ss.; 2019: 742 ss.; 2023: 780 ss.; HE 268/2014 vp: 215.

<sup>1692</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 730 ss.; 2019: 742 ss.; 2023: 780 ss.; HE 268/2014 vp: 215–216.

jatkossa laatia sosiaali- ja terveydenhuollosta sekä pelastustoimesta talousarvio sekä -suunnitelma kaupungin talousarviosta erillisenä osana. Tämä yhdistellään kaupungin muuhun talousarvioon- ja suunnitelmaan.<sup>1693</sup> Ks. myös jakso 4.2.3.5.

Aikaisemmin *Suomen Kuntaliitto* antoi EKuntaL:n tarkoittamasta kunnan ja kuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta suosituksia. Samoin *Suomen Kuntaliitto* antoi suosituksia EKuntaL:n voimassaoloaikana tililuettelomallista kunnille ja kuntayhtymille. Vuonna 2016 JUHTA antoi suosituksen kuntien ja kuntayhtymien talousarvioksi ja -suunnitelmaksi sekä tätä ennen vuonna 2015 suosituksen kuntien ja kuntayhtymien tililuetteloksi. Seuraava suositus kuntien ja kuntayhtymien tililuetteloksi annettiin vuonna 2020.<sup>1694</sup>

Taloussuunnitelman tulee KuntaL 110 §:n mukaisesti olla joko tasapainoinen tai ylijäämäinen. Vuonna 2021 muutetun 110 §:n mukaisesti taloussuunnitelman tasapainossa voidaan ottaa huomioon talousarvion laadintavuoden taseeseen kertyväksi arvioitu ylijäämä. Muutetun 110 §:n mukaisesti jäljempänä mainitun alijäämän kattamisessa tulee huomioida myös talousarvion laadintavuonna kertynyt alijäämä.<sup>1695</sup> Mikäli kunnan taseeseen on kertynyt alijäämää, tulee tämä kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta seuraavan vuoden alusta lukien. Taloussuunnitelmassa tulee erikseen päättää niistä yksilöidyistä toimenpiteistä, joiden avulla alijäämä mainittuna ajanjaksona saadaan katetuksi. Mikäli taseeseen kertyneet alijäämät saadaan katetuksi edellä mainittua nopeammassa ajassa, katkaisee kyseinen ylijäämäinen tilinpäätös kattamiskauden. Tällöin seuraavina tilikausina mahdollisesti kertyvät alijäämät aloittavat uuden kattamiskauden, jolle tulee laatia toimenpideohjelma. EKuntaL:sta poike- ten alijäämän kattamisvelvollisuutta sovelletaan myös kuntayhtymiin.<sup>1696</sup>

#### 4.2.7.3 Erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettely

Säännökset erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä sisältyivät ennen KuntaL:n asiaa koskevia säännöksiä kunnan peruspalvelujen valtionosuutta koskevan lain<sup>1697</sup> vuonna 2010 lisättyyn<sup>1698</sup> 63 a §:ään

<sup>1693</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 868; Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615: 21 §.

<sup>1694</sup> Ks. JUHTA 2015; 2016; 2020.

<sup>1695</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 110 §; Harjula & Prättälä 2023: 789–791; HE 242/2020 vp: 53–54.

<sup>1696</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 730 ss.; 2019: 742 ss.; 2023: 780 ss.; HE 268/2014 vp: 216.

<sup>1697</sup> Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704.

<sup>1698</sup> Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain muuttamisesta 30.12.2010/1405.

sekä VNA:een<sup>1699</sup>. HE:n mukaan oli perusteltua säätää asiasta KuntaL:ssa kunnan taloutta koskevilla säännöksillä, koska arviointimenettely liittyy kiinteästi kunnan talouden ohjaukseen.<sup>1700</sup> KuntaL säätämisen yhteydessä kumottiin kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annettu 63 a §<sup>1701</sup>.

Mikäli kunta ei ole saanut alijäämää katetuksi 110 §:n määräämässä ajassa<sup>1702</sup>, voidaan KuntaL 118 §:n mukaisesti käynnistää jäljempänä mainittu arviointimenettely. Arviointimenettely voidaan käynnistää myös jos asukasta kohti kertynyt alijäämä on kuntakonsernin viimeisessä tilinpäätöksessä 1.000 € ja sitä edeltäneessä tilinpäätöksessä vähintään 500 €. Lisäksi otetaan huomioon kunnan rahoituksen riittävyttä tai vakavaraisuutta kuvaavista kunnan ja kuntakonsernin talouden tunnusluvusta kuntakonsernin vuosikate, kunnan tuloveroprosentti, kuntakonsernin lainamäärä asukasta kohti ja kuntakonsernin suhteellinen velkaantuminen. Vuonna 2019 edellä mainittuja kriteereitä ja niiden raja-arvoja muutettiin<sup>1703</sup> siten, että arviointimenettely kohdistuisi taloudeltaan kaikkein heikompiin kuntiin.<sup>1704</sup>

Arviointimenettelyssä kunta ja valtio yhdessä selvittävät KuntaL 118 §:n mukaan kunnan mahdollisuudet turvata asukkailleen lainsäädännössä edellytetyt palvelut. Selvityksen tekee arviointityöryhmä, jonka jäsenistä yhden nimeää VM ja yhden kunta. Puheenjohtajan nimeää VM. Ryhmä tekee ehdotuksen kunnan asukkaiden palvelujen turvaamiseksi tarvittavista toimenpiteistä, ja tämän jälkeen valtuuston tulee käsitellä ryhmän toimenpide-ehdotukset. Valtuuston päätös tulee saattaa VM:n tietoon mahdollisia jatkotoimenpiteitä varten. Vuonna 2021 muutetun 118 §:n mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys toimenpiteiden toteutumisesta ja riittävydestä tilikaudella. Kunnan tulee saattaa selvitys VM:n

<sup>1699</sup> Valtioneuvoston asetus kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista 10.3.2011/205.

<sup>1700</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 218.

<sup>1701</sup> Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain 63 a §:n kumoamisesta 10.4.2015/414.

<sup>1702</sup> KuntaL 110 §:n 3 momentin mukaan kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Ks. lisäksi KuntaKILA 118/28.8.2018, jonka mukaan kunnan ja kuntayhtymän kattavaa alijäämää määriteltäessä taseeseen merkityt investointivaraukset ja poistoerot sekä muut omat rahastot arvonkorotusrahastoa lukuun ottamatta huomioidaan tuloksenkäsittelyerinä alijäämää pienentävinä erinä.

<sup>1703</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 8.2.2019/175.

<sup>1704</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 780 ss.; 2019: 793 ss.; 2023: 834 ss.; HE 268/2014 vp: 218–221; HE 280/2018 vp: 3–8, 11–12; Lind 2015: 19–21. KuntaL:ia muutettiin vuonna 2020 väliaikaisesti alijäämän kattamista koskevan määräajan jatkamiseksi covid-19-epidemiasta johtuvien taloudellisten vaikeuksien vuoksi laissa tarkemmin määrätyn mukaisesti. Laki on voimassa vuoden 2025 loppuun. Ks. Laki kuntalain väliaikaisesta muuttamisesta 27.11.2020/883.

tietoon tilikautta seuraavan kesäkuun loppuun mennessä.<sup>1705</sup> VM tekee ryhmän toimenpide-ehdotusten ja valtuuston päätösten perusteella KuntarakenneL:ssa tarkoitettua ratkaisun erityisen selvityksen tarpeellisuudesta kuntajaon muuttamiseksi.<sup>1706</sup>

KuntaL 148 § sisälsi alijäämän kattamista ja arviointimenettelyä koskevat siirtymäsäännökset. Niiden mukaan KuntaL 110 §:n mukaista velvollisuutta alijäämän kattamiseen sovellettiin ensimmäisen kerran tilikauden 2015 tilinpäätöksessä taseeseen kertyneeseen alijäämään. Alijäämän tuli kuitenkin olla katettu viimeistään vuoden 2022 tilinpäätöksessä, jos taseeseen kertynyt alijäämä tilikauden 2015 tilinpäätöksessä oli yli 500 € asukasta kohden. Lisäksi KuntaL 148 § sisälsi siirtymäsäännökset erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä, jossa takarajaksi oli 110 §:n tarkoittamissa tilanteissa asetettu vuoden 2020 tilinpäätös ja muissa tapauksissa vuoden 2022 tilinpäätös.<sup>1707</sup>

#### 4.2.7.4 Kirjanpito ja tilinpäätös

Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta säädetään KuntaL 112 §:ssä. Säännöksen mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan KuntaL:n määräysten lisäksi kirjanpitolakia<sup>1708</sup>. KuntaKILA<sup>1709</sup> antaa ohjeita ja lausuntoja KuntaL 113–116 ja 120 §:ien mukaisten tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä, toimintakertomusta ja tytäryhteisön tiedonantovelvollisuutta sekä kunnallista liikelaitosta koskevien eräiden määräysten soveltamisesta.<sup>1710</sup> Tämän mukaisesti KuntaKILA:n yleisohjeet ja lausunnot ovat edelleen kunnan kirjanpidossa noudatettavia ohjeita.<sup>1711</sup>

<sup>1705</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 118 §; Harjula & Prättälä 2023: 836 ss.; HE 242/2020 vp: 54–55.

<sup>1706</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 785–786; 2019: 797–798; 2023: 839–840; HE 268/2014 vp: 220–221.

<sup>1707</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 973–974; HE 268/2014 vp: 244–245.

<sup>1708</sup> KuntaL:ia vuonna 2015 säädettäessä oli edelleen voimassa vuonna 1997 annettu KPL.

<sup>1709</sup> Vuonna 2021 annettiin asetus Hyvinvointi- ja KuntaKILAsta; ks. Valtioneuvoston asetus kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaostosta 16.12.2021/1186; ks. myös jakso 4.2.3.5. Mainitulla asetuksella kumottiin KILAA 1 a §, joka sisälsi tätä ennen määräykset KuntaKILA:sta.

<sup>1710</sup> KuntaL 120 §:n mukaisten kunnallista liikelaitosta koskevien eräiden määräysten soveltamista koskevien ohjeiden antaminen lisättiin KuntaL:iin vuonna 2019; ks. Laki kuntalain muuttamisesta 8.2.2019/175: 112 §.

<sup>1711</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 759–761; 2019: 771–773; 2023: 812–815; HE 268/2014 vp: 216. Ks. esim. KuntaKILA 125/17.8.2021, joka koskee kirjanpidon menetelmiä ja aineistoja.

Kunnan tilikautena on KuntaL 113 §:n mukaisesti kalenterivuosi. Vastaava määräys sisältyi EKuntaL 68 §:ään. Kunnanhallituksen tulee laatia tilinpäätös kultakin tilikaudelta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä<sup>1712</sup>. Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat 113 §:n mukaan tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot. Lisäksi tilinpäätökseen kuuluu talousarvion toteutusvertailu ja toimintakertomus.<sup>1713</sup> Mikäli kunnalla on liikelaitos, yhdistellään KuntaL 67 ja 120 §:ien mukainen liikelaitoksen erillistilinpäätös muun kunnan tilinpäätökseen. Ks. kunnan liikelaitoksesta tarkemmin jaksossa 4.2.9 esitetty. Kunnan tulee lisäksi KuntaL 114 §:n mukaan laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös silloin, kun kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Konsernitilinpäätöksen sisältöä käsitellään jäljempänä jaksossa 4.2.7.5.

Kunnan tilinpäätöksen tuli KuntaL 113 §:n alkuperäisen säännöksen mukaan antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tuli tarpeelliset lisätiedot ilmoittaa liitetiedoissa.<sup>1714</sup> Vuonna 2019 muutetun<sup>1715</sup> 113 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti.<sup>1716</sup> Tilinpäätöksen allekirjoittavat 113 §:n mukaan kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja tai pormestari.

<sup>1712</sup> Vuonna 2001 muutetun KPL 3:6 §:n mukaan tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä; ks. Laki kirjanpitolain muuttamisesta 13.7.2001/629. Tämän jälkeen EKuntaL 68 §:ää muutettiin siten, että kunnan tilinpäätös tuli laatia tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä; ks. Laki kuntalain muuttamisesta 1.2.2002/81. Vastaava määräys sisältyy edellä olevan mukaisesti KuntaL 113 §:ään.

<sup>1713</sup> EKuntaL:n antamisen jälkeisistä KuntaKILA:n yleisohjeista ks. jakso 4.1.5.4. Tämän jälkeen KuntaKILA on vuonna 2016 antanut uudistetut yleisohjeet tuloslaskelman laatimisesta, taseen laatimisesta, suunnitelman mukaisista poistoista ja tilinpäätöksen liitetiedoista sekä vuonna 2019 viimeisimmän yleisohjeen tilinpäätöksen liitetiedoista; ks. KuntaKILA 2016a; 2016b; 2016c; 2016d; 2019a. Vuonna 2017 KuntaKILA antoi uuden yleisohjeen eriytetystä liiketoiminnasta; ks. KuntaKILA 2017a. Lisäksi KuntaKILA antoi vuonna 2017 uuden yleisohjeen nimellä ”Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta”; ks. KuntaKILA 2017b. Yleisohjeen otsikoinnin johdosta on aiheellista todeta, että kuten aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL:n mukaan myös KuntaL 113 §:n mukaan toimintakertomus on KPL 3:1 ja 3:1 a §:stä poiketen osa kunnan tilinpäätöstä eikä itsenäinen asiakirja. Vuonna 2019 kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta annetussa yleisohjeessa todetaan toimintakertomuksen olevan osa kunnan tilinpäätöstä; ks. KuntaKILA 2019b. Vuonna 2018 KuntaKILA antoi uudet yleisohjeet tuloslaskelman laatimisesta, rahoituslaskelman laatimisesta ja ympäristöasioiden kirjaamisesta; ks. KuntaKILA 2018a; 2018b; 2018c.

<sup>1714</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 762–765; 2019: 774–778; 2023: 815–820; HE 268/2014 vp: 216–217.

<sup>1715</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 8.2.2019/175.

<sup>1716</sup> Ks. HE 280/2018 vp: 10–11.

Vuonna 2019 muutettiin vuonna 2011 annettua KilpailuL 30 d §:ää siten, että jos mm. kunnan tai kuntayhtymän tai niiden määräysvaltaan kuuluva yksikkö harjoittaa kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, tästä toiminnasta tulee pitää erillistä kirjanpitoa. Tällöin tulee mm. osoittaa toimintokohtaiset tulot ja menot sekä esittää tähän liittyen selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista. Mikäli toiminnan liikevaihto on alle 40.000 € vuodessa, ei edellä mainittuja määräyksiä sovelleta.<sup>1717</sup>

Vuonna 2019 muutetun KuntaL 112 §:n mukaan VN:n asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä kunnan tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista, samoin osavuosikatsauksista ja palvelukohtaisista taloustiedoista.<sup>1718</sup> Tämän mukaisesti annettiin vuona 2020 VN:n asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.<sup>1719</sup> KuntaKILA<sup>1720</sup> antaa muutetun 112 §:n mukaisesti ohjeita ja lausuntoja mainittujen asetusten soveltamisesta. Samassa yhteydessä säädettiin myös mm. kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta KuntaL:n uuden 121 a §:n mukaisesti. Kyseinen lainkohta kumottiin vuonna 2021 ja se korvattiin KuntaL:iin lisätyllä uudella 120 a §:llä.<sup>1721</sup>

Edellä mainitun KuntaL:n muutoksen jälkeen annettiin VNA<sup>1722</sup>, joka koski kunnan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Asetuksen mukaisesti säädetään tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen kaavoista, tilinpäätökseen liittyvistä liitetiedoista, puolivuositilinpäätöksestä, neljännesvuositilinpäätöksestä, konsernituloslaskelmasta, konsernin rahoituslaskelmasta, konsernitaseesta ym., konsernitilinpäätöksen liitetiedoista, liikelaitosten tuloslaskelmasta ja rahoituslaskelmasta.

<sup>1717</sup> Ks. Laki kilpailulain muuttamisesta 7.6.2019/721: 30 d §; HE 68/2018 vp: 52–56; Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 132 §. Ks. myös KuntaKILA 2021a. Vuonna 2021 lisättiin 30 d §:ään taloudellisen toiminnan harjoittajiin hyvinvointialue ja hyvinvointiyhtymä; ks. Laki kilpailulain muuttamisesta 29.6.2021/659: 30 d §. Ks. myös jakso 4.2.3.5.

<sup>1718</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 19.12.2019/1368; HE 60/2019 vp: 42–43.

<sup>1719</sup> Ks. Valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 25.6.2020/525. Asetuksen 1 §:n mukaan säädöstä sovelletaan kunnan tilinpäätöksen, kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laadintaan sekä tilikauden aikaiseen taloustietojen raportointiin.

<sup>1720</sup> Nykyisin Hyvinvointi- ja KuntaKILA; ks. Valtioneuvoston asetus kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaostosta 16.12.2021/1186.

<sup>1721</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419.

<sup>1722</sup> Valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 25.6.2020/525.



Mainittu asetus astui voimaan vuoden 2021 alusta.<sup>1723</sup> Samassa yhteydessä annetun VNA:n<sup>1724</sup> mukaisesti kunnan tulee toimittaa asetuksessa tarkemmin mainitun mukaisesti Valtiokonttorin ylläpitämään tietovarantoon talousarviota, neljännes- ja puolivuositiedot sekä tilinpäätöstä koskevat tiedot. Myös tämä asetus astui voimaan vuoden 2021 alusta.

Vuoden 2023 alusta tuli voimaan sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämistäsi vastuun siirtyminen kunnilta ja kuntayhtymiltä vuonna 2022 perustetuille uusille hyvinvointialueille. Järjestämistäsi vastuun siirtyminen ei koskenut Helsingin kaupunkia. Tämän johdosta Helsingin kaupungin tulee laatia sosiaali- ja terveydenhuollosta sekä pelastustoimesta kultakin tilikaudelta erillistilinpäätös, joka yhdistellään kaupungin tilinpäätökseen. Erillistilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä vertailu talousarvion toteutumisesta ja toimintakertomus, jossa esitetään selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta. Erillistilinpäätökseen tulee lisäksi sisällyttää sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävien osalta Helsingin kaupungin konsernitilinpäätös (ks. tästä seuraava jakso 4.2.7.5.).<sup>1725</sup> Edellä olevaan liittyen Helsingin kaupungin tuli muodostaa sosiaali- ja terveydenhuoltoa sekä pelastustointa koskeva aloittava tase tilanteessa 1.1.2023, jonka tuli perustua kaupungin kirjanpitoon 31.12.2022. Aloittavan taseen muodostamisessa tuli noudattaa KPL:ia sekä Hyvinvointi- ja KuntaKILA:n ohjeita.<sup>1726</sup>

#### 4.2.7.5 Konsernitilinpäätös

Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee KuntaL 114 §:n mukaan laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätös laaditaan samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. Konsernitilinpäätös

<sup>1723</sup> VNA:n antamisen jälkeen annettiin vuonna 2020 KuntaKILA:n yleisohjeet kunnan ja kuntayhtymän puolivuosi- ja neljännesvuosikatsausten laadinnasta, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta ja tilinpäätöksen liitetiedoista; ks. KuntaKILA 2020a; 2020b; 2020c. Vuonna 2021 annettiin edellä olevan johdosta KuntaKILA:n yleisohjeet kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja tuloslaskelman laatimisesta; ks. KuntaKILA 2021a; 2021b; 2021c. Ks. myös suositus johdannaissopimusten käsittelystä kuntien ja kuntayhtymien liitetiedoissa; Suomen tilintarkastajat ry 2019.

<sup>1724</sup> Valtioneuvoston asetus kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta 25.6.2020/524.

<sup>1725</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 868; Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615: 22 §; Hyvinvointi- ja KuntaKILA 130/28.6.2022.

<sup>1726</sup> Ks. HE 241/2020 vp: 925; Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaannpanosta 29.6.2021/616: 60 §; Hyvinvointi- ja KuntaKILA 131/28.6.2022.

laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Siihen tulee sisällyttää myös konsernin rahoituslaskelma. Rahoituslaskelmassa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta sekä niiden käytöstä tilikauden eli kalenterivuoden aikana. EKuntaL 68 a §:n mukaan konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saatiin jättää laatimatta, jos tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto oli alle 200.000 €. Vastaavaa säännöstä ei sisälly nykyiseen KuntaL:iin.<sup>1727</sup>

Vuonna 2019 muutetun KuntaL 112 §:n perusteella annetun VN:n asetuksen mukaan säädetään mm. konsernitilinpäätökseen kuuluvien konsernituloslaskelman, konsernin rahoituslaskelman ja konsernitaseen sekä konsernin liitetietojen sisällöstä.<sup>1728</sup> KuntaL 114 §:n 3 momentin perusteella kuntayhtymän tilinpäätös yhdistellään aina jäsenkunnan konsernitilinpäätökseen. Mikäli kunta on jäsenenä kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, sen tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot mainituista kuntayhtymistä, vaikka kunnalla ei ole tytäryhteisöjä eikä se näin muodosta tytäryhteisöjensä kanssa kuntakonsernia.<sup>1729</sup>

KuntaL 114 §:n 3 momentin mukaista määräystä kuntayhtymän tilinpäätöksen yhdistelemisestä kunnan tilinpäätökseen ei sisällynyt aikaisempaan EKuntaL:iin. HE:n mukaan edellä mainitun kunnan olisi tullut laatia konsernitase liitetietoineen, mutta HaVM:n perusteella kunnan velvollisuudeksi tuli sisällyttää tilinpäätökseensä edellä mainitut tiedot kuntayhtymästä.<sup>1730</sup> KuntaL 116 §:n mukaisesti sekä kunnan tytäryhteisön että kuntayhtymän tulee antaa kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.<sup>1731</sup>

Sen johdosta, että vuoden 2023 alusta toteutuneen sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuun siirtyminen vuonna 2022 perustetuille hyvinvointialueille ei koskenut Helsingin kaupunkia, tulee kaupungin laatia so-

<sup>1727</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 767–769; 2019: 781–782; 2023: 822–823; HE 268/2014 vp: 217–218.

<sup>1728</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 19.12.2019/1368; Valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 25.6.2020/525: 14–19 §.

<sup>1729</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 769; 2019: 782; 2023: 823; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 14; HE 268/2014 vp: 217–218.

<sup>1730</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 769; 2019: 782; 2023: 823; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 14; HE 268/2014 vp: 217–218; Huuskonen & Thorström 2015: 14, 17.

<sup>1731</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 773–774; 2019: 786–787; 2023: 828–829; HE 268/2014 vp: 218. Jaksossa 4.1.5.4 esitetyn mukaan KuntaKILA antoi yleisohjeita konsernitilinpäätöksen laatimisesta vuosina 1996–2011. Seuraavan kerran KuntaKILA antoi konsernitilinpäätöstä koskevan yleisohjeensa vuonna 2015; ks. KuntaKILA 2015. Tämän jälkeen konsernitilinpäätöstä koskevaa ohjetta on edelleen päivitetty vuonna 2021; ks. KuntaKILA 2021b.

siaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen erillistilinpäätös ja konsernitilinpäätös. Edellä olevaan konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä myös hyvinvointiyhtymän<sup>1732</sup> sekä laissa tarkemmin määriteltyjen mm. kaupungin määräysvallassa olevien yhtiöiden ym. tilinpäätökset.<sup>1733</sup> Ks. myös jakso 4.2.3.5.

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuun siirtyminen vuonna 2022 perustetuille hyvinvointialueille tulee huomioitavaksi myös kunnan ja kuntayhtymän vuoden 2023 konsernitilinpäätöstä laadittaessa tarkemmin Hyvinvointi- ja KuntaKILA:n lausunnossa annettujen ohjeiden mukaisesti.<sup>1734</sup>

#### 4.2.7.6 Toimintakertomus

KuntaL 113 §:n mukaisesti kunnan tilinpäätökseen kuuluu toimintakertomus. Toimintakertomuksen sisällöstä säädetään KuntaL 115 §:ssä. Sen mukaan kunnan tilinpäätökseen kuluva toimintakertomuksessa tulee esittää valtuuston asettamien tavoitteiden toteutuminen kunnassa ja kuntakonsernissa. Lisäksi toimintakertomuksessa tulee antaa tietoja myös sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, jotka eivät ilmene kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta. Tällaisia asioita ovat säännöksen mukaan ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä, tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä.<sup>1735</sup>

Edellä jaksoissa 4.2.7.2 ja 4.2.7.3 käsiteltiin kunnan taloudellisen aseman yhteydessä kunnan taseessa mahdollisesti olevaa alijäämää. Mikäli kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, tulee kunnan tilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa KuntaL 115 §:n mukaan esittää selvitys talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella. Tämän lisäksi tulee toimintakertomuksessa esittää selvitys taloussuunnitelman riittävydestä kunnan talouden tasapainottamiseksi.<sup>1736</sup>

<sup>1732</sup> HUS-yhtymä on hyvinvointialueesta annetun lain 58 §:ssä tarkoitettu hyvinvointiyhtymä; ks. Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615: 2 § 4 mom.; Laki hyvinvointialueesta 29.6.2021/611: 58 §.

<sup>1733</sup> Ks. Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615: 22 §; Hyvinvointi- ja KuntaKILA 130/28.6.2022.

<sup>1734</sup> Ks. Hyvinvointi- ja KuntaKILA 137/7.2.2023; mm. aloittava konsernitase, konsernitilinpäätöksen vertailutiedot, yhdistely- ja eliminointikirjaukset, kunnan konsernia koskevat liitetiedot ja toimintakertomustiedot.

<sup>1735</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 770–772; 2019: 783–785; 2023: 825–827; HE 268/2014 vp: 218.

<sup>1736</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 770–772; 2019: 783–785; 2023: 825–827; HE 268/2014 vp: 218.

Kunnanhallituksen tulee lisäksi toimintakertomuksessa tehdä KuntaL 115 §:n mukaan esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Vastaava määräys sisältyi aikaisemmin voimassa olleeseen EKuntaL 69 §:ään. KuntaKILA:n tuloslaskelman laatimista koskevan vuonna 2018 antaman yleisohjeen<sup>1737</sup>, kuten aikaisempienkin yleisohjeiden mukaan, tilikauden tuloksen käsittelyeriä ovat poistoeron muutos, varausten muutos ja rahastojen muutos.<sup>1738</sup>

#### 4.2.8 Kunnallisten liiketoimintojen eriyttämisvelvollisuus

##### 4.2.8.1 Erityislakien määräyksistä

Erityislainsäädäntö velvoittaa eriyttämään tietyt kunnalliset liiketoiminnot kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Nykyinen liiketoimintojen eriyttämisvelvollisuus koskee vuonna 2000 annetun EMaakaasumarkkinaL:n ja vuonna 2017 annetun MaakaasumarkkinaL:n mukaisia liiketoimintoja, vuonna 2001 annetun VHL:n tarkoittamaa vesihuoltoa sekä vuonna 2011 annetun JäteL:n mukaisia toimintoja. Lisäksi kunnan tai kuntayhtymän tuli vuosina 2017–2018 eriyttää kirjanpidossaan eräät TyöterveydenhuoltoL:n tarkoittamat yhtiöittämisvelvollisuuden mukaiset palvelut.

Aikaisemmin eriyttämisvelvollisuuden piiriin kuului myös SähkömarkkinaL 79 §:n mukaisesti sähköliiketoimintaa harjoittava kunnallinen laitos, jonka kirjanpito tuli eriyttää kunnan muusta kirjanpidosta sekä kunnan muiden laitosten kirjanpidosta. EKuntaL:ia muutettiin<sup>1739</sup> vuonna 2013, ja siinä yhteydessä säädetyn uuden 2 a §:n mukaan edellä mainittu kunnan kilpailutilanteessa markkinoilla hoitama tehtävä tuli yhtiöittää vuoden 2014 loppuun mennessä. Tällöin voimaan jäänyt SähkömarkkinaL 79 § jäi tarpeettomana vaille merkitystä.

Kunnan liiketoiminnot voidaan eriyttää sekä kunnan talousarviossa, kirjanpidossa että tilinpäätöksessä laskennallisesti, muuna taseyksikkönä tai myös erillisenä kunnan liikelaitoksena. Laskennallisessa eriytyksessä sisältyvät liiketoimintojen määrärahat ja tuloarviot kunnan talousarvioon. Samoin eriytettäessä liiketoiminnot muuna taseyksikkönä, ovat niiden määrärahat ja tuloarviot osa kunnan

<sup>1737</sup> Ks. KuntaKILA 2018a.

<sup>1738</sup> Mainittujen tuloksenkäsittelyerien merkitys on siinä, että niiden lisäykset vaikuttavat tulokseen heikentävästi ja niiden vähennykset vaikuttavat tulokseen vahvistavasti. Tämän mukaisesti tuloksenkäsittelyerien lisäykset vähentävät tilikauden ylijäämää tai lisäävät tilikauden alijäämää tuloksenkäsittelyerien vähennysten vaikutuksen ollessa päinvastainen.

<sup>1739</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

talousarviota. Mikäli liiketoimintaa harjoitetaan kunnan liikelaitoksena, on liikelaitos erillään kunnan talousarviosta.<sup>1740</sup>

#### 4.2.8.2 Maakaasumarkkinalaki

Vuonna 2000 annetun EMAakaasumarkkinal 5 luvun 5 §:n mukaan maakaasuliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen tilinpäätös sekä eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmat ja taseet lisätietoineen tuli esittää kunnan tilinpäätöksessä. Maakaasualan yrityksen tuli EMAakaasumarkkinal 5:1 §:n mukaan eriyttää maakaasuverkkotoiminta, maakaasun myynti- ja varastotoiminta toisistaan sekä maakaasualaan kuulumattomista liiketoimista. Eriyttämisvelvollisuus ei koskenut kuitenkaan vähäistä toimintaa.<sup>1741</sup> Maakaasuliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen tilinpäätös sekä eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmat ja taseet liitetietoineen tuli esittää kunnan tilinpäätöksessä. Niiden sisällöstä voitiin antaa KTMA:lla tarkempia määräyksiä.<sup>1742</sup>

Vuonna 2017 annettiin uusi Maakaasumarkkinal, joka korvasi aikaisemman EMAakaasumarkkinal:n. Maakaasumarkkinal 13 luku sisältää määräykset toimintojen eriyttämisestä. Maakaasumarkkinal 13 luvun 60 §:n mukaisesti maakaasualan yrityksen tulee eriyttää maakaasuverkkotoiminta, nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteiston toiminta, maakaasun myyntitoiminta ja maakaasun varastotoiminta toisistaan sekä maakaasualaan kuulumattomista liiketoiminnoista. Verkonhaltijan on lisäksi eriytettävä siirtoverkkotoiminta ja jakeluverkkotoiminta. Vähäistä, korkeintaan 10 % maakaasun myyntitoiminnasta olevaa toimintaa ei tarvitse eriyttää.<sup>1743</sup>

Eriytettävälle maakaasuliiketoiminnoille tulee Maakaasumarkkinal 61 §:n mukaan laatia tilikausittain erillinen tuloslaskelma ja tase. Muille yrityksen toiminoille tulee laatia yhdistetty tuloslaskelma ja tase. Näiden tulee olla johdettavissa kirjanpidosta, ja ne on laadittava KPL:n säännösten mukaisesti. Kunnallisen maakaasuliiketoimintaa harjoittavan laitoksen maakaasuliiketoimintoja koskeva kirjanpito tulee 62 §:n mukaan eriyttää kunnan muusta kirjanpidosta sekä kunnan muiden laitosten kirjanpidosta. Kunnalliselle laitokselle tulee laatia erillinen tuloslaskelma ja tase. Maakaasumarkkinal 63 §:ssä on erikseen säännökset, jotka

<sup>1740</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2001c: 6. KuntaKILA on antanut viimeksi vuonna 2017 yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä; ks. KuntaKILA 2017a.

<sup>1741</sup> Ks. HE 134/1999 vp: 33, 35.

<sup>1742</sup> Viimeksi EMAakaasumarkkinal:n nojalla annettu KTMA oli vuodelta 2005; ks. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä 6.4.2005/222.

<sup>1743</sup> Ks. HE 50/2017 vp: 110–111.

koskevat edellä mainittujen eriytettyjen tilinpäätösten laatimista. Niiden tarkastamisesta tulee 64 §:n mukaisesti antaa tilintarkastuskertomuksessa lausunto tuloslaskelmien, taseiden ja lisätietojen säännösten ja määräysten mukaisuudesta.<sup>1744</sup>

#### 4.2.8.3 Vesihuoltolaki

Kunnallisen vesihuoltolaitoksen kirjanpito tulee vuonna 2001 annetun ja vuonna 2014 muutetun<sup>1745</sup> VHL 20 §:n mukaan eriyttää kunnan kirjanpidosta. Kunnallisen vesihuoltolaitoksen tulee laatia tilikausittain erillinen tilinpäätös. Vesihuoltolaitoksen tilinpäätös tulee laatia KPL:n säännösten mukaisesti. Vesihuoltolaitoksen tilinpäätöstiedot esitetään erillisinä kunnan muusta kirjanpidosta vesihuoltolaitoksen toimiessa kunnan osana.<sup>1746</sup>

Edellä mainittujen säännösten mukaan kunnan muista toiminnoista eriytetylle vesihuollolle tulee laatia kultakin tilikaudelta tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma. Lisäksi tulee esittää näiden liitteenä olevat tiedot. Tuloslaskelma ja tase tulee laatia KPL:n säännösten mukaisesti. Vuonna 2014 muutetun VHL:n yhteydessä lisättiin lakiin uusi 3 a luku. Sen 17 a §:ssä säädetään huleveden viemäröinnin järjestämisestä. Muutetun VHL 20 §:n mukaan tulee vesihuollon eriyttämisestä annettuja määräyksiä soveltaa myös 17 a §:ssä tarkoitettuun huleveden viemärointiin. Vesihuoltolaitokselle tulee vuonna 2014 muutetun VHL 20 a §:n mukaan laatia myös toimintakertomus, joka määräys uuden 20 b §:n mukaan koskee myös kuntaa.<sup>1747</sup>

#### 4.2.8.4 Jätelaki

Vuonna 2011 annetun JäteL 44 §:n mukaan kunnan tulee eritellä kirjanpidossaan erikseen kunnan JäteL 4 luvussa säädetyn jätehuollon lisäksi hoitamansa muu jätehuolto. JäteL 44 §:n mukaisesta jätehuollosta tuli laatia kultakin tilikaudelta erilliset laskelmat, joiden tuli kuvata toiminnan taloudellista tulosta. Laskelmat tuli laatia soveltuvien osin KPL:n säännösten mukaisesti. Kunnan tilintarkastajien tuli tarkastaa edellä mainitut laskelmat osana kunnan lakisäätteistä tilintarkastusta.<sup>1748</sup>

---

<sup>1744</sup> Ks. HE 50/2017 vp: 111–112.

<sup>1745</sup> Laki vesihuoltolain muuttamisesta 22.8.2014/681.

<sup>1746</sup> Ks. HE 85/2000 vp: 34–35; YmVM 12/2000 vp – HE 85/2000 vp: 6.

<sup>1747</sup> Ks. HE 218/2013 vp: 52.

<sup>1748</sup> Ks. HE 199/2010 vp: 93–94.

JäteL:ia muutettiin<sup>1749</sup> vuonna 2019. Muutetun JäteL 44 §:n mukaan tuli edellä mainituissa tapauksissa kunnan eritellä kirjanpidossa tiedot tarjottujen palvelujen liikevaihdosta ja taloudellisesta tuloksesta ja palveluista tulee laatia tilikausittain erilliset laskelmat KPL:n säännöksiä noudattaen. VNA:lla voidaan tarvittaessa antaa tarkempia säännöksiä laskelmaan sisällytettävistä tiedoista. Laskelmat on liitettävä kunnan tilinpäätökseen. Tilintarkastajien tulee tarkastaa laskelmat osana kunnan lakisääteistä tilintarkastusta.<sup>1750</sup>

Vaatimukset kunnan hoitaman muun jätehuollon hinnoittelun läpinäkyvyydeksi katsottiin lakia säädettäessä tarpeelliseksi. Tätä perusteltiin sekä lakisääteisen että markkinaehtoisen toiminnan välisen ristiinsubvention ehkäisemiseksi. Tällöin esim. markkinaehtoisen toiminnan kuluja ei voida kattaa lakisääteisen toiminnan kautta. Jotta kirjanpito voidaan toteuttaa lain säätämällä tavalla, edellyttää se, että tiedot jätteen alkuperästä voidaan riittävällä tarkkuudella eritellä niiden kustannusten oikeaksi kohdentamiseksi.<sup>1751</sup>

#### 4.2.8.5 Työterveyshuoltoon liittyvät palvelut

KuntaL 150 §:n yhtiöittämisvelvollisuutta koskevien siirtymäsäännösten mukaan kunnan tai kuntayhtymän tuli KuntaL:n määrittämänä siirtymäaikana yhtiöittää KuntaL:ssa tarkoitetut työterveyshuollon palvelut vuoden 2018 loppuun mennessä. KuntaL 126 §:n mukaisesti kunnan hoitaessa 7 §:n mukaista tehtäväänsä kilpailutilanteessa markkinoilla tuli mainittu tehtävä antaa osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Tätä määräystä sovellettiin TerveysdenhuoltoL 18 §:n 3 momentissa tarkoitettujen työterveyshuollon palvelujen tuottamiseen vuoden 2019 alusta. TerveysdenhuoltoL 18 §:n 3 momentin mukaan kunta voi sopia alueellaan toimivan työnantajan kanssa siitä, että kunnan terveyskeskus järjestää työnantajan palveluksessa oleville työntekijöille työterveyshuoltolain 14 §:ssä tarkoitettuja sairaanhoito- ja muita terveydenhuolto-palveluja.

Edellä mainitut palvelut tuli KuntaL 150 §:n alkuperäisen siirtymäsäännöksen perusteella yhtiöittää viimeistään vuoden 2016 loppuun mennessä. KuntaL tuli 145 §:n mukaan voimaan 1.5.2015. Mikäli kunta tuotti siirtymäaikana työterveys-

<sup>1749</sup> Laki jätelain muuttamisesta 29.3.2019/438.

<sup>1750</sup> Ks. HE 248/2018 vp: 19.

<sup>1751</sup> Ks. HE 199/2010 vp: 93.

huollon palveluja, tuli ne hinnoitella KuntaL 128 §:n mukaisesti markkinaperusteisesti.<sup>1752</sup> KuntaL 150 §:n työterveyshuollon palveluja koskevaa siirtymäsäännöstä muutettiin<sup>1753</sup> vuonna 2016. Tämän mukaan edellä mainittu yhtiöittäminen tuli toteuttaa viimeistään vuoden 2018 loppuun mennessä. Laki kuntalain muuttamisesta tuli voimaan 1.1.2017. Kunnan tai kuntayhtymän tuli lainmuutoksen jälkeen siirtymäaikana eli vuosina 2017–2018 eriyttää kirjanpidossaan työterveyshuollon palvelut kunnan muista terveydenhuollon palveluista, jos kunta tai kuntayhtymä toimi kilpailutilanteessa markkinoilla.<sup>1754</sup>

#### 4.2.9 Kunnallinen liikelaitos

Kunnallisesta liikelaitoksesta säädetään KuntaL 9 luvussa. KuntaL 9 luvun 65 §:n mukaan kunta voi perustaa kunnallisen liikelaitoksen liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Kunnallinen liikelaitos toimii kunnan tai kuntayhtymän osana. Kunnan perustamasta liikelaitoksesta käytetään nimitystä kunnan liikelaitos ja kuntayhtymän perustamasta liikelaitoksesta nimitystä kuntayhtymän liikelaitos. Kunnallisen liikelaitoksen nimessä tulee olla sana liikelaitos. Mikäli kunnat yhdessä perustavat kuntayhtymän, jonka tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen, on kuntayhtymästä käytettävä nimitystä liikelaitoskuntayhtymä. Tällaisen liikelaitoksen nimessä tulee olla sana liikelaitoskuntayhtymä. Ainoastaan KuntaL:n mukaisesti liikelaitokseksi perustettu kunnallinen liikelaitos saa käyttää nimityksiä kunnan liikelaitos, kuntayhtymän liikelaitos ja liikelaitoskuntayhtymä. Liikelaitoksen tehtävistä määrätään hallintosäännössä, ja liikelaitoskuntayhtymän tehtävistä sovitaan perussopimuksessa.<sup>1755</sup>

Kunnallisella liikelaitoksella tulee KuntaL 67 §:n mukaan olla johtokunta. Johtokuntaan voidaan KuntaL 74 §:n mukaan valita sellainenkin henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen ja lautakuntaan tai jonka kotikunta kunta ei ole. Liikelaitoksen johtokunta ohjaa ja valvoo liikelaitoksen toimintaa. Liikelaitoksen johtokunta vastaa liikelaitoksen hallinnon ja toiminnan sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä. Johtokunnan tulee KuntaL 67 §:n mukaan erityisesti päättää liikelaitoksen toiminnan kehittämisestä valtuuston tai yhtymäkokouksen asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden rajoissa sekä seurata mainittujen tavoitteiden saavuttamista ja raportoida niiden saavuttamisesta. Johtokunnan tulee myös hyväksyä liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma valtuuston tai yhtymäkokouksen asettamien

<sup>1752</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 977; HE 268/2014 vp: 246.

<sup>1753</sup> Laki kuntalain 150 §:n muuttamisesta 21.12.2016/1340.

<sup>1754</sup> Ks. HE 212/2016 vp: 3–7.

<sup>1755</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 450–454; 2019: 450–454; 2023: 468–473; HE 268/20a14 vp: 187.



sitovien tavoitteiden sekä meno- ja tuloerien mukaisesti. Johtokunnan tulee myös laatia liikelaitoksen tilinpäätös.<sup>1756</sup>

Edellisen lueteltujen tehtävien lisäksi liikelaitoksen johtokunnan tulee KuntaL 67 §:n mukaan valita ja irtisanoa liikelaitoksen johtaja. Johtosäännössä voidaan määrätä asiasta myös toisin. Johtokunta päättää myös liikelaitoksen investoinneista ja muista pitkävaikutteisista menoista, ellei asiaa ole määrätty toisin hallintosäännössä. Johtokunta päättää lisäksi liikelaitoksen nimen kirjoittamiseen oikeutetuista. Johtokunta myös valvoo liikelaitoksen etua, ellei hallintosäännössä toisin määrätä, edustaa kuntaa ja käyttää sen puhevaltaa liikelaitoksen tehtäväalueella. Hallintosäännössä voidaan lisäksi määrätä muista liikelaitoksen johtokunnalle kuuluvista tehtävistä.<sup>1757</sup>

Kunnallisessa liikelaitoksessa on KuntaL 68 §:n mukaan johtaja, joka on virkasuhteessa kuntaan tai kuntayhtymään. Liikelaitoksen johtaja johtaa ja kehittää johtokunnan alaisena liikelaitoksen toimintaa. Johtaja käyttää lisäksi puhevaltaa liikelaitoksen johtokunnan puolesta, ellei hallintosäännössä ole toisin määrätty. Verattuna aikaisemmin voimassa olleeseen EKuntaL:n määräyksiin, KuntaL:iin ei sisälly määräyksiä johtokunnan kanssa päällekkäisistä tehtävistä, joiden valmistelusta sekä täytäntöönpanosta johtajan tulee virka-asemansa johdosta vastata.<sup>1758</sup>

Kunnallisen liikelaitoksen talouteen sovelletaan KuntaL 120 §:n mukaan kunnan taloutta koskevia säännöksiä lainkohdan mainitsemien rajoituksin. KuntaL 67 §:n mukaan liikelaitoksen johtokunnan tulee vuoden loppuun mennessä hyväksyä liikelaitokselle talousarvio ja -suunnitelma valtuuston tai yhtymäkokouksen asettamien sitovien tavoitteiden sekä meno- ja tuloerien mukaisesti. Sitovia meno- ja tuloeria talousarviossa ovat pääomansijoitus liikelaitokseen ja liikelaitoksen pääoman palautus, korvaus sijoitetusta pääomasta ja toiminta-avustus liikelaitokselle. KuntaL 120 §:n mukaisesti kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma laaditaan kunnan ja kuntayhtymän talousarviosta ja taloussuunnitelmasta erillisenä osana. Kunnallisen liikelaitoksen talousarvioon ja -suunnitelmaan kuului aikaisemmin 120 §:n mukaan tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa.<sup>1759</sup> Edellä mainittu määräys kumottiin vuonna 2021 annetulla

<sup>1756</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 457–461; 2019: 457–461; 2023: 476–480; HE 268/2014 vp: 188.

<sup>1757</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 457–461; 2019: 457–461; 2023: 476–480; HE 268/2014 vp: 188.

<sup>1758</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 462–463; 2019: 462–463; 2023: 480–482; HE 268/2014 vp: 188.

<sup>1759</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 789–791; 2019: 801–803; HE 268/2014 vp: 221–222.

KuntaL:n muutoksella. HE:ssä viitattiin KuntaL 110 §:ään, jossa asiasta säädetään. Kyseistä säännöstä sovelletaan HE:n mukaan myös liikelaitoksen talousarvioon ja -suunnitelmaan.<sup>1760</sup>

Liikelaitoksen kirjanpito tulee KuntaL 120 §:n mukaan eriyttää kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidosta. Johtokunnan tulee KuntaL 67 §:n mukaan laatia liikelaitoksen tilinpäätös. Kunnan liikelaitoksen tilikautena on KuntaL 120 §:n perusteella kalenterivuosi. Liikelaitoksen toiminnasta laaditaan KuntaL 120 §:n mukaisesti kultakin tilikaudelta erillistilinpäätös. Erillistilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa johtokunnan tulee tehdä esitys liikelaitoksen tilikauden tuloksen käsittelystä. Laadittu erillistilinpäätös tulee antaa KuntaL 120 §:n mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastajien<sup>1761</sup> tarkastettavaksi. Tämän lisäksi erillistilinpäätös tulee saattaa kunnanhallituksen tai yhtymähallituksen käsiteltäväksi. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdistellään HE:n mukaan muun kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätökseen. Liikelaitoksen tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja.<sup>1762</sup>

#### 4.2.10 Kuntakonserni

Kuntakonsernista säädetään KuntaL 6 §:ssä. Sen mukaan yhteisö, jolla on KPL 1:5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta<sup>1763</sup>, on kunnan tytäryhteisö. KuntaL 6 §:ää tarkennettiin vuonna 2021 lisäämällä siihen myös KPL 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu määräysvalta.<sup>1764</sup> Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. Kunnan tytäryhteisöjä koskevia määräyksiä sovelletaan 6 §:n mukaan myös kunnan

<sup>1760</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419; Harjula & Prättälä 2023: 845; HE 242/2020 vp: 56.

<sup>1761</sup> KuntaL 122 §:n mukaan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön eli yhden tilintarkastajan.

<sup>1762</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 789–790; 2019: 801–803; 2023: 844–845; HE 268/2014 vp: 221–222.

<sup>1763</sup> KPL 1:5 §:n 1 momentin mukaan kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), jos: 1) kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; 2) kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänten enemmistö; tai 3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. KPL 1:5 §:n voimassa olevien 2 ja 4–5 momenttien mukaan ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai yhtiöjärjestykseen sisältyvää äänestysrajoitusta eikä eräitä muita äänimääriin muutoin liittyviä määräyksiä. Ks. tästä tarkemmin Leppiniemi & Kaisanlahti 2016: 25–27.

<sup>1764</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 6 §; Harjula & Prättälä 2023: 168; HE 242/2020 vp: 45.

määräysvaltaan kuuluvaan säätiöön. Kunnan tytäryhteisöjä voivat yksityisoikeudellisten yhteisöjen lisäksi olla kuntayhtymät. Huomattavaa on, että kuntakonserniin kuuluvat myös yhteisöt, joissa kunnan tytäryhteisöt käyttävät KPL:n mukaista määräysvaltaa. Kuntakonsernia koskevan sääntelyn yhteydessä säädettiin myös muusta osallistumisesta kuntien yhteistoimintaan sekä muuhun omistukseen, sopimukseen ja rahoittamiseen perustuvaan toimintaan.<sup>1765</sup>

Kunnan omistajaohjauksesta säädetään KuntaL 46 §:ssä. Sen mukaan omistajaohjauksella tarkoitetaan niitä toimenpiteitä, joilla kunta joko omistajana tai jäsenenä myötävaikuttaa yhtiön ja muun yhteisön hallintoon ja toimintaan. Kunnan toimenpiteet voivat liittyä ainakin esim. kuntayhtymän perustamissopimukseen, osakeyhtiön yhtiöjärjestysmääräyksiin sekä muihin sopimuksiin. Lisäksi kunnan toimenpiteet voivat liittyä edellä mainituissa yhteisöissä henkilövalintoihin, ohjeiden antamiseen kuntaa edustaville henkilöille ja muuhunkin kunnan määräysvallan käyttöön.<sup>1766</sup>

Kunnan konserniohjeesta säädetään KuntaL 47 §:ssä. Sen mukaan omistajaohjauksella on huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus. KuntaL 47 §:n mukaisessa konserniohjeessa tulee olla tarpeelliset määräykset ainakin kuntakonsernin talouden ja investointien suunnittelusta ja ohjauksesta. Konserniohjeessa tulee olla myös määräykset konsernivalvonnan ja raportoinnin sekä riskienhallinnan järjestämisestä. Myös tiedottamisen ja kunnan luottamushenkilöiden tietojensaanti-oikeuden turvaamisen tulee sisältyä konserniohjeisiin. Samoin konserniohjeisiin tulee sisältyä määräykset velvollisuudesta hankkia kunnan kanta asiaan ennen päätöksentekoa. Ohjeiden tulee sisältää myös määräykset konsernin sisäisistä palveluista, kunnan tytäryhteisöjen hallitusten kokoonpanosta ja nimittämisestä sekä kunnan tytäryhteisöjen hyvästä hallinto- ja johtamistavasta.<sup>1767</sup> Ohjeistuksen tulee noudattaa konserniyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä sekä näiden yhtiöjärjestyksen ym. määräyksiä.

Kunnan konsernijohtoon kuuluvat KuntaL 48 §:n mukaan kunnanhallitus ja kunnanjohtaja tai hänen sijastaan pormestari. Lisäksi konsernijohtoon kuuluvat muut 90 §:n tarkoittamassa hallintosäännössä määrätyt viranomaiset. Hallintosäännössä määrätään tarkemmin konsernijohtoon tehtävistä ja toimivallan

<sup>1765</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 156–159; 2019: 156–160; 2023: 167–171; HE 268/2014 vp: 137–138.

<sup>1766</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 369 ss.; 2019: 371 ss.; 2023: 386 ss.; HE 268/2014 vp: 171–173.

<sup>1767</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 375 ss.; 2019: 377 ss.; 2023: 391 ss.; HE 268/2014 vp: 173 ss.; Suomen Kuntaliitto 2017a.

jaosta konsernijohdon kesken. Konsernijohdon tehtävänä on vastata kuntakonsernissa omistajaohjauksen toteuttamisesta sekä konsernivalvonnan järjestämisestä. Hallintosäännössä voidaan asiasta säätää myös muulla tavoin.<sup>1768</sup>

#### 4.2.11 Kunnan hallinnon ja talouden tarkastus

##### 4.2.11.1 Kunnan tilintarkastusjärjestelmä

Vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa uudistettiin kunnallinen tilintarkastus perinpohjaisesti. Aikaisemmin kunnallinen tilintarkastus oli perustunut pääsääntöisesti tilintarkastajiksi valittujen luottamushenkilöiden suorittamaan tarkastukseen. Tilintarkastajan tehtävä oli pakollinen luottamustoimi, josta voi kieltäytyä ainoastaan lain säätämässä tapauksissa. Yhden tilintarkastajan valinta voitiin myös jättää kunnallisen keskusjärjestön määrättäväksi. Tilintarkastajien apuna voi toimia vakinaisia viranhaltijoita, jotka avustivat tilintarkastajia heidän tehtäviensä suorittamisessa. Myös tilintarkastajien apulainen voitiin antaa kunnallisten keskusjärjestön määrättäväksi.<sup>1769</sup>

EKuntaL:ssa säädetyn mukaisesti kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta huolehti sekä tarkastuslautakunta että kunnan tilintarkastajat. Tarkastuslautakunta koostui kunnallisista luottamushenkilöistä ja kyseinen luottamustehtävä oli pakollinen luottamustoimi, josta voi kieltäytyä ainoastaan lain säätämässä tapauksissa. Kunnan tilintarkastajan tuli olla JHTT-tilintarkastaja, joka kunnan luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden tapaan toimi tehtävässään virkavastuulla.<sup>1770</sup> Vuonna 2015 annetussa KuntaL:ssa olevat hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat määräykset ovat varsin pitkälti saman sisältöisiä EKuntaL:n määräysten kanssa. Erona aikaisempaan luottamustehtävän pakollisuuteen ja näin ollen tarkastuslautakunnan jäsenyyteen on, että KuntaL 70 §:n mukaan luottamustoimeen voidaan valita vain henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan. Lisäksi tarkastuslautakunnan hallinnollisia tehtäviä on KuntaL:ssa lisätty jäljempänä ilmenevän mukaisesti.

---

<sup>1768</sup> Ks. Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019: 172–173; Harjula & Prättälä 2015: 383–384; 2019: 385–386; 2023: 400; HE 268/2014 vp: 177.

<sup>1769</sup> Ks. jakso 3.2.10.6.

<sup>1770</sup> Ks. luku 5.

#### 4.2.11.2 Hallintosäännön määräykset tilintarkastuksesta

KuntaL 90 §:ssä annetaan määräykset valtuuston hyväksymän kunnan hallintosäännön sisällöstä. Lain mukaan hallintosääntöön otetaan tarpeelliset määräykset muun ohella kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta. HE:n suppeiden perusteluiden mukaan hallintosääntöön sisällytetään tarpeelliset määräykset mm. hallinnon ja talouden tarkastuksesta.<sup>1771</sup> Myöskään EKuntaL:n säätämisen yhteydessä ei vastaavaa hallintosäännön määräystä yksityiskohtaisemmin perusteltu.<sup>1772</sup>

Suomen Kuntaliiton vuonna 1996 antamassa tilintarkastussäännön mallissa lähdettiin siitä, että hallintosäännössä viitattiin erilliseen tilintarkastussääntöön.<sup>1773</sup> Vuonna 2016 annetussa hallintosäännön mallissa hallintosääntöön sisällytettiin HE:n perustelujen mukaisesti kunnan hallinnon ja toiminnan järjestämisestä, päätöksentekomenettelyä ja hallintomenettelyä ym. koskevat määräykset siten, että yksittäisiä toimielimiä koskevia johtosäätöjä ei enää tarvita. Hallintosäännön malli sisältää määräykset tarkastuslautakunnasta, tarkastuslautakunnan toiminnasta, lautakunnan tehtävistä koskien mm. tarkastuslautakunnan kokouksia, lautakunnalle KuntaL 84 ja 121 §:ien mukaan kuuluvan sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamisen valvonnasta, tilintarkastusyhteisön valinnasta ym.<sup>1774</sup>

#### 4.2.12 Tarkastuslautakunta

##### 4.2.12.1 Tarkastuslautakunnan jäsenet

Valtuusto asettaa KuntaL 121 §:n mukaisesti tarkastuslautakunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten. Tarkastuslautakunnan jäsenten lukumäärää ei ole KuntaL:ssa määrätty, joten se on valtuuston vapaassa harkinnassa. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajan sekä varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja.<sup>1775</sup> Valtuusto voi KuntaL 31 §:n mukaan myös päättää, että lautakuntaan voidaan valita ainoastaan valtuutettuja ja varavaltuutettuja.<sup>1776</sup> Toimielimet, mm. tarkastuslautakunta, valitaan KuntaL 32

<sup>1771</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 611; 2019: 613; 2023: 637; HE 268/2014 vp: 204.

<sup>1772</sup> Ks. jakso 4.2.4.2.

<sup>1773</sup> Ks. jakso 4.1.10.2.

<sup>1774</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2016: 21–22, 59–62.

<sup>1775</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 796–797; 2019: 808–809; 2023: 854–855; HE 268/2014 vp: 222.

<sup>1776</sup> Ks. KHO 2023:20, jonka mukaisesti kaupunginvaltuuston päätös, jonka mukaan mm. tarkastuslautakunnan jäsenten ja varajäsenten ym. tuli hallintosäännön mukaisesti olla edellisissä vaaleissa valtuustoon ehdolla olleita henkilöitä, kumottiin.

§:n mukaan valtuuston toimikaudeksi, jollei valtuusto päättä, että toimikausi on valtuuston toimikautta lyhyempi. Tarkastuslautakunnan kokoonpanossa tulee huomioida myös TasaAL:n määräykset, ks. tästä jakso 4.2.6.1. Tarkastuslautakunnan jäsenet sekä puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja, kuten muidenkin valtuuston valitsemien toimielinten jäsenet ja puheenjohtajisto, voidaan erottaa toimestaan kesken toimikauden, mikäli he eivät nauti valtuuston luottamusta.<sup>1777</sup>

Aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL:n määräysten mukaan kunnallinen luottamustoimi, mm. tarkastuslautakunnan jäsenyys, oli pakollinen siihen vaalikelpoisille henkilöille. Luottamustoimesta voi kieltäytyä ainoastaan EKuntaL 38 §:n säättämissä tapauksissa. KuntaL:n mukaan kunnallinen luottamustoimi on vapaaehtoinen. KuntaL 70 §:n mukaan luottamustoimeen voidaan valita vain henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan. Vaalikelpoisen henkilön valinta tarkastuslautakunnan jäseneksi vaatii lain mukaan henkilön suostumuksen.

Henkilön vaalikelpoisuutta tarkastuslautakuntaan rajoitetaan KuntaL 75 §:ssä. Tämän mukaisesti vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan ei ole:

- 1) kunnanhallituksen jäsen;
- 2) pormestari ja apulaispormestari;
- 3) henkilö, joka on kunnanhallituksen jäsenen, kunnanjohtajan, pormestarin tai apulaispormestarin HL:n esteellisyysperusteita koskevan 28 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu läheinen<sup>1778</sup>;
- 4) henkilö, joka on kunnan tai kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa;
- 5) henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen.

Vaalikelvottomuuden perusteet vastaavat aikaisemmin voimassa olleita EKuntaL 71 §:n mukaisia esteellisyysperusteita. Vuonna 2021 muutetun KuntaL:n mukaisesti edellä olevan 4 kohdan mukaan henkilö, joka on kunnan tai kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa taikka toimitusjohtajana tai

<sup>1777</sup> Ks. tarkemmin jakso 4.2.6.5.

<sup>1778</sup> HL 28 §:n 2 momentissa läheisellä tarkoitetaan virkamiehen puolisoa ja virkamiehen lasta, lapsenlasta, sisarusta, vanhempaa, isovanhempaa ja virkamiehelle muuten erityisen läheistä henkilöä samoin kuin tällaisen henkilön puolisoa; virkamiehen vanhempien sisarusta sekä hänen puolisoaan, virkamiehen sisarusten lapsia ja virkamiehen entistä puolisoa; virkamiehen puolison lasta, lapsenlasta, sisarusta, vanhempaa ja isovanhempaa samoin kuin tällaisen henkilön puolisoa sekä virkamiehen puolison sisarusten lapsia. HL 28 §:n 3 momentin mukaan läheisenä pidetään myös vastaavaa puoliskukulaista, puolisollla tarkoitetaan aviopuolisoita sekä avioliitonomaisissa olosuhteissa ja rekisteröidyssä parisuhteessa eläviä henkilöitä. Ks. Kulla 2008: 167–168; Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006: 207–210; Mäenpää 2008: 143–144; Niemivuo & Keravuori 2003: 219 ss.

sitä vastaavassa asemassa kunnan määräysvallassa olevassa yhteisössä tai säätiössä, ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan.<sup>1779</sup> KuntaL 78 §:n mukainen enintään kuuden kuukauden pituinen väliaikainen palvelussuhde kunnan määräysvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön ei HE:ssä esitetyn mukaan aiheuta edellä mainittua vaalikelvottomuutta. Henkilö ei kuitenkaan palvelussuhteen kestäessä voi hoitaa luottamustointiaan.<sup>1780</sup>

#### 4.2.12.2 Tarkastuslautakunnan tehtävät

Vuonna 1995 annetun EKuntaL:n 71 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tuli valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan tuli myös arvioida, olivatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. EKuntaL 73 §:n mukaan tarkastuslautakunta voi valtuuston ohella antaa tilintarkastajalle erityisiä ohjeita. Vuonna 2006 muutetun 71 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtäväksi tuli myös arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyttä, jos kunnan taseessa oli kattamatonta alijäämää.<sup>1781</sup>

Vuonna 2007 tarkastuslautakunnan tehtäviin lisättiin kunnan ja sen tytäryhteisöjen tilintarkastuksen yhteensovittamisesta huolehtiminen. Lisäksi tarkastuslautakunnan tuli uudistetun säännöksen mukaan arvioida, olivatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kuntakonsernissa toteutuneet.<sup>1782</sup> Edellä ilmenevän mukaisesti tarkastuslautakunnan EKuntaL:n mukaiset tehtävät sekä täsmentyivät että lisääntyivät.

Nykyisen vuonna 2015 annetun KuntaL 121 §:n 1 momentin mukaisesti valtuusto asettaa kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten tarkastuslautakunnan. Tarkastuslautakunnan tehtävät ovat EKuntaL:iin verrattuna edelleen täsmentyneet ja toisaalta lisääntyneet mm. hallinnollisten tehtävien osalta.<sup>1783</sup>

KuntaL 121 §:n 2 momentin mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on:

- 1) valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat;

<sup>1779</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 75 §; Harjula & Prättälä 2023: 537; HE 242/2020 vp: 50–51.

<sup>1780</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 194.

<sup>1781</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.6.2006/578.

<sup>1782</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>1783</sup> Ks. myös Suomen Kuntaliitto 2018d: 7–9.

- 2) arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella<sup>1784</sup> ja tarkoituksenmukaisella tavalla;
- 3) arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyttä, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää;
- 4) huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta;
- 5) valvoa 84 §:ssä säädetyn sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden<sup>1785</sup> noudattamista ja saattaa ilmoitukset valtuustolle tiedoksi;
- 6) valmistella kunnanhallitukselle esitys tehtäviään koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi sekä arvioinnin ja tarkastuksen talousarvioksi.

Kunnanhallitus voi poiketa KuntaL 121 §:n mukaisesti tarkastuslautakunnan esityksestä tätä koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi ja talousarvioksi kunnan hallintosäännön ja talousarvioesityksen yhteensovittamiseen liittyvästä perustellusta syystä. Kyseisen lainkohdan mukaan tarkastuslautakunta laatii myös kullekin vuodelle arviointisuunnitelman sekä antaa kultakin vuodelta valtuustolle arviointikertomuksen, joka sisältää tarkastuslautakunnan arvioinnin tulokset kultakin vuodelta.<sup>1786</sup>

Tarkastuslautakunnan toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisen arvioinnissa tulee HE:n mukaan kiinnittää huomiota erityisesti niihin tavoitteisiin, jotka eivät ole toteutuneet. Tarkastuslautakunnan tulee myös arvioida, antaa-ko kunnan tilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa esitetty selvitys

<sup>1784</sup> Ks. Hakanpää, Terävä, Tiili & Kähkönen 2015: 94–95.

<sup>1785</sup> KuntaL 84 §:n mukaan kunnanhallituksen ja MKRL:ssa tarkoitettuja tehtäviä hoitavan toimielimen jäsenen, valtuuston ja lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan, kunnanjohtajan, pormestarin ja apulaispormestarin sekä kunnanhallituksen ja lautakunnan esittelijän tulee kahden viikon kuluessa tehtävään valitsemisestaan tehdä sidonnaisuusilmoitus johtotehtävistään sekä luottamustoimistaan elinkeinotoimintaa harjoittavissa yrityksissä ja muissa yhteisöissä, merkittävästä varallisuudesta sekä muistakin sidonnaisuuksista, joilla voi olla merkitystä luottamus- ja virkatehtävien hoitamisessa. Sidonnaisuusilmoitus tehdään KuntaL 84 §:n mukaan tarkastuslautakunnalle, joka valvoo ilmoitusvelvollisuuden noudattamista ja saattaa ilmoitukset valtuustolle tiedoksi. Kunnan on pidettävä sidonnaisuuksista rekisteriä yleisessä tietoverkossa, jollei salassapitoa koskevista säännöksistä muuta johdu. Sidonnaisuuksien ilmoittamisesta ks. Harjula & Prättälä 2015: 541–545; 2019: 545; 2023: 565; Suomen Kuntaliitto 2016c; 2017c.

<sup>1786</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 804–805; 2019: 812–814; 2023: 858–860. Tarkastuslautakuntien haasteista kuntapalveluiden tuloksellisuuden arvioinnissa ks. Saarelainen & Viitala 2021. Suurilla kaupungeilla on käytettävissä tarkastuslautakunnan alaista valmistelevaa henkilöstöä, joka mahdollistaa tuloksellisuusarvioinnin toteuttamisen tavalla, mikä ei välttämättä onnistu pienemmissä kunnissa; ks. Saarelainen & Viitala 2021: 290.



riittävät tiedot valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta ja onko toteuttaminen ollut tuloksellista ja tarkoituksenmukaista. HE:n mukaan tarkastuslautakunnalla on myös oikeus arvioida kunnan toiminnan, toimintatapojen ja palvelujen järjestämisen tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta.<sup>1787</sup>

Tarkastuslautakunnan arviointi perustuu Kuntal 121 §:n 4 momentin mukaiseen arviointisuunnitelmaan. Tarkastuslautakunta laatii arviointisuunnitelman sekä antaa kultakin vuodelta valtuustolle arviointikertomuksen. Arviointikertomuksessa esitetään tarkastuslautakunnan arvioinnin tulokset. Arviointikertomus käsitellään valtuustossa tilinpäätöksen yhteydessä. Lisäksi tarkastuslautakunta voi antaa valtuustolle muitakin selvityksiä sellaisista arvioinnin tuloksista, joiden antamista tarkastuslautakunta pitää tarpeellisena. Vaikka tarkastuslautakunnan toimikauden ensimmäinen vuosi alkaa kesken toimikauden, tarkastuslautakunta suorittaa koko tilikauden arvioinnin.<sup>1788</sup>

Talouden tasapainotuksen osalta tarkastuslautakunnan tehtävänä on HE:n mukaan arvioida talouden tasapainotusta kunnanhallituksen toimintakertomuksen yhteydessä antaman selonteon ja mahdollisten muiden kunnan taloudellista asemaa kuvaavien tietojen perusteella. Tarkastuslautakunta arvioi myös taloussuunnitelmassa alijäämän kattamiseksi suunniteltujen toimenpiteiden riittävyyttä.<sup>1789</sup>

Tarkastuslautakunnan tulee edellä olevan mukaisesti huolehtia myös kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. Tytäryhteisöjen tilintarkastuksen yhteensovittaminen tarkoittaa HE:n mukaan esim. kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen järjestämistä koskien mm. tarjouspyynnön ja tarjousvertailun valmistelua ja tilintarkastajaehdokkaiden nimeämistä konserniyhteisöihin. Tilintarkastajien valinnasta päättää kuitenkin tytäryhteisön asianomainen toimielin, joka esim. osakeyhtiössä on yhtiökokous. Edellä olevan lisäksi tarkastuksen yhteensovittaminen voi HE:n mukaan tarkoittaa kuntakonsernin tarkastuksen järjestämistä koskevien linjausten valmistelua valtuustokausittain tai useammin.<sup>1790</sup>

Kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastajien valinnassa tulee ottaa huomioon kulloinkin voimassa olevan lainsäädännön vaatimukset. Vuonna 2007 annetun ETTL 57 §:n siirtymäsäännöksen mukaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa

<sup>1787</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 223.

<sup>1788</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 799–803; 2019: 811–815; 2023: 857–861; HE 268/2014 vp: 223–224.

<sup>1789</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 223.

<sup>1790</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 223.

kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, voitiin tilintarkastajaksi valita HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja enintään 31.12.2012 päättyväksi toimikaudeksi. Määräaika pidennettiin vuonna 2011<sup>1791</sup> viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle <sup>1792</sup>. Lisäksi JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö voitiin ETTL 7 §:n mukaan valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-yhteisön ohella yhdeksi tilintarkastajaksi kunnan määräämisvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön. Ks. jakso 6.6.2.

Tilintarkastusjärjestelmä uudistettiin perusteellisesti vuonna 2015 jolloin annettiin uusi TTL sekä JHTTL, jossa yhteydessä uudistettiin myös tilintarkastajien nimikkeistö. TTL 2 luvun 2 §:ssä, 5 ja 6 §:issä säädetään uuden terminologian mukaan joko HT-tilintarkastajan tai KHT-tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön valitsemisesta yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi. Edellä mainittu ETTL 57 §:n sisältöinen siirtymäsäännös sisältyy myös TTL 12:2 §:ään koskien JHTT-tilintarkastajan valintaa HT-tilintarkastajan sijasta viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle lakiin sisältyvin rajoituksin. JHTTL 12 §:n siirtymäsäännöksen 9 momentin mukaisesti voidaan sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, valita tilintarkastajaksi HT-, KHT-, JHT-tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön lisäksi JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Näistä JHTT-yhteisöjen hyväksyminen on JHTTL 12 §:n 6 momentin perusteella lakannut vuoden 2020 lopussa.

Edellä mainitut sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuutta koskevat tehtävät sekä tarkastuslautakuntaa koskevien hallintosääntöä ja talousarviota koskevat esitykset kunnanhallitukselle ovat täysin uusia säännösten perusteella tarkastuslautakunnalle kuuluvia tehtäviä. KuntaL 121 §:n mukaisesti kunnanhallitus voi perustellusta syystä poiketa tarkastuslautakunnan esityksestä lautakuntaa koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi ja talousarvioksi kunnan hallintosäännön ja talousarvioesityksen yhteensovittamiseen liittyvästä perustellusta syystä.<sup>1793</sup>

Edellä todetun mukaisesti tarkastuslautakunnan tehtäväksi määrätty KuntaL 84 §:ssä säädetyn sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden valvominen ja val-

<sup>1791</sup> Laki tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta 22.12.2011/1454.

<sup>1792</sup> Muutettaessa ETTL 57 §:ää vuonna 2011 rajoitettiin kuitenkin samalla JHTT-tilintarkastajan valitsemista HTM-tilintarkastajan sijasta. Tämän mukaan JHTT-tilintarkastaja voitiin valita HTM-tilintarkastajan sijasta 1.1.2013 tai sen jälkeen päättyvälle tilikaudelle sellaisessa yhtiössä, joka oli Oy, Ay tai Ky, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet olivat osakeyhtiöitä tai sellaisia avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet olivat osakeyhtiöitä, vain jos enintään yksi seuraavista rajoista eli taseen loppusumma 4.400.000 €, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 8.800.000 € tai yhteisön palveluksessa keskimäärän 50 henkilöä, ylittyi.

<sup>1793</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 797 ss.; 2019: 810 ss.; 2023: 856 ss.; HE 268/2014 vp: 222–223.

tuustolle ilmoittaminen on KuntaL:n mukainen uusi hallinnollinen tehtävä tarkastuslautakunnalle. Mainittua tarkastuslautakunnalle annettua uutta tehtävää ei kuitenkaan HE:ssä käytännössä käsitellä vaan se sivuutetaan ainoastaan maininnalla kyseisestä tehtävästä.<sup>1794</sup>

Tilintarkastajan tulee KuntaL 123 §:n mukaisesti noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Tämän mukaisesti tarkastuslautakunnan lakisääteisiin tehtäviin kuuluu myös tarpeen niin vaatiessa ohjeiden antaminen tilintarkastajalle tämän toteutettaessa KuntaL 123 §:n mukaisia lakisääteisiä tehtäviä.<sup>1795</sup> Tilintarkastajan tulee KuntaL 12 §:n 3 momentin mukaan ilmoittaa havaitsemistaan epäkohdista viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan myös tiedoksi tarkastuslautakunnalle. Tämän perusteella on pääteltävissä, että myös tarkastuslautakunta tarpeen vaatiessa ryhtyy tilintarkastuspöytäkirjassa esiin tulleen johdosta tarpeellisiin toimenpiteisiin tai ottaa huomioon tilintarkastuspöytäkirjassa esitetyt seikat muutoin omassa toiminnassaan.<sup>1796</sup>

#### 4.2.12.3 Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus

Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeudesta säädetään KuntaL 124 §:ssä. Tarkastuslautakunnan tietojensaantioikeus on riippumaton mahdollisista salassapitoa koskevista säännöksistä. Tarkastuslautakunnalla on säännöksen mukaan oikeus saada kunnan viranomaisilta tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita tarkastuslautakunta pitää tarpeellisenä arviointitehtävän suorittamiseksi. Mainittu tietojensaantioikeus koskee tarkastuslautakuntaa kollegiona ja rajoittuu kunnan hallussa oleviin asiakirjoihin.<sup>1797</sup>

Aikaisemmin vuonna 1995 annetun ja myöhemmin vuonna 1999 muutetun<sup>1798</sup> EKuntaL 74 §:n mukaan tarkastuslautakunnalla oli salassapitoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, joita tarkastuslautakunta piti tarpeellisenä tarkastustehtävän hoitamiseksi. KuntaL 124 §:n 1 momentin mukaan mainittu oikeus koskee tietoja ja asiakirjoja, joita tarkastuslautakunta pitää tarpeellisenä arviointitehtävän suorit-

<sup>1794</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 224. Ks. myös Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019: 61 ss.

<sup>1795</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 817; 2019: 828–829; 2023: 874–875; HE 268/2014 vp: 226–227.

<sup>1796</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 817–818; 2019: 829; 2023: 875; HE 268/2014 vp: 227.

<sup>1797</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 818–820; 2019: 830–831; 2023: 876–877; HE 268/2014 vp: 227.

<sup>1798</sup> Laki kuntalain 57 ja 74 §:n muuttamisesta 21.5.1999/622.

tamiseksi. HE:n mukaan mainittu tietojensaantioikeus koskisi sekä tarkastuslautakunnan arviointi- ja tarkastustehtävää. HE:n mukainen 124 § vastaa säädettyä lakia.<sup>1799</sup>

Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli vuonna 1999 annetun päätöksen KHO 1999:48 mukaan tehdä esitys kunnanvaltuustolle tilinpäätöksen hyväksymisestä sekä vastuuvapaudesta. Ottaen huomioon, etteivät KuntaL 125 §:n mukaiset säännökset tältä osin poikkea EKuntaL 75 §:n vastaavista säännöksistä, on mainittu KHO:n päätös sovellettavissa myös KuntaL:n mukaisiin säännöksiin koskien tarkastuslautakunnan toimintaa ja velvollisuuksia. Tämän perusteella tarkastuslautakunnalla tulee olla jäljempänä mainitun tilintarkastajan kanssa sama tietojensaantioikeus tietoihin, joilla on merkitystä tilinpäätöksen ja jäljempänä todetun tilivelvollisuuden hyväksymisen kannalta. Muussa tapauksessa tarkastuslautakunnalla ei ole kaikissa tapauksissa mahdollista esittää omaa tosiasioiden perustuvaa kannanottoaan tilinpäätöksen hyväksymiseen ja vastuuvapauden esim. mahdollisissa tulkinnanvaraisissa kysymyksissä. Tältä osin HE:n edellä mainittu kannanotto on ymmärrettävä. Lainsäädännön kannalta KuntaL 124 §:n 1 momentin sanamuotoa ei voi pitää onnistuneena.

#### 4.2.12.4 Tarkastuslautakunnan tehtävät ja otto-oikeus

Otto-oikeudesta eli asian ottamisesta ylemmän toimielimen päätettäväksi säädetään KuntaL 92 §:ssä. Tämän mukaisesti kunnanhallitus, kunnanhallituksen puheenjohtaja, kunnanjohtaja tai hallintosäännössä määrätty kunnan viranhaltija voivat ottaa kunnanhallituksen käsiteltäväksi asian, joka on KuntaL:n nojalla siirretty kunnanhallituksen alaisen viranomaisen tai kunnanhallituksen jaoston toimivaltaan ja jossa asianomainen viranomainen on tehnyt päätöksen. Tämän lisäksi on mahdollista määrätä hallintosäännössä myös lautakuntien otto-oikeudesta vastaavasti.<sup>1800</sup> Tarkastuslautakunta ei ole kunnanhallituksen alainen toimielin.

Tarkastuslautakunta asetetaan KuntaL 121 §:n mukaan valtuuston päätöksellä hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten. KuntaL 121 §:ssä luetellaan tarkastuslautakunnalle KuntaL:n mukaan kuuluvat tehtävät. Näistä tehtävistä sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuteen liittyvät tehtävät sekä tarkastuslautakuntaa koskevien hallintosäännön määräyksien ja arvioinnin

---

<sup>1799</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 227, 286.

<sup>1800</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 632 ss.; 2019: 634 ss.; 2023: 660–661; HE 268/2014 vp: 207.

ja tarkastuksen talousarvion valmistelua koskevat tehtävät liittyvät kunnan hallintoon jälkimmäisten koskiessa valmistelua.<sup>1801</sup> Pääsääntöisesti valtuustoasioiden valmistelu kuuluu KuntaL 93 §:n mukaan kunnanhallitukselle.

Mikäli tarkastuslautakunnalle on annettu toimivaltaa KuntaL nojalla yleiseen hallintoon kuuluvassa asiassa, voi kunnanhallitus KuntaL 92 §:n nojalla *Harjula & Prättälän* mukaan ottaa käsiteltäväkseen tarkastuslautakunnan päättämän tähän liittyvän asian.<sup>1802</sup> Suomen Kuntaliiton vuonna 2016 antaman kunnan hallintosäännön mallin mukaan hallintosäännössä voidaan määrätä ulkoisen valvonnan ja tarkastuksen organisoinnista ml. mahdollisesta tarkastushenkilöstöstä. Hallintosäännön mallissa ei kuitenkaan oteta kantaa siihen, minkä kunnan viranomaisen päätöksellä mainituista asioista määrätään.<sup>1803</sup>

Tarkastuslautakunnan tehtävänä oli EKuntaL 75 §:n perusteella hankkia tilintarkastuskertomuksessa tehdystä muistutuksesta asianomaisen selitys sekä kunnanhallituksen lausunto. Valtuusto päätti toimenpiteistä, joihin tarkastuslautakunnan valmistelu, tilintarkastuskertomus ja siinä tehdyt muistutukset antoivat aihetta. Muistutusta ei voitu kohdistaa valtuustoon. Hyväksyessään tilinpäätöksen valtuusto päätti myös vastuuvapaudesta tilivelvollisille. Vastaavat määräykset tarkastuslautakunnan velvollisuuksista sisältyvät voimassa olevaan KuntaL 125 §:ään.

EKuntaL:n voimassaolon aikana annetun KHO:n päätöksen mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on tehdä esitys valtuustolle tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta<sup>1804</sup>. KuntaL 125 §:n mukaan muistutusta ei voi kohdistaa valtuustoon. KuntaL:iin ei sisälly erikseen määräyksiä koskien tarkastuslautakuntaa ja tilivelvollisuutta<sup>1805</sup>. KuntaL 125 §:n perusteella tilivelvollisia ovat mm.

<sup>1801</sup> Ks. jakso 4.2.12.2.

<sup>1802</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 801; 2019: 813–814; 2023: 859–860. Vastaavan kannanoton Harjula & Prättälä esittivät myös EKuntaL 51 §:ään liittyen; ks. Harjula & Prättälä 1998: 437–438; 2001: 446; 2004a: 529–530; 2004b: 529–530; 2007: 549; 2012: 598–599. Ks. myös Halme 2005: 108, jonka mukaan otto-oikeuden käyttäminen saattaisi olla mahdollista. Kielteisesti EKuntaL 51 §:n mukaiseen otto-oikeuden käyttämiseen suhtautuivat Heuru 2001: 420 ja Laihanen 2009: 104–105. Ks. EKuntaL:n voimassaolon ajalta KHO 23.8.2010 T 1893 koskien tarkastuslautakunnan päätöstä tarkastuspäällikön viran perustamisesta ja palkkauksesta, jossa kunnanhallitus voi käyttää EKuntaL 51 §:n mukaista otto-oikeutta.

<sup>1803</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2016: 59. Vuonna 1996 EKuntaL:n johdosta annetun tarkastussääntömallin mukaan katsottiin, että tarkastuslautakunnan asioiden valmistelua varten mahdollisesti tarpeellisten virkojen perustaminen tulisi jättää tarkastuslautakunnan tehtäväksi valtuuston myöntämien määrärahojen puitteissa; ks. Suomen Kuntaliitto 1996c: 3.

<sup>1804</sup> Ks. KHO 1999:48.

<sup>1805</sup> Vuonna 1976 annetun KuntaL 96 §:n mukaan tilivelvolliseksi ei luettu valtuutettua eikä tilintarkastajaa.

toimielimen jäsenet<sup>1806</sup>. Edellä oleva huomioiden on ristiriitaista, että tarkastuslautakunta, jonka tehtävänä on KuntaL 121 §:n perusteella tehdä esitys valtuustolle mm. vastuuvapaudesta toimielimen jäsenille, olisi myös itse osallisena kunnan yleiseen hallintoon liittyvässä päätöksenteossa. Ks. tästä myös jaksossa 4.1.10.6 mainittua asiaa ei ole miltään osin huomioitu esim. HE:ssä voimassa olevaa KuntaL:ia säädettyä tarkastuslautakunnan tehtävien tarkastelun yhteydessä.<sup>1807</sup> Myös tarkastuslautakunnan jäseniä koskevat KuntaL 85 §:n määräykset virheellisestä menettelystä luottamustoimessa, jolloin kysymyksessä voi olla mm. virkarikos tai muu velvollisuuksien vastainen menettely.

#### 4.2.13 Tilintarkastajat

##### 4.2.13.1 Kunnan tilintarkastajalle asetettavat vaatimukset

Vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa säädettiin ensimmäisen kerran, että kunnan tilintarkastajan tuli olla auktorisoitu tilintarkastaja. Kunnan tilintarkastajaksi tuli valita yksi tai useampi tilintarkastaja. Kunnan tilintarkastajan tuli EKuntaL 72 §:n mukaan olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, oli yhteisön määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Ellei kunnan tilintarkastajaksi ollut valittu JHTT-yhteisöä, tuli kunnalle valita ainakin yksi varatilintarkastaja.<sup>1808</sup>

Uuden vuonna 2015 annetun KuntaL 122 §:n alkuperäisen säännöksen mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-yhteisö. Valitun yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. JHTT-tilintarkastajaa ei enää voitu valita kunnan tilintarkastajaksi vaan tilintarkastajan tuli aina olla JHTT-yhteisö.<sup>1809</sup> KuntaL tuli 145 §:n mukaan voimaan 1.5.2015. KuntaL 149 §:n mukaan tilikauden 2004 hallinnon ja talouden tarkastukseen sovellettiin lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Tämän lisäksi KuntaL 122 §:n mukaisia säännöksiä tilintarkastusyhteisön valinnasta sovellettiin ensimmäisen kerran lain voimaan tullessa olleiden tilintarkastusta koskevien sopimusten päätyttyä.

<sup>1806</sup> Myllymäen mukaan tarkastuslautakunnan jäsenet kunnan toimielimen jäseninä olivat tilivelvollisia; ks. Myllymäki, Arvo 2000: 302; 2007: 327.

<sup>1807</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 84–85, 222–224. Ks. myös Ståhlberg 1926: 728, jonka mukaisesti tilintarkastajan tehtävän luonteesta johtuen tämä ei kuitenkaan voi tarkastaa omia tilejään vaikka laissa (MKunA) ei ollut riittävää perustusta sille, että kunnan tilintarkastajaksi ei voitaisi valita kunnanvaltuuston jäsentä, kunnallisissa luottamustoimissa olevia eikä kunnan alaisia virka- ja palvelusmiehiä.

<sup>1808</sup> JHTT-tilintarkastajien auktorisoinnista ks. jakso 6.5.

<sup>1809</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 806–807; 2019: 820–821; 2023: 866–867; HE 268/2014 vp: 224.

Sen johdosta, että tilintarkastajajärjestelmää uudistettiin<sup>1810</sup> loppuvuodesta 2015, muutettiin<sup>1811</sup> myös KuntaL 122 §:ää koskien kunnan tilintarkastajan pätevyysvaatimuksia. Tämän mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.

Samanaikaisesti uuden TTL:n kanssa annetun uuden JHTTL:n 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan voidaan tilintarkastajaksi valita JHT-tilintarkastajan sijasta myös JHTT-tilintarkastaja. Samoin, mikäli muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voitiin tilintarkastajaksi valita myös JHTT-yhteisö ja päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja. Tämän lisäksi TTL 12 luvun 2 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 4 momentin mukaan, jos muussa laissa tai asetuksessa säädetään JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valinnasta, voitiin valita JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisena tilintarkastajana tulee tällöin olla JHT- tai JHTT-tilintarkastaja.<sup>1812</sup> JHTT-yhteisön hyväksyminen oli voimassa enintään viisi vuotta JHTTL:n tultua voimaan<sup>1813</sup>, minkä jälkeen JHTT-yhteisön hyväksyminen lakkasi eli viimeistään vuoden 2020 lopussa.<sup>1814</sup> Ks. uudesta lainsäädännöstä tarkemmin jäljempänä luvussa 7 esitetty.

Kunnan tilintarkastajalla tulee KuntaL 122 §:n mukaan olla edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. EKuntaL 72 §:n mukaan tilintarkastajalla tuli olla edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Tilintarkastuksen riittävää laajuutta koskeva määräys ei näin sisältynyt aikaisemmin voimassa olleeseen EKuntaL:iin. HE:n perustelujen mukaan valtuuston ja tarkastuslautakunnan tulee osaltaan huolehtia siitä, että edel-

<sup>1810</sup> Tuolloin annettiin uusi TTL, jolla uudistettiin mm. tilintarkastajien tutkintojärjestelmä, tilintarkastajien ammattinimikkeet ja tilintarkastusyhteisöä koskevat määräykset. Ks. tästä tarkemmin luku 7.

<sup>1811</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>1812</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n 7 momentin mukaisten siirtymäsäännösten perusteella jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Molemmat samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016. Ks. myös Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019: 98. Suomen Kuntaliiton internetissä olevalla sivustolla mainitaan ainoastaan JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi; ks. Suomen Kuntaliitto 2018e.

<sup>1813</sup> JHTTL tuli 11 §:n mukaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

<sup>1814</sup> Ks. tarkemmin jakso 7.4.

lytykset riippumattomaan sekä laadullisesti ja määrällisesti riittävän laajaan tilintarkastukseen on huomioitu mm. tilintarkastuspalveluja koskevissa tarjouspyynnöissä ja sopimuksissa.<sup>1815</sup>

HE:ssä ei tarkemmin selvennetä riippumatonta sekä laadullisesti ja määrällisesti riittävää tilintarkastusta. Kunnan tilintarkastajan riippumattomuutta turvaa osaltaan KuntaL 122 §:n 5 momentin mukainen määräys, jonka mukaan tilintarkastajana ei saa toimia henkilö, joka KuntaL 75 §:n mukaan ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Tilintarkastajan kotikunnan ei kuitenkaan tarvitse olla asianomainen kunta, vaikka asiaa ei säädellä erikseen KuntaL:ssa. Mainittu sääntely ei ole tarpeen sen johdosta, että tilintarkastaja ei ole luottamushenkilö. Kunnan tilintarkastajaksi tulee edellä todetun mukaan valita tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>1816</sup>

Mikäli tilintarkastajalta puuttuvat edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen, tulee tilintarkastajan KuntaL 122 §:n mukaan kieltäytyä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan riippumattomuuden taakana on edellä mainittujen seikkojen lisäksi se, että tilintarkastukseen on käytettävissä riittävät voimavarat. Myös taloudellisilla tai sosiaalisilla riippuvuus-suhteilla voi olla merkitystä arvioitaessa edellytyksiä toteuttaa kunnan tilintarkastus riippumattomuudelle asetettavien vaatimusten mukaisesti.<sup>1817</sup>

#### 4.2.13.2 Tilintarkastajan valintaan liittyvistä säännöksistä

Valtuusto valitsi alkuperäisen KuntaL 122 §:n mukaisesti hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön, jonka tuli olla JHTT-yhteisö. Yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastajan. Tilintarkastajat toimivat tehtävässään virkavastuulla. KuntaL:n antamisen jälkeen uuden TTL:n mukaisen tilintarkastajajärjestelmän johdosta muutetun<sup>1818</sup> 122 §:n mukaan valtuusto valitsee kunnan hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön. Tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi virkavastuulla toimiva JHT-tilintarkastaja. Tilintarkastaja valitaan kerrallaan enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Kunnan tilikautena on kalenterivuosi.

<sup>1815</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 225.

<sup>1816</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 811–812; 2019: 822–823; 2023: 868–869; HE 268/2014 vp: 225.

<sup>1817</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 811; 2019: 822; 2023: 868.

<sup>1818</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.



KuntaL 122 §:n 5 momentin mukaan tilintarkastajana<sup>1819</sup> ei saa toimia henkilö, joka ei KuntaL 75 §:n mukaan ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Tilintarkastajaksi ei KuntaL 75 §:n perusteella näin ole kelpoinen kunnanhallituksen jäsen, pormestari tai apulaispormestari. Myöskään henkilö, joka on kunnanhallituksen jäsenen, kunnanjohtajan, pormestarin tai apulaispormestarin esteellisyyssperusteita koskevan HL 28 §:n 2 momentin tarkoittama läheinen, ei ole tämän mukaan kelvollinen tilintarkastajaksi. Lisäksi tilintarkastajaksi ei ole kelvollinen henkilö, joka on kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tai säätiön palveluksessa eikä henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen. Sen johdosta, että tilintarkastaja ei ole luottamushenkilö, ei hänen kuitenkaan tarvitse asua asianomaisessa kunnassa.<sup>1820</sup>

Tilintarkastajan valinnan valmistelu kuuluu KuntaL 121 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan kunnan tarkastuslautakunnalle. Mainitun lainkohdan mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on tilintarkastajan valintaan liittyvien tehtävien mukaan mm. tarjouskilpailun järjestäminen. Tämän perusteella tarkastuslautakunta tekee myös ehdotuksen valtuustolle tilintarkastajan valinnasta. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on myös tehtävän tilintarkastussopimuksen noudattamisen valvonta.<sup>1821</sup>

#### 4.2.13.3 Tilintarkastajan valintamenettely

Kunnan tilintarkastajan valinnassa tuli EKuntaL:n säätämisen yhteydessä noudatettavaksi hankintalainsäädännön kulloisetkin määräykset julkisista hankinnoista. Vuonna 2007 annettu EHankintaL oli voimassa KuntaL:ia säädettäessä. EHankintaL:n sisältöä kunnan tilintarkastajan valinnan kannalta on selvitetty EKuntaL:ia koskevassa jaksossa 4.1.11.3. Edellä olevan lisäksi tulevat huomioon otettaviksi tilanteesta riippuen myös kunnan omat hankintoja koskevat määräykset erityisesti tilanteissa, joissa hankintalainsäädännön määräykset eivät tule pakollisena noudatettaviksi.<sup>1822</sup>

Vuonna 2016 annettiin EHankintaL:n korvannut HankintaL. HankintaL tuli 172 §:n mukaan pääosin voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. HankintaL:lla pantiin 1 §:n mukaan täytäntöön mm. julkisista hankinnoista ja direktiivin 2004/18/EY

<sup>1819</sup> Sen johdosta, että kunnan tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, joka määrää vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastajan, koskevat määräykset tilintarkastajan kelpoisuudesta vastuunalaista tilintarkastajaa.

<sup>1820</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 811–812; 2019: 822–823; 2023: 868–869; HE 268/2014 vp: 225.

<sup>1821</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 797–798; 2019: 810; 2023: 856; HE 268/2014 vp: 223.

<sup>1822</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 808; 2019: 821; 2023: 867.

kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/24/EU eli hankintadirektiivi.<sup>1823</sup> Lain 3 §:n mukaan hankintayksikön on kohdeltava hankintamenettelyyn osallistujia ja muita toimittajia tasapuolisesti ja syrjimättömästi sekä toimittava avoimesti ja suhteellisuuden vaatimukset huomioon ottaen.<sup>1824</sup> HankintaL 5 §:n mukaisesti laissa tarkoitettuja hankintayksiköitä ovat mm. valtion, kuntien ja kuntayhtymien viranomaiset.<sup>1825</sup>

Hankintojen kansallisista kynnsarvoista ilman arvonlisäveroa säädetään voimassa olevassa HankintaL 25 §:ssä. Tämän mukaan kansallinen kynnsarvo ilman arvonlisäveroa on 60.000 € tavarahankinnoissa, palveluhankinnoissa ja suunnittelukilpailuissa eräin poikkeuksin. HankintaL:ia ei 25 §:n mukaan sovelleta hankintasopimuksiin, joiden ennakoitu arvo alittaa kansalliset kynnsarvot.<sup>1826</sup> Tällöin tulevat kuitenkin sovellettavaksi kunnan omat hankintoja koskevat määräykset.<sup>1827</sup>

HankintaL 26 §:n mukainen EU-kynnsarvo kysymykseen tulevien palveluhankintojen kohdalla eli tilintarkastuspalveluissa ilman arvonlisäveroa on 207.000 €. Mainittu kynnsarvo muiden kynnsarvojen ohella tarkastetaan säännöksen mukaan Euroopan komission asetuksella kahden vuoden välein.<sup>1828</sup> EU-kynnsarvon

<sup>1823</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 70; Siikavirta 2019: 53–54.

<sup>1824</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 73–74; Määttä & Voutilainen 2017: 124–125; Siikavirta 2019: 54–56.

<sup>1825</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 48–49; HE 108/2016 vp: 83; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 46; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 90–91.

<sup>1826</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 178–181; HE 108/2016 vp: 114–115; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 129–133.

<sup>1827</sup> Ks. esim. Muonion kunnanvaltuusto 18.6.2018 § 25 ja Utsjoen kunnanvaltuusto 14.6.2019 § 32, joiden mukaan kunnan tilintarkastaja valittiin suorahankintana ilman kilpailutusta hankinnan kokonaishinnan jäädessä alle 60.000 €.

<sup>1828</sup> HankintaL tuli 173 §:n mukaan pääosin voimaan 1.1.2017. Direktiivin 2014/24/EU mukainen alkuperäinen kynnsarvo oli 207.000 €. Vuonna 2015 muutettu kynnsarvo oli puolestaan 209.000 €; ks. Komission asetus (EU) 2015/2342, annettu 15 päivänä joulukuuta 2015, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/18/EY muuttamisesta hankintoja koskevien sopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnsarvojen osalta, EUVL L 330, 16.12.2015, s. 18. Vuonna 2017 muutettu kynnsarvo oli 221.000 €; ks. Komission delegeoitu asetus (EU) 2017/2365, annettu 18 päivänä joulukuuta 2017, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2014/24/EU muuttamisesta hankintasopimusten tekomenettelyihin sovellettavien kynnsarvojen osalta, EUVL L 337, 19.12.2017, s. 19. Vuonna 2019 muutettu kynnsarvo oli 214.000 €; ks. Komission delegeoitu asetus (EU) 2019/1828, annettu 30 päivänä lokakuuta 2019, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2014/24/EU muuttamisesta julkisia tavara- ja palveluhankintoja ja rakennusurakoita koskeviin sopimuksiin sekä suunnittelukilpailuihin sovellettavien kynnsarvojen osalta, EUVL L 279, 31.10.2019, s. 25. Vuonna 2021 muutettu kynnsarvo oli 215.000 €; ks. Komission delegeoitu asetus (EU) 2021/1952, annettu 10 päivänä marraskuuta 2021, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2014/24/EU muuttamisesta tavarahankinta-, palveluhankinta- ja rakennusurakkasopimusten sekä suunnittelukilpailujen kynnsarvojen osalta.

mukaisissa tapauksissa tulevat noudatettavaksi HankintaL:ssa tarkemmin sovellettavat määräykset hankintasopimuksista <sup>1829</sup>.<sup>1830</sup> Edellä mainittu kynnysarvo ylittyy käytännössä yleensä vain suurimmissa kaupungeissa.<sup>1831</sup>

HankintaL II osassa 5–10 luvuissa §:ssä 32–98 säädetään EU-kynnysarvon ylittäviä, tavara- ja palveluhankintoja, rakennusurakoita ja suunnittelukilpailuja koskevista hankinnoista. Voimassa olevan HankintaL 5 luvun mukaan EU-kynnysarvon ylittäviä palveluhankintoja koskevia hankintamenettelyjä ovat mm. avoin menettely ja rajoitettu menettely. Hankintalain 5 luvun 32 §:n mukaisessa avoimessa menettelyssä hankintayksikkö julkaisee hankintailmoituksen ja asettaa saataville tarjouspyynnön, joiden perusteella kaikki halukkaat toimittajat voivat tehdä tarjouksen. Sen jälkeen, kun hankintayksikkö on julkaissut tarjouspyynnön ja asettanut tarjouspyynnön saataville, voi hankintayksikkö lähettää tarjouspyynnön soveliaiksi katsomilleen toimittajille.<sup>1832</sup>

HankintaL 5 luvun 33 §:n mukaisessa rajoitetussa menettelyssä hankintayksikkö julkaisee ilmoituksen hankinnasta, johon kaikki halukkaat toimittajat voivat pyytää saada osallistua. Tällöin ainoastaan hankintayksikön valitsevat ehdokkaat voivat tehdä tarjouksen. Rajoitetussa menettelyssä hankintayksikkö voi ennalta rajata niiden ehdokkaiden määrän, joilta pyydetään tarjous. Tarjoajaksi hyväksyttävät ehdokkaat tulee valita noudattamalla hankintailmoituksessa esitettyjä soveltuvuuden vähimmäisvaatimuksia sekä arviointiperusteita. Ehdokkaita tulee kutsua menettelyyn hankinnan kokoon ja laatuun nähden riittävä määrä todellisen kilpailun varmistamiseksi. Rajoitetussa menettelyssä ehdokkaita tulee kutsua vähintään viisi, ellei soveltuvia ehdokkaita ole vähemmän.<sup>1833</sup>

<sup>1829</sup> HankintaL 26 §:n 2 momentin mukaan EU-kynnysarvojen suuruisiin hankintoihin sovelletaan lain 1–10 lukujen eli 1 luvun mukaisten lain tarkoituksen, periaatteiden ja määritelmien, 2 luvun mukaisten soveltamisalan ja sen rajoitusten, 3 luvun mukaisten yhteishankintojen ja hankintojen varaamisen, 4 luvun mukaisten kynnysarvojen ja hankinnan ennakoitujen arvonnien laskemisen, 5 luvun mukaisten hankintamenettelyjen, 6 luvun määräaikaisten, 7 luvun velvollisuudesta ilmoittaa hankinnoista ja ilmoitusmenettelyistä, 8 luvun mukaisesta tietojen vaihdosta, 9 luvun mukaisesta hankinnan valmistelusta, tarjouspyynnöstä ja hankinnan kohteen kuvauksesta sekä 10 luvun mukaisesta ehdokkaiden ja tarjoajien valinnasta sekä tarjouksen valinnasta sekä lain 14–16 lukujen eli 14 luvun hankintaa koskevasta päätöksestä ja hankintasopimuksista, 15 luvun hankintojen valvonnasta ja 16 luvun oikeussuojakeinosta annettuja määräyksiä. Mainituissa hankinnoissa tulee noudattaa jotain 5 luvun hankintamenettelyn mukaista menettelyä.

<sup>1830</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 185–186; HE 108/2016 vp: 116–117; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 129–133.

<sup>1831</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 808; 2019: 821; 2023: 867.

<sup>1832</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi: 2017: 2187–219; HE 108/2016 vp: 122; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 106–109; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 195–197.

<sup>1833</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 219–220; HE 108/2016 vp: 122–123; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 109–113; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 197–200.

Tarjouspyyntö ja sen liitteet tulee HankintaL 67 §:n mukaan laatia niin selviksi, että niiden perusteella on mahdollista antaa keskenään vertailukelpoisia tarjouksia. Tarjouspyynnön ja hankintailmoituksen erotessa sisällöltään toisistaan noudatetaan tällöin hankintailmoitusta. Tarjouspyynnön sisällöstä säädetään tarkemmin HankintaL 68 §:ssä.<sup>1834</sup>

Tarjouksista tulee HankintaL 93 §:n mukaan valita kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous, joka on hankintayksikön kannalta hinnaltaan halvin. Mikäli hankintayksikkö käyttää muissa kuin tavarahankinnoissa kokonaistaloudellisen edullisuuden perusteena ainoastaan hintaa, tulee tämä perustella 93 §:ssä säädellyn mukaisesti. Hankintayksikkö voi asettaa hinta-laatusuhteen vertailuperusteita, jotka liittyvät laadullisiin, yhteiskunnallisiin, ympäristö- tai sosiaalisiin näkökohtiin tai innovatiivisiin ominaisuuksiin. Laatuun liittyviä perusteita voivat olla tekniset ansiot, esteettiset ja toiminnalliset ominaisuudet, esteettömyys, kaikkien käyttäjien vaatimukset täyttävä suunnittelu, käyttökustannukset, kustannustehokkuus, myynnin jälkeinen palvelu ja tekninen tuki, huolto ja toimituspäivä tai toimitus- tai toteutusaika sekä muut toimitusehdot. Hankintayksikkö voi ottaa huomioon myös hankintasopimuksen toteutukseen osoitetun henkilöstön pätevyyden ja kokemuksen sekä henkilöstön organisoimisen, jos osoitetun henkilöstön laadulla voi olla merkittävä vaikutus hankintasopimuksen toteuttamisessa.<sup>1835</sup>

Kansallisten kynnysarvojen ylittävien, mutta EU-kynnysarvojen alittavien kansallisten hankintojen osalta säädetään HankintaL III osassa, 11–13 luvuissa §:ssä 99–122. Hankintayksikön tulee HankintaL 100 §:n mukaan noudattaa lain 3 §:n 1 momentissa tarkoitettuja periaatteita. Tämän mukaan hankintayksikön tulee kohdella hankintamenettelyn osallistujia tasapuolisesti ja syrjimättömästi sekä toimittava avoimesti ja suhteellisuuden vaatimukset huomioon ottaen.<sup>1836</sup> Hankinnasta ilmoittamisesta ja hankintailmoituksen sisällöstä säädetään HankintaL 101 ja 102 §:ssä. Mikäli hankintayksikkö HankintaL 102 §:n 3 momentin mukaisesti esim. valikoi ehdokkaat, jotka voivat antaa tarjouksia käyttäen perusteena tarjoajille asetettavia soveltuvuusvaatimuksia, tulee tästä ilmoittaa hankintailmoituksessa sekä noudattaa myös muita lainkohdassa mainittuja määräyksiä.<sup>1837</sup>

<sup>1834</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 164–165; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 309 ss.

<sup>1835</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 200–203; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 218 ss.; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 406–411. Ratkaisussa MAO:633/18 kumottiin kaupunginvaltuuston EU-kynnysarvon ylittävä hankintapäätös tilintarkastajan valinnasta virheellisen tarjousvertailun johdosta, joka tarjousvertailu tulee tehdä uudelleen ja tämän perusteella tehdä perusteltu hankintapäätös, mikäli kaupunki aikoo edelleen toteuttaa tilintarkastuspalveluiden hankinnan kyseisen tarjouskilpailun perusteella. Ratkaisussa MAO:138/19 hylättiin EU-kynnysarvon ylittävästä hankintapäätöksestä tehty valitus, koska hankintayksikkö ei ollut menetellyt hankinnassaan valittajan esittämällä tavalla hankintoja koskevien oikeusohjeiden vastaisesti.

<sup>1836</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 210–211.

<sup>1837</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 211–212; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 444–448.

Tarjouksista tulee HankintaL 122 §:n mukaan valita kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous. Kokonaistaloudellisesti edullisin tarjous on hankintayksikön kannalta hinnaltaan halvin, kustannuksiltaan edullisin tai hinta-laatusuhteeltaan paras. Hinta-laatusuhteen arvioinnissa käytettävien vertailuperusteiden tulee liittyä hankinnan kohteeseen. Vertailuperusteiden tulee myös mahdollistaa tarjousten puolueeton arviointi. Vertailuperusteet eivät saa antaa hankintayksikölle rajoittamatonta valinnanvapautta. Kokonaistaloudellisen edullisuuden perusteet sekä mahdolliset vertailuperusteet tulee ilmoittaa hankintailmoituksessa tai tarjouspyynnössä. Vertailuperusteet tulee asettaa siten, että tarjoaja pystyy todentamaan niihin perustuvat tiedot tarjousten vertailua varten. Käytetyt vertailuperusteet tulee kokonaistaloudellisen edullisuuden perustetta ilmoitettaessa luetella alenevassa tärkeysjärjestyksessä.<sup>1838</sup>

HE:ssä uudeksi TTL:ksi esitettiin arviona, että kaikkien tilintarkastajien kuuluessa saman järjestelmään, voisi myös julkisen sektorin tilintarkastajien pätevyys hankkivien määrä kasvaa. Uudessa TTL:n mukaisessa tilintarkastajajärjestelmässä kaikilla julkisen tilintarkastajien erikoistumistutkinnon eli JHT-tutkinnon suorittaneilla olisi myös tilintarkastajan perustutkinto eli HT-tutkinto. He voisivat tarkastaa kuntakonsernien yhteisöjä ja säätiöitä, joissa ei edellytetä KHT-tilintarkastajaa. Mainituilla perusteilla uudistuksen arvioitiin HE:ssä vaikuttavan kilpailua edistävästi julkiselle sektorille kuten kunnille suunnattavien tilintarkastuspalvelujen tarjontaan.<sup>1839</sup>

<sup>1838</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 470–476, 487–488; HE 108/2016 vp: 219–220; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 224; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 448–453. Ratkaisussa MAO:137/19 kumottiin kansallisessa hankinnassa tehty tilintarkastuspalvelujen hankintapäätös sen johdosta, ettei tarjouspyyntö ole ollut omiaan turvaamaan tarjoajien tasapuolista ja syrjimätöntä kohtelua.

<sup>1839</sup> Ks. HE 254/2014 vp. Vuosina 2017–2021 tehtyjen käytettävissä olevien päätösten mukaan suurimpien yli 50.000 asukkaan kaupunkien saama tilintarkastustarjousten määrä vaihteli viiden ja yhden tarjouksen välillä. Viisi tarjousta sai Seinäjoki. Neljä tarjousta saivat Espoo, Lahti, Mikkeli ja Oulu. Kolme tarjousta saivat Helsinki, Hämeenlinna, Kuopio, Lahti ja Vantaa. Kaksi tarjousta saivat Joensuu, Jyväskylä, Kotka, Lappeenranta, Oulu, Pori, Seinäjoki, Tampere, Turku ja Vaasa. Yhden tarjouksen saivat Kotka, Kouvola, Rovaniemi, Salo ja Vantaa. Viisi tarjousta, ks. Seinäjoen kaupunginvaltuusto 20.2.2017 § 21. Neljä tarjousta, ks. Espoon kaupunginvaltuusto 20.3.2017 § 43; Lahti, EUVL/S S125, 4.7.2017, 255011–2017 FI; Mikkelin kaupunginvaltuusto 11.12.2017 § 93; Oulun kaupunginvaltuusto 3.4.2017 § 61. Kolme tarjousta, ks. Helsingin kaupunginvaltuusto 13.3.2019 § 94; Hämeenlinnan kaupunginvaltuusto 28.1.2019 § 7; Kuopion kaupunginvaltuusto 6.2.2017 § 10; 15.2.2021 § 3; Lahden kaupunginvaltuusto 25.1.2021 §; Vantaan kaupunginvaltuusto 23.1.2017 § 20. Kaksi tarjousta, ks. Joensuun kaupunki, EUVL/S S158, 18.8.2018, 362813–2018–FI; Jyväskylän kaupunginvaltuusto 21.5.2018 § 83; Lappeenrannan kaupunginvaltuusto 26.3.2018 § 27; Oulun kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 19; Porin kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 83; Seinäjoen kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 18; Tampereen kaupunginvaltuusto 19.3.2018 § 60; 21.3.2022 § 47; Turun kaupunginvaltuusto 17.6.2019

Tilintarkastajan valinnasta kuten muustakin hankinnasta voidaan HankintaL 132–133 §:n mukaan tehdä hankintaoikaisu. Hankintayksikkö voi itse HankintaL 132 §:n mukaisesti poistaa virheellisen päätöksensä tai peruuttaa muun hankintamenettelyyn tehdyn ratkaisun, jolla on oikeudellisia vaikutuksia ehdokkaiden tai tarjoajien asemaan sekä ratkaista asian uudelleen lainkohdan mukaisin edellytyksin. Sen lisäksi, että hankintayksikkö voi omasta aloitteestaan ottaa hankintaratkaisun käsiteltäväkseen, voi hankintayksikkö ottaa asian HankintaL 133 §:n mukaisesti käsiteltäväkseen myös asianosaisen vaatimuksesta. Asianosaisen tulee esittää vaatimus asiassa 14 päivän kuluessa siitä, kun tämä on saanut tiedon hankintayksikön päätöksestä tai muusta hankintamenettelyssä tehdystä ratkaisusta. Hankintayksikkö voi ottaa hankintapäätöksen tai ratkaisun korjattavakseen 90 päivän kuluessa ratkaisun tai päätöksen tekemisestä. Muutoksenhaku MAO:een ei estä hankintaoikaisun tekemistä tai hankintaoikaisun käsittelyä. Hankintaoikaisu voi koskea myös lainvoimaiseksi tullutta hankintayksikön päätöstä, jos asiaa ei ole saatettu MAO:n käsiteltäväksi.<sup>1840</sup>

Hankinnasta tehtyyn tilintarkastajan valintaa koskevaan päätökseen voi se, jota asia koskee, tehdä HankintaL 145 §:n perusteella valituksen MAO:een. MAO:n käsiteltäväksi voidaan valituksella HankintaL 146 §:n mukaan saattaa hankintayksikön eli tilintarkastajan valinnan kyseessä ollessa valtuuston päätös tilintarkastajan valinnasta. Valitus tulee HankintaL 147 §:n mukaan tehdä 14 päivän kuluessa siitä, kun ehdokas tai tarjoaja on saanut tiedon hankintaa koskevasta päätöksestä valitusosoituksineen.<sup>1841</sup> Kun valitus on tullut vireille, voi MAO HankintaL 151 §:n mukaisesti kieltää, keskeyttää tai sallia hankintapäätöksen täytäntöönpanon taikka määrätä hankintamenettelyn muutoin keskeytettäväksi väliaikaisesti markkinaoikeuden käsittelyn ajaksi.<sup>1842</sup>

Jos hankinnasta on valitettu MAO:een, voi hankintayksikkö HankintaL 153 §:n mukaan järjestää hankinnan väliaikaisesti, jollei hankintaa voida sen luonteen

---

§ 109; Vaasan kaupunginvaltuusto 18.3.2019 § 18. Yksi tarjous, ks. Kotkan kaupunginvaltuusto 4.4. 2022 § 34; Kouvolan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 81; Rovaniemen kaupunki, EUVL/S S50, 11.3.2017, 92364–2017–FI; Salon kaupunginvaltuusto 6.5.2019 § 64; Vantaan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 15; 25.1.2021 § 11.

<sup>1840</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 600 ss.; HE 108/2016 vp: 225–226; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 298–299; Määttä & Voutilainen 2017: 420 ss.; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 565 ss.

<sup>1841</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 607 ss.; HE 108/2016 vp: 237; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 278–279; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 580.

<sup>1842</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 623; HE 108/2016 vp: 239–240; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 283; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 588–589.

johdosta lykätä markkinaoikeuden käsittelyn ajaksi.<sup>1843</sup> MAO:n toimivaltaan kuuluvaan asiaan ei saanut HankintaL 163 §:n mukaan hakea muutosta KuntaL:n eikä HLL:n nojalla.<sup>1844</sup> Vuonna 2019 annettu HallintoprosessiL korvasi HLL:n. Edellä olevan johdosta muutettiin HankintaL 163 §:ää siten, että muutosta MAO:n toimivaltaan kuuluvissa asioissa ei saanut HLL:n sijasta hakea muutosta myöskään HallintoprosessiL:n nojalla.<sup>1845</sup>

Mikäli hankinnassa on menetelty HankintaL:n vastaisesti, voi MAO tehdyn valituksen johdosta HankintaL 154 §:n mukaisesti mm. kumota hankintayksikön päätöksen osaksi tai kokonaan tai määrätä hankintayksikön maksamaan hyvitysmaksu asianosaiselle, jolla olisi ollut todellinen mahdollisuus voittaa tarjouskilpailu virheettömässä menettelyssä.<sup>1846</sup> MAO:n edellä mainittuihin päätöksiin voidaan HankintaL 165 §:n mukaan hakea muutosta valittamalla KHO:een vain, jos KHO myöntää valitusluvan.<sup>1847</sup>

HankintaL 145 §:n mukaan se, jota asia koskee, voi saattaa hankintaa koskevan asian MAO:n käsiteltäväksi tekemällä valituksen. HankintaL 146 §:n mukaan voidaan MAO:n käsiteltäväksi valituksella saattaa hankintayksikön päätös tai muu hankintayksikön tekemä ratkaisu, jolla on vaikutusta ehdokkaan tai tarjoajan asemaan. Edellä mainittu sääntely vastaa aikaisemmin voimassa olleen EHankintaL 85 ja 86 §:n mukaista sääntelyä.<sup>1848</sup> Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan myös alalla toimiva yritys voi syrjivänä pitämänsä tarjouspyynnön ehdon johdosta valittaa MAO:een vaikka kyseinen toimittaja ei olisi osallistunut tarjouskilpailuun tarjouspyynnön ehtojen johdosta.<sup>1849</sup> Suurimpien kaupunkien tarjouspyyntöjä tarkastellaan erikseen seuraavassa jaksossa.

<sup>1843</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 626–627; HE 108/2016 vp: 240; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 283–284; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 390–392.

<sup>1844</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 242. Ks. KHO 2018:124, jonka mukaan HankintaL 163 §:n otsikon tarkoituksena ei kyseisen §:n sanamuodon ja HE:n perusteluiden (ks. HE 108/2016 vp: 242) ollut muuttaa vuonna 2010 muutetun (ks. Laki julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta 30.4.2010/321) EHankintaL 102 §:ään perustunutta oikeustilaa, jonka mukaan MAO:n toimivaltaan kuuluvaan asiaan ei saanut hakea muutosta KuntaL:n eikä HLL:n nojalla.

<sup>1845</sup> Ks. Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annetun lain 5 ja 163 §:n muuttamisesta 29.6.2021/656: 163 §.

<sup>1846</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 240; Kontio, Kronström, Kumlin & Mäki 2017: 286–287; Määttä & Voutilainen 2017: 470 ss.; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 592 ss.

<sup>1847</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 242–243; Pekkala, Pohjonen, Huikko & Ukkola 2017: 612–613.

<sup>1848</sup> Ks. Määttä & Voutilainen 2017: 400.

<sup>1849</sup> Ks. Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017: 615–620; Määttä & Voutilainen 2017: 397–401; KHO 2014:129; KHO 2017:12.

## 4.2.13.4 Suurimpien kaupunkien tarjouskilpailuista

EHankintaL 1 §:n mukaan lain tavoitteena oli mm. turvata yritysten ja muiden yhteisöjen tasapuolisia mahdollisuuksia tarjota palveluita julkisten hankintojen tarjouskilpailuissa. EHankintaL 2 §:n mukaan hankintayksikön tuli käyttää hyväksi voimassa olevat kilpailuolosuhteet, kohdella hankintamenettelyn osallistujia tasapuolisesti ja syrjimättä sekä toimia avoimesti ja suhteellisuuden vaatimukset huomioon ottaen.<sup>1850</sup> Myös HankintaL 2 §:n mukaan lain tarkoituksena on turvata yritysten ja muiden yhteisöjen tasapuoliset mahdollisuudet tarjota mm. palveluja julkisten hankintojen tarjouskilpailuissa. HankintaL 3 §:n mukaan hankintayksikön on kohdeltava hankintamenettelyn osallistujia tasapuolisesti ja syrjimättömästi sekä toimittava avoimesti ja suhteellisuuden vaatimukset huomioon ottaen.<sup>1851</sup>

*Laihasen* mukaan tuolloisista JHTT-tilintarkastajista vuonna 2009 tuntui olevan pulaa kunnallisina tilintarkastajina, jolloin eteläistä Suomea ja suurimpia kaupunkeja lukuun ottamatta ei JHTT-yhteisöjen välille muodostunut todellista kilpailua.<sup>1852</sup> Suurimpia kaupunkeja ei tässä yhteydessä tarkemmin määritelty. Tilanteessa 31.12.2020 oli Suomessa yli 50.000:n asukaan suuruisia kaupunkeja yhteensä 21. Kaikkien kuntien lukumäärä oli puolestaan 310. Manner-Suomen kuntien lukumäärä oli 294<sup>1853</sup>. Lisäksi 16 kuntaa sijaitsee Ahvenanmaan maakunnassa, jonka kuntien tilintarkastuksessa noudatetaan maakuntalainsäädännön mukaisia määräyksiä ItseHallintoL:iin perustuen.<sup>1854</sup> Suurimpien kaupunkien asukasmäärä oli vuoden 2020 lopussa yhteensä 2.997.245 eli yli 54 % Manner-Suomen asukasmäärästä 5.503.664. Ahvenanmaan asukasmäärä vuoden 2020 lopussa oli 30.129. Koko valtakunnan asukasmäärä 31.12.2020 oli yhteensä 5.533.793.<sup>1855</sup>

Jäljempänä tarkasteltavien tarjouspyyntöjen tarjoajille asetetuista ehdoista keskitytään tässä yhteydessä tilintarkastusyhtiölle asetettuihin vaatimuksiin sekä KuntaL 122 §:n mukaan vastuunalaiseksi määrättävälle tilintarkastajalle asetettuihin vaatimuksiin. Myös eräillä muilla tarjouspyynnöissä asetetuilla ehdoilla oli tai voi olla merkitystä tarjouskilpailuun osallistumiselle, mutta tarkastelun selkeyden vuoksi huomiota kiinnitetään keskeisimpiin tarjouspyynnöissä esitettyihin vaatimuksiin. Internetissä kaupunkien sivustoilla saatavien kaupunginvaltuuston

<sup>1850</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 46.

<sup>1851</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 70–71.

<sup>1852</sup> Ks. Laihanen 2009: 115.

<sup>1853</sup> Honkajoen kunta lakkasi ja yhdistyi Kankaanpään kaupunkiin 1.1.2021; ks. Valtioneuvoston päätös Kankaanpään kaupungin ja Honkajoen kunnan yhdistymisestä 11.6.2020/443.

<sup>1854</sup> Ks. tarkemmin Hellberg 2021.

<sup>1855</sup> Ks. Tilastokeskus 2022.



pöytäkirjojen liitteenä olleiden tai muutoin käytettävissä olevien tarjouspyyntöjen mukaan tarjouskilpailuissa asetettiin jäljempänä mainittuja ehtoja, jotka sulki tarjouskilpailun ulkopuolelle ne toimittajat, joiden kohdalla ehdot eivät täyttyneet. Tarjouspyyntöjen osin horjuva terminologia on jäljempänä korvattu vastaamaan Kuntal:n sekä TTL:n mukaista terminologiaa. Seuraavassa tarjouspyyntöjen mukaisia vaatimuksia tarkastellaan jäljempänä tarjouspyynnön tehneiden kaupunkien suuruusjärjestyksessä erikseen aikaisemman EHankintal:n ja Hankintal:n voimassaolon ajalta.

Edellä mainituista 21 kaupungista 10 kaupunkia käynnisti tilintarkastajan valintaa koskevan tarjouskilpailun vuonna 2016 eli EHankintal:n säännösten mukaisesti<sup>1856</sup>. Tätä koskevat hankintailmoitukset julkaistiin EUVL:ssä<sup>1857</sup>. Vaihtoehtoisesti kilpailutus on todennettavissa myös käytettävissä olevien tarjouspyyntöjen<sup>1858</sup> perusteella. Hankintailmoitusten sekä tarjouspyyntöjen ja valtuuston pöytäkirjojen mukaan tarjouskilpailuissa noudatettiin avointa menettelyä. EHankintal 5 §:n 10 kohdan mukaan avoimessa hankintamenettelyssä hankintayksikkö julkaisi hankintailmoituksen, jolloin kaikki halukkaat toimittajat voivat tehdä tarjouksen. Tarjoajana olevaa tilintarkastusyhteisöä koskien esitettiin mainittuja hankintoja koskien vähimmäisvaatimuksia viidessä tarjouspyynnössä sekä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävää tilintarkastajaa koskien seitsemässä tarjouspyynnössä. Jäljempänä tarkastellaan tarjouspyynnöissä esitettyjä vähimmäisvaatimuksia kaupunkien suuruusjärjestyksessä.

Käytettävissä olevien tarjouspyyntöjen mukaan tarjoajana olevalta tilintarkastusyhteisöltä edellytettiin enimmillään, että yhteisöllä oli riittävä kokemus vuosilta 2019–2016 vähintään 80.000<sup>1859</sup> asukkaan kuntien lakisääteisistä tilintarkastuksista. Vastuunalaiseksi nimettävällä tilintarkastajalla tuli olla vähintään kolmen vuoden tarkastuskokemus vastuunalaisena tilintarkastajana yli 80.000 asukkaan kaupungissa vuosien 2009–2016 aikana.<sup>1860</sup> Jossain määrin erikoisempi oli vaatimus, jonka mukaan tarjoajana olevalla tilintarkastusyhteisöllä tuli

<sup>1856</sup> Kaupungit olivat suuruusjärjestyksessä Espoo, Vantaa, Oulu, Turku, Lahti, Kuopio, Kouvola, Joensuu, Seinäjoki, Rovaniemi ja Porvoo.

<sup>1857</sup> Ks. hankintailmoitukset EUVL:ssä kaupunkien suuruusjärjestyksessä: Espoo EUVL/S S252, 30.12.2016, 464495-2016-FI ja EUVL/S S172, 8.9.2017, 352886-2017-FI; Vantaa EUVL/S S209, 28.10.2016, 378508-2016-FI; Oulu EUVL/S S244, 17.12.2016, 445410-2016-FI; Lahti EUVL/S S203, 20.10.2016, 366882-2016-FI; Kuopio EUVL/S S218, 11.11.2016, 397017-2016-FI; Joensuu EUVL/S S201, 18.10.2016, 362952-2016-FI; Seinäjoki EUVL/S S223, 18.11.2016, 406547-2016-FI ja EUVLS S224, 19.1.2016, 408607-2016-FI; Rovaniemi EUVL/S S193, 6.10.2016, 347474-2016-FI.

<sup>1858</sup> Ks. Kouvolan kaupunki 22.12.2016; Porvoon kaupunki 22.12.2016.

<sup>1859</sup> Esim. yli 80.000 asukkaan kaupunkia oli Suomessa 31.12.2021 yhteensä 11 eli Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu, Turku, Jyväskylä, Lahti, Kuopio, Pori ja Kouvola; ks. Tilastokeskus 2022.

<sup>1860</sup> Ks. Espoon kaupunki 28.12.2016: 8–9.

olla viimeksi kuluneelta kolmelta vuodelta kokemusta vähintään kolmesta kunnasta, jolloin kokemusta edellytettiin vähintään 50.000 asukkaan kunnista. Lisäksi tilintarkastusyhteisöllä tuli olla kokemusta vähintään 10 tytäryhteisöä käsittävistä kunnista, joiden tilintarkastajana yhteisön edustaja oli toiminut. Vastuunalaiseksi nimettävällä tilintarkastajalla tuli olla kokemusta vastuunalaisena tilintarkastajana yli 80.000 asukkaan suuruisen kaupungin tilintarkastuksesta, jolla oli vähintään 10 tytäryhteisöä.<sup>1861</sup>

Tilintarkastusyhteisöä koskevaksi vaatimukseksi esitettiin myös eräässä tarjouspyynnössä kokemusta vähintään neljän vuoden ajalta yli 80.000 asukkaan kuntien tilintarkastuksesta. Lisäksi vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi nimettävällä tarkastajalla tuli olla vähintään neljän vuoden kokemus vastuunalaisena tilintarkastajana konsernitilinpäätöksen laatineessa yli 60.000 asukkaan kunnassa.<sup>1862</sup> Yhdessä tarjouspyynnössä edellytettiin vastuunalaiseksi nimettävältä tilintarkastajalta vähintään kolmen vuoden kokemusta vastuunalaisena tilintarkastajana yli 35.000 asukkaan kunnassa.<sup>1863</sup> Yhdessä tarjouspyynnössä edellytettiin vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävältä tilintarkastajalta kokemusta vastuunalaisena tilintarkastajana vähintään kolme vuotta. Tämän lisäksi vähintään tilintarkastuspäivistä 250 päivää tuli olla yli 50.000 asukkaan kunnasta tai kuntayhtymästä viimeisten viiden vuoden ajalta. Lisäksi vastuunalaisen tilintarkastajan tuli olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja.<sup>1864</sup>

Kahdessa tarjouspyynnössä edellytettiin tilintarkastusyhteisöltä vähintään kaksi kunta-alan referenssiä. Toisessa tarjouspyynnössä tämän tuli olla viimeisen neljän vuoden ajalta. Lisäksi tarjouspyynnössä edellytettiin, että vastuunalaiseksi määrättävä tilintarkastaja on sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja.<sup>1865</sup> Toisessa tarjouspyynnössä mainitut kaksi referenssiä tuli olla vähintään 35.000 asukkaan kunnasta. Myös tässä tarjouspyynnössä edellytettiin vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävän olevan JHT- ja KHT-tilintarkastaja. Lisäksi vastuunalaiselle tilintarkastajalle asetettiin vaatimuksia mm. toimimisesta yli 35.000 asukkaan kunnan päävastuullisena tilintarkastajana viimeisen viiden vuoden aikana.<sup>1866</sup> Yhden tarjouspyynnön mukaan nimettävällä vastuunalaisella tilintarkastajalla tuli olla vähintään kolmen vuoden kokemus kunnan tilintarkastuksesta. Tämän tuli lisäksi olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja.<sup>1867</sup> Edellä mainituissa tarjouspyynnöissä neljään sisältyi vaatimus, että vastuunalaiseksi

<sup>1861</sup> Ks. Vantaan kaupunki 27.10.2016: 11, 18.

<sup>1862</sup> Ks. Oulun kaupunki 15.12.2016: 9, 12.

<sup>1863</sup> Ks. Kuopion kaupunki 10.11.2016: 6.

<sup>1864</sup> Ks. Kouvolan kaupunki 22.12.2016: 4–5.

<sup>1865</sup> Ks. Seinäjoen kaupunki 16.11.2016: 7.

<sup>1866</sup> Ks. Rovaniemen kaupunki 26.9.2016: 7, 10.

<sup>1867</sup> Ks. Porvoon kaupunki 22.12.2016: 7.

tilintarkastajaksi määrättävän tilintarkastajan tulisi olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja.<sup>1868</sup> Kahdessa tarjouspyynnössä ei tilintarkastusyhteisölle tai vastuunalaiselle tilintarkastajalle asetettu etukäteen erityisiä kokemusvaatimuksia.<sup>1869</sup>

Tarjouspyynnöistä voidaan todeta sekä tilintarkastusyhteisölle että vastuunalaiselle tilintarkastajalle asetettavien vaatimusten olleen varsin kirjavia. Yhteisen linjan hahmottaminen tarjouspyyntöjen kohdalla ei ole yksiselitteistä. Lähinnä vastuunalaiselle tilintarkastajalle asetettu vaatimus JHT- ja KHT-tilintarkastajan tutkinnosta lienee selkein yhteinen tekijä useimmissa mainituissa tarjouspyynnöissä.

EHankintaL 59 §:n mukaisesti hankintayksikkö voi pyytää tarjoajaa osoittamaan mm. ammatillisen pätevyytensä tarjouspyynnön mukaisen palvelun suorittamiseen. HE:n perustelujen mukaan vaadittujen selvitysten tulisi olla perusteltuja mm. palveluhankinnan laajuuden kannalta. Lisäksi huomiota tulisi kiinnittää esitettyjen vaatimusten vaikutukseen tarjoajien määrään. Perusteettomat tai ylimitoidut vaatimukset voivat sulkea yrityksiä pois tarjouskilpailusta, vaikka ne muutoin olisivat soveltuvia toteuttamaan tarjouspyynnön mukaisen palvelun.<sup>1870</sup> Lisäksi tulee huomioida, etteivät tarjouspyynnössä esitetyt vaatimukset saa olla miltään osin syrjiviä. Ks. tästä edellä jakso 4.2.13.4.

Mainittuihin EHankintaL:n mukaisiin tarjouskilpailuihin osallistuneiden tarjoajien määrä oli enimmillään viisi tarjousta ja vähimmillään yksi tarjous. Viisi tarjousta sai yksi kaupunki<sup>1871</sup>, neljä tarjousta sai kolme kaupunkia<sup>1872</sup>, kolme tarjousta sai kaksi kaupunkia<sup>1873</sup>, kaksi tarjousta sai yksi kaupunki<sup>1874</sup> ja yhden tarjouksen yksi kaupunki<sup>1875</sup>. Kahden kaupungin kohdalla tietoa ei ole käytettävissä.

<sup>1868</sup> Ks. Kouvolan kaupunki 22.12.2016: 5; Seinäjoen kaupunki 16.11.2016: 7; Rovaniemen kaupunki 26.9.2016: 10; Porvoon kaupunki 22.12.2016: 7.

<sup>1869</sup> Ks. Joensuun kaupunki 14.10.2016; Lahden kaupunki 19.10.2016.

<sup>1870</sup> Ks. HE 50/2006 vp: 102.

<sup>1871</sup> Seinäjoki. Ks. Seinäjoen kaupunginvaltuusto 20.2.2017 § 21; EUVL/S S97, 20.5.2017, 192016-2017-FI.

<sup>1872</sup> Espoo, Oulu ja Lahti. Ks. Espoon kaupunginvaltuusto 20.3.2017 § 43 ja EUVL/S S166, 31.8.2017, 342173-2017-FI; Oulun kaupunginvaltuusto 3.4.2017 § 61, jossa yksi tarjous hylättiin tarjouspyynnön vastaisena ja EUVL/S S119, 24.6.2017, 240617-2017-FI; Lahti EUVL/S S125, 4.7.2017, 255011-2017-FI.

<sup>1873</sup> Vantaa ja Kuopio. Ks. Vantaan kaupunginvaltuusto 23.1.2017 § 20, jonka mukaan yksi tarjous hylättiin tarjouspyynnön vastaisena; Kuopion kaupunginvaltuusto 6.2.2017 § 10 ja EUVL/S S104, 1.6.2017, 207875-2017-FI.

<sup>1874</sup> Joensuu. Ks. EUVL/S S158, 18.8.2018, 362813-2018-FI.

<sup>1875</sup> Rovaniemi. Ks. EUVL/S S50, 11.3.2017, 92364-2017-FI.

HankintaL:n voimaantulon jälkeen käynnisti tarjouskilpailun tilintarkastuspalveluiden hankinnasta edellä mainituista 21:stä yli 50.000:n asukkaan kaupungeista 11 kaupunkia <sup>1876</sup>. Hankintailmoitukset julkaistiin EUVL:ssä <sup>1877</sup>. Hankintailmoitusten mukaan tarjouskilpailuissa noudatettiin avointa menettelyä. HankintaL 32 §:n mukaan avoimessa menettelyssä hankintayksikkö julkaisee hankintailmoituksen ja asettaa saataville tarjouspyynnön, ja niiden perusteella kaikki halukkaat toimittajat voivat tehdä tarjouksen. Internetissä kaupunkien sivustoilla tai muutoin saatavilla olevien kuuden tarjouspyynnön sekä käytettävissä olevien pöytäkirjojen mukaan esitettiin tarjoajana olevia tilintarkastusyhteisöjä koskien jäljempänä mainittuja vähimmäisvaatimuksia neljässä tarjouspyynnössä sekä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävää tilintarkastajaa koskien kahdeksassa tarjouspyynnössä. Seuraavassa tarjouspyynnöissä esitettyjä vähimmäisvaatimuksia tarkastellaan kaupunkien suuruusjärjestyksessä.

Suomen suurimman kaupungin tarjouspyynnössä edellytettiin, että vastuunalaiseksi nimitettävällä tilintarkastajalla tulee olla kokemusta vastuunalaisena tilintarkastajana tai tarkastusaluevastuullisena tilintarkastajana vähintään kaksi vuotta yli 100.000 <sup>1878</sup> asukkaan kaupungista. Lisäksi vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävän tuli olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja. <sup>1879</sup> Yhdessä tarjouspyynnössä tarjoajalta edellytettiin kaksi referenssiä osoitukseksi toimituskyvystään. Lisäksi tarjouspyyntöön sisältyy mm. tiimiltä vaadittava osaaaminen. <sup>1880</sup> Neljänneksi suurimman kaupungin tarjouspyynnössä tarjoajalta edellytettiin kokemusta vähintään 40.000 asukkaan kunnista sekä kokemusta vähintään kahdeksan tilintarkastusyhteisöä käsittävistä kunnista. Päävastuullisella tilintarkastajalla tuli olla kokemusta vastuunalaisena tilintarkastajana yli 70.000

<sup>1876</sup> Mainitut kaupungit olivat suuruusjärjestyksessä mainiten Helsinki, Tampere, Jyväskylä, Pori, Lappeenranta, Vaasa, Hämeenlinna, Mikkeli, Kotka ja Salo.

<sup>1877</sup> Ks. hankintailmoitukset kaupunkien suuruusjärjestyksessä: Helsinki EUVL/S S198, 13.10.2018, 448569-2018-FI ja EUVL/S S199, 16.10.2018, 452581-2018-FI; Tampere EUVL/S S242, 16.12.2017, 503474-2017-FI; Turku EUVL/S S63, 29.3.2019, 146938-2019-FI; Jyväskylä EUVL/S S170, 6.9. 2017, 348668-2017-FI ja EUVL/S S209, 31.10.2017, 433398-2017-FI sekä EUVL/S S217, 11.11.2017, 451987-2017-FI; Pori EUVL/S S192, 5.10.2018, 434325-2018-FI; Lappeenranta EUVL/S S240, 14.12.2017, 498208-2017-FI; Vaasa EUVL/S S239, 12. 12.2018, 546190-2018-FI; Hämeenlinna EUVL/S S194, 9.10.2018, 439337-2018-FI ja EUVL/S S212, 3.11.2018, 486619-2018-FI; Mikkeli EUVL/S S195, 11.10.2017, 400931-2017-FI; Kotka EUVL/S S25, 6.2.2018, 53657-2018-FI ja EUVL/S S60, 27.3.2018, 132723-2018-FI sekä EUVL/S S66, 5.4.2018, 147602-2018-FI; Salo EUVL/S S54, 18. 3.2019, 124884-2019-FI.

<sup>1878</sup> Kaupunkien asukasluvusta tilanteesta 31.12.2021 ks. liite 1.

<sup>1879</sup> Ks. Helsingin kaupunki 15.10.2018: 7.

<sup>1880</sup> Ks. Tampereen kaupunki 13.12.2017: 7–8.

asukkaan kaupungista, jolla oli vähintään yhdeksän tytäryhteisöä.<sup>1881</sup> Yhdessä tarjouspyynnössä esitetyn mukaan vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi nimetyn tuli olla JHT-<sup>1882</sup> tai sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja.<sup>1883</sup>

Yhden tarjouspyynnön mukaan tarjoajan esittämällä vastuunalaisella tilintarkastajalla tuli olla kokemusta vastaavankokoisesta tai suuremmasta kuntakonsernista vastuunalaisena tilintarkastajana. Kaupungin vastuunalaisella tilintarkastajalla tuli lisäksi olla JHT- ja KHT-auktorisointi.<sup>1884</sup> Yhden kaupungin vastuunalaiselta tilintarkastajalta edellytettiin, että tämän oli viimeisten 10 vuoden aikana tullut toimia vastuunalaisena tilintarkastajana enemmän kuin viisi vuotta vähintään 50.001 asukkaan kunnan tai väestöpohjaltaan vähintään 100.000 asukkaan kuntayhtymässä. Lisäksi edellytettiin, että vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi tulee nimetä JHT-tilintarkastaja<sup>1885, 1886</sup>

Tarjoajalle asetettavista vaatimuksista edellytettiin yhdessä tarjouspyynnössä, että tilintarkastusyhteisöllä tuli olla viimeksi kuluneen kolmen vuoden aikana kokemusta vähintään yhdestä yli 40.000 asukkaan kunnasta, jossa yhteisö on suorittanut kunnan hallinnon ja talouden tilintarkastuspalvelut. Lisäksi vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävällä tilintarkastajalla tuli olla vähintään viisi vuotta kokemusta vastuunalaisena kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastajana.<sup>1887</sup> Yhden tarjouspyynnön mukaan tarjoajalla tuli olla kokemusta yli 30.000 asukkaan kunnan lakisääteisestä tilintarkastuksesta sekä vastaavankokoisten kuntien tytäryhteisöjen tilintarkastuksesta viimeiseltä viideltä vuodelta. Vastuunalaisella tilintarkastajalla tuli olla vähintään viiden vuoden kokemus vastuunalaisena tilintarkastajana yli 30.000 asukkaan kunnan tilintarkastuksesta.<sup>1888</sup> Edellä

<sup>1881</sup> Tarjouspyyntö koski vuotta 2020 kaupungin aikaisemman tilintarkastajan luovuttua toimeksiannosta. Ks. Vantaan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 15; Vantaan kaupunki 16.9.2020: 11, 15.

<sup>1882</sup> Vuonna 2015 annetun Kuntalain mukaan kunnan tilintarkastusyhteisön vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi tuli määrätä JHT-tilintarkastaja; ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaisesti tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana voi JHT-tilintarkastajan sijasta toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>1883</sup> Ks. Porin kaupunki 4.10.2018: 7.

<sup>1884</sup> Ks. Lappeenrannan kaupunki 8.12.2017: 7.

<sup>1885</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaisesti tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Molemmat samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>1886</sup> Ks. Vaasan kaupunginvaltuusto 18.3.2019 § 18.

<sup>1887</sup> Ks. Kotkan kaupunki 12.4.2018: 2, 16.

<sup>1888</sup> Ks. Salon kaupunki 15.3.2019: 6, 9.

mainituista tarjouspyynnöistä kahteen sisältyi vaatimus, että vastuunalaisen tilintarkastajan tulee olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja<sup>1889</sup>. Yhden tarjouspyynnön mukaan vastuunalaisen tilintarkastajan tuli olla JHT-<sup>1890</sup> tai sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja<sup>1891</sup>.

HankintaL 86 §:n mukaan hankintayksikkö voi asettaa vaatimuksia, joilla varmistetaan, että tarjoajilla on tarvittavat henkilöstö- ja tekniset voimavarat sekä kokeudesta hankintasopimuksen toteuttamiseksi hankintayksikön edellyttämällä tasolla. Hankintayksikkö voi myös vaatia, että riittävä kokemus osoitetaan viittamalla aiemmin toteutettuihin sopimuksiin. HE:n perustelujen mukaan teknistä suorituskkyä ja ammatillista pätevyyttä koskevien vähimmäisvaatimusten tulisi liittyä tarjoajan mahdollisuuksiin toteuttaa hankinta sekä olla avoimia, syrjimättömiä ja suhteellisuusperiaatteen mukaisia.<sup>1892</sup> Ks. tarjouspyyntöjen ehtojen syrjimättömyyden vaatimuksesta myös edellä jakso 4.2.13.4.

Edellä mainittuihin HankintaL:n mukaisiin tarjouskilpailuihin osallistuneiden tarjoajien määrä oli enimmillään neljä tarjousta ja vähimmillään yksi tarjous. Neljä tarjousta sai yksi kaupunki<sup>1893</sup>, kolme tarjousta sai kaksi kaupunkia<sup>1894</sup>, kaksi tarjousta sai kuusi kaupunkia<sup>1895</sup> ja yhden tarjouksen kaksi kaupunkia<sup>1896</sup>.

<sup>1889</sup> Helsingin kaupunki 15.10.2018; Lappeenrannan kaupunki 8.12.2017.

<sup>1890</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaisesti tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>1891</sup> Porin kaupunki 4.10.2018: 7.

<sup>1892</sup> Ks. HE 108/2016 vp: 192.

<sup>1893</sup> Mikkeli. Ks. Mikkelin kaupunginvaltuusto 11.12.2017 § 93 ja EUVL/S S9, 13.1.2018, 16432-2018-FI.

<sup>1894</sup> Helsinki ja Hämeenlinna. Ks. Helsingin kaupunginvaltuusto 13.3.2019 § 94 ja EUVL/S S106, 4.6.2019, 259647-2019-FI; Hämeenlinnan kaupunginvaltuusto 28.1.2019 § 7, jossa yksi tarjoaja suljettiin pois tarjouskilpailusta sen johdosta, että tarjoajan liikevaihto oli tarjouspyynnössä edellytettyä pienempi. Ratkaisussa MAO:437/19 hylättiin tehty valitus siitä, että kaupunginvaltuusto oli sulkenut tarjoajan pois tarjouskilpailusta sen johdosta, että tarjoajan liikevaihto oli ollut soveltuvuusvaatimukseksi asetettua tilintarkastuspalveluiden liikevaihtoa alempi valittajan vaatiessa, että liikevaihdoksi tulisi lukea koko konsernin liikevaihto.

<sup>1895</sup> Tampere, Turku, Jyväskylä, Pori, Lappeenranta, Vaasa, ja Kotka. Ks. Tampereen kaupunginvaltuusto 19.3.2018 § 60 ja EUVL/S S143, 27.7.2018, 327670-2018-FI; Turun kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 109; Jyväskylän kaupunginvaltuusto 11.12.2017 § 152 ja EUVL/S S76, 19.4.2018, 169794-2018-FI; Porin kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 83 ja EUVL/S S105, 3.6.2019, 256474-2019-FI; Lappeenrannan kaupunginvaltuusto 26.3.2018 § 27; Vaasan kaupunginvaltuusto 18.3.2019 § 18; Kotkan kaupunginvaltuusto 21.5.2018 § 83 ja EUVL/S S123, 29.6.2018, 280219-2018-FI.

<sup>1896</sup> Salo ja Vantaa. Ks. Salon kaupunginvaltuusto 6.5.2019 § 64; Vantaan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 15.

Edellä mainituista EHankintaL:n mukaisista tarjouspyynnöistä neljään sisältyi vaatimus siitä, että vastuunalaiseksi määrättävän tilintarkastajan tuli olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja<sup>1897</sup>. HankintaL:n mukaisista tarjouspyynnöistä kahteen sisältyi vaatimus siitä, että vastuunalaisen tilintarkastajan tulisi olla sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja<sup>1898</sup>. Yhdessä tarjouspyynnössä edellytettiin, että vastuunalaisen tilintarkastajan tuli olla joko JHT- tai sekä JHT- että KHT-tilintarkastaja<sup>1899</sup>. Yksi kaupunki edellytti, että vastuunalaisena tilintarkastajana toimii JHT-tilintarkastaja<sup>1900,1901</sup>

Sekä EHankintaL:n että HankintaL:n aikaisissa edellä mainituissa tarjouspyynnöissä esitettiin vähimmäisvaatimuksia toisaalta tilintarkastusyhteisölle että toisaalta vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi määrättävälle tilintarkastajalle, jotka koskivat mm. tarkastuskokemusta tietyn kokoisten kuntien tilintarkastuksesta. Esitettäessä vaatimuksia tietyn kokoisten kuntien tarkastuksesta on tämän lisäksi ratkaiseva merkitys sillä, onko mainittu vaatimus ajallisesti määritetty vai ei. Lisäksi saavutetun kokemuksen ajallisella määrittelytavalla on edellä mainitun lisäksi asiallinen merkitys sille, tuleeko mahdollinen tarjoaja jo tämän johdosta suljetuksi tarjouspyynnön perusteella tarjouskilpailun ulkopuolelle.

KuntaL vuonna 2015 muutetun<sup>1902</sup> 122 §:n mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö. Lisäksi yhteisön on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. Edellä olevan johdosta vaatimus vastuunalaisen tilintarkastajan sekä JHT- että KHT-auktorisoinneista ei ole johdettavissa KuntaL:sta. Tilintarkastusyhteisön tulee määrätä kulloinkin tarvittavan auktorisoinnin omaava tilintarkastaja esim. kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi. Edellä olevan lisäksi tuli aikaisemmin ja tulee huomioitavaksi myös JHTTL 12 §:n 7 momentti, jonka mukaan kunnan tilintarkastusyhteisöksi voitiin

<sup>1897</sup> Ks. Kouvolan kaupunki 22.12.2016: 5; Seinäjoen kaupunki 16.11.2016: 7; Rovaniemen kaupunki 26.9.2016: 10; Porvoon kaupunki 22.12.2016: 7.

<sup>1898</sup> Ks. Helsingin kaupunki 15.10.2018: 7; Lappeenrannan kaupunki 8.12.2017: 7.

<sup>1899</sup> Ks. Porin kaupunki 4.10.2018: 7.

<sup>1900</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaisesti tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp:88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>1901</sup> Ks. Vaasan kaupunginvaltuusto 18.3.2019 § 18.

<sup>1902</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

valita myös JHTT-yhteisö<sup>1903</sup> ja päävastuullisena<sup>1904</sup> tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja.<sup>1905</sup>

Tarkasteltaessa yli 50.000 asukkaan eli 21 kaupungin viimeksi vuodelta 2021 annettuja tilintarkastuskertomuksia on todettavissa, että tilintarkastus mainittujen kaupunkien kohdalla on varsin keskittynyttä. Mainitulta vuodelta joko BDO Oy (1 tilintarkastuskertomus) tai BDO Audiator Oy (10 tilintarkastuskertomusta) toimivat yhteensä 11 kaupungin tilintarkastajana vuonna 2021.<sup>1906</sup> Vuonna 2021 joko KPMG Oy Ab (6 tilintarkastuskertomusta) tai KPMG Julkistarkastus Oy<sup>1907</sup> (2 tilintarkastuskertomusta) toimivat yhteensä 8 kaupungin tilintarkastajana.<sup>1908</sup> TALVEA Julkishallinnon Palvelut Oy toimi vuonna 2021 yhteensä kahden yli 50.000 asukkaan kaupungin tilintarkastajana.<sup>1909</sup> Yli 50.000 asukkaan kaupunkien tilintarkastuksessa oli vuonna 2021 kolme toimijaa, eli aakkosjärjestyksessä mainiten BDO, KPMG ja TALVEA, joista kaksi ensiksi mainittua hallitsevat kuntien tilintarkastusmarkkinoita.<sup>1910</sup>

Vuosien 2021 tai 2022 sekä myöhempien vuosien tilintarkastusta on tätä kirjoitettaessa järjestetty kymmenen kilpailutusta suurimpien kaupunkien tilintar-

---

<sup>1903</sup> JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaisesti JHTT-yhteisöjen hyväksyminen lakkasi vuoden 2020 lopussa.

<sup>1904</sup> KuntaL:n mukainen nimitys on vastuunalainen tilintarkastaja.

<sup>1905</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 88.

<sup>1906</sup> Espoo, Oulu, Jyväskylä, Pori, Kouvola, Joensuu, Lappeenranta, Hämeenlinna, Seinäjoki, Salo, Kotka. Ks. Espoon kaupunginvaltuusto 16.5.202 § 61; Oulun kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 54; Jyväskylän kaupunginvaltuusto 30.5.2022 § 50; Porin kaupunginvaltuusto 30.5.2022 § 69; Kouvolan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 60; Joensuun kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 48; Lappeenrannan kaupunginvaltuusto 6.6.2022 § 62; Hämeenlinnan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 64; Seinäjoen kaupunginvaltuusto 20.6.2022 § 72; Salon kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 42; Kotkan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 94 .

<sup>1907</sup> KPMG Oy Ab osti PwC Julkistarkastus Oy:n osakkeet 31.5.2019 ja PwC luopui tiedotteen mukaan kaupan myötä kuntien tilintarkastuksesta; ks. KPMG 2019; PwC 2019. Ks. myös Oulasvirta, Uoti, Ojala, Saastamoinen, Pesu, Kettunen, Paananen, Anttila & Lindgren 2021: 73–74, jossa selvitetään yleisesti kunnallisilta tilintarkastusmarkkinoilta vetäytymiseen johtavia seikkoja, joita ovat mm. kokemusvaatimus, hinnoittelu, tilaajan määrittelemät tilintarkastuspäivät ja vaadittu auktorisoidun tilintarkastajan osuus tarkastustyöstä.

<sup>1908</sup> Helsinki, Tampere, Vantaa, Turku, Vaasa, Rovaniemi, Mikkeli, Porvoo. Ks. Helsingin kaupunginvaltuusto 22.6.2022 § 183; Tampereen kaupunginvaltuusto 16.5.2022 § 76; Vantaan kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 7; Turun kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 125 Vaasan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 32; Rovaniemen kaupunginvaltuusto 20.6.2022 § 71; Mikkelin kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 90; Porvoon kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 43.

<sup>1909</sup> Kuopio, Lahti. Ks. Kuopion kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 43; Lahden kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 53.

<sup>1910</sup> Ks. myös Oulasvirta, Uoti, Ojala, Saastamoinen, Pesu, Kettunen, Paananen, Anttila & Lindgren 2021: 30, jonka mukaan kuntatilintarkastuksen markkinaa hallitsevat BDO ja KPMG. Muiden tilintarkastusyhteisöjen osuus on vähäinen.



kastuksesta. Käytettävissä olevien tarjouspyyntöjen mukaan yhdessä tarjouspyynnössä edellytettiin tilintarkastusyhteisöltä kokemusta vähintään 40.000 asukkaan kunnista sekä kokemusta vähintään viisi tytäryhteisöä käsittävistä kunnista. Vastuunalaiselta tilintarkastajalta edellytettiin kokemusta vastuunalaisena tilintarkastajana yli 45.000 asukkaan kaupungista, jolla oli vähintään viisi tytäryhteisöä.<sup>1911</sup> Yhdessä tarjouspyynnössä edellytettiin tilintarkastusyhteisöltä mm. kokemusta yli 80.000 asukkaan kunnasta vähintään kolmen vuoden ajan vuosina 2013–2019. Lisäksi vastuunalaisella tilintarkastajalla tuli olla vähintään kolmen vuoden kokemus 60.000 asukkaan kunnasta vuosina 2013–2019. Vastuunalaisen tilintarkastajan tuli olla JHT- ja KHT-tilintarkastaja.<sup>1912</sup> Yhdessä tarjouspyynnössä ei tilintarkastusyhteisölle tai vastuunalaiselle tilintarkastajalle asetettu etukäteen rajoittavia erityisehtoja.<sup>1913</sup>

Viimeksi vuosina 2020 ja 2021 järjestetyissä kahdessa tarjouskilpailussa toisessa tarjouskilpailussa edellytettiin kaupungin vastuunalaisen tilintarkastajalta sekä tämän varahenkilöltä KHT- ja JHT-auktorisointia. Tämän lisäksi asetettiin tarjouspyynnössä vaatimuksia tarkastustiimin muiden jäsenten auktorisoinnille.<sup>1914</sup> Toisessa edellytettiin palvelun tarjoajalta tilintarkastuskokemuksena vähintään yhtä referenssikohdetta yli 100.000 asukkaan kunnasta ja jonka kokemuksen tuli olla kertynyt vuosina 2015–2021. Edellä olevan lisäksi vastuunalaisen tilintarkastajan ja tämän varahenkilön tuli olla JHT- ja KHT-tilintarkastaja, joilla tuli olla vähintään 3 tilivuoden kokemus toimimisesta vastuunalaisena tilintarkastajana yhdestä tai useammasta yli 60.000 asukkaan kunnassa tilivuosilta 2015–2020.<sup>1915</sup>

Edellä mainittujen tarjouskilpailujen tarjoajien määrä oli enimmillään kolme tarjoajaa ja vähimmillään yksi tarjoaja. Kolme tarjoajaa saivat kaksi kaupunkia<sup>1916</sup>, kaksi tarjoajaa saivat viisi kaupunkia<sup>1917</sup> ja yhden tarjoajan kolme kaupunkia<sup>1918</sup>. Edellä mainituissa tarjouspyynnöissä tilintarkastajan valinta kohdistui kahden kaupungin kohdalla edellä mainittujen BDO:n tai KPMG:n sijasta kolmanteen

<sup>1911</sup> Ks. Vantaan kaupunki 9.11.2020: 10.

<sup>1912</sup> Ks. Oulun kaupunki 2.8.2020: 9–10.

<sup>1913</sup> Ks. Lahden kaupunki 29.9.2020.

<sup>1914</sup> Ks. Espoon kaupunki 8.12.2020: 8.

<sup>1915</sup> Ks. Jyväskylän kaupunki 21.10.2021: 10, 13–14.

<sup>1916</sup> Kuopio ja Lahti. Ks. Kuopion kaupunginvaltuusto 15.2.2021 § 3; Lahden kaupunginvaltuusto 25.1.2021 § 11.

<sup>1917</sup> Espoo, Jyväskylä, Oulu, Seinäjoki ja Tampere. Ks. Espoon kaupunginvaltuusto 22.3.2021 § 34; Jyväskylän kaupunginvaltuusto 31.1.2022 § 1; Oulun kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 19; Seinäjoen kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 18; Tampereen kaupunginvaltuusto 21.3.2022 § 47.

<sup>1918</sup> Kotka, Kouvola ja Vantaa. Ks. Kotkan kaupunginvaltuusto 4.4.2022 § 34; Kouvolan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 81; Vantaan kaupunginvaltuusto 25.1.2021 § 11.

tilintarkastusyhteisöön.<sup>1919</sup> Seitsemän kaupungin tarjouskilpailun voitti BDO<sup>1920</sup> ja yhden kaupungin tarjouskilpailun voitti KPMG<sup>1921</sup>.

#### 4.2.13.5 Kuntien tilintarkastuksen keskittyminen

Vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa muutoksineen säädettiin kunnan tilintarkastajan valinnasta. Kunnan tilintarkastajan tuli EKuntaL 72 §:n mukaisesti olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Vuonna 2015 annetun KuntaL 122 §:n mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-yhteisö. Syksyllä 2015 tehdyn KuntaL:n 122 §:n muutoksen<sup>1922</sup> mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja<sup>1923</sup>.

EKuntaL:n voimaantullessa oli voimassa vuonna 1992 annettu EEHankintaL jonka korvasi vuonna 2007 annettu edelleen voimassa oleva HankintaL. Kaikkien mainittujen julkisia hankintoja koskevien lakien tarkoituksena on ollut ja on edistää kilpailun aikaansaamista sekä tarjousmenettelyyn osallistuvien tasapuolisen ja syrjimättömän kohtelun turvaamista hankinnoissa mm. kuntien viranomaisten toiminnassa. Edellä jaksossa 4.2.13.4 kuvattiin suurimpien yli 50.000 asukkaan kaupunkien tilintarkastuksen kilpailutusta. Vastaava tarkastelu muiden kuntien tilintarkastuksen kilpailutuksen osalta olisi liian laaja toteutettavaksi tässä tutkimuksessa. Asiaa voidaan kuitenkin tarkastella esim. kuntien tilintarkastuksesta annettujen tilintarkastuskertomusten ja näiden puuttuessa tilintarkastuksesta muutoin käytettävissä olevien selvitysten perusteella.

Tämän tutkimuksen liitteestä 1 ilmenevät kuntien tilintarkastusyhteisöt ja näiden tarkastamat kunnat vuodelta 2021 on selvitetty internetissä kuntien sivustoilla olevien tietojen perusteella. Suurimmalta osin kuntien tilintarkastuskertomukset

<sup>1919</sup> Molemmat kaupungit, Kuopio ja Lahti, saivat kolme tarjousta, tarjouskilpailun voitti molemmissa tapauksissa TALVEA Julkishallinnon Palvelut Oy. Ks. Kuopion kaupunginvaltuusto 15.2.2021 § 23; Lahden kaupunginvaltuusto 25.1.2021 § 11.

<sup>1920</sup> Espoo, Jyväskylä, Kotka, Kouvola, Oulu, Seinäjoki, Tampere. Ks. Espoon kaupunginvaltuusto 22.3.2021 § 34; Jyväskylän kaupunginvaltuusto 31.1.2022 § 1; Kotkan kaupunginvaltuusto 4.4.2022 § 81; Kouvolan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 81; Oulun kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 19; Seinäjoen kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 18; Tampereen kaupunginvaltuusto 21.3.2022 § 47.

<sup>1921</sup> Vantaa. Ks. Vantaan kaupunginvaltuusto 25.1.2021 § 11.

<sup>1922</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>1923</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaisesti tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

olivat saatavissa mainituilta sivustoilta <sup>1924</sup>. Joiltain osin tiedot tilintarkastuksesta jouduttiin selvittämään joko pöytäkirjojen tietojen perusteella tai sivustoilla pöytäkirjojen liitteenä julkaistujen tilinpäätösten tilinpäätösmerkintöjen perusteella ym.

Liitteestä 1 ilmenevän mukaisesti kuntien tilintarkastukset, joihin sisältyvät myös suurimpien kaupunkien tilintarkastukset vuodelta 2021, olivat kokonaisuutena varsin voimakkaasti keskittyneet. Sekä BDO Oy:n (3 kuntaa) että BDO Audiator Oy:n (176 kuntaa) tarkastamien kuntien määrä oli yhteensä 179 kuntaa. KPMG Oy Ab:n (72 kuntaa) ja KPMG Julkistarkastus Oy:n (16 kuntaa) tarkastamien kuntien määrä oli yhteensä 88 kuntaa. Edellä mainittujen tilintarkastusyhteisöjen tarkastamia kuntia oli vuodelta 2021 liitteestä 1 ilmenevän mukaisesti yhteensä 267 kuntaa. Muiden tilintarkastusyhteisöjen tarkastamia kuntia vuodelta 2021 oli yhteensä 26 eli alle 9 % kuntien määrästä.<sup>1925</sup>

Sekä tarkastusyhteisöt että näiden tarkastamat kunnat vaihtelevat/voivat vaihdella kulloinkin järjestettävien kilpailutusten tulosten perusteella tehtävien valintojen johdosta. Tässä yhteydessä ei myöskään ollut jo tutkimuksen laajuuden vuoksi mahdollista selvittää erikseen muiden kuin edellä jaksossa 4.2.13.4 mainittujen suurimpien kaupunkien tilintarkastuksen kilpailutusta.

Käsillä olevassa tarkastelussa ei ole huomioitu asian laajuuden osalta myöskään kuntayhtymien tilintarkastusta. Osa kuntayhtymistä, esim. sairaanhoitopiirit, jotka olivat lakisääteisiä kuntayhtymiä ja joita oli yhteensä 20<sup>1926</sup>, ovat olleet myös tilintarkastukselliselta kannalta hyvinkin merkittäviä toimijoita. Lisäksi kysymykseen tulivat kehitysvammaisten erityishuollosta annetun lain tarkoittamat erityishuoltopiirit.<sup>1927</sup>

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämistä vastaava sekä kyseisten kuntayhtymien varat ja velat siirtyivät kunnilta ja kuntayhtymiltä vuoden 2023 alusta uusille vuonna 2022 perustetuille 21:lle hyvinvointialueelle eräin

<sup>1924</sup> KuntaL 109 §:n mukaisesti yleisessä tietoverkossa on oltava saatavilla mm. kunnan tilintarkastuskertomus.

<sup>1925</sup> Ks. Liite 1. Ks. myös Laihanen 2009: 115. Ks. myös Oulasvirta, Uoti, Ojala, Saastamoinen, Pesu, Kettunen, Paananen, Anttila & Lindgren 2021: 27, 39, jonka mukaan kuntatilintarkastajan markkina on kehittymässä duopoliksi toimialan ajautuessa entistä selkeämmin duopolistiseen markkinatilanteeseen.

<sup>1926</sup> Ks. Erikoissairaanhoitolaki 1.12.1989/1062: 3 §, 4 §.

<sup>1927</sup> Ks. Laki kehitysvammaisten erityishuollosta 23.6.1977/519: § 6; Valtioneuvoston asetus erityishuoltopiireistä 18.12.2008/1045: 1 §.

poikkeuksin, jolloin mm. sairaanhoitopiirit ja erityishuoltopiirit lakkasivat olemasta.<sup>1928</sup> Ks. tästä tarkemmin jakso 4.2.3.5.

Myös maakuntien liitot, joita on 18, ovat lakisääteisiä kuntayhtymiä <sup>1929</sup>. Kunnilla on myös lukuisia vapaaehtoisia kuntayhtymiä. <sup>1930</sup> Lisäksi tulee ottaa huomioon kuntakonserniin tai kuntayhtymäkonserniin kuuluvat tytäryhteisöt ja säätiöt. Näiden osalta ei ole käytettävissä ajantasaista tietoa niiden lukumäärästä.

#### 4.2.14 Tilintarkastuksen sisältö

##### 4.2.14.1 Tilintarkastajan tehtävät

Kunnan tilintarkastajan tehtävistä säädetään KuntaL 123 §:ssä. Tilintarkastajan tulee toukokuun loppuun mennessä tarkastaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tämän mukaisesti tilintarkastajan on tarkastettava:

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

Verrattuna vuoden 1995 EKuntaL:iin tilintarkastajan tarkastustehtäviin kuuluva hallinnon hoitaminen lain ja valtuuston päätösten mukaisesti pysyi muuttumattomana. Kunnan hallinnon muuttuminen kuluneen 20 vuoden aikana sekä tähän

<sup>1928</sup> Ks. Laki sosiaali- ja terveydenhuolto- ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevien säännösten voimaantulosta 29.6.2021/616: § 4 sekä Laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla 29.6.2021/615.

<sup>1929</sup> Ks. aikaisemmin voimassa ollut Maakuntajakolaki 11.12.1997/1159, jonka 1 §:n mukaan VN päätti maakuntien lukumäärän, alueet ja nimen. Ks. esim. Valtioneuvoston päätös maakunnista 29.8.2019/978: 1 §. Maakuntien jaosta annetun lain korvasi Hyvinvointialue- ja maakuntalaki 29.6.2021 § 614. Hyvinvointialueen muuttaminen vaikuttaa vastaavasti maakuntajakoon; ks. Hyvinvointialue- ja maakuntajakolaki 29.6.2021/614: 1 §.

<sup>1930</sup> Ks. tästä Oulasvirta, Uoti, Ojala, Saastamoinen, Pesu, Kettunen, Paananen, Anttila & Lindgren 2021: 40, jonka mukaan kuntayhtymien tilintarkastuksien markkinaa dominoi BDO:n ja KPMG:n duopoli.

liittyen myös KuntaL:n säännösten muuttuminen EKuntaL:iin verrattuna vaikuttaa luonnollisesti tilintarkastajan tehtäviin säännöksen sanamuodosta riippumatta. Keskeisimpänä lakina on KuntaL, jonka määräysten noudattaminen kuuluu selkeästi tilintarkastajan tehtäviin tarkastustoiminnassaan. Lisäksi voidaan laeista mainita mm. HL, joka on myös kunnan toiminnan kannalta keskeinen säädös.<sup>1931</sup> HL 2 §:n mukaisesti mainittua lakia noudatetaan mm. kunnallisissa viranomaisissa. Myös valtuuston hyväksymän hallintosäännön sekä muiden pysyväismääräysten lisäksi valtuuston muiden päätösten noudattamisen tarkastaminen kuuluu keskeisesti tilintarkastajan tehtäviin.<sup>1932</sup>

Kunnan tilinpäätöksen ja siihen kuuluvan konsernitilinpäätöksen tuli vuoden 1995 EKuntaL:n mukaan antaa mm. oikeat ja riittävät tiedot kunnan tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista. Uuden säännöksen mukaan tilintarkastajien tehtävänä oli tarkastaa, antavatko tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. Vuonna 2021 muutetun 123 §:n edellä mainitun 2 kohdan mukainen ilmaisu ”oikeat ja riittävät tiedot” korvattiin ilmaisulla ”oikean ja riittävän kuvan”.<sup>1933</sup>

Kunnan tilinpäätöksen ja siihen kuuluvan konsernitilinpäätöksen oikeellisuuden tarkastaminen vastaa pääsääntöisesti myös aikaisempaa vuonna 2007 muutettua<sup>1934</sup> EKuntaL:n säännöstä. Alkuperäisen säännöksen mukaan tilintarkastajan tuli tarkastaa tuolloin laadittava konsernitase, mutta vuonna 2007 konsernia koskevia säännöksiä muutettiin siten, että tarkastettavaksi tuli uusien määräysten mukainen konsernitilinpäätös. Tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuksessa olennainen merkitys on KPL:n säännösten lisäksi KuntaKILA:n yleisohjeilla sekä annetuilla eri tilanteisiin liittyvillä lausunnoilla. JHTT-tilintarkastajalta vaadittavan perusosaamisen lisäksi säännösten ja ohjeiden kehittyminen käytännössä useimmiten vaativampaan suuntaan edellyttää myös tilintarkastajalta jatkuvaa ammatillisten taitojen päivittämistä.

Valtionosuuksien kohdalla ei EKuntaL:sta poiketen tilintarkastajan enää tule lausua niiden käytöstä, mutta valtionosuuksien perusteiden asianmukaisuuden tarkastaminen kuuluu edelleen tilintarkastajan tehtäviin. Kunnan konsernivalvonnan järjestämisen tarkastaminen lisättiin tilintarkastajan tehtäviin jo EKuntaL:ia edellä todetun mukaan vuonna 2007 muutettaessa. Riskienhallinnan

<sup>1931</sup> Ks. Mäenpää 2021.

<sup>1932</sup> Ks. Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019: 104 ss.; Harjula & Prättälä 2019: 825–826; 2023: 871–872.

<sup>1933</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/429: 123 §; Harjula & Prättälä 2023: 872–873; HE 242/2020 vp: 57.

<sup>1934</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

valvontaa koskevat määräykset tilintarkastuksessa lisättiin myös EKuntaL:iin vuonna 2012<sup>1935</sup>. Kyseiset konsernivalvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä koskevat määräykset tilintarkastuksessa sisältyvät edellä olevan mukaan myös voimassa olevaan KuntaL:iin.

HE:ssä mainitaan edellä olevan säännöksen tavoin, että kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös tulee tarkastaa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. HE:ssä todetaan EKuntaL:n mukaista asiantilaa tarkasteltaessa, että *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* on julkaissut Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa -suosituksen, joka ohjaa kunnan tilintarkastuksen sisältöä tai toteuttamistapaa. HE:n mukaan suositus toimisi myös jatkossa tilintarkastuksen ohjenormina.<sup>1936</sup> Tuolloin *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* oli viimeksi vuonna 2006 antanut suosituksen julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta. Seuraava suositus annettiin vuonna 2017.<sup>1937</sup> Tämän jälkeen *Suomen tilintarkastajat ry* on päivittänyt suositusta vuonna 2020.<sup>1938</sup>

Edellä olevan lisäksi tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, elleivät annetut ohjeet ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Mahdollisesti havaitsemistaan epäkohdista tilintarkastajan tulee ilmoittaa viipymättä kunnanhallitukselle annettavassa tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirja annetaan tiedoksi myös tarkastuslautakunnalle.<sup>1939</sup> EKuntaL 73 §:n mukaan tilintarkastajan tuli ilmoittaa havaitsemistaan epäkohdista viipymättä tarkastuslautakunnalle ja tarvittaessa myös kunnanhallitukselle.

Hallinnon lainmukaisuuden tarkastuksessa varmistetaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaisesti vuosittain ensisijaisesti kuntalain ja HL:n sekä kunnan hallintosäännön ja muiden valtuuston päätösten noudattamista. Lisäksi tarkastukseen kuuluu tilintarkastajan ammatillisen harkinnan ja asiakokonaisuuden mukaan muuta lainsäädäntöä. Kunnan tilinpäätöksen ja konsernitiilinpäätöksen tarkastuksessa tulevat lisäksi huomioon otettavaksi muun ohella KuntaKILA:n yleisohjeet sekä mahdolliset muut lausunnot. Konsernin osalta tulee huomioida, ettei kunnan tilintarkastajan tarkastusoikeus tuossa asemassa

<sup>1935</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>1936</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 86, 109, 225.

<sup>1937</sup> Ks. *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* 2006; 2016c. Ks. myös PRH/TILA 13.2.2018 Dnro PRH/4217/10000/2016, jossa lausutun mukaisesti *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry*:n suositusta hyvästä tilintarkastustavasta voidaan käyttää lähteenä, kun arvioidaan julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan noudattamista kunnan tilintarkastuksessa jälkikäteen. Kunnan tilintarkastuksen sisällöstä ks. myös Leppänen 2015: 100 ss.

<sup>1938</sup> Ks. *Suomen tilintarkastajat ry* 2020.

<sup>1939</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 813 ss.; 2019: 824 ss.; 2023: 870 ss.; HE 268/2014 vp: 225–227.

ulotu kunnan määräämisvallassa olevan yhteisön tilintarkastustietojen luotettavuuden tarkastamiseen.<sup>1940</sup> Kunnan tilintarkastajalla on kuitenkin KuntaL 124 §:n 2 momentin mukaan oikeus saada kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tilintarkastustehtävän hoitamiseksi.<sup>1941</sup> Vastaavaa oikeutta ei kunnan tilintarkastajalla ollut EKuntaL:n mukaan.

Kunnan valtionosuuksien rahoitus muodostuu sekä kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta että opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuudesta.<sup>1942</sup> Valtionosuuksien perusteista annettujen tietojen osalta tilintarkastajan tulee HE:n mukaisesti tarkastaa valtionosuuksien perustaksi annettujen tietojen oikeellisuus niiden luotettavuuden varmistamiseksi. Valtionosuuksien perustaksi annettuja tietoja ovat esim. Tilastokeskuksen keräämä kunnan talous- ja toimintatilasto sekä Opetushallituksen keräämät oppilasmäärätiedot. Tarkastukseen kuuluu ensisijaisesti tietojenkeruujärjestelmän luotettavuuden varmistaminen. Tilintarkastajan tulee tarkastaa myös kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuus. Tilintarkastajan tehtävänä on nimenomaan sisäisen valvonnan tai konsernivalvonnan järjestämisen arviointi, ei niiden suorittaminen.<sup>1943</sup>

#### 4.2.14.2 Kunnan liikelaitoksen tilintarkastus

Kunnan liikelaitoksesta säädetään KuntaL 9 luvussa. Kunnallisella liikelaitoksella on KuntaL 67 §:n mukaan johtokunta, joka ohjaa ja valvoo liikelaitoksen toimintaa sekä vastaa liikelaitoksen hallinnon ja toiminnan sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä. Johtokunnan tehtävänä on lisäksi mm. laatia liikelaitoksen tilinpäätös. KuntaL 120 §:n mukaan kunnan liikelaitoksen erillistilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa johtokunnan tulee tehdä esitys liikelaitoksen tilikauden tuloksen käsittelystä. Liikelaitoksen erillistilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen

<sup>1940</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 813 ss.; 2019: 824 ss.; 2023: 870 ss.; HE 268/2014 vp: 225–226.

<sup>1941</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 818–820; 2019: 830–831; 2023: 876–877; HE 268/2014 vp: 227.

<sup>1942</sup> KuntaL:n voimassaolon aikana 1.5.2015 alkaen ovat olleet voimassa Laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704 ja 1.1.2023 lähtien Laki Kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 29.6.2021/618 sekä 1.1.2010 lähtien Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 29.12.2009/1705. Valtionavun/valtionosuuden käsitteestä ks. tarkemmin Oulasvirta 1996a: 22–24. Valtionapujärjestelmästä ks. myös Oulasvirta 1991: 31–33.

<sup>1943</sup> Ks. Ainasvuori 2015: 25; Harjula & Prättälä 2015: 816–817; 2019: 827–828; 2023: 873–874; HE 268/2014 vp: 226. Ks. myös Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2016b; Suomen tilintarkastajat ry 2020: 18–20.

johtaja. Erillistilinpäätös tulee antaa KuntaL 120 §:n mukaan tilintarkastajien<sup>1944</sup> tarkastettavaksi. Ks. kunnallisesta liikelaitoksesta ja sen toiminnasta tarkemmin edellä jaksossa 4.2.9 esitetty.

Kunnallisen liikelaitoksen hallinnon ja talouden tarkastamisesta ei ole erikseen säännöksiä KuntaL:ssa. Myöskään aikaisemmin voimassa olleessa EKuntaL:ssa ei ollut erikseen säännöksiä kunnallisen liikelaitoksen hallinnon ja talouden tarkastamisesta. Sekä EKuntaL 87 i §:n että KuntaL 120 §:n mukaisesti kunnallisen liikelaitoksen erillistilinpäätös annettiin/annetaan tilintarkastajien tarkastettavaksi. EKuntaL:n mukaiset tilintarkastuskertomuksissa annettavat kunnallista liikelaitosta koskevat lausumat esitettiin HE:n mukaisesti kunnan tilintarkastuskertomuksessa.<sup>1945</sup>

HE:ssä nykyisen KuntaL:n säätämisen yhteydessä todetaan, että kunnan liikelaitoksen erillistilinpäätöksen tarkastus on osa kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastusta eikä siitä näin anneta erillistä tilintarkastuskertomusta.<sup>1946</sup> Sekä EKuntaL:ssa että voimassa olevassa KuntaL:ssa säädetään kunnallisen liikelaitoksen hallinnosta ja taloudesta sekä liikelaitoksen johtokunnan ja johtajan velvollisuuksista. Kunnallisen liikelaitoksen hallinto ja talous on erillinen osa kunnan tai kuntayhtymän hallintoa ja taloutta, jonka tarkastaminen kuuluu tilintarkastajan velvollisuuksiin kunnan tilintarkastuksen yhteydessä. Näin ollen kunnan tilintarkastajan tulee ottaa kantaa myös liikelaitoksen johtokunnan jäsenten ja johtajan toimintaan sekä erillistilinpäätöksen oikeellisuuteen.

#### 4.2.14.3 Tilintarkastajan tietojensaantioikeus

Tilintarkastajan tietojensaantioikeudesta säädetään KuntaL 124 §:n 2 momentissa. Tilintarkastajalla on sen mukaan oikeus saada salassapitoa koskevien säännösten estämättä kunnan viranomaisilta tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi. Mainitulla säännöksellä turvataan tilintarkastajan luottamushenkilöitä laajempi tietojensaantioikeus kuten EKunL:ssa. Tilintarkastajan oikeus ulottuu sen mukaan myös sellaisiin salassa pidettäviin tietoihin, jotka ovat tarpeen tarkastustehtävän suorittamiseksi. Säännöksen sanamuodon mukaan tietojen tarpeellisuuden arvioi tilintarkastaja.<sup>1947</sup>

<sup>1944</sup> KuntaL 122 §:n mukaan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön eli yhden tilintarkastajan.

<sup>1945</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 36.

<sup>1946</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 222.

<sup>1947</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 818–820; 2019: 830–831; 2023: 876–877; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 15; HE 268/2014 vp: 227.



KuntaL:ssa laajennettiin lisäksi tilintarkastajan tietojensaantioikeutta aikaisempaan verrattuna. Tilintarkastajalla on edellä olevan lisäksi KuntaL 124 §:n 2 momentin mukaan oikeus saada kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisena tarkastustehtävän hoitamiseksi. Säännöksen perusteella tilintarkastajan tietojensaantioikeus ulottuu kunnan viranomaisien lisäksi myös kuntakonserniin kuuluviin yhtiöihin ja säätiöihin, jotka ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä. Lähtökohtaisesti mainittujen oikeushenkilöiden hallussa olevien asiakirjojen julkisuus määräytyy esim. osakeyhtiölain ja niitä koskevan muun lainsäädännön mukaan.<sup>1948</sup>

Tilintarkastaja toimii KuntaL 122 §:n mukaan tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajalla on velvollisuus pitää salassa ne tiedot, jotka tilintarkastaja on tehtävänsä hoitaessaan saanut edellä mainittujen säännösten perusteella. Salassapito-velvollisuudesta on säännökset mm. JHTTL 18 §:ssä, JulkisuusL 23 §:ssä ja RL 40:5 §:ssä.<sup>1949</sup>

#### 4.2.15 Tilapäinen valiokunta

Valtuusto voi asettaa KuntaL 35 §:n mukaisen tilapäisen valiokunnan. Tilapäinen valiokunta asetetaan sen jälkeen, kun mahdollinen KuntaL 34 §:n tarkoittama luottamushenkilöiden erottamista koskeva asia tai KuntaL 43 §:ssä tarkoitettu kunnanjohtajan irtisanomista tai muihin tehtäviin siirtämistä koskeva asia on tullut vireille. Tilapäisen valiokunnan jäsenten tulee olla valtuutettuja tai vara-valtuutettuja.<sup>1950</sup>

Lisäksi tilapäinen valiokunta voidaan 35 §:n 2 momentin mukaan asettaa lausunnon antamista ja hallinnon tarkastamista varten. HE:ssä ei tarkemmin selvitetä tilapäisen valiokunnan tehtäviä lausunnon antamisessa tai hallinnon tarkastamisessa.<sup>1951</sup> Kaikissa tapauksissa tilapäisen valiokunnan asettaminen esim. hallinnon tarkastamista varten ei vapauta kunnan tilintarkastajaa miltään osin tilintarkastajalle kuuluvien tehtävien toteuttamisessa. Tilapäisen valiokunnan jäsenmäärää ei ole säädetty KuntaL:ssa, jolloin tämä on valtuuston päätettävissä. Tilapäisen valiokunnan tulee KuntaL 35 §:n mukaan hankkia sen valmisteltaviin kuuluvissa asioissa kunnanhallituksen lausunto.

<sup>1948</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 818–820; 2019: 830–831; 2023: 876–877; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 15–16; HE 268/2014 vp: 227.

<sup>1949</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 819; 2019: 831; 2023: 877; HE 268/2014 vp: 227.

<sup>1950</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 317–318; 2019: 318–320; 2023: 331–332; HE 268/2014 vp: 162–163.

<sup>1951</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 163.

Vuonna 2016 lisättiin<sup>1952</sup> KuntaL 35 §:ään määräykset myös tilanteista, joissa kunnanhallituksen jäsenet ja varajäsenet ovat esteellisiä hoitamaan kunnanhallitukselle kuuluvia KuntaL 38 ja 39 §:n mukaan kuuluvia tehtäviä, jolloin kunnanhallitusta ei tästä syystä saada päätösvaltaiseksi. Edellä mainitussa tilanteessa valtuuston tulee asettaa tilapäinen valiokunta mainittujen tehtävien hoitamiseksi. Tilapäisen valiokunnan toimikausi päättyy, kun sen asettamiseen aiheuttaneiden asioiden käsittely kunnassa on päättynyt.<sup>1953</sup>

#### 4.2.16 Kunnan oma revisiotoimi

Vuonna 1976 annetun KunL 94 §:n mukaan, sekä tätä ennen, kunnan tilintarkastajien apuna voi olla kunnanvaltuuston valitsema viranhaltijoita, joiden suoritettavaksi voitiin tilintarkastussäännössä määrättyissä rajoissa uskoa myös tilintarkastajille kuuluvia tehtäviä. EKuntaL:ia vuonna 1995 säädettäessä katsottiin, että kunnalla voi edelleen olla oma revisiotoimi, vaikka EKuntaL:iin ei tästä enää sisällynyt säännöksiä. Ks. tästä tarkemmin jaksossa 4.1.14 esitetty.

Myöskään KuntaL:iin ei sisälly määräyksiä kunnan revisiotoimesta. Säädettäessä EKuntaL:ia katsottiin, että kunnassa mahdollisesti oleva revisiotoimi voisi avustaa tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajaa erikseen sovittavalla tavalla. Samalla tavalla lausuttiin valiokuntamietinnössä.<sup>1954</sup>

Vuonna 2016 kunnan hallintosäännöstä annetun mallin mukaan hallintosäännössä voidaan määrätä ulkoisen valvonnan ja tarkastuksen organisoinnista eli tarkastuslautakunnan kokoonpanosta ja tehtävistä, tilintarkastusyhteisön toimikaudesta, tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajan työnjaosta ja yhteistyöstä. Lisäksi hallintosäännön mallin mukaan siinä voidaan määrätä myös mahdollisesta tarkastushenkilöstöstä.<sup>1955</sup>

Hallintosäännön malliin sisältyy sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyviä suosituksia. Sisäisen tarkastuksen osalta hallintosäännön mallissa on esitetty kannanottona, että etenkin keskisuudessa ja suuressa kunnassa on suotavaa olla ammattimainen sisäisen tarkastuksen toiminto. Mainittu toiminto voidaan suosituksen mukaan järjestää esim. kunnan/kuntakonsernin omana toimintana,

<sup>1952</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 29.12.2016/1484.

<sup>1953</sup> Ks. HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp: 3; HE 250/2016 vp: 19.

<sup>1954</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp: 15; HE 192/1994 vp: 116.

<sup>1955</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2016: 59.

yhteistoimintana muiden kuntien kanssa tai se voidaan hankkia ulkopuolisilta palvelujen tuottajilta.<sup>1956</sup>

#### 4.2.17 Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan tulee antaa KuntaL 125 §:n mukaisesti kultakin tilikaudelta valtuustolle kertomus, jossa tilintarkastaja esittää tarkastuksen tulokset. Tilintarkastuskertomuksessa tulee esittää edellä olevan lisäksi, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtävälleen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus.<sup>1957</sup> Säännökset ja ohjeet suoritetusta tilintarkastuksesta tilinpäätökseen tehtävästä merkinnästä ovat vaihdelleet aikojen saatossa. Nykyisin tilinpäätökseen tehtävä merkintä perustuu Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n vuonna 2016 antamaan suositukseen julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta.<sup>1958</sup>

Jos tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen, tulee tilintarkastajan KuntaL 125 §:n mukaan tehdä tilintarkastuskertomuksessa asiasta

<sup>1956</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2016: 65–66. Ks. KHO 2018:164, jossa katsottiin, että kaupungin omistajaohjaustoiminnan ja siihen liittyvän sisäisen tarkastuksen yhteydessä vuonna 2016 laadittujen muistioiden jäljennökset tuli luovuttaa niitä pyytäneelle henkilölle, kun kaupungin hallussa oleviin muistioihin sovellettiin julkisuuslakia eivätkä ne miltään osin olleet salassa pidettäviä asiakirjoja.

<sup>1957</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 820–821; 2019: 832–833; 2023: 878–880; HE 268/2014 vp: 22

<sup>1958</sup> Ks. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2016c. Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa koskevan mallin mukaan merkintä tilinpäätökseen suositellaan tehtäväksi seuraavasti: ”Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.”. Vuonna 2006 annetussa suosituksessa julkishallinnon hyväksi tilintarkastustavaksi suositeltavana merkintänä oli ”Tilinpäätös on laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.”. EKuntaL:n kunnan taloutta koskevan 8 luvun sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevan 9 luvun voimaan tullessa vuoden 1997 alusta tuli tuolloin noudatettavan EKPA 20 §:n mukaan tasekirjaan tehdä merkintä siitä, oliko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. EKPA:n korvannessa vuonna 1997 annetussa vuoden 1998 alusta voimaan tullessa KPA:ssa ei enää säädetty tilintarkastajan toimesta tilinpäätökseen tehtävästä merkinnästä. EJHTTL:iin lisättiin vuonna 2005 9 a §, jossa säädetyn mukaan tilintarkastajan tuli tehdä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitattiin tilintarkastuskertomukseen. HE:ssä nimenomaisesti mainitun mukaisesti 9 a § ei kuitenkaan tullut sovellettavaksi kunnan tilintarkastukseen EJHTTL 1 §:n perusteella, jonka mukaan lakia sovellettiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetty; ks. HE 10/2005 vp: 11; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 23.6.2005/370: 9 a §. Myöskään vuonna 2015 annetun JHTTL 7 §:n mukainen määräys, jonka mukaan tilintarkastajan tulee tehdä suoritetusta tilintarkastuksesta merkintä tilinpäätökseen, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen, ei edellä olevan perusteella tule sovellettavaksi kunnan tilintarkastuksessa. EJHTTL 1 §:ää vastaavasti myös JHTTL 1 §:ssä säädetyn mukaisesti mainittua lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä.

tilivelvolliseen kohdistuva muistutus.<sup>1959</sup> Muistutusta ei voida KuntaL 125 §:n 2 momentin mukaan kohdistaa valtuustoon. Tarkastuslautakunnan tulee hankkia tilintarkastuskertomuksessa tehdyistä muistutuksista asianomaisen selitys. Lisäksi selityksistä tulee hankkia kunnanhallituksen lausunto. Valtuusto päättää tämän jälkeen niistä toimenpiteistä, joihin tarkastuslautakunnan toteuttama valmistelu, tilintarkastuskertomus ja siinä tehty mahdollinen muistutus antavat aiheita. Valtuuston hyväksyessä tilinpäätöksen päättää se myös vastuuvapaudesta tilivelvollisille.<sup>1960</sup>

*Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry* on vuonna 2016 antanut KuntaL:n mukaiset tilintarkastuskertomusmallit sekä yksittäiselle kunnalle että kunnalle, jolla on liikelaitos, yksittäiselle kunnalle jolla on liikelaitos ja joka on jäsenenä kuntayhtymässä, konsernin emokunnalle, konsernin emokunnalle jolla on liikelaitos, yksittäiselle kuntayhtymälle, kuntayhtymälle jolla on liikelaitos, konsernin emokuntayhtymälle, konsernin emokuntayhtymälle jolla on liikelaitos, yksittäiselle liikelaitoskuntayhtymälle sekä konsernin emoliikelaitoskuntayhtymälle.<sup>1961</sup>

Tilintarkastuskertomusmalleissa kunnille ja kuntayhtymille, joilla ei ole liikelaitosta, kuvataan tilinpäätöksen sisältö. Tämän jälkeen tilintarkastuskertomusmalleissa selvitetään tilivelvollisen vastuita ja velvollisuuksia hallinnosta ja taloudenhoidosta sekä tilinpäätöksestä ja siinä annettavista tiedoista. Samoin tarkastuksen toteuttamisesta annetaan erillinen selostus. Tarkastuksen tuloksena esitetään tämän jälkeen KuntaL 123 §:ään perustuvat lausumat hallinnon hoitamisesta, sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta, valtionosuuksista sekä tilinpäätöksestä. Lopuksi esitetään lausumat tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta.<sup>1962</sup>

<sup>1959</sup> Ks. Ala-aho, Leppänen & Oulasvirta 2019: 127 ss.

<sup>1960</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 820 ss.; 2019: 832 ss.; 2023: 878 ss.; HE 268/2014 vp: 227–228.

<sup>1961</sup> Ks. Kunnallishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2016a. Ks. myös Ala-aho; Leppänen & Oulasvirta 2019:124–126.

<sup>1962</sup> Ks. Kunnallishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2016a. Suositusten mukaisissa tilintarkastuskertomusmalleissa vuodelta 2016 koskien kuntia ja kuntayhtymiä, joilla ei ole liikelaitosta, selvitetään aluksi kunnan tilinpäätöksen sisältöä. Tilintarkastuskertomusmalleissa lausutaan tämän jälkeen KuntaL 39 §:n mukaisesta kunnanhallituksen/kaupunginhallituksen sekä muiden tilivelvollisten vastuusta kunnan/kaupungin hallinnosta ja taloudenhoidosta tilikaudella. Kertomusmalleissa annetaan selvitys myös KuntaL 113 §:n mukaisesta kunnanhallituksen/kaupunginhallituksen ja kunnanjohtajan/kaupunginjohtajan/pormestarin velvollisuudesta laatia tilinpäätös. Tämän lisäksi kertomusmalleissa lausutaan KuntaL 115 §:n mukaisesta selonteosta koskien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä. Kertomusmalleissa selvitetään myös toteutettua tilintarkastusta tilikaudelta. Kertomusmalleissa lausutaan myös KuntaL 123 §:n mukaisesti tarkastuksen tuloksina kunnan hallinnon hoidosta, tilinpäätöksen oikeellisuudesta, valtionosuuksien perusteista, sisäisen valvonnan ja

KuntaL 120 §:n mukaisesti kunnan liikelaitoksen tilinpäätös tulee antaa kunnan tilintarkastajan tarkastettavaksi. Kunnan liikelaitoksen talouteen sovelletaan kunnan taloutta koskevia säännöksiä tietyin poikkeuksin. HE:n mukaisesti kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksen tarkastus on osa kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastusta eikä siitä anneta erillistä tilintarkastuskertomusta.<sup>1963</sup> KuntaL 67 § sisältää määräykset kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan tehtävistä ja velvollisuuksista mm. määräykset tilinpäätöksen laatimisesta.<sup>1964</sup> KuntaL 115 §:n mukaan toimintakertomuksessa tulee esittää mm. tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä.<sup>1965</sup> KuntaL 68 §:n mukaan kuntaan virkasuh- teessa oleva liikelaitoksen johtaja valvoo ja johtaa johtokunnan alaisen liikelai- toksen toimintaa.<sup>1966</sup>

Mainitut kunnallista liikelaitosta koskevat liikelaitoksen johtokunnalle ja johta- jalle kuuluvat tehtävät eivät kuulu kunnanhallituksen/kaupunginhallituksen tai kunnanjohtajan/kaupunginjohtajan/pormestarin KuntaL:n mukaisiin tehtäviin. Tilanteissa, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on liikelaitos tai liikelaitoksia, ei edellä mainituissa tilintarkastuskertomusmalleissa esitetä erikseen selvityksiä tai lausumia kunnallisia liikelaitoksia koskien lukuun ottamatta mainintaa tilin- päätökseen sisältyvästä/sisältyvistä liikelaitoksen erillistilinpäätöksestä/erillisti- linpäätöksistä.<sup>1967</sup>

---

riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan järjestämisestä. Malleissa esitetään lau- sunnot myös tilinpäätöksen hyväksymisestä sekä vastuuvapaudesta. Internet-sivuilla on lisäksi saatavissa edellisen jälkeen annetut Suomen tilintarkastajat ry:n mallit kunnan, kuntayhtymän ja kuntakonsernin tilintarkastuskertomuksista; ks. Suomen tilintarkastajat ry 2022. Ks myös suositus julkishallinnon mukautetuista tilintar- kastuskertomuksista; Suomen tilintarkastajat ry 2021.

<sup>1963</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 221–222.

<sup>1964</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 188.

<sup>1965</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 218.

<sup>1966</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 188.

<sup>1967</sup> Ks. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2016a. Tilanteissa, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on liikelaitos tai liikelaitoksia, mainitaan tilintarkastusmalleissa vuodelta 2016 tilinpäätöksen sisältävän liikelaitoksen erillistilinpäätöksen / liikelai- tosten erillistilinpäätökset. Lisäksi kertomusmalleihin sisältyvät kuntaa koskevat samat selvitykset hallinnosta ja taloudesta sekä tilinpäätöksen laatimisesta ja toi- mintakertomuksessa annetuista selvityksistä sekä KuntaL 123 §:n mukaiset lausumat tarkastuksen tuloksista kuin sellaisessa tilanteessa, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä ei ole liikelaitosta tai liikelaitoksia. Lisäksi kertomusmalleissa selvitetään toteutettua tilintarkastusta tilikaudelta. Muun kunnan tai kuntayhtymän hallintoa vastaavasti myös kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen johtokunta ja johtaja ovat KuntaL 67 ja 68 §:n mukaan vastuussa liikelaitoksen hallinnosta ja taloudesta. Liikelaitoksen joh- tokunta ja johtaja ovat KuntaL 67 ja 120 §:n mukaan vastuussa myös liikelaitoksen erillistilinpäätöksen laatimisesta sekä KuntaL 120 §:n perusteella siitä, että erillisti- linpäätös antaa KuntaL 113 §:n tarkoittamalla tavalla oikean ja riittävän kuvan liike- laitoksen tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. Liikelai- toksen erillistilinpäätöksessä tulee KuntaL 120 §:n perusteella antaa myös KuntaL 115 §:n mukainen selonteko kunnan liikelaitoksen sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan

## 4.2.18 Tilivelvollisuus ja vastuuvapaus

## 4.2.18.1 Tilivelvollisten määrittely

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessa KuntaL 125 §:n mukaan esittää, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus. Lisäksi tilintarkastajan tulee kertomuksessaan esittää tilivelvolliseen kohdistuva muistutus, jos tilintarkastaja havaitsee, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen. Muistutusta ei voida kohdistaa valtuustoon. Hyväksyessään tilinpäätöksen valtuusto päättää KuntaL 125 §:n mukaisesti vastuuvapaudesta tilivelvolliselle.<sup>1968</sup>

Tilivelvollisia ovat edellä olevan mukaan valtuustoa lukuun ottamatta muiden kunnan toimielinten jäsenet. Mikäli valtuutettu kuuluu johonkin muuhun kunnan toimielimeen, hän on tällöin kyseisen toimielimen jäsenenä tilivelvollinen. KuntaL 30 §:n mukaan kunnassa on valtuuston lisäksi oltava kunnanhallitus ja tarkastuslautakunta. Tämän lisäksi valtuusto voi asettaa kunnanhallituksen alaisina toimivia lautakuntia tai niiden sijasta valiokuntia, johtokuntia sekä jaostoja kunnanhallitukseen, lautakuntaan, valiokuntaan ja johtokuntaan. Valtuuston päätöksellä muukin toimielin voi asettaa toimikunnan määrätyn tehtävän hoitamista varten.<sup>1969</sup>

---

järjestämisestä. Kunnan liikelaitosta koskevia edellä mainittuja selontekoja samoin kuin KuntaL 123 §:n mukaisia lausumia liikelaitoksen hallinnosta, erillistilinpäätöksen oikeellisuudesta tai liikelaitoksen sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta ei sisälly vuoden 2016 kertomusmalleihin. Tilintarkastuskertomusmalleissa ei myöskään lausuta tilintarkastajille KuntaL 120 §:n mukaan tarkastettavaksi annettavan liikelaitoksen erillistilinpäätöksen hyväksyttävyydestä. KuntaL:ia säädettäessä lausuttiin HE:ssä, että säännökset kunnallisten liikelaitosten johtamisesta ja toimielimistä vastaisivat EKuntaL:n säännöksiä; ks. HE 268/2014 vp: 2. Säädettäessä EKuntaL:ia lausuttiin HE:ssä, että tilintarkastajan tuli esittää liikelaitosta koskevat EKuntaL 73 §:n mukaiset lausumat (vastaten KuntaL 123 §:n mukaisia lausumia) kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksessa; ks. HE 263/2006 vp: 36. HE:n mukaan KuntaL:n määräysten mukainen kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen erillistilinpäätös annetaan tilintarkastajien tarkastettavaksi tarkastuksen ollessa osa kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastusta, josta ei anneta erillistä tilintarkastuskertomusta; ks. HE 268/2014 vp: 222. Kertomusmallien yhteydessä annetun ohjeistuksen mukaan liikelaitoksen erillistilinpäätöksen tarkastamisesta tehtiin tilinpäätökseen merkintä, jossa viitattiin erillistilinpäätöksen tarkastamiseen. Tilinpäätöksen laatimisesta annettujen KuntaKILA:n yleisohjeiden mukaan liikelaitoksen/liikelaitosten erillistilinpäätös/erillistilinpäätökset sisällytetään kunnan tai vastaavasti kuntayhtymän tilinpäätökseen. Ks. KuntaKILA 2013a; 2017b.

<sup>1968</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 813 ss.; 2019: 825 ss.; 2023: 871 ss.; HE 268/2014 vp: 227–228.

<sup>1969</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 822; 2019: 834; 2023: 880; HE 268/2014 vp: 228.

Ongelma tilivelvollisten määrittelemisessä koskee toimielimen tehtäväalueen johtavan viranhaltijan määrittelemistä. Ongelma korostuu silloin, kun tilintarkastaja KuntaL 125 §:n perusteella joutuu toteuttamansa tarkastuksen perusteella esittämään tilivelvolliseen kohdistuvan muistutuksen. KuntaL:ssa ei tarkemmin määritellä, kuka viranhaltija tulisi katsoa toimielimen tehtäväalueen johtavaksi viranhaltijaksi. HE:n mukaan tilivelvollisten viranhaltijoiden määrittely olisi osa kunnan hallinnon järjestämistehtävää ja siitä päättäminen kuuluisi valtuustolle. Edelleen HE:ssä lausutun mukaan tilintarkastuskertomuksen antava tilintarkastaja viime kädessä harkitsee, ketkä ovat muistutuksen kohteena olevia tilivelvollisia.<sup>1970</sup>

KuntaL:n kommentaariteoksessaan *Harjula & Prättälä* toteavat tilivelvollisten viranhaltijoiden kohdalla tilivelvollisten rajanvedon vaikeuden johtuvan siitä, ettei laissa tarkemmin määritellä toimielimen tehtäväalueen johtavia viranhaltijoita. *Harjula & Prättälä* katsovat tällaisiksi viranhaltijoiksi lähinnä toimielimen esittelijät ja toimielimen tehtäväalueella itsenäisestä tehtäväkokonaisuudesta vastaavat viranhaltijat ainakin silloin, kun he ovat suoraan toimielimen alaisia. Kirjoittajat viittaavat EKuntaL:n vastaavan säännöksen kohdalla lausumansa<sup>1971</sup> mukaan myös siihen, että mahdollisen tilivelvollisten luettelon hyväksyminen kuuluisi valtuustolle tarkastuslautakunnan valmistelun pohjalta, jolloin myös kunnanhallitusta ja tilintarkastajaa olisi syytä kuulla.<sup>1972</sup>

Vuoden 1995 EKuntaL:n vastaavan säännöksen kohdalla *Hannus, Hallberg & Niemi* esittivät, että johtoa johtavan viranhaltijan määrittelyyn voisi olla saatavissa EKuntaL:n 34 §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamisesta.<sup>1973</sup> Vastaava säännös sisältyy KuntaL 72 §:n 1 momentin 2 kohtaan. Tämän mukaan vaalikelpoinen valtuustoon ei ole henkilö, joka toimii kunnanhallituksen tai lautakunnan tehtäväalueen johtavassa tehtävässä tai sellaiseen rinnastettavassa vastuullisessa tehtävässä. Kyseisessä valtuuston vaalikelpoisuutta varten annetussa säännöksessä mainituista henkilöistä tulisivat kysymykseen ainoastaan viranhaltijat. Säännöstä suppeasti tulkittaessa tämä koskisi tehtävää vakinaisesti hoitavaa henkilöä, mutta ei esimerkiksi tämän estyneenä kyseistä tehtävää hoitavaa toista henkilöä. Virkavapaalla oleva henkilö puolestaan on palvelussuhteessa kuntaan, minkä johdosta hän ei ole vaalikelpoinen valtuustoon.<sup>1974</sup>

Vaalikelvottomuutta kunnanvaltuustoon koskevat säännökset kohdistuvat kunnanhallituksen tai lautakunnan tehtäväalueen johtavassa tehtävässä tai siihen

<sup>1970</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 228.

<sup>1971</sup> Ks. jakso 4.1.3.3.

<sup>1972</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2019: 834; 2023: 880.

<sup>1973</sup> Ks. jakso 4.1.3.3.

<sup>1974</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2019: 481–482; 2023: 499.

rinnastettavassa vastuullisessa tehtävässä toimivaan henkilöön. Tilivelvollisuus kohdistetaan viranhaltijoiden kohdalla toimielimen tehtäväalueen johtavaan viranhaltijaan. EKuntaL:ia tai KuntaL:ia koskevien esitysten perusteluissa<sup>1975</sup> ei tuoda esille tilivelvollisten viranhaltijoiden rinnastamista miltään osin valtuustoon vaalikelvottomiin henkilöihin. Sen sijaan KuntaL:ia koskevissa perusteluissa katsottiin, että tilivelvollisten määrittely ja siitä päättäminen kuuluisi valtuustolle ja että viime kädessä tilintarkastuskertomuksen antava tilintarkastaja harkitsisi, ketkä olisivat mahdollisen muistutuksen kohteena olevia tilivelvollisia.<sup>1976</sup>

HE:n edellä mainittu kannanotto siitä, että tilintarkastaja viime kädessä harkitsisi, ketkä olisivat muistutuksen kohteena olevia tilivelvollisia, ei perustu KuntaL:n säännöksiin. Lisäksi tilivelvollisen määrittely olisi tällöin tilintarkastajakohtaista. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa, että säännöksiä noudatetaan, ei laatia säännöksiä. Myöskään valtuuston tehtäväksi katsottu tilivelvollisten määrittely ei sisälly KuntaL:n mukaisiin säännöksiin. Tältä osin olisi ensiarvoisen tärkeätä antaa KuntaL:ssa selkeät säännökset tilivelvollisista viranhaltijoista, mikäli vastuu- vapaudesta säättäminen edelleen katsotaan KuntaL:ssa aiheelliseksi. Sekä luottamushenkilöt että viranhaltijat ovat kaikissa tapauksissa virkavastuussa luottamus- ja virkatehtäviä hoitaessaan. Käytännössä tilivelvollisen määrittelemisen konkretisoituu tilanteissa, joissa tilivelvollista kohtaan joudutaan esittämään muistutus. Ks. tästä tarkemmin jaksossa 4.1.16 esitetty.

#### 4.2.18.2 Tarkastuslautakunta ja tilivelvollisuus

Edellä erityisesti jaksossa 4.1.10.6 koskien tarkastuslautakunnan tehtäviä ja otto-oikeutta tuotiin tässä tutkimuksessa esille ongelmallisuus tarkastuslautakunnalle annettavien hallinnollisten tehtävien osalta. Mikäli tarkastuslautakunnalle on annettu toimivaltaa KuntaL nojalla yleiseen hallintoon kuuluvassa asiassa, voi

---

<sup>1975</sup> HE192/1994 vp; HE 268/2014 vp.

<sup>1976</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 228. Vrt. myös Laki hyvinvointialueesta 29.6.2021/611: 22 §, jonka 2 momentin 13 kohdan mukaan hyvinvointialueen toiminnasta ja taloudesta vastaava hyvinvointialueen päätösvaltaa käyttävä aluevaltuusto päättää tilivelvollisten nimeämisestä; ks. HE 24/2020 vp: 537. Ks. kuitenkin toisaalta HE:ssä esitetty, jonka mukaan viime kädessä jäisi tilintarkastajan harkittavaksi, kehen mahdollinen muistutus voidaan kohdistaa; ks. HE 24/2020 vp: 633.



kunnanhallitus *Harjula & Prättälän* mukaan KuntaL 92 §:n nojalla ottaa käsiteltäväkseen tarkastuslautakunnan päättämän asian<sup>1977,1978</sup> Tämän mukaisesti tarkastuslautakunnan tehtävät voivat olla myös hallinnollisia<sup>1979</sup>, joiden osalta tarkastuslautakunnan jäsenet muun säännöksen puuttuessa ovat myös tilivelvollisia. Esimerkkinä tarkastuslautakunnan hallinnollisista tehtävistä voidaan mainita myös KuntaL 121 §:n mukainen velvollisuus valvoa 84 §:ssä säädetyn sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista ja ilmoitusten saattaminen valtuustolle tiedoksi.

EKuntaL 71 §:n 2 momentin ja KuntaL 121 §:n 2 momentin mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Vuonna 1995 EKuntaL:n voimassaolon aikana annetun KHO:n päätöksen mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on esittää valtuustolle, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus<sup>1980</sup>. Kunnan tilintarkastuskertomusta ja sen käsittelemistä koskevat säännökset ovat EKuntaL:ssa ja KuntaL:ssa toisiaan vastaavat, hoten tilinpäätöksen hyväksymisen ja vastuuvapautta koskevan esityksen tekeminen valtuustolle on tämän perusteella edelleen tarkastuslautakunnalle kuuluva tehtävä.

Tilintarkastuskertomuksessa esitetään KuntaL 125 §:n mukaan, voidaanko toimielimen jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle myöntää vastuuvapaus. Tarkastuslautakunta valmistelee edellä olevan mukaan tilintarkastuskertomuksen valtuustolle eli tekee mm. esityksen vastuuvapaudesta valtuustolle. Tällöin tarkastuslautakunta myönteisessä tapauksessa esittää valtuustolle muun ohella vastuuvapautta myönnettäväksi myös tarkastuslautakunnan jäsenille eli itselleen<sup>1981</sup>. Tämä ei liene ollut lainsäätäjän tarkoitus vuoden 1995 EKuntaL:ia ja vuoden 2015 KuntaL:ia säädettäessä.

<sup>1977</sup> Ks. EKuntaL:n voimassaolon ajalta KHO 23.8.2010 T 1893 koskien tarkastuslautakunnan päätöstä tarkastuspäällikön viran perustamisesta ja palkkauksesta, jossa kunnanhallitus voi käyttää EKuntaL 51 §:n mukaista otto-oikeutta.

<sup>1978</sup> Ks. *Harjula & Prättälä* 2015: 801; 2019: 813–814; 2023: 859–860. Vastaavan kannanoton *Harjula & Prättälä* esittivät myös EKuntaL 51 §:ään liittyen; ks. *Harjula & Prättälä* 1998: 437–438; 2001: 446; 2004a: 529–530; 2004b: 529–530; 2007: 549; 2012: 598–599.

<sup>1979</sup> Ks. EKuntaL:ia koskien AOK 8.1.2016 Dnro OKV/177/1/2015 koskien tarkastuslautakunnan puheenjohtajan menettelyä oikeudellisten palveluiden hankinnassa.

<sup>1980</sup> Ks. KHO 1999:48.

<sup>1981</sup> Ks. Turun kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 94; 15.6.2020 § 79; 14.6.2021 § 137; 13.6.2022 § 126. Kaupunginvaltuusto päätti edellä mainituissa päätöksissään myöntää vastuuvapauden tarkastuslautakunnan jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle tarkastuslautakunnan ehdotuksesta. Pääsääntöisesti vastuuvapaus myönteisissä tapauksissa myönnettäneen kunnissa toimielimen jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtaville viranhaltijoille tarkastetulta tilikaudelta toimielimiä ja viranhaltijoita erikseen erittelemättä. Ks. myös Pitkänen, Seppo 1996: 141,

Sekä EKuntaL 75 §:n että KuntaL 125 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa annettavaa muistutusta ei voi kohdistaa valtuustoon. Vuoden 1976 KunL 96 §:n mukaan tilivelvolliseksi ei luettu valtuutettua eikä tilintarkastajaa. Tilintarkastaja oli tuolloin kunnallinen luottamushenkilö. EKuntaL:n ja KuntaL:n mukainen tilintarkastaja on toimeksiantosuhteessa kuntaan. Niin vuonna 1995 kuin vuonna 2015 annettujen EKuntaL:n ja KuntaL:n mukaisesti jokaisessa kunnassa tulee olla tarkastuslautakunta sekä tilintarkastaja. Tarkastuslautakunnan jäsenet ovat kunnallisia luottamushenkilöitä.

Aikaisemman KunL:n mukaisen kunnan (luottamushenkilö)tilintarkastajien sijaan kuntiin tuli uuden lain myötä toimeksiantosuhteessa oleva (ammatti)tilintarkastaja sekä luottamushenkilöistä koostuva tarkastuslautakunta. Tarkastuslautakunnan osalta ei komiteanmietinnöstä<sup>1982</sup>, hallituksen esityksistä<sup>1983</sup> tai valiokuntien mietinnöistä<sup>1984</sup> ilmene, että tarkastuslautakunnan samanaikaiseen rooliin sekä vastuuvapauden esittäjänä<sup>1985</sup> että myös hallinnollisena toimijana olisi kiinnitetty erikseen huomiota.

#### 4.2.18.3 Vastuuvapauden merkitys

Niissä tapauksissa, joissa vastuuvapautta ei myönnetä tilivelvolliselle pääsääntöisesti<sup>1986</sup> tilintarkastuskertomuksessa esitetyn muistutuksen perusteella, päättää valtuusto toimenpiteistä, jotka vastuuvapauden epääminen aiheuttaa. Kysymykseen voi tulla esim. korvausvaatimuksen esittäminen. Lisäksi voi kysymykseen tulla rikossyytteen nostaminen. Muutoin valtuusto päättää vastuuvapaudesta harkintansa mukaisesti. Vastuuvapaus voidaan tilintarkastajan tai tarkastuslautakunnan kannanotoista riippumatta joko myöntää tai evätä.<sup>1987</sup>

Vuoden 1976 KunL 96 §:n 3 momentin mukaan tuli tilintarkastuskertomuksessa esitettyyn muistutukseen perustuva korvausvaatimus tehdä lääninoikeudelle

---

jossa tuotiin esille tarkastuslautakunnan asema riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskohteena samoin kuin kunnanhallitus. Ks. myös Myllymäki, Arvo 2000: 302; 2007: 327, jonka mukaan tarkastuslautakunnan jäsenet ovat toimielimen jäseninä tilivelvollisia. Vrt. myös Ståhlberg 1926: 728, jonka mukaan tilintarkastaja ei tehtävän luonteesta johtuen voinut tarkastaa omia tilejään.

<sup>1982</sup> Ks. KM 1993:33, johon ei sisältynyt ehdotusta tarkastuslautakunnasta.

<sup>1983</sup> Ks. HE 192/1994 vp; HE 268/2014 vp.

<sup>1984</sup> Ks. HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp.

<sup>1985</sup> Ks. KHO 1999:48.

<sup>1986</sup> Kysymys vastuuvapauden epäämisestä voi aktualisoitua poikkeustapauksissa myös tarkastuslautakunnan tilintarkastuskertomuksen johdosta toteuttaman valmistelun perusteella.

<sup>1987</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 825–826; 2019: 837–838; 2023: 883–884; HE 268/2014 vp: 228.

määräajan kuluessa siitä, kun muistutuksen sisältävä kertomus tehtiin valtuustolle. Ellei määräaika noudatettu, kunta menetti oikeuden korvaukseen, mikäli kyse oli vähäisestä rikoksesta. Säännöksen perusteella tulkittiin KunL:ia niin, että vastuuvapauden myöntämisen jälkeen ilmenneestä vähäistä suuremmasta rikoksesta aiheutuva korvausvaatimus voitiin esittää rikosoikeudellisessa järjestyksessä tuomioistuimessa.<sup>1988</sup>

Vastuuvapauden myöntämisen merkityksestä esitettiin EKuntaL:iin liittyen toisistaan osin poikkeavia näkemyksiä. Näkemykset poikkesivat toisistaan lähinnä vastuuvapauden myöntämisen jälkeen ilmenevän rikoksen johdosta tehtävästä korvausvaatimuksesta. Toisaalta katsottiin olevan epävarmaa, voitiinko tällöin korvausvaatimus tehdä rikosoikeudellisessa järjestyksessä, kun rikos ei ollut vähäinen<sup>1989</sup>. Esitettiin myös näkemys, että korvausta aiheutetusta vahingosta ei tällöin voinut vastuuvapauden myöntämisen jälkeen vaatia rikosoikeudellisessa, siviilioikeudellisessa eikä hallintolainkäytön järjestyksessä<sup>1990</sup>.

*Harjula & Prättälä* katsoivat EKuntaL:ia koskevissa kannanotoissaan, ettei siviilioikeudellisten vahingonkorvausvaatimusten esittäminen liene enää mahdollista vastuuvapauden myöntämisen jälkeen. Sen sijaan rikokseen perustuvia vaatimuksia voitiin edelleen esittää virkarikosoikeudenkäynnissä. Tulkinnallista kuitenkin oli, tuliko rikoksen olla vähäistä suurempi.<sup>1991</sup> Myös KuntaL:ia koskevassa kannanotossaan *Harjula & Prättälä* katsovat, että rikokseen perustuvien vaatimusten esittäminen vastuuvapauden myöntämisen jälkeen on mahdollista. Heidän mukaansa voitaneen myös katsoa, että rikoksen ei tarvitse olla vähäistä suurempi vaan riittää, että vaatimus perustuu rikokseen.<sup>1992</sup>

Vastuuvapauden myöntäminen koskee ainoastaan tilivelvollisia eli toimielimien jäseniä ja toimielimien tehtäväalueiden johtavia viranhaltijoita. Tämän johdosta rikos- tai vahingonkorvausoikeudenkäynnissä voidaan ajaa vaatimuksia myös muita kuin tilivelvollisia vastaan. Mainitun prosessin ei tarvitse perustua ainoastaan tilintarkastukseen vaan perusteet oikeudenkäyntiprosessin vireille panoon voivat johtua myös muussa yhteydessä ilmenneisiin epäkohtiin.<sup>1993</sup>

<sup>1988</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993b: 461–463; Harjula & Prättälä 2015: 828; 2019: 839–840; 2023: 886–887.

<sup>1989</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1995: 428; 1997: 464; 2000: 490.

<sup>1990</sup> Ks. Hannus, Hallberg & Niemi 2009: 436.

<sup>1991</sup> Ks. Harjula & Prättälä 1995: 416; 1996: 431; 1998: 457; 2001: 466; 2004a: 552; 2004b: 552; 2007: 570–571; 2012: 626.

<sup>1992</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 828; 2019: 840; 2023: 887.

<sup>1993</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 828; 2019: 840; 2023: 887.

## 4.2.19 Kuntien yhteistoiminta

Kuntien yhteistoimintaa koskevat säännökset sisältyvät KuntaL 8 lukuun. KuntaL 8 luvun 49 §:n mukaisesti kunnat samoin kuin kuntayhtymät voivat hoitaa sopimuksen nojalla niille kuuluvia tehtäviä yhdessä. Kuntien yhteistoiminnan julkisoikeudellisia muotoja ovat yhteinen toimielin, yhteinen virka, sopimus viranomaistehtävän hoitamisesta sekä kuntayhtymä. Kuntayhtymien julkisoikeudellisia yhteistoimintamuotoja puolestaan ovat yhteinen virka, sopimus viranomais-tehtävän hoitamisesta sekä liikelaitoskuntayhtymä.<sup>1994</sup>

KuntaL 51 §:n mukainen yhteinen toimielin hoitaa siihen osallisten kuntien puolesta kunnille kuuluvaa tehtävää. Tehtävää hoitavaa kuntaa kutsutaan vastuukunnaksi. Yhteisestä toimielimestä tehtävästä sopimuksesta säädetään KuntaL 52 §:ssä. Yhteistä toimielintä koskevassa sopimuksessa on sovittava ainakin yhteisen toimielimen tehtävistä, toimielimen kokoonpanosta, kustannusten perusteista ja jakaantumisesta sekä sopimuksen voimassaolosta ja irtisanomisesta.<sup>1995</sup>

Kuntien ja kuntayhtymien yhteisestä virasta säädetään KuntaL 53 §:ssä. Yhteinen virka voidaan perustaa kuntien ja kuntayhtymien yhtäpitävillä päätöksillä. Yhteisen viran haltija on virkasuhteessa kaikkiin kyseisiin kuntiin ja kuntayhtymiin. Yhteisen viran osalta järjestelyssä mukana olevien kuntien ja kuntayhtymien tulee sopia ainakin työnantajan velvoitteiden hoitamisesta vastaavasta kunnasta tai kuntayhtymästä sekä kustannusten perusteista ja jakautumisesta.<sup>1996</sup>

Viranomaistehtävien hoitamista koskevan sopimuksen tekemisestä säädetään KuntaL 54 §:ssä. Tämän mukaisesti voidaan kunnalle, kuntayhtymälle tai sen viranomaiselle laissa säädetty tehtävä niissä tapauksissa, joissa toimivalta on siirrettävissä viranhaltijalle, antaa sopimuksella virkavastuulla toisen kunnan tai kuntayhtymän viranhaltijan hoidettavaksi. Sopimukseen tulee ottaa määräykset ainakin tehtävän sisällöstä, tehtävän hoidon seurannasta, kustannusten perusteista ja jakautumisesta sekä sopimuksen voimassaolosta ja irtisanomisesta.<sup>1997</sup>

<sup>1994</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 386 ss.; 2019: 387 ss.; 2023: 401 ss.; HE 268/2014 vp: 177–178.

<sup>1995</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 400–404; 2019: 398–400; 2023: 412–414; HE 268/2014 vp: 180–181.

<sup>1996</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 404–405; 2019: 403; 2023: 416–417; HE 268/2014 vp: 181.

<sup>1997</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 405–406; 2019: 404–405; 2023: 419–424; HE 268/2014 vp: 181–182.

#### 4.2.20 Kuntayhtymä yhteistoiminnan muotona

##### 4.2.20.1 Kuntayhtymän perustaminen

Kuntayhtymä voidaan KuntaL 55 §:n mukaan perustaa kuntien välisellä sopimuksella. Sopimuksen hyväksyvät tällöin kunkin jäsenkunnan valtuustot. Sopimuksen nimenä on perussopimus. Kuntayhtymä on oikeushenkilö ja se voi hankkia oikeuksia, tehdä sitoumuksia sekä käyttää puhevaltaa tuomioistuimissa ja muussa viranomaisessa.<sup>1998</sup>

Kuntayhtymän perussopimuksessa tulee KuntaL 56 §:n mukaan sopia ainakin kuntayhtymän nimestä, kotipaikasta ja kuntayhtymän jäseninä olevista jäsenkunnista. Lisäksi perussopimuksessa tulee sopia mm. kuntayhtymän tehtävistä, kuntayhtymän hallinnosta koskien mm. kuntayhtymän kokousedustajia tai yhtymävaltuustoa, kuntayhtymän muista toimielimistä jne. Perussopimuksessa tulee sopia myös kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastuksesta. Lisäksi perussopimukseen tulee ottaa määräykset koskien kuntayhtymästä eroamisesta sekä kuntayhtymän purkamisesta ja loppuselvityksestä. Vuonna 2021 lisättiin KuntaL 56 §:ään määräykset perussopimukseen sisällytettävistä määräyksistä kuntayhtymän etua ym. valvovasta toimielimestä sekä jäsenkuntien osuudesta peruspääomaan ym. taloutta koskevista asioista<sup>1999</sup>. Lisäksi KuntaL 57 §:ään sisältyy määräykset perussopimuksen muuttamisesta. Lakisääteisessä yhteistoiminnassa jäsenkuntaa ei ilman suostumustaan voida velvoittaa osallistumaan uusien vapaaehtoisten toimien hoitamiseen ja näiden kustannuksiin.<sup>2000</sup>

##### 4.2.20.2 Kuntayhtymän hallinto

Kuntayhtymän ylimpänä päätösvaltaa käyttävänä toimielimenä on KuntaL 58 §:n mukaisesti yhtymävaltuusto tai yhtymäkokous. Lisäksi kuntahtymällä voi olla myös muita kuntayhtymän perussopimuksessa sovittuja toimielimiä. Yhtymävaltuustosta on määräykset KuntaL 59 §:ssä. Sen mukaan yhtymävaltuustoon sovelletaan, mitä valtuustosta säädetään. Yhtymävaltuusto valitsee mm. kuntayhtymän tilintarkastajan sekä tarkastuslautakunnan ja päättää kuntayhtymän

<sup>1998</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 407 ss.; 2019: 405 ss.; 2023: 419 ss.; HE 268/2014 vp: 182.

<sup>1999</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/419: 56 §; Harjula & Prättälä 2023: 430–431; HE 242/2020 vp: 47.

<sup>2000</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 413 ss.; 2019: 412 ss.; 2023: 425 ss.; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 10; HE 268/2014 vp: 182–183. Suomen Kuntaliitto antoi vuonna 2016 mallin perussopimukseksi; ks. Suomen Kuntaliitto 2016b.

tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta tilivelvollisille. Jäsenet yhtymävaltuustoon valitsee kunta sen mukaisesti kuin perussopimuksessa on sovittu.<sup>2001</sup>

Mikäli kuntayhtymän päätösvaltaa käyttää yhtymäkokous, tulee yhtymäkokous pitää vähintään kaksi kertaa vuodessa. Tällöin yhtymäkokouksen tulee KuntaL 60 §:n mukaan päättää ainakin kuntayhtymän talousarviosta ja taloussuunnitelmasta, hyväksyä kuntayhtymän hallintosääntö, valita kuntayhtymän toimielimet, mm. tarkastuslautakunta sekä päättää luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista. Lisäksi yhtymäkokouksen tulee valita kuntayhtymän tilintarkastajat sekä päättää tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta.<sup>2002</sup>

Kunnat voivat KuntaL 61 §:n mukaisesti päättää muussa kuin lakisääteisessä yhteistoiminnassa, että kuntayhtymällä on vain yksi toimielin. Päätösvallan jakautumisesta jäsenkunnille ja kuntayhtymän toimielimelle sovitaan tällöin perussopimuksessa. Kyseinen toimielin vastaa kuntayhtymän toiminnasta, hallinnosta ja taloudenhoidosta. Yhden toimielimen kuntayhtymässä jäsenkuntien on ainakin valittava kyseisen toimielimen jäsenet, valittava tarkastuslautakunnan jäsenet ja tilintarkastusyhteisö sekä päätettävä vastuuvapaudesta siten kuin perussopimuksessa sovitaan. Vuonna 2021 muutetun KuntaL 61 §:n mukaisesti jäsenkuntien tulee päättää myös tilinpäätöksen hyväksymisestä <sup>2003</sup>. Lisäksi perussopimuksessa tulee sopia päätöksenteosta tilanteessa, jossa jäsenkunnat eivät ole tehneet yhtäpitäviä päätöksiä jäsenkuntien päätösvaltaan kuuluvassa asiassa.<sup>2004</sup>

#### 4.2.20.3 Kuntayhtymän talous

Kuntalain 13 luvun mukaista taloutta koskevia säännöksiä noudatetaan KuntaL 64 §:n mukaan myös kuntayhtymässä. Tämän mukaisesti joko yhtymävaltuusto tai yhtymäkokous tai yhden toimielimen kuntayhtymässä toimielin hyväksyy kuntayhtymälle seuraavaksi kalenterivuodeksi KuntaL 110 §:n tarkoittaman talousarvion. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä hyväksytään myös taloussuunni-

<sup>2001</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 432–434; 2019: 431–433; 2023: 445–448; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 10–11; HE 268/2014 vp: 184.

<sup>2002</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 435–437; 2019: 434–436; 2023: 449–451; HE 268/2014 vp: 184–185.

<sup>2003</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 21.5.2021/ 419; Harjula & Prättälä 2023: 453; HE 242/2020 vp: 47.

<sup>2004</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015 vp: 438–439; 2019: 437–439; 2023: 452–453; HE 268/2014 vp: 185.

telma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Ks. talousarviosta ja -suunnitelmasta tarkemmin jakso 4.2.7.2.

Kuntayhtymän taloussuunnitelman tulee KuntaL 64 ja 110 §:ien mukaan olla tasapainoinen tai ylijäämäinen. Kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Taloussuunnitelmassa tulee päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä kyseisenä ajanjaksona katetaan. Edellä mainittu alijäämän kattamisvelvollisuus koskee KuntaL 110 §:n 6 momentin nimenomaisen säännöksen mukaisesti kuntien lisäksi myös kuntayhtymiä. Aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL 86 §:n mukaan kuntayhtymään ei sovellettu EKuntaL 65 §:n mukaista alijäämän kattamisvelvollisuutta.<sup>2005</sup>

KuntaL 119 §:n mukaan kuntayhtymään voidaan kohdistaa arviointimenettely, mikäli kuntayhtymä ei ole kattanut taseeseen kertynyttä alijäämää KuntaL 110 §:n säätämässä ajassa. VM voi kuntayhtymää ja sen jäsenkuntia kuultuaan määrätä riippumattoman selvityshenkilön. Selvityshenkilön tehtävänä on laatia ehdotus sopimukseksi, jonka mukaan kuntayhtymä ja sen jäsenkunnat tasapainottavat kuntayhtymän talouden. Selvitystä tehdessään selvityshenkilö on veloitettu kuulemaan kuntayhtymää ja jäsenkuntia. Mainittu ehdotus sopimukseksi tulee saattaa kuntayhtymän ylintä päätösvaltaa käyttävän toimielimen ja jäsenkuntien valtuustojen käsiteltäväksi. Jäsenkunnat voivat hyväksyä mainitun sopimuksen KuntaL 57 §:n mukaisella tavalla. Tällöin kahden kolmanneksen jäsenkunnista tulee kannattaa sopimusta ja mainittujen kuntien asukasluvun tulee olla vähintään puolet kaikkien jäsenkuntien yhteenlasketusta asukasluvusta.<sup>2006</sup>

KuntaL 17 lukuun sisältyvissä siirtymäsäännöksissä säädetään erikseen mm. ajankohdista, joiden mukaisesti alijäämän kattamista koskevia säännöksiä kunnissa ja kuntayhtymissä tulee noudattaa. KuntaL 148 §:n 5 momentin mukaisesti kuntayhtymän arviointimenettelyä koskevaa 119 §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran vuoden 2015 taseeseen kertyneeseen alijäämään, jos alijäämää ei ole katettu tilikauden 2020 tilinpäätöksessä.<sup>2007</sup>

<sup>2005</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 730 ss., 750; 2019: 742 ss., 762; 2023: 780 ss., 802; HE 268/2014 vp: 2, 107–108, 215–216.

<sup>2006</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 750, 786–788; 2019: 762, 798–800; 2023: 802, 841–843; HE 268/2014 vp: 221.

<sup>2007</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 974; HE 268/2014 vp: 245.

#### 4.2.20.4 Kuntayhtymän tilintarkastus

KuntaL 64 §:n mukaisesti kuntayhtymään sovelletaan KuntaL 14 luvun mukaisia hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia säännöksiä. Tämän mukaisesti kuntayhtymässä on KuntaL 121 §:n mukainen tarkastuslautakunta. Lisäksi kuntayhtymän tulee valita KuntaL 122 §:n mukaisesti tilintarkastaja. Sekä tarkastuslautakuntaa että tilintarkastajaa koskevat KuntaL:n säännökset tulevat noudatettavaksi edellä olevan mukaan myös kuntayhtymissä.

KuntaL 56 §:n mukaan kuntayhtymän perussopimuksessa tulee sopia mm. kuntayhtymän hallinnon ja talouden tarkastuksesta. Kuntayhtymän samoin kuin kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta vastaavat sekä tarkastuslautakunta että kunnan tilintarkastajaksi valittu tilintarkastusyhteisö. Tarkastuslautakunnan tehtäviin sisältyy myös kunnan tilintarkastukseen liittyviä muita tehtäviä KuntaL:n säännösten mukaisesti.

#### 4.2.20.5 Tarkastuslautakunta

Kuntayhtymän perussopimuksessa tulee KuntaL 56 §:n mukaan sopia mm. yhtymäkokousedustajien tai yhtymävaltuuston taikka muun ylintä päätösvaltaa käyttävän toimielimen lisäksi kuntayhtymän muista toimielimistä, kuntayhtymän sekä hallinnon ja talouden tarkastuksesta. Kuntayhtymän tarkastuslautakunnan jäsenet valitsee KuntaL 64 §:n perusteella KuntaL 121 §:n mukaan yhtymävaltuusto. KuntaL 60 §:n mukaan kuntayhtymässä, jossa ei ole yhtymävaltuustoa, valitsee tarkastuslautakunnan jäsenet yhtymäkokous. Yhden toimielimen kuntayhtymässä tarkastuslautakunnan jäsenet valitsee KuntaL 61 §:n mukaan kuntayhtymän ylintä valtaa käyttävä mainittu toimielin.<sup>2008</sup>

KuntaL 14 luvun 121 §:n mukaan tarkastuslautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja. Lisäksi KuntaL 6 luvun 31 §:n mukaan lautakuntaan voidaan valita vain valtuutettuja ja varavaltuutettuja. KuntaL 64 §:n mukaan kuntayhtymään sovelletaan, mitä kunnasta säädetään mm. KuntaL 6 luvussa sekä KuntaL 14 luvussa. Mikäli kuntayhtymässä ylintä päätösvaltaa käyttää yhtymäkokous, ei tarkastuslautakunnan puheenjohtajaksi ja varapuheenjohtajaksi ole mahdollista valita valtuutettua, jolloin näihin tehtäviin on valittavissa kuka tahansa vaalikelpoinen henkilö. Samanlainen tilanne vallitsee yhden toimi-

---

<sup>2008</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 435 ss., 446–447; 2019: 434 ss., 445–446; 2023: 449 ss., 464–465; HE 268/2014 vp: 184–187.



elimen kuntayhtymässä. Tarkastuslautakuntaan voidaan valita valtuutettuja ainoastaan kuntayhtymissä, joissa ylintä päätösvaltaa käyttää yhtymävaltuusto.<sup>2009</sup> Tarkastuslautakunnan tehtävistä ks. tarkemmin jakso 4.2.12.2.

#### 4.2.20.6 Tilintarkastaja

KuntaL alkuperäisen 122 §:n mukaan hallinnon ja talouden tarkastamista varten tuli valita tilintarkastusyhteisö, jonka tuli olla JHTT-yhteisö. Yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. KuntaL tuli KuntaL 145 §:n mukaan voimaan 1.5.2015. KuntaL 149 §:n mukaan tilikauden 2014 hallinnon ja talouden tarkastukseen sovellettiin lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Lisäksi KuntaL 122 §:n säännöksiä tilintarkastusyhteisön valinnasta sovellettiin ensimmäisen kerran lain voimaan tullessa voimassa olleiden tilintarkastusta koskevien sopimusten päätyttyä.

Loppuvuodesta 2015 uudistettiin tilintarkastajajärjestelmää antamalla uusi TTL. Tähän liittyen muutettiin<sup>2010</sup> KuntaL 122 §:ää siten, että tilintarkastajaksi tulee valita uuden TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö. Valitun tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi uuden TTL:n mukainen JHT-tilintarkastaja. Muutettu laki tuli voimaan 1.1.2016.<sup>2011</sup>

KuntaL 64 §:n mukaisesti kuntaa koskevia 14 luvun hallinnon ja talouden tarkastusta koskevia säännöksiä sovelletaan myös kuntayhtymissä. Edellä todettujen KuntaL 122 §:n mukaisten tilintarkastajan valintaa koskevien säännösten lisäksi tulevat sovellettavaksi myös 123 §:n mukaiset säännökset tilintarkastajan tehtävistä sekä mm. 125 §:n mukaiset määräykset tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. Ks. lisäksi tarkemmin edellä aikaisemmin olleet jaksot 4.2.13.1 tilintarkastajalle asetettavista vaatimuksista, 4.2.13.3 tilintarkastajan valinnasta sekä 4.2.14.1 tilintarkastajan tehtävistä.

<sup>2009</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 446–447; 2019: 445–446; 2023: 464–465; HE 268/2014 vp: 186–187.

<sup>2010</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>2011</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi, ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

#### 4.2.21 Liikelaitoskuntayhtymä

##### 4.2.21.1 Liikelaitoskuntayhtymän perustaminen

Kunnallista liikelaitosta koskevat säännökset sisältyvät KuntaL 9 lukuun. Liikelaitoksen perustaminen edellyttää KuntaL 65 §:n mukaan erikseen tehtävää päätöstä. KuntaL 9 luvussa säädetään myös liikelaitoskuntayhtymästä. KuntaL 65 §:n 3 momentin mukaan kunnan liikelaitos-, kuntayhtymän liikelaitos- sekä liikelaitoskuntayhtymä-nimitystä saa käyttää vain sellainen kunnallinen liikelaitos, joka on perustettu KuntaL:n mukaiseksi liikelaitokseksi.<sup>2012</sup>

Liikelaitoskuntayhtymän tehtävistä tulee KuntaL 65 §:n 4 momentin mukaisesti sopia perussopimuksessa. Mikäli liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on kuntayhtymä, tulee liikelaitoskuntayhtymän perussopimuksessa sopia perussopimuksen muuttamisesta. Liikelaitoskuntayhtymään sovelletaan pääsääntöisesti mitä KuntaL:ssa säädetään kuntayhtymästä.<sup>2013</sup> Liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokouksen tehtävänä on KuntaL 66 §:n mukaan valita liikelaitoskuntayhtymän johtokunta, tarkastuslautakunta sekä muut toimielimet, joiden valintaa ei hallintosäännössä ole siirretty johtokunnalle.<sup>2014</sup>

##### 4.2.21.2 Liikelaitoskuntayhtymän hallinto

Liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jäsenet käyttävät KuntaL 66 §:n mukaan päätösvaltaa yhtymäkokouksessa. Mikäli liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on kuntayhtymä, valitsee kuntayhtymän yhtymäkokousedustajan KuntaL 56 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan kuntayhtymän etua valvova toimielin. Yhtymäkokouksen tehtäviin sovelletaan, mitä KuntaL 60 §:ssä säädetään yhtymävaltuuston tehtävistä koskien mm. talousarviota ja taloussuunnitelmaa, hallintosäännön hyväksymistä, luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteita, tilintarkastajien valintaa sekä tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapautta.<sup>2015</sup>

KuntaL 66 §:n mukaan yhtymäkokouksen tehtäviin kuuluu myös liikelaitoksen johtokunnan valinta. Lisäksi yhtymäkokouksen tulee valita tarkastuslautakunta ja muut toimielimet, mikäli näiden valintaa ei ole siirretty hallintosäännössä johtokunnalle. Liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan tehtäviin sovelletaan KuntaL

<sup>2012</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 454–455; 2019: 453–455; 2023: 472–474; HE 268/2014 vp: 187.

<sup>2013</sup> Harjula & Prättälä 2015: 550 ss.; 2019: 553–554; 2023: 573–574; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 11; HE 268/2014 vp: 187.

<sup>2014</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 460; 2019: 460; 2023: 478–479; HE 268/2014 vp: 188.

<sup>2015</sup> Harjula & Prättälä 2015: 455–456; 2019: 456; 2023: 474–475; HE 268/2014 vp: 187–188; HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp: 11, 21–22.

67 §:n 5 momentin mukaan vastaavasti, mitä KuntaL 64 §:n mukaan sovelletaan kuntayhtymän hallitukseen. Johtokunta päättää liikelaitoskuntayhtymässä muista kuin yhtymäkokoukselle kuuluvista asioista. Poikkeuksena ovat kuitenkin liikelaitoskuntayhtymän johtajalle kuuluvat KuntaL 68 §:n mukaiset tehtävät. KuntaL 68 §:n mukaan johtaja johtaa ja kehittää johtokunnan alaisena liikelaitoksen toimintaa. Lisäksi johtajalla on oikeus käyttää puhevaltaa johtokunnan puolesta, jollei hallintosäännössä toisin määrätä.<sup>2016</sup>

#### 4.2.21.3 Liikelaitoskuntayhtymän talous

Liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan tehtävä on KuntaL 9 luvun 67 §:n mukaan mm. hyväksyä liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma vuoden loppuun mennessä yhtymäkokouksen asettamien tavoitteiden sekä meno- ja tuloerien mukaisesti. Ks. talousarviosta ja -suunnitelmasta tarkemmin jakso 4.2.7.2. Liikelaitoskuntayhtymän talouteen sovelletaan KuntaL 64 §:n perusteella KuntaL 13 luvun mukaisia taloutta koskevia säännöksiä, ellei KuntaL 9 luvusta muuta johdu. Tämän mukaan liikelaitoskuntayhtymän kirjanpitoon sovelletaan KuntaL 112 §:n säännöksiä kirjanpidosta kirjanpitolain ja KuntaKILA:n ohjeiden mukaisesti. Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätökseen sovelletaan KuntaL 113 §:n määräyksiä ja mahdolliseen konsernitilinpäätökseen KuntaL 114 §:n määräyksiä. Ks. tästä tarkemmin jaksot 4.2.7.4 ja 4.2.7.5.

Myös liikelaitoskuntayhtymään voidaan kohdistaa KuntaL 119 §:n mukainen arviointimenettely, mikäli liikelaitoskuntayhtymä ei ole saanut katettua taseeseen mahdollisesti kertynyttä alijäämää KuntaL 110 §:n säätämässä ajassa. Ottaen huomioon liikelaitoskuntayhtymän toiminnan luonne, lienee harvinaista, että liikelaitoskuntayhtymää kohtaisi tilanne, jossa KuntaL:n mukainen arviointimenettely tulisi ajankohtaiseksi. Mikäli näin kuitenkin jouduttaisiin menettelemään, tulisi arviointimenettelyssä noudatettavaksi KuntaL 119 §:n mukaiset säännökset. Lisäksi tulevat huomioonotettavaksi KuntaL 17 luvun mukaiset siirtymäsäännökset. Ks. tästä tarkemmin jakso 4.2.20.3.

#### 4.2.21.4 Liikelaitoskuntayhtymän tilintarkastus

KuntaL 9 luvun 66 §:n mukaan liikelaitoskuntayhtymän yhtymäkokous valitsee liikelaitoskuntayhtymälle mm. tarkastuslautakunnan. Tarkastuslautakunnan valintaan muutoin tulevat noudatettavaksi KuntaL 14 luvun mukaiset säännökset. KuntaL 14 luvun 121 §:n mukaista säännöstä siitä, että tarkastuslautakunnan

<sup>2016</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 457 ss.; 2019: 457 ss.; 2023: 476 ss.; HE 268/2014 vp: 188.

puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulee olla valtuutettuja, ei voida noudattaa liikelaitoskuntayhtymässä. Tarkastuslautakunnan tehtävistä säädetään KuntaL 121 §:ssä. Ks. tästä tarkemmin jakso 4.2.12.2.

Sekä kunnan että kuntayhtymän tilintarkastajaksi tuli KuntaL alkuperäisen 122 §:n mukaan valita JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Tämän jälkeen loppuvuodesta 2015 muutetun<sup>2017</sup> KuntaL 122 §:n mukaan tilintarkastajaksi tulee valita uuden TTL:n mukainen tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Tilintarkastajan tehtävistä ks. tarkemmin jakso 4.2.14.1 ja tilintarkastajan virkavastuusta luku 5.

#### 4.2.22 Kuntakonsernin yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastus

##### 4.2.22.1 Kuntalakien mukaiset säännökset

Kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi tulee KuntaL 122 §:n 2 momentin mukaan valita kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. KuntaL 122 §:n alkuperäisen säännöksen mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. HE:n mukaan perusteltuna syynä voisi olla kunnan koko ja sen tytäryhteisöjen määrä. Tällöin tuli ottaa huomioon myös ETTL:n ja tämän jälkeen TTL:n määräykset tilintarkastajan kelpoisuudesta kulloisissakin tilanteissa.<sup>2018</sup> Loppuvuodesta 2015 muutetun<sup>2019</sup> 122 §:n mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.

KuntaL 122 §:n mukaan kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi tulee valita kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä edellä todetun mukaisesti. HE:n perustelujen mukaisena syynä voisivat olla kunnan koko ja sen tytäryhteisöjen määrä. Tämä peruste ei sulje pois myös muitakaan syitä, joiden perusteella tytäryhteisöjen tilintarkastus voitaisiin toteuttaa erillään kunnan tilintarkastuksesta. Asia jää kuitenkin HE:n perusteella avoimeksi.<sup>2020</sup> Esimerkkinä voisi mahdollisesti olla

<sup>2017</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>2018</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 809–812; 2019: 822–823; 2023: 868–869; HE 268/2014 vp: 225.

<sup>2019</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>2020</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 225.

myös komission päätös<sup>2021</sup> vuodelta 2006, jonka mukaan vesi- ja energiahuollon sekä liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankintamenettelyjen yhteensovittamista koskevaa direktiiviä 2004/17/EY ei sovelleta hankintayksiköiden tekemiin hankintasopimuksiin, joiden tarkoituksena on mahdollistaa niiden sähkön tuotanto tai myynti Suomessa, Ahvenanmaata lukuun ottamatta. Tällöin direktiivin mukaisia hankintoja koskevia määräyksiä ei sovelleta sähkön tuotantoa tai myyntiä koskeviin julkisiin hankintoihin <sup>2022</sup>.

KuntaL tuli 145 §:n mukaan voimaan 1.5.2015. KuntaL 149 §:n 1 momentin mukaan tilikauden 2014 hallinnon ja talouden tarkastukseen sovellettiin lain voimaan tullessa olleita säännöksiä. KuntaL 149 §:n 2 momentin mukaan 122 §:n mukaisia säännöksiä tilintarkastusyhteisön valinnasta sovelletaan ensimmäisen kerran lain voimaan tullessa voimassa olleiden tilintarkastusta koskevien sopimusten päätyttyä. Alkuperäisen EKuntaL 72 §:n mukaan valtuusto valitsi yhden tai useamman tilintarkastajan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Kunnan tilintarkastajana voi tällöin olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Vuonna 2012 muutetun<sup>2023</sup> EKuntaL 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajat voitiin valita enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Tämän mukaan oli lain sanamuodon mukaan mahdollista, että tilanteesta riippuen kunnan tilintarkastusta koskeva sopimus voi kattaa pisimmillään ainakin myös vuoden 2019 hallinnon ja talouden tarkastuksen <sup>2024</sup>.

Niissä tilanteissa, joissa KuntaL 122 §:n määräykset kunnan tilintarkastajan valinnasta eivät tulleet vielä noudatettaviksi, ei ilmeisesti myöskään KuntaL:n määräys kunnan tilintarkastusyhteisön valinnasta kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi tullut vielä noudatettavaksi. EKuntaL 72 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi voitiin valita vaihtoehtoisesti joko JHTT-yhteisö tai JHTT-tilintarkastaja. EKuntaL ei sisältänyt varsinaisia määräyksiä kunnan tytäryhteisön

---

<sup>2021</sup> Ks. Komission päätös, tehty 19 päivänä kesäkuuta 2006, vesi- ja energiahuollon sekä liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankintamenettelyjen yhteensovittamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/17/EY 30 artiklan 1 kohdan soveltamisesta sähkön tuotantoon ja myyntiin Suomessa, Ahvenanmaata lukuun ottamatta (2006/422/EY), EUVL L 168, 21.6.2006, s. 33.

<sup>2022</sup> Ks. Laki vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista 30.3.2007/349 sekä tämän korvannut uusi Laki vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 29.12.2016/1398, joka tuli 132 §:n mukaan pääosin voimaan 1.1.2017.

<sup>2023</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325: 72 §.

<sup>2024</sup> Ks. EKuntaL 9 §; VaaliL 144 §.

tilintarkastajan valinnasta. Vuonna 2007 muutetun<sup>2025</sup> 72 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tuli huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta.

#### 4.2.22.2 Tilintarkastuslakien mukaiset säännökset

Vuonna 2011 muutetun<sup>2026</sup> tuolloin voimassa olleen ETTL 57 §:n mukaan JHTT-tilintarkastaja voitiin tietyin rajoituksin valita HTM-tilintarkastajan sijasta tilintarkastajaksi sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta. Muutetun ETTL 57 §:n mukaan JHTT-tilintarkastaja voitiin valita mainitun yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle. Lisäksi ETTL 2 luvun 7 §:n mukaan voitiin ETTL 4–6 §:ien estämättä sellaisessa yhtiössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, valita tilintarkastajaksi KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-yhteisön ohella JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.<sup>2027</sup> Ks. tästä tarkemmin jakso 6.6.

Loppuvuodesta 2015 annettiin ETTL:n korvannut uusi TTL, jonka 1 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastajia ovat HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajiksi hyväksytyt luonnolliset henkilöt sekä tilintarkastusyhteisöksi hyväksytyt yhteisö.<sup>2028</sup> Samassa yhteydessä annettiin myös EJHTTL:n korvannut uusi JHTTL, joka sisältää säännökset JHTT-tilintarkastajista ja JHTT-yhteisöistä.<sup>2029</sup> TTL 12 luvun 2 §:n siirtymäsäännösten 3 momentissa säädettiin ETTL:ia vastaavasti, että yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta voitiin tietyin rajoituksin tilintarkastajaksi valita viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle HT-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. Ks. mainituista rajoituksista tarkemmin jakso 6.6.

EJHTTL:n korvanneen JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 9 momentin mukaan sen estämättä, mitä TTL 2 luvun 2, 5 ja 6 §:ssä säädetään koskien HT-, KHT-, JHT-tilintarkastajaa<sup>2030</sup> tai tilintarkastusyhteisöä, voidaan sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, edellä

<sup>2025</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

<sup>2026</sup> Laki tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta 22.12.2011/1454.

<sup>2027</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 34–35; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 59–60.

<sup>2028</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 54; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 5 ss.

<sup>2029</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 86–91.

<sup>2030</sup> TTL 2 luvun 2 §:n mukaan yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin TTL:ssa ja muussa laissa säädetään. TTL 2 luvun 5 §:ssä säädetään velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, ja 6 §:ssä säädetään tilintarkastusvelvollisuudesta konsernissa. TTL:ssa ei säädetä erikseen JHT-tilintarkastajan valinnasta siirtymäsäännöksiä lukuunottamatta.

mainittujen lisäksi valita tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Vastaava säännös sisältyi aikaisemmin ETTL 2 luvun 7 §:ään. JHTT-yhteisön osalta mainittu säännös menetti merkityksensä lain sanamuodon mukaan viimeistään 31.12.2020 eli JHTT-yhteisöjen hyväksymisen lakatessa JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaan viimeistään viiden vuoden kuluttua siitä, kun JHTTL 11 §:n mukaan 1.1.2016 tuli voimaan.<sup>2031</sup>

JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan, jos muualla laissa tai asetuksessa määrätään JHT-tilintarkastajan valitsemisesta, voidaan tilintarkastajaksi valita myös JHTT-tilintarkastaja. Samoin, mikäli muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voitiin tilintarkastajaksi valita myös JHTT-yhteisö ja päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja.<sup>2032</sup> JHTTL 12 §:n mukaisen siirtymäsäännöksen 10 momentin mukaan, mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, voitiin päävastuulliseksi tilintarkastajaksi nimetä JHTT- tai JHT-tilintarkastaja.<sup>2033</sup> TTL 12 luvun 2 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 4 momentin mukaan, jos muussa laissa tai asetuksessa säädetään JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valinnasta, voidaan lain tultua voimaan valita JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan tuli tällöin olla JHT- tai JHTT-tilintarkastaja.<sup>2034</sup> TTL tuli 12 luvun 1 §:n ja JHTTL 11 §:n mukaan voimaan 1.1.2016. TTL:ia ja JHTTL:ia käsitellään tarkemmin jäljempänä luvussa 7.<sup>2035</sup>

#### 4.2.22.3 Tilintarkastajan valinnasta eri tilanteissa

Kuntakonsernin yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastajan valinnassa kunnan lisäksi tuli/tulee ottaa huomioon sekä EKuntaL:n, KuntaL:n, ETTL:n, TTL:n että JHTTL:n säännökset. Edellä kuvattujen kuntalainsäädännön ja tilintarkastuslainsäädännön mukaan kunnan tilintarkastajaksi voitiin/voidaan valita KuntaL:n mukaan TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö tai JHTTL 12 §:n 7 momentin perusteella JHTT-yhteisö. Voimassa olevan KuntaL 122 §:n mukaan kunnan tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>2036</sup>

<sup>2031</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 89.

<sup>2032</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 88.

<sup>2033</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 89.

<sup>2034</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 84.

<sup>2035</sup> JHTT-yhteisöjen hyväksyminen lakkasi JHTTL 11 §:n mukaan vuoden 2020 lopussa.

<sup>2036</sup> JHT-tilintarkastajan määrittämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL siirtymäsäännösten 12 §:n

Mikäli on kysymys KuntaL 149 §:n 2 momentin mukaisesta tilanteesta, jolloin ei vielä tullut noudatettavaksi KuntaL 122 §:n mukaiset säännökset tilintarkastusyhteisön valinnasta, rajoitti kunnan tytäryhteisön tilintarkastajan valintaa kuitenkin ETTL 57 §:n ja tämän jälkeen TTL 12 luvun 2 §:n säännökset valittaessa kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi HTM- ja myöhemmin HT-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. JHTT-tilintarkastajan valinta oli edellä todetuin rajoituksin mahdollista viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle. Tilintarkastajaksi oli luonnollisesti mahdollista valita myös HTM- tai KHT-tilintarkastaja tai vastaava yhteisö ja TTL:n voimaantulon 1.1.2016 jälkeen HT-tilintarkastaja tai tarvittaessa KHT-erikoistumispätevyuden omaava tilintarkastaja tai TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö vastuunalaisena tilintarkastajana vaadittavan pätevyyden omaava tilintarkastaja.

KuntaL 122 §:n alkuperäisen säännöksen mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-yhteisö. Kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi tulee valita kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. KuntaL tuli voimaan 1.5.2015. Edellä mainittu KuntaL 122 §:n muutos, jonka mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita tilintarkastusyhteisö, tuli voimaan 1.1.2016.

KuntaL voimassa olevan 122 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi valitaan pääsäännön mukaan TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Samoin pääsäännön mukaan kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi tulee valita kunnan tilintarkastusyhteisö. Mikäli tytäryhteisön tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön vastuunalaisen tilintarkastajan tulee olla HT-tilintarkastaja, voidaan edellä mainittu vastuunalainen tilintarkastaja määrätä myös tytäryhteisössä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi tämän omatessa sekä HT- että JHT-pätevyuden. Luonnollisesti myös muu kulloinkin tarvittavan auktorisoinnin omaava tilintarkastaja tulee kysymykseen vastuunalaisena tilintarkastajana. Myös *Suomen Kuntaliitto* on suosituksessaan KuntaL 47 §:n mukaiseksi kunnan konserniohjeeksi esittänyt, että kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi valitaan pääsääntöisesti kunnan tilintarkastusyhteisö silloinkin kun yhteisöä koskevat säännökset sallisivat myös toiminnantarkastajan valitsemisen, jolloin asia tulisi huomioida yhtiöjärjestyksessä <sup>2037</sup>.

---

7 momentin perusteella jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88.

<sup>2037</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2017 a: 33–34.



Mikäli KuntaL 122 §:n mukaisesta määräyksestä kunnan tilintarkastusyhteisön valitsemisesta myös kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi poikkeamiseen on tarkastuksen järjestämiseen liittyvä perusteltu syy, voidaan tytäryhteisön tilintarkastajan valinnassa toimia säännöksestä poikkeavasti. Laissa ei erikseen avata mainitun perustellun syyn sisältöä. HE:n perusteluissa mainitaan esimerkiksi kunnan koko ja sen tytäryhteisöjen määrä. Lisäksi perusteluissa viitataan ETTL:n määräyksiin KHT- ja HTM-tilintarkastajan tai vastaavan yhteisön valitsemisesta tilintarkastajaksi.<sup>2038</sup>

Sen johdosta, että kunnan tytäryhteisön tilintarkastajana tulee pääsääntöisesti voimassa olevan KuntaL 122 §:n mukaan olla kunnan tilintarkastusyhteisö, joka on TTL:n tarkoittama tilintarkastusyhteisö, mahdollistaa tämä alkuperäistä säännöstä paremmin tilintarkastusyhteisön valinnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi tietenkin riippuen siitä, minkä pätevyyden omaavia tilintarkastajia yhteisön palveluksessa on. Kaikissa tapauksissa TTL:n tarkoittaman saman tilintarkastusyhteisön määräämänä vastuunalaisena tilintarkastaja voi kunnassa, kuntayhtymässä tai tytäryhteisössä toimia tilintarkastajalle asetettavista vaatimuksista riippuen HT-tilintarkastaja, KHT-erikoispätevyyden omaava tilintarkastaja ja JHT-erikoispätevyyden omaava tilintarkastaja.<sup>2039</sup>

Sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, voitiin ETTL 2 luvun 7 §:n mukaan tilintarkastajaksi valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai vastaavan yhteisön lisäksi JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Vastaava määräys sisältyy nykyisin JHTTL 12 §:n 9 momenttiin. Tämän mukaan sen estämättä, mitä TTL 2 luvun 2, 5 ja 6 §:ssä säädetään koskien HT-, KHT-, JHT-tilintarkastajaa<sup>2040</sup> tai tilintarkastusyhteisöä, voidaan sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, valita edellä mainittujen lisäksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja tai aikaisemmin myös JHTT-yhteisö ennen niiden lakkauttamista.

<sup>2038</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 225. HE:ssä esitetyn mukaisesti kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-yhteisö. Tuolloin oli vielä voimassa ETTL.

<sup>2039</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n 7 momentin perusteella jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja.

<sup>2040</sup> TTL 2 luvun 2 §:n mukaan yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin TTL:ssa ja muussa laissa säädetään. TTL 2 luvun 5 §:ssä säädetään velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ja 6 §:ssä säädetään tilintarkastusvelvollisuudesta konsernissa. TTL:ssa ei säädetä erikseen JHT-tilintarkastajan valinnasta eräitä siirtymäsäännöksiä lukuun ottamatta.

JHTT-yhteisöjen hyväksyminen lakkasi JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaan, kun enintään viisi vuotta on kulunut lain voimaantulosta. JHTTL tuli voimaan 11 §:n mukaan 1.1.2016, jolloin JHTT-yhteisön hyväksyminen lakkasi viimeistään 31.12.2020. Kunnan tilintarkastusyhteisön valinta myös kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi riippuu edellä mainittujen säännösten lisäksi myös esim. osakeyhtiön yhtiöjärjestyksestä, yhteisön säännöistä jne. Niissä voidaan määrätä, että tilintarkastajaksi tulee valita tietyn pätevyyden omaava tilintarkastaja yhteisön sijasta. Myös esim. määräykset tilintarkastajien lukumäärästä rajoittivat mm. edellä mainitun JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valintaa muun tilintarkastajan lisäksi. Edellä olevaan viitaten voidaan todeta, että säännökset kunnan tytäryhteisön tilintarkastajan valinnasta olivat kokonaisuutena ottaen vaikeaselkoiset ja sekavat.

#### 4.2.23 Yhteenvetoa

Vuonna 1995 annettua EKuntaL:ia uudistettiin osittain 22 kertaa. Muutokset kohdistuivat mm. kunnan henkilöstön asemaan, pormestarijärjestelmään, talouden tasapainottamiseen, kuntakonserniin, kunnallisiin liikelaitoksiin sekä kunnan toimintaan kilpailutilanteessa markkinoilla. Tavoitteena EKuntaL:n uudistamiselle oli mm. kunnan toiminnan turvaaminen sekä pitkän aikavälin vastuunkannon korostaminen kunnan päätöksenteossa esim. kuntastrategiaa koskevan sääntelyn keinoin. Myös kunnan taloutta koskevaa sääntelyä tiukennettiin ja se ulotettiin koskemaan myös kuntayhtymiä.

Kunnan tehtäviä koskevassa sääntelyssä erotetaan toisistaan kunnan palveluita koskeva kunnan järjestämisvastuu ja kunnan järjestämisvastuulla olevien palvelujen tuottaminen. Kunta voi KuntaL 8 §:n mukaan järjestää sille kuuluvat tehtävät itse tai sopia tehtävien hoidosta toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle. Lisäksi kunnalla on yhtiöittämisvastuu toiminnoistaan kunnan toimiessa kilpailutilanteessa markkinoilla KuntaL:n 126 §:n säännösten mukaisesti. Vastaava säännös sisältyi myös vuonna 2013 muutettuun<sup>2041</sup> EKuntaL 2 a §:ään. Kunnan itsehallinnon nojalla itselleen ottamien tehtävien määräytymisperusteita ei edelleenkaan määritellä laissa, vaan ne jätettiin lakia säädettäessä edelleenkin oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa määriteltyjen periaatteiden varaan.<sup>2042</sup>

Kunnan hallinto-organisaatiosta on määräykset KuntaL 4 ja 6 luvussa. KuntaL 4 luvussa säädetään ylintä päätösvaltaa käyttävästä valtuustosta ja KuntaL 6 luvussa säädetään kunnan toimielimistä sekä johtamisesta. Kunnalla tulee EKuntaL:n

---

<sup>2041</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 23.8.2013/626.

<sup>2042</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 138.

tavoin olla edelleen kunnanhallitus sekä tarkastuslautakunta. Lisäksi valtuusto voi asettaa joko lautakuntia tai valiokuntia pysyväisluonteisia tehtäviä varten. Kunnan hallintosäännössä säädetään KuntaL 90 §:n mukaisesti varsin yksityiskohtaisesti hallinnon ja toiminnan järjestämiseen liittyvistä asioista, päätöksenteosta ja hallintomenettelystä sekä valtuuston toiminnasta.

Kunnan talousarviossa ja taloussuunnitelmassa tulee KuntaL 110 §:n mukaisesti ottaa huomioon muun ohella kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Taloussuunnitelman tulee olla joko tasapainoinen tai ylijäämäinen. Kunnan taseeseen kertyneen ylijäämän kattamisesta sisältyy edellä mainittuun säännökseen määräys, jonka mukaan alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta seuraavan vuoden alusta lukien. Alijäämän kattamisvelvollisuus koskee aikaisemmin voimassa olleesta EKuntaL:sta poiketen myös kuntayhtymiä. KuntaL:iin sisältyy myös määräykset arviointimenetelmästä tilanteissa, joissa alijäämän kattaminen ei toteudu KuntaL:n säännösten mukaisesti. Aikaisemmin kyseiset säännökset olivat kunnan peruspalvelujen valtiosuutta koskevaan lakiin<sup>2043</sup> vuonna 2010 lisätyssä<sup>2044</sup> 63 a §:ssä sekä VNA:ssa<sup>2045</sup>.

KuntaL 114 §:n mukainen määräys kuntayhtymän tilinpäätöksen yhdistelemisestä aina jäsenkunnan konsernitalinpäätökseen ei sisältynyt aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL:n säännöksiin. Tällöin, mikäli kunnalla ei ollut tytäryhteisöjä, ei myöskään kuntayhtymän tilinpäätöstietoja yhdistelty kunnan tilinpäätökseen. Kuntayhtymän velvollisuutena on KuntaL 116 §:n mukaan antaa kunnanhallitukselle kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja sen toiminnan tuloksen laskemiseen tarvittavat tiedot.

Merkittävä muutos aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna on KuntaL:n mukainen vapaaehtoisuus luottamustoimien hoitamisessa. Aikaisemman kunnallisen lainsäädännön, myös EKuntaL:n, mukaan kunnallinen luottamustoimi oli pakollinen tehtävä, josta voi kieltäytyä vain erikseen säädelyissä tapauksissa. KuntaL 70 §:n mukaan ainoastaan henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan, voidaan valita kunnalliseen luottamustoimeen. Tämän mukaisesti mm. tarkastuslautakunnan jäsenyys ei enää ole pakollinen luottamustoimi, vaan se edellyttää, että tarkastuslautakuntaan nimitettävä henkilö on suostunut ottamaan mainitun luottamustoimen hoitaakseen.

<sup>2043</sup> Laki kunnan peruspalvelujen valtiosuudesta 29.12.2009/1704.

<sup>2044</sup> Laki kunnan peruspalvelujen valtiosuudesta annetun lain muuttamisesta 30.12.2010/1405.

<sup>2045</sup> Valtioneuvoston asetus kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista 10.3.2011/205.

Kunnan tilintarkastusjärjestelmä säilyi aikaisemmin voimassa olleen EKuntaL:n mukaisena sillä poikkeuksella, että kunnan tilintarkastajana tulee aikaisemmasta poiketen olla aina tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajaksi voitiin aikaisemmin valita myös JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. KuntaL 122 §:n mukaan tilintarkastajaksi tuli valita aluksi JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. TTL:n antamisen jälkeen säännöstä muutettiin siten, että kunnan tilintarkastajana tulee olla tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.

Kuntien ja kuntayhtymien toiminnan kannalta erittäin merkittävä muutos vuoden 2023 alusta oli sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuun siirtyminen kunnilta ja kuntayhtymiltä vuonna 2022 perustetuille 21 hyvinvointialueelle. Kyse oli varsin mittavasta tehtävien järjestämisvastuun muutoksesta kuntien aikaisempaan toimintaan nähden. Lisäksi järjestämisvastuun siirtyminen kuntayhtymiltä sekä tähän liittyvät säännökset omaisuuden ja velkojen siirtyminen hyvinvointialueilla johti mainittujen kuntayhtymien lakkauttamiseen. Järjestely ei koskenut kuitenkaan Helsingin kaupunkia eikä Uudellamaalla HUS-sairaanhoidopiiriä, josta oikeushenkilöllisyyden muuttumisen jälkeen tuli uusi oikeushenkilö, HUS-yhtymä, joka on hyvinvointialueesta annetun lain mukainen hyvinvointiyhtymä.

### 4.3 Kokoavia näkökohtia

Vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa muutettiin perusteellisesti kunnan taloushallintoa ja kunnan tilintarkastusta koskevia säännöksiä. Säännökset tulivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien. Lisäksi uudistettiin kunnan hallintomenettelyä. Kunnan hallintomenettelyn järjestämisessä keskeinen merkitys oli kussakin kunnassa pakollisella hallintosäännöllä. Valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä annettiin määräykset kunnan toimielinten kokoontumisesta sekä toiminnasta muutoin. Lisäksi hallintosäännössä määrättiin edellä olevaan liittyen toimielinten pöytäkirjojen pitämisestä, niiden tarkastamisesta sekä tiedottamisesta. Hallintosäännössä oli määräykset myös kunnan taloudenhoidosta sekä hallinnon ja talouden tarkastuksesta.

Kunnan taloushallintoa uudistettiin EKuntaL:ssa mm. talousarvion sisältöä koskevilla määräyksillä. Kunnan talousarvioon otettiin EKuntaL 65 §:n mukaan toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot ja siinä tuli osoittaa, miten rahoitustarve katetaan. Talousarviossa tuli olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- että rahoitusosa. Käyttötalousosassa asetettiin

toimielin- ja tehtäväkohtaisesti toiminnalliset tavoitteet ja osoitettiin tähän määrärahat ja tuloarviot. Tuloslaskelmaosassa tulot ja menot ryhmiteltiin varsinaiseen toimintaan, tulonsiirtoihin ja rahoituseriin. Lisäksi tuloslaskelmaosaan sisältyi käyttöomaisuuden poistot sekä varausten ja rahastojen muutokset. Investointiosa sisälsi hankekohtaiset määrärahat ja tuloarviot. Rahoitusosaan sisältyi kunnan talousarviovuoden rahan lähteet ja rahan käyttö kokonaisuudessaan.<sup>2046</sup>

Uutena asiana kunnan taloudenhoitoon tuli uuden talousarvioasetelman sekä kirjanpitolainsäädännön noudattamisen kautta tuloslaskelma, joka ei kunnissa aikaisemmin noudatetussa kameraalisessa kirjanpidossa tunnettu. Kunnissa tuli EKuntaL 67 §:n mukaisesti noudattaa kirjanpitolainsäädäntöä. KuntaKILA antoi tätä koskien ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolainsäädännön sekä EKuntaL:n mukaisten tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta.

Uutena ja merkittävänä asiana kunnan taloushallintoa koskien kunnan tuli KuntaL 68 §:n mukaisesti sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteinen, mikäli kunnalla oli kirjanpitolainsäädännön tarkoittamalla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Konsernitaseen laatimisessa tuli noudattaa soveltuvien osin kirjanpitolainsäädäntöä. Vuonna 2007 säännöksiä muutettiin<sup>2047</sup> siten, että uuden KuntaL 68 a §:n mukaan kunnan tuli edellä mainituissa tapauksissa sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Tällöin konsernitilinpäätökseen sisältyi myös tuloslaskelma sekä konsernitilinpäätös muutoinkin oli sisällöltään huomattavasti informatiivisempi.

Myös kunnan tilintarkastusta koskeva säännöstö uudistettiin perusteellisesti. Kunnille tuli pakolliseksi ammattitilintarkastus aikaisemman luottamushenkilötilintarkastuksen sijasta. Lisäksi kunnille tuli uusi pakollinen luottamushenkilöelin, tarkastuslautakunta, jonka tehtävänä oli EKuntaL 71 §:n mukaan valtuuston toimikautta vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestäminen. Tarkastuslautakunnan tehtäviä koskevaa säännöstöä uudistettiin ja muutettiin myöhemmin eräiltä osin.

Kunnan tilintarkastajan tuli EKuntaL 72 §:n mukaan olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-tilintarkastaja, tuli lisäksi valita vähintään yksi varatilintarkastaja. Mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, tuli yhteisön määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Tilintarkastaja toimi tehtävässään virkavastuulla. Edellä

<sup>2046</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 110–111.

<sup>2047</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519.

olevan lisäksi kunnan tilintarkastajan valinnassa tuli noudatettavaksi julkisia hankintoja koskeva lainsäädäntö. Sen mukaan tilintarkastajan valinta tuli pääsääntöisesti kilpailuttaa. Lisäksi tuli noudattaa kunnan omia hankintatointa koskevia säännöksiä tilanteissa, joissa julkisia hankintoja koskeva lainsäädäntö ei mahdollisesti tullut sovellettavaksi.

Vuonna 2015 säädetyllä KuntaL:lla korvattiin aikaisempi EKuntaL vuodelta 1995. EKuntaL:n taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat säännökset tulivat voimaan kuitenkin vasta vuoden 1997 alusta. Samoin KuntaL:n useat säännökset astuivat voimaan kuitenkin vasta myöhemmin. KuntaL tuli voimaan 1.5.2015. Siirtymäsäännökset koskivat 147 §:n mukaan toimielimiä ja johtamista, asukkaiden osallistumisoikeuksia, luottamushenkilöitä, päätöksenteko- ja hallintomenettelyä sekä oikaisuvaatimusta ja kunnallisvalitusta. Lain 148 §:ssä säädettiin alijäämän kattamista ja arviointimenettelyä koskevista siirtymäsäännöksistä. Hallinnon ja talouden tarkastusta koskevista siirtymäsäännöksistä säädettiin 149 §:ssä. Vuoden 2014 hallinnon ja talouden tarkastukseen sovellettiin lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä. Uusia säännöksiä tilintarkastusyhteisön valinnasta sovellettiin ja sovelletaan ensimmäisen kerran lain voimaan tullessa voimassa olleiden tilintarkastusta koskevien sopimusten päätyttyä.

Yhtiöittämisvelvollisuutta koskevat siirtymäsäännökset olivat lain 150 §:ssä. Sen mukaan kunnan tuli mm. siirtää kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamansa lain tarkoittamat julkiset työvoima- ja yrityspalvelut hoidettavaksi yhtiö-, yhteisö- tai säätiömuodossa. Vaihtoehtoisesti toiminta tuli muutoin järjestää siten, ettei toiminta vääristä kilpailua. Vuoden 2014 hallinnon ja talouden tarkastus saatettiin loppuun lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti.

KuntaL:n säännökset kunnan taloudesta vastaavat varsin pitkälle aikaisempia EKuntaL:n mukaisia säännöksiä. Uutena asiana KuntaL:ssa on 37 §:n mukainen valtuuston päättämä kuntastrategia. Kuntastrategiassa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Kuntastrategiassa huomioidaan kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen, kunnan palvelujen järjestäminen ja tuottaminen, kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetyt palvelutavoitteet, kunnan omistajapolitiikka ja kunnan henkilöstöpolitiikka, kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet sekä elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen.

Kunnan talousarviossa tulee KuntaL 110 §:n mukaisesti ottaa huomioon kuntakonsernin vastuut ja velvoitteet. Talousarvio ja taloussuunnitelma tulee laatia siten, että ne toteuttavat KuntaL 37 §:n mukaista strategiaa sekä turvaavat kunnan edellytykset tehtävien hoitamiseen. Talousarvion määräraha ja tuloarvio voivat

olla joko brutto- tai nettomääräisiä. Talousarvio koostuu, samoin kuin EKuntaL:n säännösten mukaan, käyttötalousoosasta, tuloslaskelmaosasta, investointiosasta ja rahoitusosasta. Taloussuunnitelman tulee KuntaL 110 §:n mukaisesti olla joko tasapainoinen tai ylijäämäinen. Mahdollinen taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta seuraavan vuoden alusta lukien. Muussa tapauksessa voidaan käynnistää KuntaL 118 §:n mukainen erityisen vaikeassa asemassa olevan kunnan arviointimenettely.

Kunnan kirjanpitoon sovelletaan EKuntaL:n tavoin kirjanpitolainsäädäntöä soveltuvin osin. KuntaKILA antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolainsäädännön sekä KuntaL:n säännöksistä koskien tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä, toimintakerptomusta, tytäryhteisön tiedonantovelvollisuutta sekä kunnallista liikelaitosta koskevien määräysten soveltamisesta. Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat KuntaL 113 §:n mukaan tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot. Tilinpäätökseen kuuluvat myös talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakerptomus. Lisäksi säännösten vaatiessa kunnan tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös.

Kunnan tilintarkastusjärjestelmä säilyi KuntaL:ssa aikaisemman mukaisena. Kunnassa tulee KuntaL 121 §:n mukaan olla edelleen tarkastuslautakunta, jonka valtuusto asettaa hallinnon ja talouden tarkastuksen sekä arvioinnin järjestämistä varten. Lisäksi tarkastuslautakunnalle annettiin uusia tehtäviä koskien KuntaL 84 §:n mukaisen sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamisen valvontaa ja ilmoitusten saattamista valtuustolle tiedoksi.

Kunnan tilintarkastajana tulee aikaisemmasta poiketen olla aina tilintarkastusyhteisö<sup>2048</sup>. EKuntaL:n mukaan tilintarkastajana tuli olla joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. KuntaL alkuperäisen 122 §:n mukaan kunnan tilintarkastajana tuli olla aina JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. TTL:n antamisen jälkeen säännöstä muutettiin siten, että kunnan tilintarkastajana tulee olla tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>2049</sup>

Aikaisemmasta poiketen tilintarkastajalla on KuntaL 124 §:n mukaan oikeus saada salassapitoa koskevien säännösten estämättä kunnan viranomaisten lisäksi myös

<sup>2048</sup> Ks. luku 7.

<sup>2049</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kunnalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 7 momentin mukaisesti, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisen tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88.

kuntakonserniin kuuluvilta yhteisöiltä ja säätiöiltä tiedot ja nähtäväkseen asiakirjat, joita hän pitää tarpeellisena tilintarkastustehtävän hoitamiseksi.

Merkittävä muutos aikaisempaan kunnallislainsäädäntöön on se, että kunnallinen luottamustoimi ei nykyisen KuntaL:n mukaan enää ole pakollinen ja siitä voi erota pätevistä syistä. KuntaL 70 §:n 1 momentin mukaisesti luottamustoimeen voidaan valita vain henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan. Tämän mukaisesti myöskään tarkastuslautakuntaan ei voida valita henkilöä vastoin omaa tahtoaan.



## 5 KUNNAN TILINTARKASTAJAN VIRKAVASTUU

### 5.1 Tilintarkastajan virkavastuusta

Kun maalaiskuntia koskeva EMKunL vuonna 1865 annettiin, olivat voimassa voimassa vuoden 1734 lain rangaistusmääräykset rikoksista. Vuonna 1891 annetun RL:n voimaantulon<sup>2050</sup> jälkeen tulivat noudatettaviksi RL 40:20–21 §:ien mukaiset säännökset niihin kuuluvine sanktioineen. RL:n säännökset koskivat jo tuolloin sekä kunnallisia luottamushenkilöitä että kunnan viranhaltijoita, jolloin nämä joutuivat edesvastuuseen mahdollisesta virheellisestä menettelystä tomissaan.

Kunnan luottamushenkilöiden ja tässä yhteydessä erityisesti eri aikoina vuosina 1865–1996 ja eri lakien<sup>2051</sup> nimitysten mukaisiksi kunnan tilintutkijoiksi, tarkastajiksi, vuositulintarkastajiksi tai tilintarkastajiksi valittujen kohdalla on syytä myös huomioida, että kysymyksessä oli kunnallinen luottamustehtävä, josta oli mahdollista kieltäytyä ainoastaan erikseen laissa kulloinkin mainituin perustein. Tehtäviin ei myöskään edellytetty vaalikelpoisuuden lisäksi mitään erityisiä vaatimuksia lukuun ottamatta MKunL 94 §:ää, jonka mukaan tarkastajien tuli olla siihen soveliaita henkilöitä. Tämä tarkastajille asetettu tulkinallinen edellytys ei sisältynyt muuhun kunnalliseen lainsäädäntöön.

Vasta vuonna 2015 annetun KuntaL:n 70 §:n mukaisesti kunnallisesta luottamustoimesta tuli kaikilta osin vapaaehtoinen. Lainkohdan mukaan luottamustoimeen voidaan valita vain henkilö, joka on suostunut ottamaan toimen vastaan. Aiemmin kunnallinen luottamustoimi oli ollut valtuutetun tointa lukuun ottamatta kansalaisvelvollisuus, josta oli mahdollista edellä todetun mukaisesti kieltäytyä ainoastaan laissa säädetyillä perusteilla.<sup>2052</sup> Tätä ennen muuttui kunnan tilintarkastajan valinta siten, että vuonna 1995 annetun EKuntaL:n 72 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastajan tuli olla ammattitilintarkastaja. Vastaavat määräykset sisältyvät myös voimassa olevan vuonna 2015 annetun KuntaL 122 §:ään. Tilintarkastajan valinnassa tulee huomioida myös julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön määräykset. Sekä EKuntaL:n että KuntaL:n perusteella kunnan tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla.

<sup>2050</sup> RL:n voimaan astumisen johdosta annettu Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus Suomen Suuriruhtinanmaan uuden yleisen rikoslain voimaanpanemisesta ja siitä mitä sen johdosta on Waarinotettava 19.12.1889/39, määräsi, että RL:n säännösten astuessa voimaan 1.1.1891 lakkaavat voimassa olemasta 1734 vuoden lain Rikos- ja rangaistuskaari sekä kaikki ne säännökset, jotka selittävät tahii muuttavat jotakin mainituista kaarista olevaa taikka niihin jotakin lisäävät ym.

<sup>2051</sup> EMKunA, MKunA, KKunA, MKunL, KKunL, EKunL, KunL.

<sup>2052</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2019: 473; 2023: 491.

Myös vuonna 2005 muutetun<sup>2053</sup> EJHTTL 4 §:n mukaisesti tilintarkastaja toimi tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta säädettiin EJHTTL 10 §:ssä. Nykyisin voimassa olevan JHTTL 4 §:n mukaan tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Vahingonkorvausvelvollisuudesta säädetään JHTTL 10 §:ssä.

## 5.2 Maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastajat

### 5.2.1 Tilintarkastus maalaiskunnissa

Sekä maalaiskuntien että kaupunkien tilintarkastajien tehtävät erosivat toisistaan. Vuoden 1865 EMKunA:n mukaan kuntakokouksen tai valtuusmiesten valitsemien maalaiskunnan tilintutkijoiden tehtävänä oli tarkastaa kuntakokouksen asettamain toimituskuntien tai henkien tililaskut ja hallinto. Hallinnon tarkastuksessa oli kysymys taloushallinnosta ja tätä kautta tilitysten luotettavuudesta. *Kaukovallan* mukaan pitäjän johtomiehet olivat usein kirjoitus- ja laskutaidottomia sekä tottumattomia yleisten asioiden hoitamiseen. Tilikirjat saattoivat olla epäselviä sekä väärin pidettyjä. Myös tilintarkastajat saattoivat olla toisinaan edellä mainituissa suhteissa yhtä avuttomia.<sup>2054</sup>

Vuonna 1898 annetun MKunA:n mukaan kunnan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten kuntakokous valitsi siihen soveliaista kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä tarkastajat sekä varatarkastajat. Tarkastajien tehtävät vastasivat käytännössä EMKunA:n mukaisia tilintutkijoiden tehtäviä. Tarkastajien velvollisuutena oli lisäksi tutkia kunnan arvopaperit ja rahavarat sekä tilien yhtäpitävyys vuoden meno- ja tuloarvion kanssa. Lisäksi tarkastajien tuli toimittaa kunnan kassojen luettelemus sekä kunnan irtaimesta ja kiinteästä omaisuudesta tehty luettelemus. Erona edelliseen säädökseen oli lisäksi se, että tarkastajien tuli olla siihen soveliaita henkilöitä. Tarkastajaksi voitiin valita myös kunnan ulkopuolella asuva henkilö.<sup>2055</sup>

Vuonna 1917 kumottiin mm. MKunA:n tarkastajien valintaa koskevat säännökset MKunL:n antamisen yhteydessä. MKunL:n mukaan kunnan tilintarkastajat valittiin vaaleilla, jolloin kunnan ulkopuolella asuvaa henkilöä ei enää ollut mahdollista valita kunnan tilintarkastajaksi. Vuonna 1925 muutettiin MKunL:ia mm.

<sup>2053</sup> Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 2.6.2005/370.

<sup>2054</sup> Ks. Kaukovalta 1940: 116. Ks. myös jakso 2.2.1.1.

<sup>2055</sup> Ks. jakso 2.2.1.2.

siten, että maalaiskunnan tilintarkastajien valinta tuli valtuuston tehtäväksi. MKunL:n mukaisesti tilintarkastajat valittiin kunnallishallinnon ja -tilien tarkastamista varten. Tilintarkastajaksi voitiin jälleen valita suostumuksellaan myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen. Kyseistä mahdollisuutta perusteltiin sillä, että varsinkin pienemmissä kunnissa saattoi olla vaikeaa löytää täysin päteviä voimia tilintarkastajiksi.<sup>2056</sup> Lisäksi MKunL:ia muutettiin siten, että valtuusto voi päättää jättää yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>2057</sup>

Maalaiskunnan tilintarkastajien tehtäviksi säädettiin vuonna 1934 muutetun MKunA 95 §:n mukaisesti laillisen seuraamuksen uhalla huolellisesti läpikäydä ja tarkastaa kunnan tilit ja arvopaperit sekä rahavarat ja tutkia tilien yhtäpitävyys vuoden talousarvion kanssa. Lisäksi tilintarkastajien tuli toimittaa kunnan kaikkien kassojen tarkastus kahdesti vuodessa. Vuonna 1934 muutetun MKunA 95 §:n mukaan kiinteän ja irtaimen omaisuuden katselmuksen määrättiin valtuuston erikseen valitsevien tarkastajien tehtäväksi.<sup>2058</sup>

### 5.2.2 Tilintarkastus kaupungeissa

Vuoden 1893 KKunA:n mukaisesti raastuvankokous valitsi kaupungin tilintutkijat kaupungin rahavarain hoidosta annetun tilinteon tarkastamista varten. Maistraatin tuli antaa tilikirjat tilintutkijoille sekä määrätä vissi aika tarkastuskertomuksen antamiseksi. Kaupungeissa kassojen tarkastus sekä kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus oli maalaiskunnista poiketen eriytetty varsinaisesta tilintarkastuksesta. Mainitut tarkastukset toteutettiin tehtävään erikseen valittujen henkilöiden toimesta.<sup>2059</sup>

Vuonna 1917 annettiin uusi KKunL samanaikaisesti maalaiskuntia koskevan MKunL:n kanssa. Tässä yhteydessä kumottiin maalaiskuntia vastaavasti mm. kaupungin tilintutkijoiden valintaa koskevat KKunA:n säännökset. Kaupungin tilintarkastajien valinta toteutettiin tämän mukaisesti maalaiskuntien tapaan välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla. Vuonna 1925 kaupungin tilintarkastajien valinta tuli KKunL:n muutoksella valtuuston tehtäväksi maalaiskuntien tapaan. Tilintarkastajat valittiin kaupungin tilien ja hallinnon tarkastamista varten. Myös kaupungeissa voitiin lainmuutoksen jälkeen valtuuston niin päättäessä jättää

<sup>2056</sup> Ks. myös Linni 1935b: 195–195, jonka mukaan tilintarkastajia maalaiskuntiin ja kaupunkeihin valittaessa oli jo kunnan omankin edun johdosta aiheellista kiinnittää huomiota valittavien henkilöiden henkilökohtaisiin ominaisuuksiin sekä tietoihin ja taitoihin tehtävän hoitamiseksi lainsäädännön edellyttämällä tavalla.

<sup>2057</sup> Ks. jakso 2.3.1.1.

<sup>2058</sup> Ks. jakso 2.3.1.2.

<sup>2059</sup> Ks. jakso 2.2.2.

yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määrääminen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>2060</sup>

Vuonna 1934 muutetun KKunA 68 §:n mukaisesti kaupunginvaltuusto voi uskoa kaupungin jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa ja välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Vakinaisen tilintarkastajan toimittamissa tarkastuksissa kertyneet asiakirjat oli säännöksen mukaan pidettävä muutetun terminologian mukaan vuositilintarkastajien saatavissa. Vuonna 1934 muutetun KKunA 68 §:n mukaisesti vuositilintarkastajat antoivat kunnan tilien ja hallinnon tarkastuksesta kertomuksen.<sup>2061</sup>

### 5.2.3 Tilintarkastajien vastuuta koskevasta lainsäädännöstä

Edellä todetun mukaisesti sekä maalaiskuntien että kaupunkien tilintutkijoiden, tarkastajien, tilintarkastajien tai vuositilintarkastajien tehtävistä säädettiin osittain myös laillista seuraamusta korostaen. MKunA 109 §:ssä säädetyn mukaisesti, jos mm. kunnallisessa luottamustoimessa oleva oli tavattu hukkaamisesta, vilpillisestä tahi muusta epärehellisyydestä, oli kuntakokouksella oikeus pitää hänet erillään virkansa toimittamisesta. Asia tuli myös viipymättä laittaa tuomioistuimen käsiteltäväksi.<sup>2062</sup>

Vastaavat säännökset olivat myös KKunA 52 §:ssä, jonka mukaan mikäli henkilö kunnallisessa toimessa tai palveluksessa oli hukannut varoja taikka osoittanut vilpillisyyttä tahi muuta epärehellisyyttä, oli valtuustolla oikeus pidättää hänet tehtäviensä hoitamisesta. Asia tuli myös viipymättä saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi. Vastaavat säännökset sisältyivät myös MKunL 86 §:ään ja KKunL 52 §:ään.

Vuonna 1889 annetussa ja edelleen voimassa olleen RL 2:12 §:n mukaan virkamiehiksi ”sanottiin ... ne, jotka ovat asetetut hoitamaan kaupunkien, kauppalain, maalaiskuntien ... asioita ...”. Virkamiesten rikoksista säädettiin RL 40 luvussa. RL 40:20 § koski tahallisia virkarikoksia ja RL 40:21 §:n mukaan virkavirheenä voi tulla kysymykseen huolimattomuudesta tai varomattomuudesta tehty virkavirhe sekä ymmärtämättömyydestä tai taitamattomuudesta tehty virkavirhe.<sup>2063</sup>

---

<sup>2060</sup> Ks. jakso 2.3.2.1.

<sup>2061</sup> Ks. jakso 2.3.2.2.

<sup>2062</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 311–313; 1907: 389–392.

<sup>2063</sup> Ks. Kuuskoski 1951: 14.

Edellä mainituilla säännöksillä oli konkreettinen merkitys kunnan tilintarkastajien vastuun kannalta jäljempänä mainitun HO:n vuonna 1932 antaman lainvoimaisen tuomion mukaisesti. Samalla, kun heidän velvollisuutenaan<sup>2064</sup> oli MKunA:n säännösten mukaan toimia kunnan tilintarkastajina voimatta kieltäytyä mainitusta tehtävästä, korostui myös heidän velvollisuutensa toimia tehtävässään mainitussa tapauksessa MKunA:n ja RL:n määräysten mukaisesti. Asiassa annetun HO:n tuomion mukaan osa kunnan tilintarkastajista tuomittiin sakkoihin tai vaihtoehtoisesti kymmenen päivän vankeuteen.<sup>2065</sup> Näin ollen myös vapauden menetys voi olla seurauksena pakollisen kunnallisen luottamustoimen, esimerkiksi tilintarkastajan toimen, hoitamisesta moitittavasti.

### 5.3 Kunnallislakien mukainen tilintarkastus

#### 5.3.1 Kunnallislainsäädännön muutoksista

Ennen vuonna 1948 annettua EKunL:ia olivat voimassa sekä maalaiskuntia koskevat MKunL ja MKunA että kaupunkeja koskevat KKunL ja KKunA niihin tehtyine muutoksineen. Mainituissa säädöksissä määrättiin maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastajien tehtävistä osin toisistaan poikkeavasti. EKunL:n

<sup>2064</sup> Ks. Ståhlberg 1901: 44; 1907: 47; 1926: 81. Ks. myös KHO 1926 II 1649, jossa tilintarkastajaksi MKunL 7 ja 8 §:issä säädetyllä tavalla lainvoiman saaneella päätöksellä valittu talollinen O. P. velvoitettiin sakon uhalla täyttämään L:n kunnan tilintarkastusvelvollisuutensa vuodelta 1923 ja laatimaan tarkastuksen nojalla asianmukainen kertomus sekä muutoinkin ryhtymään lain edellyttämiin toimenpiteisiin asiassa.

<sup>2065</sup> Ks. Turun HO 20.4.1932 N:o 653, jossa kunnallislautakunnan esimies kavallettuaan vuosina 1929–1931 virkansa puolesta hallussaan pitämiään kunnan varoja, tuomittiin RL 40:21 §:n ja 7:2 §:n sekä MKunA 95 §:n nojalla jatketusta virkamiehenä erittäin raskauttavien asianhaarojen vallitessa tehdystä kavalluksesta kahden vuoden kuritushuonerangaistukseen ja viraltapanon asemesta pidettäväksi neljä kuukautta vankeudessa tahi yhdistettynä kahden vuoden ja kahden kuukauden kuritushuonerangaistukseen sekä olemaan kahdeksan vuotta yli vankeusrangaistusajan kelvoton maan palvelukseen ja lisäksi hänen tuli suorittaa kunnalle korvauksena kavaltamansa varat sekä kunnan oikeudenkäyntikulut; kunnan tilintarkastajina vuosina 1929–1930 olleet kauppias, tilallinen ja isännöitsijä tuomittiin edellä mainittujen lainkohtien mukaan kukin jatketusta huolimattomuudesta tehdystä virkavirheestä kymmeneen päiväsakkoon tai maksuvarojen puutteessa kymmenen päivän vankeuteen ja tilintarkastajana vuonna 1930 ollut tilallinen tuomittiin huolimattomuudesta tehdystä virkavirheestä saamaan varoitus HO:n katsoessa heidän laiminlyöneen laissa määrätyn velvollisuuden tarkastaa tilien mukaan kunnallislautakunnan esimiehen hallussa olleet rahat; KO oli hylännyt tilintarkastajia koskevat syytteet. Ks. mainitusta tapauksesta Kuuskoski 1949: 14, jonka mukaan tilintarkastajat tuomittiin RL 40:21 §:n nojalla virkavirheestä sillä perusteella, että olivat laiminlyöneet laissa määrätyn velvollisuutensa tarkastaa tilien ohella tilivelvollisen hallussa olevat rahavarat. Vastaavat selonteot sisältyivät myös myöhempiin vuoden 1948 EKunL:ia koskeviin kommentaariteoksiin Kuuskoski 1952; 1954a; 1960; Kuuskoski & Hannus 1965; 1969; 1973. Ks. myös samassa yhteydessä viitattu OKA 1934: 102–103, jonka mukaan HO:n päätös sai lainvoiman. HO:n alkuperäinen päätös hankittu Kansallisarkistosta.

mukaiset kunnallista tilintarkastusta koskevat säännökset sisältyivät lain kunnallistaloutta koskevan 6 luvun yhteyteen.<sup>2066</sup>

Vuonna 1948 annettu EKunL sisälsi sekä maalaiskuntia että kaupunkeja koskevat säännökset. EKunL 2 §:n mukaisesti kunnat olivat joko maalaiskuntia, kaupunkeja tai kauppaloita. Näiden kuntamuotojen taloudesta sekä tilintarkastuksesta säädettiin edellä olevan mukaisesti EKunL 6 luvussa. Maalaiskunnan sekä kaupunkien hallintoa koskien lakiin sisältyi erilliset säännökset sekä kunnantotta kaupunginhallituksesta.<sup>2067</sup> Määräykset mainituissa säännöksissä olivat muutoin yhteiset sekä maalaiskunnille, kaupungeille että kauppaloille.

Vuonna 1976 annettiin uusi KunL, joka myös koski kaikkia kuntia. KunL 3 §:n mukaisesti kunnista olivat kaupunkeja ne, jotka oli aikoinaan perustettu kaupunkeiksi. Tämän lisäksi aikaisemman lainsäädännön mukainen kauppala tuli KunL 152 §:n mukaan kaupungiksi, ellei kauppala halunnut jäädä kunnaksi, joka ei ollut kaupunki. Tällaisia tilanteita ei ilmaantunut. Nimitykset maalaiskunta ja kauppala poistettiin käytöstä, mutta nimitys kaupunki säilytettiin. Uusien kaupunkien mahdollisesta perustamisesta asetuksella säädettiin erikseen KunL 3 §:n 2 momentissa.<sup>2068</sup>

KunL:ssa olivat kaikkia kuntia koskevat säännökset kunnan hallinnosta, kunnan taloudesta sekä tähän liittyen myös säännökset kunnan hallinnon ja talouden tilintarkastuksesta. Merkittävänä KunL:iin tehtynä muutoksena voidaan pitää vuonna 1992 muutettua kuntien yhteistoimintaa koskevan säännösten mukaista kuntayhtymiä koskevaa lainsäädäntöä. Sen mukaisesti aikaisempi kuntainliittoa koskeva säännöstö korvattiin uudella kuntayhtymiä korvaavalla säännöstöllä. Kuntayhtymien sekä aikaisempien kuntainliittojen tilintarkastuksessa noudatettiin soveltuvin osin KunL:n mukaisia kunnan tilintarkastusta koskevia määräyksiä.<sup>2069</sup>

### 5.3.2 Tilintarkastajien tehtävistä

Vuoden 1948 EKunL:n mukaisesti kunnan tilintarkastuksesta huolehtivat kunnallista luottamustehtävää hoitavat vuositulintarkastajat. Heidän tehtävänä oli EKunL 129 §:n mukaan laillisen edesvastuun seuraamuksen uhalla tarkastaa huolellisesti kunnan tilit sekä rahavarat että arvopaperit. Heidän velvollisuutenaan oli lisäksi tutkia, olivatko tilit yhtäpitäviä vuoden talousarvion kanssa.<sup>2070</sup>

<sup>2066</sup> Ks. jaksot 3.1.6; 3.1.7.

<sup>2067</sup> Ks. jaksot 3.1.4.3.

<sup>2068</sup> Ks. jakso 3.2.2.

<sup>2069</sup> Ks. jakso 3.2.12.

<sup>2070</sup> Ks. jakso 3.1.7.2.

Kunnan vuositilintarkastajaksi voitiin kunnassa asuvan Suomen kansalaisen lisäksi suostumuksellaan valita myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen. Lisäksi valtuusto voi päättää jättää yhden vuositilintarkastajan ja yhden varavuositilintarkastajan määräämisen sisäasiainministeriön siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>2071</sup> Lisäksi kuntaan voitiin valita välittömästi valtuuston alaisena toimiva vakinainen tilintarkastaja jatkuvan tilintarkastuksen toimittamista varten.<sup>2072</sup>

EKunL:n korvanneen KunL:n nimityksenä oli vuositilintarkastajan sijasta tilintarkastaja. KunL:n mukaisten tilintarkastajien tehtävänä oli KunL 92 §:n mukaan kunkin varainhoitovuoden osalta tarkastaa:

- 1) onko kunnan hallintoa ja taloutta hoidettu lain ja kunnanvaltuuston päätösten mukaan sekä muutoin asianmukaisesti;
- 2) onko kunnalle kuuluvat tulot aikanaan kannettu ja tilitetty sekä perustuvatko menot talousarvioon tai muutoin asianmukaisiin päätöksiin; sekä
- 3) onko kirjanpito tosittuneen ja luetteloineen asianmukaisesti järjestetty ja hoidettu sekä tilinpäätös oikein laadittu.

Tilintarkastajien tuli tarkastuksiensa johdosta tekemiensä havaintojen sekä havaitsemiensa epäkohtien perusteella tehdä asian vaatimat ilmoitukset kunnanhallitukselle. Tilintarkastajat voivat jakautua KunL:n määräysten mukaisesti myös jaostoihin, jolloin myös tehtävien jakaminen jaostojen kesken tuli päätettäväksi. HE:ssä<sup>2073</sup> katsotun mukaan jaostoihin jakautuminen jakaisi myös tilintarkastajien vastuuta. Tältä osin tulee kuitenkin huomioda, että tilintarkastaja oli vastuussa tilintarkastuskertomuksessa esitetyistä kannanotoista, ellei hän ollut ilmaissut mahdollista eriävää mielipidettään.<sup>2074</sup>

Myös toisen kunnan jäsen voitiin EKunL:n säännösten tapaan valita suostumuksellaan valita KunL:n tarkoittamaksi kunnan tilintarkastajaksi. Tämän lisäksi valtuusto voi päättää yhden tilintarkastajan sekä varatilintarkastajan valinnan jättämisestä kuntien keskusjärjestöjen määrättäväksi.<sup>2075</sup> Edellä olevan lisäksi myös tilintarkastajien apulaisena toimivan tilintarkastajan määrääminen voitiin KunL 94 §:n mukaisesti antaa valtuuston päätöksellä kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>2076</sup>

<sup>2071</sup> Ks. jaksot 3.1.7.3; 3.1.7.4.

<sup>2072</sup> Ks. jakso 3.1.7.7.

<sup>2073</sup> Ks. HE 140/1975 II vp: 9; Nuutilainen 1976: 58.

<sup>2074</sup> Ks. jakso 3.2.10.2.

<sup>2075</sup> Ks. jakso 3.2.10.4.

<sup>2076</sup> Ks. jakso 3.2.10.6.

### 5.3.3 Tilintarkastajien vastuusta

EKunL 129 §:n mukaan vuositilintarkastajien tuli laillisen seuraamuksen uhalla tarkastaa heille EKunL:n mukaan säädetyt asiat. Vuoden 1948 EKunL:n voimaan tullessa olivat voimassa edellä maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastajia koskevassa jaksossa 5.2. mainitut vuoden 1889 RL 2:12 §:n ja RL 40:20 §:n sekä RL 40:21 §:n mukaiset säännökset virkarikoksista. RL 2:12 §:n mukaisesti virkamiehiksi ”sanottiin ... ne, jotka ovat asetetut hoitamaan kaupunkien, kauppalain, maalaiskuntien ... asioita ...”. Virkamiesten tekemistä rikoksista säädettiin RL 40 luvussa. Tahallisista virkarikoksista säädettiin RL 40:20 §:ssä.

Tutkimuksen kannalta ongelmallisimmista virkavirheenä kysymykseen tulleista huolimattomuudesta tai varomattomuudesta tehdyistä virkavirheistä tai taitamattomuudesta tehdyistä virkavirheistä säädettiin RL 40:21 §:ssä.<sup>2077</sup> RL 38:1 §:n säännöstä koskien toimitsijan tai asiamiehen epärehellisyyttä ei sovellettu virkamieheen EKunL 101 §:n säännöksistä johtuen.<sup>2078</sup>

Rikollisen teon rangaistusseuraamuksen lisäksi tähän liittyi myös vahingonkorvausvelvollisuus. RL 9:1 §:n mukaan rikoksen kautta toiselle saatettu vahinko oli korvattava riippumatta siitä, oliko rikos tahallinen tai tuottamuksesta tapahtunut. Mikäli useammat olivat yhdessä tehneet rikoksen, olivat he RL 9:4 §:n mukaan korvausvelvollisia yhteisvastuullisesti.<sup>2079</sup> Vuonna 1974 annettiin uusi säädös<sup>2080</sup> koskien vahingonkorvausta. Mainitulla VahKorvL:n voimaannossäännöksellä kumottiin RL 9 luku. VahKorvL 2:1 §:n 1 momentin mukaan se, joka tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttaa toiselle vahingon, oli velvollinen korvaamaan sen, ellei muualla laissa säädetyistä muuta johdu.<sup>2081</sup> VahKorvL 4:2 §:n mukaan virkamies vastasi virheellään tai laiminlyönnillään sivulliselle aiheuttamastaan vahingosta 4:1 §:ssä mainittujen perusteiden mukaisesti. Samoja perusteita noudatettiin myös virkamiehen virassaan julkisyhteisölle tuottaman vahingon korvaamiseen.<sup>2082</sup>

*Kuuskosken* mukaan oli aikaisemmin katsottu, etteivät luottamusmiehet olisi olleet korvausvelvollisia niissä tapauksissa, joissa rikokseksi katsottu teko olisi tuottamuksellinen. Esitetyn kannanoton mukaan on kuitenkin kiistatonta, että myös tuottamuksellisella teolla aiheutettu vahinko oli luottamusmiehen korvattava. Luottamusmiesten tuli näin *Kuuskosken* mukaan korvata myös omalle

<sup>2077</sup> Ks. Ala-Kurhila 1983: 39–40; Kuuskoski 1951: 14. Ks. myös Kuuskoski 1954: 661–662.

<sup>2078</sup> Ks. KKO 2.4.1964 N:o 707; Ala-Kurhila 1983: 39.

<sup>2079</sup> Ks. Kangasniemi 1974: 1269; Kuuskoski & Hannus 1973: 310–311.

<sup>2080</sup> Vahingonkorvauslaki 31.5.1974/412.

<sup>2081</sup> Ks. HE 187/1973 vp: 13.

<sup>2082</sup> Ks. HE 187/1973 vp: 23–24.



kunnalleen tuottamuksellisesti aiheutettu vahinko. *Kuuskosken* sekä *Kuuskosken & Hannuksen* mukaan tuottamusta tuli kuitenkin arvostella luottamusmiehen kohdalla toisin kuin ammattitaitoisen viranhaltijan kohdalla.<sup>2083</sup>

*Kuuskoski & Hannus* toivat esille myös erikseen vuositilintarkastajien velvollisuutta ja vastuuta koskevan EKunL 129 §:n yhteydessä kunnallisen luottamustoimen pakollisen luonteen. Tehtävään voitiin valita henkilö, jolla ei ollut riittäviä edellytyksiä tehtävän kunnolliseen hoitamiseen kokemattomuuden tai puuttuvan ammattitaidon johdosta tai muusta syystä. Aiheutunutta laiminlyöntiä tai virhettä ei tämän mukaan tullut lukea vuositilintarkastajalle rikokseksi. Ammattitaitoisen tilintarkastajan kohdalla asia oli toinen. Teon tai laiminlyönnin kohdalla tuli kirjoittajien mukaan tämän johdosta kiinnittää erityistä huomiota myös tilintarkastajien henkilökohtaisiin ominaisuuksiin.<sup>2084</sup>

Vuodelta 1950 kunnan tilintarkastuksen yhteydessä havaitsematta jäänyttä 14,5 Mmk:n suuruisen kauppahinnan liikamaksua 1 Mmk ei asiassa ilmenneet asi-anhaarat huomioon ottaen KKO:n äänestyspäätöksessä aikaisemmista oikeusasteista poiketen katsottu luettavaksi kunnan vuositilintarkastajina toimineiden maanviljelysneuvoksen, myymälänhoitajan, tilintarkastajan ja maanviljelijän syyksi virkavirheenä. Tämän johdosta myöhemmin kunnalle aiheutunut vahinko maksun saaneen sittemmin konkurssipesän varattomuuden johdosta jäi ohjesäännön mukaan kunnan kirjanpitoa hoitaneen kunnansihteerin korvattavaksi tämän ollessa varmentanut yhdessä kunnallislautakunnan puheenjohtajan kanssa kauppahinnan erää koskevat maksumääräykset.<sup>2085</sup>

Vuonna 1976 annetun KunL 24 §:ään sisältyi säännökset mm. luottamushenkilön tehtäviensä tahallisen tai huolimattoman virheellisen menettelyn tai laiminlyönnin johdosta aiheutuvista toimenpiteistä. Vuonna 1989 muutettiin<sup>2086</sup> mm. RL 2 ja 40 lukua. Muutetun RL 2:12 §:n mukaan virkamiehillä tarkoitetaan RL:ssa mm:

- 1) henkilöä, joka on virka- tai siihen rinnastettavassa palvelussuhteessa valtioon, kuntaan, kuntainliittoon tai muuhun kuntien yhteistointimintaelimeen ...;
- 2) kunnanvaltuutettua ... samoin kuin 1 kohdassa tarkoitetun julkisyhteisön tai laitoksen toimielimen, kuten kunnanhallituksen, lautakunnan, johtokunnan, komitean, toimikunnan ja neuvottelukunnan,

<sup>2083</sup> Ks. *Kuuskoski* 1949: 272; *Kuuskoski & Hannus* 1973: 311.

<sup>2084</sup> Ks. *Kuuskoski & Hannus* 1973: 373–374. Ks. myös *KM* 1992: 14: 23; *Kärkkäinen, Hanna* 1996: 58.

<sup>2085</sup> Ks. *KKO* 28.9.1960 N:o 2492; *Kalima* 1988: 242–324; *Kuuskoski & Hannus* 1973: 310–311; *P[ekkanen]* 1960a: 965–966.

<sup>2086</sup> *Laki rikoslain muuttamisesta* 8.9.1989/792.

jäsentä sekä muuta 1 kohdassa tarkoitetun julkisyhteisön tai laitoksen luottamushenkilöä; ja

- 3) henkilöä, joka lain, asetuksen tai niiden nojalla ... käyttää julkista valtaa.<sup>2087</sup>

Samassa yhteydessä muutetun RL 40 luvun mukaan virkarikoksia ja julkisyhteisön työntekijän rikoksia olivat mm. lahjuksen ottaminen, törkeä lahjuksen ottaminen, lahjusrikkomus, salassapitorikos tai tuottamuksellinen salassapitorikos, asiakirjan luvaton paljastaminen, virka-aseman väärinkäyttäminen, törkeä virka-aseman väärinkäyttäminen, virkavelvollisuuden rikkominen ja tuottamuksellinen virkavelvollisuuden rikkominen.<sup>2088</sup> Vuonna 1995 muutettiin<sup>2089</sup> salassapitorikosta ja tuottamuksellista salassapitorikosta koskevat säännökset koskemaan virkasalaisuuden rikkomista ja tuottamuksellista virkasalaisuuden rikkomista koskeviksi säännöksiksi. Sekä kunnanvaltuuston valitsemat että kuntien keskusjärjestöjen määräämät kunnan tilintarkastajat olivat samassa asemassa tilintarkastajille kuuluvan vastuun suhteen.<sup>2090</sup>

Myös muutettujen säännösten mukaan kunnan tilintarkastaja oli RL:n tarkoittamassa vastuussa toimessaan mahdollisesta lainvastaisesta menettelystä. Kun tahalliset virkarikokset jätetään tarkastelun ulkopuolelle, olivat muutettujen säännösten mukaan käsillä olevan tutkimuksen kannalta ongelmallisimpia RL 4:11 §:n mukaiset tuottamukselliset virkavelvollisuuden rikkomiset. Mainitun lainkohdan mukaan, mikäli virkamies virkaansa toimittaessaan huolimattomuudesta tai varomattomuudesta rikkoi tai jätti täyttämättä säännöksiin tai määräyksiin perustuvan virkavelvollisuutensa, eikä teko huomioon ottaen sen haitallisuus tai vahingollisuus ja muut tekoon liittyvät seikat olleet kokonaisuutena arvostellen vähäinen, oli hänet tuomittava tuottamuksellisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta varoitukseen tai sakkoon.<sup>2091</sup>

<sup>2087</sup> Ks. HE 58/1988 vp: 6–7, 40–43; LaVM 7/1989 vp – HE 58/1988 vp: 4–6.

<sup>2088</sup> Ks. erityisesti HE 58/1988 vp: 64–66; LaVM 7/2989 vp – HE 58/1988 vp: 2, 8.

<sup>2089</sup> Laki rikoslain muuttamisesta 21.4.1995/578.

<sup>2090</sup> Ratkaisussa EOA 22.8.1994 dnro 1240/4/93 eduskunnan oikeusasiamies on kuntien keskusjärjestön määräämän kuntatarkastajan toiminnan johdosta lääninhallitukselle tehdyn kantelun johdosta katsonut, että kunnan tilintarkastajat käyttävät julkista valtaa ja RL 2 luvun 12 §:n 3 kohdan mukaan heidän rikosoikeudellinen vastuunsa on yhtäläinen sekä kunnan keskusjärjestön että kunnanvaltuuston valitsemien tilintarkastajien kanssa kunnan luottamushenkilöinä ja että lääninhallitus ei ollut sidottu kantelun rajaukseen esimerkiksi vain yhteen tilintarkastajista, jolloin lääninhallitus oli toimivaltainen tutkimaan kuntatarkastajan menettelyn lainmukaisuutta, jonka johdosta lääninhallituksen ei olisi tullut jättää tutkimatta kantelua päätöksessään esittämällä perusteilla.

<sup>2091</sup> Ks. KKO 1998:41, jossa kunnanjohtaja jätettiin tuomitsemishetkellä voimassa ollutta RL 40:11 §:ää (792/1989) sovellettaessa lievempään lopputulokseen kuin tekohetkellä voimassa ollutta RL 40:21 §:ää (39/1889) sovellettaessa lievemmän lain periaatteen mukaisesti tuomitsematta virkavelvollisuuden tuottamuksellisesta rikkomisesta,

Edellä olevan lisäksi saattoivat tulla kyseeseen vuonna 1974 säädetyn RL 9 luvun tuolloin kumonneen VahKorvL:n mukaiset sanktiot. VahKorvL alkuperäisen 4:1 §:n mukaan virkamies vastasi virheellään tai laiminlyönnillään sivulliselle tai julkisyhteisölle tuottamastaan vahingosta laissa mainittujen perusteiden mukaisesti. Vuonna 1991 muutetun<sup>2092</sup> 4:1 §:n 1 momentin mukaan virkamies vastasi virassaan virheellään tai laiminlyönnillään aiheuttamastaan vahingosta.<sup>2093</sup>

## 5.4 Kuntakonsernin tilintarkastus

### 5.4.1 Kuntien ammattitilintarkastus

Vuonna 1995 annetun uuden EKuntaL:n mukaisesti kunnan tilintarkastajana ei enää voinut toimia kunnallinen luottamushenkilö. Tämän mukaisesti myöskään kunnan keskusjärjestö ei enää voinut valtuuston päätöksen perusteella määrätä kunnalle yhtä tilintarkastajaa eikä varatilintarkastajaa. EKuntaL:n taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat säännökset tulivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien.

EKuntaL 72 §:n mukaan valtuusto valitsi toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan. Kunnan tilintarkastajan tuli olla joko JHTT-yhteisö tai JHTT-tilintarkastaja. Vuonna 2002 muutetun<sup>2094</sup> 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajat voitiin valita enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastusta varten. Mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, tuli tämän määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja.<sup>2095</sup>

Vuonna 2015 annetun EKuntaL:n korvanneen KuntaL 122 §:n mukaan valtuusto valitsi kunnan hallinnon ja talouden tarkastamista varten JHTT-yhteisön. JHTT-yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Uudistettaessa tilintarkastajajärjestelmää loppuvuodesta 2015 muutettiin<sup>2096</sup>

---

jolloin hänelle ei voitu määrätä rikosperusteista korvausmenettelystä kunnalle aiheutetusta vahingosta, joka johtui 8.5.1989 allekirjoitetun tilusvaihtokirjan perusteella kunnalle myöhemmin aiheutuneista maksuvelvoitteista tilusvaihdossa saatujen kiinteistöjen kiinnitysten johdosta, vaikka tilusvaihtokirjan ehtojen mukaisesti alueet luovutettiin velkakiinnityksistä ja muista kiinnityksistä vapaina.

<sup>2092</sup> Laki vahingonkorvauslain muuttamisesta 13.12.1991/1423.

<sup>2093</sup> Ks. Ahtola 1980: 217–218; HE 151/1991 vp: 6–7.

<sup>2094</sup> Laki kuntalain muuttamisesta 15.6.2012/325.

<sup>2095</sup> Ks. jakso 4.1.11.1.

<sup>2096</sup> Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

KuntaL 122 §:ää siten, että kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>2097</sup>

#### 5.4.2 Ammattitilintarkastajan tehtävistä

Kunnan tilintarkastajien tehtävistä säädettiin EKuntaL 73 §:ssä. Tilintarkastajien tehtävänä oli säännöksen mukaan tarkastaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunnan kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto kultakin tilikaudelta. Kunnan tilikautena oli kalenterivuosi. Tämän mukaisesti tilintarkastajien tuli tarkastaa:

- 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;
- 2) 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;
- 3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita; sekä
- 4) onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Vuonna 2007 muutettiin EKuntaL:ia siten, että kunnan tilinpäätökseen sisällytettiin konsernitaseen sijasta konsernitilinpäätös, jolloin tilintarkastajien tehtäviä koskevaa lainkohtaa muutettiin vastaavasti. Vuoden 2012 EKuntaL:n muutoksen yhteydessä muutettiin edellä mainittua EKuntaL 73 §:n 4 kohtaa siten, että tilintarkastajien tuli tarkastaa, onko kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Tilintarkastajan tuli myös noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät olleet ristiriidassa lain, kunnan johtosääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa. Lisäksi tilintarkastajien tehtävänä oli kunnan liikelaitoksen tarkastus osana kunnan tilintarkastusta.<sup>2098</sup>

Vuonna 2015 annetun uuden KuntaL:n mukaiset tilintarkastajan tehtävät eivät olennaisesti poikkea aikaisemmin voimassa olleista viimeksi vuonna 2012 osittain

<sup>2097</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>2098</sup> Ks. jaksot 4.1.12.1; 4.1.12.2.

muutetuista tehtävistä. KuntaL 123 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan tehtävänä on edelleen tarkastaa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Edellä olevan mukaisesti tilintarkastajan on tarkastettava:

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

Tilintarkastajan tulee KuntaL123 §:n mukaan noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa. Lisäksi kunnan tilintarkastajan tulee tarkastaa kunnan liikelaitos osana kunnan tilintarkastusta.<sup>2099</sup>

#### 5.4.3 Ammattitilintarkastajan virkavastuu

Kunnan tilintarkastaja toimii EKuntaL 72 §:n mukaisesti tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan toimiessaan virkavastuulla sovellettiin tämän toimintaan RL 40 luvun säännöksiä virkarikoksista ja julkisyhteisön työntekijäin rikoksista. Myös tilintarkastajien vahingonkorvausvastuu määräytyi virkavastuun perusteella.<sup>2100</sup>

EKuntaL:n tilintarkastusta koskevien määräysten tullessa voimaan vuoden 1997 alusta, olivat voimassa vuosina 1989 ja 1995 muutetut RL 40 luvun mukaiset lahjusten ottamista, törkeää lahjuksen ottamista, lahjusrikkomusta, virkasalaisuuden rikkomista tai tuottamuksellista virkasalaisuuden rikkomista, asiakirjan luvaton paljastamista, virka-aseman väärinkäyttämistä, törkeää virka-aseman väärinkäyttämistä, virkavelvollisuuden rikkomista ja tuottamuksellista virkavelvollisuuden rikkomista koskevat säännökset.<sup>2101</sup>

<sup>2099</sup> Ks. jaksot 4.2.14.1; 4.2.14.2.

<sup>2100</sup> Ks. HE 192/1994 vp: 116.

<sup>2101</sup> Ks. edellä jakso 5.3.3.

Virkarikoksia koskevat RL 40 luvun säännökset uudistettiin vuonna 2002<sup>2102</sup>. Ne koskivat mm. virkasalaisuuden rikkomista, tuottamuksellista virkasalaisuuden rikkomista, virka-aseman väärinkäyttämistä, virkavelvollisuuden rikkomista ja tuottamuksellista virkavelvollisuuden rikkomista.<sup>2103</sup> Tarkasteltaessa asiaa tilintarkastajan ammattitaidon kannalta, kiinnittyy huomio edellä mainituista RL 40 luvun tarkoittamista rikoksista ainakin tuottamuksellisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta johtuviin rikoksiin. Tämän lisäksi voivat kyseeseen tulla myös VahKorvL:n mukaiset sanktiot.

Vaasan HO:n lainvoimaiseksi jääneessä tuomiossa hylättiin syyttäjän, kaupungin ja OKM:n valitus KÄO:n päätöksestä, jonka mukaan kaupunkiin vuoden 2016 alussa yhdistyneen kunnan tilintarkastaja ei syylistynyt virkavelvollisuuden rikkomiseen eikä tuottamukselliseen virkavelvollisuuden rikkomiseen. Syyte koski kaupunkiin yhdistyneen kunnan oppisopimuskoulutuksen tarkastusta vuodelta 2008. Kunnan oppisopimuskoulutukseen kohdistui OKM:n vuonna 2011 päättämä kunnan saamien valtionosuuksien takaisinperintä vuosilta 2005–2009.<sup>2104</sup>

Myös vuoden 2015 KuntaL 122 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastaja toimii tehtävässään EKuntaL:n tavoin virkavastuulla ja tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus määräytyy virkavastuun perusteella.<sup>2105</sup> Kunnan tilintarkastajan virkavastuu ei kohdistu kunnan tilintarkastajaksi valittuun tilintarkastusyhteisöön vaan yhteisön palveluksessa olevaan tilintarkastajaan. Näitä voivat olla myös muut kuin yhteisön vastuunalaiseksi määräämä tilintarkastaja.<sup>2106</sup>

Myös JHTTL 4 §:n mukaisesti tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön päävastuullinen toimii tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastaja on JHTTL 10 §:n mukaisesti velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai huolimattomuudesta aiheuttanut tarkastettavalle yhtiölle tai säätiölle. Mikäli tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta sekä tilintarkastusyhteisö että päävastuullinen tilintarkastaja.

<sup>2102</sup> Laki rikoslain muuttamisesta 12.7.2002/604.

<sup>2103</sup> Ks. HE 77/2001 vp: 50–51; LaVM 10/2002 vp – HE 77/2001 vp: 5–6. Ks. rikosoikeudellisesta virkavastuusta myös Mäenpää 2003: 518–519.

<sup>2104</sup> Ks. KHO 8.5.2013 T 1639, jossa hylättiin OKM:n takaisinperintää koskeva kunnan valitus perusteettomana etuna palautettavan määrän ollessa vuosilta 2005–2009 n. 40 M€. HO:n yksimielisestä vapauttavasta tuomiosta ks. Vaasan HO 31.1.2019 19/104154. Päätöksen KKO 24.9.2019 nro 1575 mukaan valituslupaa ei asiassa myönnetty, jolloin HO:n antama vapauttava tuomio jäi pysyväksi.

<sup>2105</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 224.

<sup>2106</sup> Ks. Harjula & Prättälä 2015: 808–809; 2019: 821–822; 2023: 867–868.

## 5.5 Yhteenvetoa

Kunnan tilintarkastajan tehtävänimikkeiden vaihdellessa eri aikoina oli kunnan muiden luottamustoimien tavoin aikaisemmin pakollinen luottamustoimi, josta voi kieltäytyä vain erikseen laissa määrätyin perustein. Tilintarkastajien tehtävistä säädettiin edellä todetun mukaisesti osittain myös laillista seuraamusta<sup>2107</sup> tai laillista edesvastuuta<sup>2108</sup> korostaen. Vuoden 1865 EMKunA:n antamisen jälkeen astui voimaan RL, jonka mukaisista rikoksista säädetään RL 40 luvussa. RL:iin tehtyjä muutoksia koskien kunnan tilintarkastajia on selvitetty edellä olevissa jaksoissa.

Tässä yhteydessä on aiheellista vielä ottaa esille esim. jaksossa 5.3.3 esiintunut näkökohta, jonka mukaan tilintarkastajien velvollisuutta ja vastuuta koskevan vaatimuksen yhteydessä oli aiheellista huomioida myös kyseisen luottamustehtävän pakollinen luonne.<sup>2109</sup> Samassa yhteydessä tuotiin esille myös tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet, esimerkiksi edellytysten puuttuminen kokemattomuuden tai puuttuvan ammattitaidon vuoksi. Teon tai laiminlyönnin kohdalla nähtiin aiheelliseksi kiinnittää huomiota myös tilintarkastajan henkilökohtaisiin ominaisuuksiin.

Vuonna 1995 annetun EKuntaL:n myötä kunnan tilintarkastus muuttui perin pohjin. Kunnan tilintarkastajan tuli vuoden 1997 alusta lukien olla ammattitilintarkastaja, jolla oli JHTT-tilintarkastajan pätevyys. Kunnan tilintarkastajaksi tuli valita joko JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Vuonna 2015 annetun uuden KuntaL:n mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-yhteisö, jonka päävastuullisena tilintarkastajana tuli olla JHTT-tilintarkastaja. Tilintarkastusjärjestelmän uudistuksen myötä loppuvuodesta 2015 kunnan tilintarkastajana tuli KuntaL:n muutoksen jälkeen olla tilintarkastusyhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>2110</sup> Sekä EKuntaL:n että KuntaL:n mukaan kunnan tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla.

<sup>2107</sup> Ks. Laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen muuttamisesta 18.5.1934/222: 95 §.

<sup>2108</sup> Ks. EKunL 129 §.

<sup>2109</sup> Ks. KHO 1926 II 1649.

<sup>2110</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

Edellä todetun mukaisesti kunnan tilintarkastajan vastuu tehtävissään voi toteutua varsin konkreettisesti. Aikaisemman kunnallisiin luottamushenkilöihin pohjautuvan kunnallisen tilintarkastuksen kohdalla tuomittiin HO:n lainvoimaisella tuomiolla vuonna 1932 kunnan neljästä tilintarkastajasta kolme tilintarkastajaa jatketusta huolimattomuudesta tehdystä virkavirheestä päiväsakoihin tai maksuvarojen puutteesta kymmenen päivän vankeuteen ja yksi tilintarkastaja huolimattomuudesta tehdystä virkavirheestä saamaan varoitus.<sup>2111</sup>

Vuonna 1960 annetun KKO:n tuomion mukaan kunnan tilintarkastuksen yhteydessä havaitsematta jäänyttä kauppahinnan liikamaksua ei asiassa ilmenneet asianhaarat huomioon ottaen katsottu luettavaksi kunnan luottamushenkilöinä toimivien vuositilintarkastajien syyksi virkavirheenä vaan kunnalle myöhemmin aiheutunut vahinko jäi kunnansihteerin korvattavaksi.<sup>2112</sup> Vuonna 2019 annetun HO:n lainvoimaisen tuomion mukaisesti kunnan ammattitilintarkastaja ei syylistynyt virkavelvollisuuden rikkomiseen eikä tuottamukselliseen virkavelvollisuuden rikkomiseen kunnan oppisopimuskoulutusta koskevassa tarkastuksessa vuodelta 2008.<sup>2113</sup>

Arvioitaessa mm. edellä todettujen RL:n säännösten sekä eri oikeusasteiden päätösten valossa kunnan tilintarkastajan tehtävän vastuullisuutta sekä tästä mahdollisesti johtuvia sanktioita, voidaan todeta kysymyksessä olevan vakavasti otettavan erityisesti nykyisen tilintarkastusjärjestelmän mukaisen ammattitilintarkastajan eli JHT-tilintarkastajan<sup>2114</sup> vastuun kunnan vastuunalaisena tilintarkastajana. Tämän perusteella on tilintarkastajan auktorisoinnin lisäksi erityisesti syytä huomioida vastaanotettavien tilintarkastustehtävien kohdalla kuhunkin tehtävään käytettävissä olevat sekä ajalliset että tehtävän vaatimat muut resurssit, joiden perusteella tarkastajalla on mahdollisuus toteuttaa toimeksiantonsa moitteettomasti.

---

<sup>2111</sup> Ks. Turun HO 20.4.1932 N:o 653.

<sup>2112</sup> Ks. KKO 28.9.1960 N:o 2492.

<sup>2113</sup> Ks. Vaasan HO 31.1.2019 19/104154 ja KKO 24.9.2019 n:o 1575, jonka mukaan valituslupaa asiassa ei myönnetty.

<sup>2114</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n mukaisten siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/so14 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.



## 6 JHTT-TUTKINTO OSANA TILINTARKASTAJIEN AUKTORISOINTIJÄRJESTELMÄÄ

### 6.1 Tilintarkastajien auktorisoinnista

Tilintarkastajien auktorisoinnin historia maassamme alkanee vuodesta 1911. Tuolloin perustettiin *Suomen Tilintarkastajainyhdistys*, jonka säännöt Keisarillinen Senaatti hyväksyi. Sääntöihin sisältyi tilintarkastajan valan kaava, jonka valantehneeksi tilintarkastajaksi aikova hyvämaineinen ja ammattikuntoinen henkilö vannoi oikeudessa.

Yhdistyksen esityksestä tilintarkastajien hyväksyminen siirtyi vuonna 1924 *Keskuskauppakamarille*, joka kauppakamariasetusten perusteella hyväksyi tilintarkastajia. KHT-tilintarkastajien rinnalle hyväksyttiin vuonna 1950 ensimmäiset tilimiehet (HTM). Kauppakamariasetusten perusteella sekä KHT- että HTM-tilintarkastajien auktorisointi jatkui vuonna 1994 annettuun EETTL:n säätämiseen saakka. EETTL:n mukaan kauppakamarilaitos vastasi kuitenkin edelleen KHT- ja HTM-tilintarkastajien auktorisoinnista samoin kuin vuonna 2007 annetun ETTL:n mukaan. Vuonna 2015 perusteellisesti muuttunutta TTL:n mukaista tilintarkastajien auktorisointia ja valvontaa selvitetään jäljempänä 7 luvussa.

Vuonna 1991 annettiin JHTTA, jonka säännösten mukaisesti hyväksyttiin julkiselle sektorille JHTT-tilintarkastajia. Tämän korvasi vuonna 1999 annettu EJHTTL. Tilintarkastajien auktorisointia ja valvontaa koskevien vuoden 2015 TTL:n säännösten mukaisesti muuttui myös julkishallinnon tilintarkastajien auktorisointi ja valvonta perusteellisesti luvussa 7 tarkemmin selvitettävän mukaisesti.

### 6.2 Valantehnyt tilintarkastaja

Maassamme ensimmäinen ”tilintarkastajaluokka” oli valantehneet tilintarkastajat, joiden toiminnasta vastasi *Suomen Tilintarkastajainyhdistys*. *Suomen Tilintarkastajainyhdistys* perustettiin 18.4.1911<sup>2115</sup>. Keisarillinen Senaatti näki hakemuksesta hyväksi 5.10.1911 puolestaan vahvistaa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen säännöt*. Keisarillisen Senaatin ohjesäännön<sup>2116</sup> mukaan asia oli

<sup>2115</sup> Anon. 1991: 163; STY 1911b: 3.

<sup>2116</sup> Ks. Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus, sisältävä ohjesäännön Keisarilliselle Suomen Senaatille 13.9.1892/30: 98 § 35-kohta.

kommuniseerattava Kenraalikuvernöörille.<sup>2117</sup> Sen jälkeen kun Kenraalikuvernööri oli yhtynyt edellä tehtyyn päätökseen, katsoi Keisarillinen Senaatti 15.12.1911 kohtuulliseksi lopullisesti vahvistaa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen* säännöt.<sup>2118</sup>

Yhdistyksen sääntöjen 5 §:ään sisältyi tilintarkastajavalan kaava. Samalla johdokunta oli huomauttanut, että ken tahtoo valan vanna, esittäköön otteen johdokunnan pöytäkirjasta osoittaen, että hän on yhdistyksen aktiiviseksi jäseneksi otettu.<sup>2119</sup> Myöhemmin yhdistyksen hallinto päätti vaatia tutkinnon suorittamista niiltä, jotka pyrkivät yhdistyksen aktiiviseksi jäseneksi ja joiden pätevyys ei ollut hallinnolle täysin tunnettu. Lisäksi hallinto päätti tutkintoon vaadittavasta kirjallisuudesta ja tutkijoista.<sup>2120</sup>

Useat tuomioistuimet ilmoittivat, etteivät ne voineet kieltäytyä ottamasta tilintarkastajavalaa heille hyvämaineisiksi ja ammattikuntoisiksi tunnetuilta henkilöiltä, vaikkakaan he eivät kuuluisi yhdistykseen. Mainitut henkilöt olivat tämän jälkeen ryhtyneet toimimaan julkisina valantehneinä tilintarkastajina.<sup>2121</sup> Yhdistyksen kokouksessa 30.1.1915 päätettiin tämän jälkeen lausua toivomus, että kaikki aktiiviset jäsenet tilintarkastuskertomuksia allekirjoittaessaan käyttäisivät nimitystä ”Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen hyväksymä, valantehnyt jäsen”.

<sup>2122</sup>

Myös säädöksissä huomioitiin valantehnyt tilintarkastaja. Senaatin vahvistaessa vuonna 1917 Suomen Käsityöläis Osakepankin yhtiöjärjestyksen, sisältyi yhtiöjärjestyksen 8 §:ään määräys, että ainakin yhden varsinaisen ja yhden varatilintarkastajan tuli olla valantehnyt tilintarkastaja<sup>2123</sup>. Vuonna 1918 annetun tulojen ilmoittamisvelvollisuutta kunnallisverotusta varten koskevan lain 7 §:n mukaan taksoituslautakunta voi tarkastuttaa valantehneellä tilintarkastajalla verovelvollisen kirjanpidon ja annattaa siitä itselleen taksoitusta varten tarvittavat tiedot. Ilmoitusvelvollisen vaatimuksesta tällaista menettelyä tuli noudattaa.<sup>2124</sup> Vuonna 1933 annetun PankkiL 11 §:n 2 momentin mukaan yhtiökokouksessa tuli valita

<sup>2117</sup> STO 5.10.1911.

<sup>2118</sup> STO 15.12.1911.

<sup>2119</sup> Ks. Koskelainen 2000: 13; STY 1911a; 1912: 7; Vesikansa 1993: 85.

<sup>2120</sup> Ks. Koskelainen 2000: 15; STY 1911a; 1914a: 7. Ks. myös KHT-yhdistys 1951: 3–4. STY:n toiminnasta ks. myös Kosonen 2006b: 20–21.

<sup>2121</sup> Ks. Jaatinen 1914: 11.

<sup>2122</sup> Ks. Jaatinen 1914: 11–12; STY 1914b: 13–14; STY 1915: 7. Valantehneistä tilintarkastajista ks. myös Koskelainen 2000: 11–12; Kosonen 2005: 96–97, 100, 113, 152, 231, 239; Vesikansa 1993: 85.

<sup>2123</sup> Ks. Keisarillisen Suomen Senaatin päätös 20 päivänä helmikuuta 1917, sisältävä Suomen Käsityöläis Osakepankin – Hantverkare Aktiebanken i Finland yhtiöjärjestyksen vahvistuksen 20.2.1917/9: 8 §.

<sup>2124</sup> Ks. Koivukoski 1991: 128; Laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten 9.4.1918/43.

vähintään kolme tilintarkastajaa sekä näille tarpeellinen määrä varamiehiä. Tilintarkastajien tuli olla taloudelliseen elämään perehtyneitä henkilöitä, ja ainakin yhden heistä tuli olla valantehnyt tilintarkastaja. Vuonna 1951 yksityisoppikouluista annetun asetuksen 16 §:n mukaan mukaan yhden tilintarkastajan tuli olla keskuskauppakamarin hyväksymä tai valantehnyt tilintarkastaja<sup>2125</sup>. Kirjanpidon ja bilanssiopin oppikirjassaan vuodelta 1916 *Kaitila* katsoi, että valantehneiden tilintarkastajain käyttäminen suuremmassa määrin kuin mitä oli ollut tapana olisi suositeltavaa<sup>2126</sup>.

*Maalaiskuntien Liitolla* oli 1940-luvun lopulla kymmenkunta valantehnyttä tilintarkastajaa. Näiden määrä kuitenkin väheni 1950-luvulla.<sup>2127</sup>

## 6.3 Kauppakamariasetukset

### 6.3.1 KHT-tilintarkastaja

Vuonna 1917 annetun EEKauppakamariA II luvun 7 §:n mukaan kauppakamarin tuli tarkoituksensa täyttääkseen toimintapiirissään erityisellä huolella tarkata kaupalle ja teollisuudelle tärkeitä asioita, kuten mm. kirjanpitoseikkoja ja tilien tarkastusta. Vastaava velvollisuus koski III luvun 11 §:n mukaan myös *Keskuskauppakamaria*.<sup>2128</sup>

Vuonna 1923 *Suomen Tilintarkastajainyhdistys* esitti ensimmäisen kerran tilintarkastajien auktorisoinnin siirtämistä kauppakamarilaitokselle. Vuonna 1924 yhdistys lähetti *Keskuskauppakamarille* kirjeen, jossa esitettiin tilintarkastajien ja valvonnan siirtämistä *Keskuskauppakamarille*. Esitykseen suhtauduttiin myönteisesti, jonka jälkeen ryhdyttiin käytännön toimenpiteisiin asiassa. Tämän jälkeen yhdistys purettiin vuonna 1925.<sup>2129</sup>

*Keskuskauppakamarin* ja *Suomen Tilintarkastajain Yhdistyksen* yhteisen valiokunnan käsiteltä asian hyväksyi *Keskuskauppakamari* 8.11.1924 tehdyn ehdotuksen ja *Keskuskauppakamarin* yhteyteen perustettiin Keskuskauppakamarin Tilintarkastajalautakunta. Tilintarkastajalautakunnan ensimmäiset vaalit toimitettiin 15.12.1924. Tässä yhteydessä myös korostettiin, ettei tarkoituksena ollut

<sup>2125</sup> Ks. Yksityisoppikouluasetus 19.1.1951/23; 16 §.

<sup>2126</sup> Ks. *Kaitila* 1916: 229. Ks. myös *Kaitila* 1919: 22.

<sup>2127</sup> Ks. *Koivukoski* 1991: 128–129.

<sup>2128</sup> Ks. myös *Kosonen* 2005: 99–100.

<sup>2129</sup> Ks. *Anon.* 1991: 165; *Koskelainen* 2000: 21–23; *Kosonen* 2005: 100; *Saarikivi, Majlis* 1999b: 517–518; *STY* 1925: 243; *Vesikansa* 1993: 85.

monopolisoida alaa, vaan tarkan harkinnan ja valinnan perusteella luoda valiojoukko tilintarkastajia, joihin liikemaailma voisi ehdottomasti luottaa ja joilla olisi sitäkin suurempi arvonanto, kun he esiintyisivät *Keskuskauppakamarin* hyväksymienä tilintarkastajina ollen oikeutettuja käyttämään itsestään tätä nimitystä tai lyhennystä K.H.T. Tässä yhteydessä myös nähtiin, että heidän hyväksymisensä *Keskuskauppakamarin* toimesta osaltaan perustaisi suuremman kompetenssin heidän toiminnalleen ja ettei kysymys tällöin ollut muodollisesta yksinoikeudesta.<sup>2130</sup>

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tehtävänä oli lautakunnan sääntöjen mukaan tutkia ja hyväksyä ne henkilöt, jotka aikoivat harjoittaa Suomessa ammattimaista tilintarkastajan tointa. Tilintarkastajaksi julistamisen edellytyksenä oli, että hakijan tuli olla hyvämaineinen Suomen kansalainen, 30 vuotta täyttänyt, hänen tuli nauttia yleistä luottamusta rehellisenä ja nuhteettomana kansalaisena, hänen tuli hallita itseään ja omaisuuttaan ja hänellä tuli olla terve yksityistalous. Tarpeelliseksi katsottaessa hänen tuli suorittaa edellytetty tilintarkastajan tutkinto. Lisäksi hakijalta edellytettiin mm. tarkemmin määriteltyä käytännön kokemusta. Mainitut tilintarkastajat olivat oikeutetut käyttämään nimensä yhteydessä merkintää K.H.T. eli ”Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja”.

Vuonna 1925 tilintarkastajien luetteloon merkittiin 36 tilintarkastajaa<sup>2131</sup>. Vuonna 1926 luetteloon merkittyjä tilintarkastajia oli 36<sup>2132</sup>, ja vuonna 1927 tilintarkastajia oli luettelossa 42<sup>2133</sup>. Vuonna 1937 tilintarkastajien luettelossa oli 51 nimeä.<sup>2134</sup> Vuonna 1943 tutkintoon pääsyn edellytyksenä oli uusittujen sääntöjen mukaan kauppakorkeakoulun tai yliopiston päästötutkinnon lisäksi kahden vuoden kokemus liikeyrityksessä kirjanpitäjänä sisältäen tilinpäätöksen laatimisen tai muulla tavalla hankittu vastaava kokemus.<sup>2135</sup>

<sup>2130</sup> Ks. KKK 1925: 42–43; Kosonen 2005: 100–101; Vesikansa 1993: 85. Ks. myös KHT-yhdistys 1951: 3–4, jossa Suomen Tilintarkastajain yhdistystä ei mainittu nimeltä vaan käytettiin ilmaisuja ”yhdistys”, ”tämä yhdistys” ja ”mainittu yhdistys”.

<sup>2131</sup> Keskuskauppakamarin vuoden 1925 toimintakertomuksen mukaan 36 ammattitilintarkastajaa nimi ja kotipaikka mainiten oli vuoden 1925 kuluessa saanut oikeuden kutsua itseään Keskuskauppakamarin hyväksymiksi tilintarkastajiksi. Heistä kaksi oli jättänyt tilintarkastajatodistuksensa lautakunnalle toistaiseksi, koska he senhetkisen toimensa takia olivat jäävillisiä toimimaan K. H. Tilintarkastajana. Ks. KKK 1926: 45–46.

<sup>2132</sup> Heistä kaksi oli jättänyt tilintarkastajatodistuksensa lautakunnalle toistaiseksi, koska he senhetkisen toimensa takia olivat jäävillisiä toimimaan K.H. Tilintarkastajana; ks. KKK 1927: 36–37.

<sup>2133</sup> Ks. KKK 1928: 33–34.

<sup>2134</sup> Horsmanheimo 1994: 443–445; Järvinen, Kyösti 1943: 66; Kosonen 2005: 101.

<sup>2135</sup> Horsmanheimo 1994: 444; Horsmanheimo & Tuominen 2005: 57–58.

Vuonna 1953 annettiin uusi EKauppakamariA. *Keskuskauppakamarin* tehtävänä oli EKauppakamariA 22 §:n mukaan edelleen hyväksyä mm. tilintarkastajia sekä vahvistaa tällaisia henkilöitä varten ohjesäännöt ja valvoa heidän toimintaansa. Vuoden 1953 asetuksen korvasi vuonna 1988 annettu KauppakamariA. Mainituissa asetuksissa säädettiin aikaisemman mukaisesti *Keskuskauppakamarin* tehtävistä mm. tilintarkastajien hyväksyjänä ja valvojana.

Tilintarkastajana voi *Keskuskauppakamarin* vahvistamien sääntöjen mukaan toimia myös KHT-yhteisö. Vuonna 1953 annettujen Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan säännöissä mainittiin ”Tilintarkastajayhtiö”. KHT-tilintarkastajayhteisösäännöt annettiin vuonna 1979. Tämän jälkeen annettiin vuonna 1983 Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien hyväksymien tilintarkastusyhteisöjen säännöt.<sup>2136</sup>

### 6.3.2 HTM-tilintarkastaja

Vuonna 1948 alettiin tutkia mahdollisuuksia alemman hyväksytyyn tilintarkastajaluokan perustamiseksi KHT-tilintarkastajaluokan rinnalle. Alullepanijana asiassa oli *Helsingin kauppakamari*. Asia eteni uutta tilintarkastajakuntaa koskevana sääntöehdotuksena *Keskuskauppakamarille* vuonna 1950. *Keskuskauppakamarin* työvaliokunta vahvisti 31.5.1950 säännöt kauppakamarien hyväksymiä tilimiehiä varten. Sääntöjen mukaan tilimies ei saanut minkäänlaisissa yhteyksissä käyttää tilintarkastaja-nimitystä.<sup>2137</sup> Hyväksytyille tilimiehille ehdotettiin nimitystä HTM. Kauppakamarit hyväksyivät ensimmäiset tilimiehet vuoden 1950 loppupuolella ja he aloittivat käytännössä toimintansa vuoden 1951 alusta lukien.<sup>2138</sup> Heidän lukumääränsä oli vuonna 1951 yhteensä 350.<sup>2139</sup>

Edellä todetun mukaisesti korvattiin vuonna 1917 annettu EEKauppakamariA vuonna 1953 annetulla uudella EKauppakamariA:lla. Vuonna 1970 *Keskuskauppakamari* hyväksyi uudet HTM-tilintarkastajasäännöt sekä HTM-tutkintosäännön. Tämän mukaisesti todistuksen antaminen HTM-tilintarkastajille edellytti

<sup>2136</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 179 ss.; 1996: 185 ss.; HE 295/1993 vp: 5; Horsmanheimo 1994: 445–446; Kosonen 2005: 104, 135–136.

<sup>2137</sup> Ks. Biese 1986: 10–11; Koskelainen 2000: 43–43; Kosonen 2005: 105–107; Nurmi 2011: 9; Vesikansa 1993: 188–189. Vesikansan mukaan KHT-kartelli jarrutti HTM-hanketta katsoen KHT-tilintarkastajien pystyvän täysin tyydyttämään alan tarpeet ja jolloin maaseudulla kauppakamarit voisivat suositella sopivia tilintarkastajia ilman uutta auktorisointijärjestelmää; ks. Vesikansa 1993: 188. Vuonna 1950 KHT-tilintarkastajia oli 76; ks. Kosonen 2005: liite 4 (4/5).

<sup>2138</sup> Ks. Biese 1986: 10–11; Koskelainen 2000: 42–43; Kosonen 2005: 105–107; Nurmi 2011: 9; Vesikansa 1993: 188–189.

<sup>2139</sup> Ks. Kosonen 2005: liite 4 (4/5).

pakollisen HTM-tutkinnon suorittamista hyväksyttävästi.<sup>2140</sup> Vuoden 1953 asetuksen korvasi vuonna 1988 annettu KauppakamariA. Edellä mainituissa asetuksissa oli säännökset *Keskuskauppakamaria* sekä kauppakamareita varten koskien tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa.<sup>2141</sup>

Edellä olevan lisäksi voi *Keskuskauppakamarin* vahvistamien sääntöjen mukaisesti tilintarkastajana toimia HTM-tilintarkastajan lisäksi myös HTM-yhteisö. Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien hyväksymien tilintarkastusyhteisöjen säännöt annettiin vuonna 1983. Tilintarkastusyhteisöjen säännöt liittyivät vuonna 1978 annetun EOYL:n voimaantuloon. EOYL:ssa oli säännökset mm. HTM-yhteisöistä.<sup>2142</sup>

## 6.4 Tilintarkastuslainsäädäntö

### 6.4.1 Vuoden 1994 tilintarkastuslaki

Ensimmäinen kaikille kirjanpitolainsäädännön mukaan kirjanpitovelvollisille yhteisöille ja säätiöille yhteinen tilintarkastuslaki annettiin vuonna 1994. Laki tuli 8 luvun 47 §:n mukaan voimaan 1.1.1995. EETTL 1 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastajalla tarkoitettiin sitä, joka suoritti lain soveltamisalan mukaista tehtävää.<sup>2143</sup> EETTL 3 luvun 10 §:n mukaan tilintarkastajana voi olla luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajana voi näin myös edelleen kuitenkin toimia henkilö, jolla ei ollut kauppakamarilaitoksen auktorisointia, lain määräämin rajoituksin.

<sup>2140</sup> Ks. Biese 1986: 11; Horsmanheimo & Tuominen 2005: 58; Virtaneva 1971: 13–14; Piepponen 1971: 32–34.

<sup>2141</sup> Ks. Riistama 1993: 39. Päätöksen KHO 10.4.1995 T 1533 mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastajatutkintovaliokunnan 19.12.1990 tekemän päätöksen sekä tilintarkastajalautakunnan 19.11.1992 ja 30.9.1993 tekemien päätösten johdosta HTM-tutkintosuorituksen osittaisesta hylkäämisestä tehdyn hakemuksen tueksi ei ollut esitetty sellaisia syitä, joiden johdosta hakemukseen HPurkuL 6 §:n mukaan voitaisiin suostua. Ks. myös ratkaisu AOKVM 24.10.1996 Dnro 795/1/95, jonka mukaan paikallisten kauppakamareiden hyväksymien tavarantarkastajien ja Keskuskauppakamarin tavarantarkastajalautakunnan tavarantarkastajia koskeva toiminta ei ole HM 46 §:n 1 momentissa (ks. Laki Suomen Hallitusmuodon muuttamisesta 17.7.1995) tarkoitettua julkisen tehtävän hoitamista, minkä johdosta OKA ei ollut toimivaltainen puuttumaan siihen. KauppakamariA 4 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti kauppakamari hyväksyi mm. tilintarkastajia ja tavarantarkastajia.

<sup>2142</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 179 ss.; 1996: 185 ss.; HE 295/1993 vp: 5; Horsmanheimo 1994: 445–446; Kosonen 2005: 104, 135–136.

<sup>2143</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 14 ss.; 1996: 14 ss.; HE 295/1993 vp: 19–20; Suomela, Palvi & Karhu 1995: 35.

Hyväksytty tilintarkastaja oli henkilö tai yhteisö, joka oli rekisteröity lain säännösten mukaisesti. Hyväksytyjä tilintarkastajia olivat EETTL 2 luvun 7 §:n mukaisesti KHT-tilintarkastajat, HTM-tilintarkastajat, KHT-yhteisöt ja HTM-yhteisöt.<sup>2144</sup> EETTA 1 §:n mukaan tilintarkastaja merkittiin EETTL 7 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin joko KHT-tilintarkastajana tai HTM-tilintarkastajana. Tilintarkastusyhteisö merkittiin rekisteriin joko KHT-yhteisönä tai HTM-yhteisönä.

Ainoastaan hyväksytty tilintarkastaja (KHT tai HTM) voidaan EETTL 11 §:n 2 momentin mukaan valita tilintarkastajaksi yhteisössä tai säätiössä, mikäli kaksi lain määrittämistä edellytyksistä eli taseen loppusumma, liikevaihto tai palveluksessa olleen henkilöstön määrä täyttyi.<sup>2145</sup> Lisäksi EETTL sisälsi määräyksiä KHT-tilintarkastajan tai -yhteisön käyttämisestä tilintarkastajana Arvopaperimarkkinal:ssa tarkoitettujen yhteisöjen kohdalla.<sup>2146</sup> Aikaisemmin auktorisoitujen eli EETTL:n terminologian mukaan hyväksytyjen tilintarkastajien käyttämisestä tilintarkastuksessa oli säädetty ainoastaan yhteisö- ja säätiölainsäädännössä.

EETTL 14 §:n mukaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräämisvalta, voitiin tilintarkastajaksi valita HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. Mainittua lainkohtaa sovellettiin JHTT-tilintarkastajaan asetuksella säädettävästä ajankohdasta. Asiaa selvitetään tarkemmin jaksossa 6.6.2.1.

EETTL:lla säädettiin ensimmäisen kerran myös tilintarkastajien tutkinnoista lain-tasoisesti aikaisemman kauppakamarilaitoksen päätösten sijasta. Tilintarkastajien auktorisoinnista vastasi kuitenkin edelleen kauppakamarilaitos.<sup>2147</sup>

<sup>2144</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 24–25; Suomela, Palvi & Karhu 1995: 35–36. Ks. myös KKK 1990: 55, jossa katsottiin aiheelliseksi myöhemmin selvittää, onko tarkoituksenmukaista säilyttää tuolloinen kaksitasoinen järjestelmä, jossa on vaativampi KHT-tutkinto ja kevyempi HTM-tutkinto.

<sup>2145</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 27–29; 1996: 27–29; HE 295/1993 vp: 26–27; Virtanen, Aila 2002: 102.

<sup>2146</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 29–30; 1996: 29–30; HE 295/1993 vp: 27–28.

<sup>2147</sup> EETTL:lla annettiin tilintarkastajan ammattiin kohdistuvia julkisoikeudellisia valvontatehtäviä eli tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta Keskuskauppakamarilla ja kauppakamareille. Perustuslakivaliokunnan lausunnon mukaan ei ollut estettä toteuttaa uudistusta tavallisella lailla. Perustuslakivaliokunta korosti lausunnossaan kuitenkin päätöksenteon edellytysten ja noudatettavan menettelyn sääntelyn yksityiskohtaisuutta sekä muutoksenhakumahdollisuutta lausuen lisäksi, että kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan jäsenten on katsottava kuuluvan rikosoikeudellisen virkavastuun piiriin. Ks. Kera-vuori-Rusanen 2008: 219; PeVL 7/1994 vp – HE 295/1993 vp.

EETTL:lla sopeutettiin tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö EY:n sääntelyn mukaiseksi. Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä annettuun neljänteen direktiiviin 78/660/ETY ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annettuun seitsemänteen direktiiviin 83/349/ETY sisältyi vaatimus lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä annetun kahdeksannen direktiivin 84/253/ETY mukaisten tilintarkastajien käyttämiseksi yritysten tilintarkastuksessa.<sup>2148</sup>

Keskuskaupakamarin hyväksymän tilintarkastajan tutkintoon (KHT) pyrkivän hyväksymisvaatimuksena oli 4 §:n mukaisesti muun ohella ylempi korkeakoulututkinto. Lisäksi hänen oli tullut suorittaa tehtävän edellyttämät opinnot KTMp:llä tarkemmin määrättävissä aineissa ja häneltä vaadittiin vähintään viiden vuoden käytännön kokemus KTMp:ssä tarkemmin määrätyn mukaisesti. Vuonna 2000 muutetun 4 §:n mukaan tutkintoon pyrkivällä tuli olla vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus aikaisemmin vaaditun viiden vuoden sijasta<sup>2149</sup>.

Kauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan tutkintoon (HTM) vaadittiin 6 §:n mukaan alempi korkeakoulututkinto sekä vastaavasti tehtävän edellyttämät opinnot ja vähintään viiden vuoden käytännön kokemus KTMp:iien tarkempien määräysten mukaisesti.<sup>2150</sup> Vuonna 2000 muutetun 6 §:n mukaisesti kauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan tutkintoon vaadittiin korkeakoulututkinto. Lisäksi muutettiin käytännön kokemusta koskeva vaatimus viidestä vuodesta kolmeksi vuodeksi.<sup>2151</sup>

#### 6.4.2 Vuoden 2007 tilintarkastuslaki

Vuonna 2007 annettiin ETTL, joka korvasi vuonna 1994 annetun EETTL:n. ETTL tuli 11 luvun 56 §:n mukaan voimaan 1.7.2007. Kauppakamarilaitos vastasi edelleen tilintarkastajien auktorisoinnista. ETTL 2 §:n mukaan tilintarkastajalla tarkoitettiin ETTL 30 tai 31 §:n mukaisesti hyväksyttyä luonnollista henkilöä taikka 33 tai 34 §:ien mukaisesti hyväksyttyä yhteisöä eli KHT- tai HTM-tilintarkastajaa

<sup>2148</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 4–7; 1996: 4–7; HE 295/1993 vp: 7; Saarikivi, Maj-Lis 1999a: 8–9; Virtanen, Aila 2002: 100–101.

<sup>2149</sup> Ks. TaVM 1/2000 vp – HE 161/1999 vp: 2. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 322/2000: 4 §. Koulutuksen ja työkokemuksen osalta ks. myös KKK 1992: 68–74.

<sup>2150</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 175 ss.; 1996: 182 ss.; HE 295/1993 vp: 24; Saarikivi, Maj-Lis 1999a: 27. Koulutuksen ja työkokemuksen osalta ks. myös KKK 1992: 68–74.

<sup>2151</sup> Ks. HE 161/1999 vp: 1–4; Horsmanheimo & Steiner 2002: 53–55; Suomela, Palvi & Karhu 1995: 53–54. HE:n mukaan ammattikorkeakoulututkinto saatettiin HTM-tilintarkastajaksi hyväksyttäessä vaadittavaksi perustutkinnoksi, jolloin ammattikorkeakoulututkinto rinnastettiin tältä osin muihin korkeakoulututkintoihin. Ks. lisäksi myös KTM 6/1999. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 31.3.2000/322: 6 §. Ks. myös KM 1992: 14: 75–77.



tai KHT- tai HTM-yhteisöä. Tilintarkastajana voi ETTL:n mukaisesti toimia ainoastaan kauppakamarilaitoksen auktorisoima tilintarkastaja.<sup>2152</sup>

Osa pienimmistä yhteisöistä vapautettiin ETTL:n perusteella tilintarkastusvelvollisuudesta.<sup>2153</sup> Tilintarkastusvelvollisuudesta voitiin kuitenkin määrätä erityislainsäädännössä. Myös esim. yhtiöjärjestyksessä voitiin määrätä tilintarkastajan valitsemisesta.<sup>2154</sup> Lisäksi ETTL 4 § sisälsi määräyksen tilintarkastajan valitsemisesta arvopapereiden omistamiseen ja hallintaan liittyvissä tapauksissa.<sup>2155</sup> Samoin ETTL:iin sisältyi määräykset KHT-tilintarkastajan käyttämisestä tilintarkastajana julkisen kaupankäynnin kohteena olevissa tai tietyn kokoisissa yhteisöissä.<sup>2156</sup>

ETTL 2 luvun 7 §:n mukaan sellaisissa yhteisöissä ja säätiöissä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, voitiin KHT- tai HTM-yhteisön tai vastaavan tilintarkastajan ohella valita tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Lisäksi ETTL 57 §:n siirtymäsäännösten mukaan HTM-tilintarkastajan sijasta voitiin vastaavissa yhteisöissä tai säätiöissä valita JHTT-tilintarkastaja HTM-tilintarkastajan sijasta rajoitetun ajnjakson. Asiaa selvitetään tarkemmin jaksossa 6.6.2.2.

KHT-tilintarkastajalla tarkoitettiin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymää tilintarkastajaa ja HTM-tilintarkastajalla tarkoitettiin kaupakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymää tilintarkastajaa. KHT-yhteisöt

<sup>2152</sup> Kannanoton VALA 31.8.2009 N:o 3/2009 mukaan oli hyvän tilintarkastustavan mukaista, että tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö käyttivät tilintarkastaja-nimikettä ainoastaan niistä palveluksessaan olevista apulaisista, jotka olivat KHT-, HTM- tai JHTT-tilintarkastajia.

<sup>2153</sup> KILA suhtautui kielteisesti tilintarkastusvelvollisuuden poistamiseen lausunnoissaan KILA 1720/2004 ja KILA 1732/2004 sekä mainituissa lausunnoissa viittaamassaan julkaisemattomassa lausunnossa KILA 1709/2003. Samoin KILA 1784/2006.

<sup>2154</sup> Ks. HE 191/2013 vp: 5; Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 20.12.2013/1046: 4 §.

<sup>2155</sup> Ks. Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008: 41–42; HE 194/2006 vp: 33–34; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 52–56; Horsmanheimo & Steiner 2008: 159–161. Ks. myös KTM 12/2003: 101–102, jossa pidettiin tarkoituksenmukaisena, että kaikkein pienimmät osakeyhtiöt vapautettaisiin lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta esitettyjen kokorajojen ollessa kuitenkin ETTL:n kokorajoja suuremmat. Ks. lisäksi OM 2003:4: 143, 303, jossa myös esitettiin pienimpien osakeyhtiöiden vapauttamista lakisääteisestä tilintarkastuksesta esitettyjen kokorajojen ollessa edellistä suuremmat.

<sup>2156</sup> Ks. Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008: 43–44; HE 194/2006 vp: 34; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 56–57.

hyväksyi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja HTM-yhteisöt kaup-  
pakamarin tilintarkastusvaliokunta.<sup>2157</sup> ETTL:n säätäminen liittyi Euroopan par-  
lamentin ja neuvoston vuonna 2006 antamaan uuteen tilintarkastusdirektiiviin  
2006/43/EY.<sup>2158</sup>

ETTL 1 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastajarekisteriin merkittiin KHT- ja HTM-  
tilintarkastajasta mm. tieto siitä, oliko henkilö KHT-tilintarkastaja vai HTM-  
tilintarkastaja. Samoin tilintarkastajarekisteriin merkittiin mm. tieto siitä, oliko  
tilintarkastusyhteisö KHT-yhteisö vai HTM-yhteisö. KHT- ja HTM-tutkinnot  
olivat toisistaan riippumattomia. KHT-tutkinnon suorittaminen ei edellyttänyt  
HTM-tutkinnon suorittamista.

ETTL 6 luvussa säädettiin tilintarkastajien hyväksymisestä ja rekisteröinnistä.  
KHT-tilintarkastajaksi hyväksyttävältä henkilöltä vaadittiin 6 luvun 30 §:n mu-  
kaan mm., että hän oli suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon. Hänellä tuli  
olla suoritettuna tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen sekä muut  
kauppa- ja taloustieteelliset opinnot. Lisäksi hänellä tuli olla vähintään kolmen  
vuoden käytännön kokemus vaativista tilintarkastuksen ja laskentatoimen  
tehtävistä. Mainituista opinnoista ja käytännön kokemuksesta sekä KHT-  
tutkinnon vaatimuksista säädettiin tarkemmin KTMA:lla. Lakiin sisältyi lisäksi  
poikkeuksia edellä mainituista vaatimuksista.<sup>2159</sup>

HTM-tilintarkastajaksi hyväksyttävältä henkilöltä vaadittiin 31 §:n mukaisesti,  
että hän oli suorittanut korkeakoulututkinnon. Hänen tuli myös olla suorittanut  
tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen sekä muut kauppa- ja  
taloustieteelliset opinnot. Hänellä tuli olla myös kolmen vuoden kokemus ammat-  
timaisista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä. Opinnoista ja käytännön  
kokemuksesta sekä vaadittavasta HTM-tutkinnosta säädettiin 31 §:n mukaan  
tarkemmin KTMA:lla. Laissa oli lisäksi eräitä poikkeuksia edellä mainituista vaa-  
timuksista.<sup>2160</sup> Kumotun KTMp<sup>2161</sup> 4 §:n mukaisesti KHT-tutkinto järjestettiin  
kahtena tutkintopäivänä ja HTM-tutkinto yhtenä tutkintopäivänä.<sup>2162</sup>

<sup>2157</sup> Ks. Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008: 33–34; Halonen & Steiner  
2010: 23–25; HE 194/2006 vp: 33; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 38–  
41.

<sup>2158</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 11; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 19.

<sup>2159</sup> Ks. Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008: 157–161; HE 194/2006 vp:  
53–54; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 224–228.

<sup>2160</sup> Ks. Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008: 162–163; HE 194/2006 vp:  
54; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 228–231.

<sup>2161</sup> Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös KHT- ja HTM-tutkintojen sisällöstä 13.12.  
1995/1477.

<sup>2162</sup> Keskuskauppakamarin hallituksen 22.3.1995 asettama työryhmä esitti muistiossaan,  
että KHT-tutkinto myös jatkossa järjestettäisiin edelleen kaksipäiväisenä ja HTM-  
tutkinto yksipäiväisenä; ks. KKK 1995: 74–75.

## 6.5 JHTT-tutkinto

### 6.5.1 Aloite julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamisesta

Vuoden 1941 valtiopäivillä tehtiin aloite julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamiseksi maahamme. Aloitteen mukaan tilintarkastuksen merkitys oli jatkuvasti lisääntynyt niin julkisissa talouksissa kuin liiketalouksissakin. Aloitteessa katsottiin, että silloinen tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmä ei kaikilta osin ollut tyydyttävä. Aloitteessa viitattiin jaksossa 6.2 käsiteltäviin valantehneisiin tilintarkastajiin, jotka aloitteen mukaan olivat tuolloin jo kadottaneet suuren osan merkitystään. Tilalle oli tullut lainsäädännössäänkin *Keskuskauppakamarin* hyväksyntä. Aloitteessa katsottiin, että asia olisi järjestettävä valtiovallan toimesta mahdollisimman pikaisesti. Aloitteessa esitettiin eduskunnan päätettäväksi toivomus, että hallitus ryhtyisi toimenpiteisiin julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamiseksi.<sup>2163</sup> Kuntien lukumäärä oli tuolloin 602<sup>2164</sup>.

Toivomusaloitteen johdosta annetussa SiVM:ssä selvitettiin tilintarkastajatutkinnon järjestämistä eri maissa sekä tilintarkastajilta vaadittavaa koulutustasoa. Mietinnössä todetun mukaan keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia eli K.H.-tilintarkastajia oli tuolloin noin 50. Mietinnön mukaan olot puheena olevalla alalla eivät olleet maassamme vielä täysin vakiintuneet, mutta kehitystä siihen suuntaan oli kuitenkin ollut havaittavissa. Mietinnössä viitattiin myös *Keskuskauppakamarin* toimenpiteisiin asiassa.<sup>2165</sup> SiVM:n liitteenä olleessa LaTV:n lausunnossa mainitun mukaan käytännössä oli esiintynyt puutetta varsinkin julkisten yhdyskuntien talouteen ja hallinnolliseen kirjanpitoon perehtyneistä valantehneistä tilintarkastajista. LaTV:n lausunnon mukaan silloisista Keskuskauppakamarin tilintarkastajatutkinnon suorittaneista henkilöistä harvat lienevät perehtyneet kuntien taloutta ja hallinnollista kirjanpitoa koskeviin kysymyksiin. LaTV:n lausunnon mukaan pätevistä ammattitilintarkastajista esiintyi puutetta ainakin kunnallisen elämän alalla.<sup>2166</sup>

Mietinnössään SiV totesi, ettei tilintarkastajien pätevyyttä arvosteltaessa ole kiinnitetty riittävästi huomiota julkistaloudellisen toiminnan tuntemiseen. Valiokunta piti suotavana, että asiaa edelleen selvitetäisiin valtiovallan toimesta mahdollisiin lainsäädäntötoimiin ryhtymiseksi. SiV ehdotti eduskunnan päätettäväksi toivomuksen, että hallitus selvityttäisi tilintarkastajatutkinnon suorittamista

<sup>2163</sup> TA 48/1941 vp.

<sup>2164</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2018a.

<sup>2165</sup> Ks. SiVM 7/1941 vp: 1–2.

<sup>2166</sup> Ks. SiVM 7/1941 vp – TA 48/1941 vp: 1–2.

koskevan kysymyksen sekä sen jälkeen ryhtyisi niihin toimenpiteisiin, joihin asia saattaisi antaa aiheutta.<sup>2167</sup>

Tämän jälkeen eduskunta totesi saamiensa tietojen perusteella, että ettei tilintarkastajien pätevyyttä arvioitaessa ole kiinnitetty riittävästi huomiota julkis-oikeudellisen toiminnan tuntemiseen. Eduskunta piti suotavana, että myös valtiovallan taholta selvitettäisiin, olisiko asiassa ryhdyttävä lainsäädäntötoimenpiteisiin. Tämän nojalla eduskunta lausui toivomuksenaan, että Hallitus selvityttäisi tilintarkastajatutkiminnon suorittamista koskevan kysymyksen sekä sen jälkeen ryhtyisi niihin toimenpiteisiin, joihin asia saattaa antaa aiheutta.<sup>2168</sup>

Vuonna 1943 valmistui valtioneuvoston vuonna 1942 antaman toimeksiannon pohjalta komiteamietintö tilintarkastusta koskeviksi säännöksiksi, jossa esitettiin tilintarkastajien jakamista kahteen luokkaan tarkastuksen vaatimustason perusteella. Mietinnössä käsiteltiin tilintarkastusta lähinnä liike-elämän tarpeiden kannalta.<sup>2169</sup> *Maalaiskuntien Liitto* esitti lausunnossaan mietinnön johdosta, että myös hallinnollisen tilintarkastuksen vaatimukset huomioitaisiin annettavassa laissa. Lisäksi lausunnossa katsottiin, että tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta kuuluisi paremminkin jollekin julkisen vallan elimelle *Keskuskauppakamarin* sijasta, jolle kuitenkin tulisi varata mahdollisuus oman toimintapiirinsä etujen valvomiseen.<sup>2170</sup>

Myös *Suomen Kaupunkiliitto* esitti mietinnön johdosta antamassaan lausunnossa, ettei mietinnössä lainkaan kosketeltu eduskunnan toivomusaloitteessa tarkoitettua tilintarkastustoiminnan puolta. Lausunnossa tuotiin myös esille, että julkisten talouksien tilintarkastajien tarve oli ilmeisesti jäänyt mietinnössä huomioimattomaksi sen vuoksi, että tällaisten talouksien tarkastus oli *Keskuskauppakamarille* ja sen hyväksymille tilintarkastajille vieras ala. *Suomen Kaupunkiliitto* lausui myös, että olisi aikaansaataava sellainen järjestely, että vastaisten laillistettujen tilintarkastajain koulutuksessa annetaan riittävät tiedot julkisten laitosten talouden tarkastuksessa. Lisäksi *Suomen Kaupunkiliitto* katsoi, että laillistettujen tilintarkastajien tutkinto olisi järjestettävä julkiseksi tutkinnoksi ja tilintarkastajalautakunta olisi muodostettava valtion elimeksi.<sup>2171</sup> Komiteamietintö ei kuitenkaan johtanut enempiin toimenpiteisiin.<sup>2172</sup>

<sup>2167</sup> Ks. SiVM 7/1941 vp – TA 48/1941 vp: 2.

<sup>2168</sup> Ks. ET 1941 vp – TA 48/1941 vp.

<sup>2169</sup> Ks. KM 1943: 8: 6.

<sup>2170</sup> Ks. *Maalaiskuntien Liitto* 1944b: 78.

<sup>2171</sup> *Suomen Kaupunkiliitto* 1944: 75–76.

<sup>2172</sup> Ks. Koskelainen 2000: 39; Kosonen 2005: 45–46.

*Maalaiskuntien Liitto* tiedusteli vuonna 1947 *Keskuskauppakamarilta* kuntien tilintarkastajien auktorisoinnista, mutta tähän ei *Keskuskauppakamarilla* ollut tarjota erityisempää apua. *Maalaiskuntien Liitto* ryhtyi tämän jälkeen elvyttämään jäljempänä jaksossa 6.2 käsiteltyä valantehneiden tilintarkastajien järjestelmää, jota kohtaan esitettiin moitteita HTM-järjestelmän synnyttyä, koska valan vannomiselle oikeuden edessä ei asetettu mitään pätevyysvaatimuksia.<sup>2173</sup>

Seuraavan kerran eduskunta-aloitteessa esitettyyn asiaan palattiin noin 40 vuoden kuluttua.

## 6.5.2 Esitys julkissektorille yhteisestä tilintarkastajan tutkinnosta

### 6.5.2.1 Valmistelevat toimenpiteet

*Valtiontilintarkastajat, Suomen kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto, Finlands svenska kommunförbund* ja *Valtiontalouden tarkastusvirasto* päättivät kokouksessaan 16.9.1986 asettaa yhteisen työryhmän kartoittamaan valtion ja kunnallishallinnon tilintarkastustehtävien yhteisalueita ja tekemään käytännön ehdotuksia yhteistyömuodoista. Työryhmä määritteli erääksi kiireelliseksi tehtäväkseen julkisen sektorin tilintarkastuksen auktorisointikysymyksen selvittämisen. Työryhmän asian johdosta laatimasta muistiosta päätettiin ennen jatko-toimenpiteitä kuulla eri osapuolia<sup>2174</sup>.

Työryhmä toivoi lausuntopyynnössään erityisesti kiinnitettäväksi huomiota julkissektorin tilintarkastajien auktorisoinnin tarpeeseen, hankkeen tiellä oleviin mahdollisiin esteisiin, auktorisoinnin organisointiin ja sen edellyttämään lainsäädäntöön sekä hankkeen jatkotoimenpiteiden organisointiin ja järjestelyihin. Lausuntopyynnön 28.10.1987 liitteenä oli samalle päivälle päivätty luonnos muistioksi julkishallinnon tilintarkastajien auktorisoinnista.<sup>2175</sup>

Lausunnoissaan 4.12.1987 *Keskuskauppakamarille KHT-yhdistys* katsoi, että tilintarkastukselliset näkökohdat ja hyvä tilintarkastustapa eivät yksityissektorin

<sup>2173</sup> Ks. Vesikansa 1993: 187–188.

<sup>2174</sup> Ks. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1987a: 1–2. Lausuntopyyntö osoitettiin seuraaville tahoille: *Finlands svenska kommunförbund*, Kauppa- ja teollisuusministeriö, *Keskuskauppakamari*, Kunnallinen tilintarkastajalautakunta, Kunnalliset tilintarkastajat r.y., Kunnallistalouden neuvottelukunta, Oikeusministeriö, Opetusministeriö, Sisäasiainministeriö, Sosiaali- ja terveysministeriö, Suomen kaupunkiliitto, Suomen kunnallisliitto, Tampereen yliopisto, *Valtiontilintarkastajat*, Valtiovarainministeriö, Valtionhallinnon kehittämiskeskus, *Valtiontalouden tarkastusvirasto*, Valtionhallinnon tarkastajien yhdistys r.y.

<sup>2175</sup> Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1987a: 1–2.

ja julkissektorin tilintarkastuksessa olennaisesti poikkeaisi toisistaan. Toisaalta lausunnossa katsottiin edellä mainittuun muistioon viitaten, että tällöin auktorisointi tulisi järjestää silmällä pitäen enemmän sisäistä tarkastusta kuin riippumatonta tilintarkastusta.<sup>2176</sup>

Lausunnot saatuaan työryhmä laati lopullisen, 11.3.1988 päivätyyn muistionsa koskien julkishallinnon ja tilintarkastajien auktorisointia. Muistiossa selvitettiin valtiontalouden tarkastuksen ja kunnallistalouden tarkastuksen silloista tilaa. Lisäksi muistiossa kartoitettiin auktorisoinnin tarvetta julkisella sektorilla. Muistiossa käsiteltiin muun ohella myös julkishallinnon tilintarkastajan auktorisoinnin edellytyksiä koskien henkilölle asetettavia edellytyksiä, loppu-tutkintoa ja vaadittavaa alan kokemusta. Lisäksi muistiossa hahmoteltiin suunnitellun JHT-tutkinnon<sup>2177</sup> sisältöä ja toteuttamistapaa. Muistiossa esitettiin myös mm., että julkisen sektorin tarkastustehtävissä toimiville tarkastajille, joilla oli laaja työkokemus, auktorisointi voitaisiin siirtymäkauden aikana myöntää harkinnan mukaan riittävän työkokemuksen perusteella. Työryhmä katsoi, että auktorisoinnin valmistelua tulisi jatkaa ja suositti esityksen tekemistä asiasta asianomaisille viranomaisille.<sup>2178</sup>

*Finlands svenska kommunförbund, Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto, Valtiontilintarkastajat ja Valtiontalouden tarkastusvirasto* esittivät 3.5.1988 päivätyssä ehdotuksessaan opetusministeriölle, että ministeriö perustaisi pikaisesti toimikunnan valmistelemaan julkistalouden tarkastajien auktorisointia edellä mainitun muistion ja siitä saatujen lausuntojen pohjalta. Ehdotukseen sisältyi myös esitys toimikunnan kokoonpanosta eräiltä osin. Ehdotuksessa tuotiin esille lisäksi auktorisoinnin edellyttämän koulutuksen järjestämiseen liittyviä ehdotuksia.<sup>2179</sup>

#### 6.5.2.2 Työryhmän esitykset

Opetusministeriön 4.4.1989 asettaman työryhmän tehtävänä oli julkistalouden tilintarkastajien koulutuksen suunnittelu. Tähän liittyen työryhmän tehtävänä oli määritellä koulutuksen tavoitteet, rakenne ja tarve, laatia suunnitelma edellä mainittuun liittyen, arvioida uusien säännöksiä tarve sekä arvioida edellä olevaan

<sup>2176</sup> Ks. KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y. 1987.

<sup>2177</sup> Vuonna 1991 annetun asetuksen (926/1991) mukaan JHTT-tutkinto.

<sup>2178</sup> Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä 1988: 1 ss.

<sup>2179</sup> Finlands Svenska Kommunförbund, Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto, Valtiontilintarkastajat & Valtiontalouden tarkastusvirasto: 1988.

liittyen kustannusten määrää. Lähtökohtana työryhmällä oli edellä mainittu *Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmän* 11.3.1988 päivätty muistio lausuntoineen.<sup>2180</sup>

Työryhmä katsoi, että julkisen sektorin tarkastusvaatimukset poikkesivat yksityisestä puolesta siinä määrin, että erillisen JHT-tutkinnon<sup>2181</sup> perustamista KHT- ja HTM-tutkinnon rinnalle voitiin pitää perusteltuna. Perusteluina työryhmän muistiossa esitettiin mm. seuraavaa:

*”Viime vuosikymmeninä tapahtunut julkisen sektorin voimakas kasvu, tehtävien monipuolistuminen, toimintajärjestelmien monimutkaistuminen, organisaatioiden ja tehtävien erikoistuminen, puitelainsäädännön ja tulosvastuuajattelun lisääntyminen, hallintomenetelmien kehittymisen, automaattisen tietojenkäsittelyn käyttöönotto, valtionapujen ja muiden valtion tukien lisääntyminen sekä hallinnon keskinäisten riippuvuussuhteiden kasvu on asettanut entistä suurempia vaatimuksia myös julkistalouden tarkastajille ja tarkastustyön uskottavuudelle.”*

Työryhmän mietinnössä tuotiin myös esille mm. se, että julkisen sektorin tarkastuskohteet olivat suuria ja että ne edustivat merkittäviä taloudellisia arvoja. Useimmiten näiden suuruus ylitti yksityisen sektorin vastaavat arvot, joissa tapauksissa yksityisellä sektorilla edellytettiin auktorisoitua tilintarkastusta.<sup>2182</sup>

Työryhmä katsoi tarkoituksenmukaiseksi yhteisen julkishallinnon tilintarkastajan tutkinnon aikaansaamisen. Työryhmän mukaan valtionhallinnon ja kunnallishallinnon tilintarkastajien tehtävät tai yleiset kelpoisuusvaatimukset eivät merkittävästi eronneet toisistaan. Lisäksi yhteinen tutkinto työryhmän mukaan oli omiaan luomaan laajemmat yhteiset työmarkkinat ja edistämään yhteisten tarkastuskäytäntöjen aikaansaamista. Yhteisen tutkinnon katsottiin myös lisäävän mahdollisuuksia valtion ja kuntien tarkastajien yhteistyön kehittämiseen erityisesti valtionosuuksien ja -apujen ja muiden valtion tukien sekä kunnanosuuksien samoin kuin valtion ja kuntien välisten sopimusten mukanaan tuomien tarkastusten osalta.<sup>2183</sup>

Muistiossa selvitettiin myös valtiontalouden tarkastusta koskien parlamentaarista ja hallinnollista tarkastusta. Parlamentaarista tarkastusta hoitivat tuolloin valtiontilintarkastajat<sup>2184</sup>. Hallinnollisesta tarkastuksesta vastasi revisionilaitos eli

<sup>2180</sup> Ks. OPM 1990:11: 1.

<sup>2181</sup> Vuonna 1991 annetun asetuksen (926/1991) mukaan JHTT-tutkinto.

<sup>2182</sup> Ks. OPM 1990:11: 1.

<sup>2183</sup> Ks. OPM 1990:11: 3–4.

<sup>2184</sup> Vuonna 1919 säädetyn HM 71 §:n mukaan valtiovirastojen tilien ja tilinpäätöksen tarkastusta varten oli olemassa revisionilaitos, jonka tuli ottaa selvälle, olivatko numerot oikeat sekä tulot ja menot lainmukaiset ja oliko tulo- ja menoarviota noudatettu ja

valtionalouden tarkastusvirasto<sup>2185</sup>. Muistiossa selvitettiin myös tarkemmin valtionalouden ulkoista tarkastusta sekä tuolloisten valtiontilintarkastajien toimintaa.<sup>2186</sup> Muistiossa tuotiin esille myös tuolloisten valtiontilintarkastajien sekä valtionalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa valtioenemmistöisten osakeyhtiöiden toimintaa ja eräitä valtion tukitoimia<sup>2187</sup>. Kunnallistalouden tar-

---

jonka johdosta jokaisilla varsinaisilla valtiopäivillä asetettiin viisi valtiontilintarkastajaa; ks. OPM 1990:11: 4. Ks. myös Hellström, Sjöblom & Suksi 1988: 22 ss.; Purhonen 1955: 213 ss. Vuonna 1991 muutettiin HM VI lukua, jolloin 71 §:ssä säädettiin, että eduskunta valvoi valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista, jota varten olivat valtiontilintarkastajat; ks. Laki Suomen Hallitusmuodon VI luvun muuttamisesta 22.7.1991/1077: 71 §. Samassa yhteydessä vuonna 1991 muutettiin vuonna 1928 annettua VJ:tä lisäämällä siihen uusi 88 a §, jonka mukaan vaalikauden ensimmäisillä valtiopäivillä asetettiin eduskunnan keskuudesta vähintään viisi valtiontilintarkastajaa eduskunnan vahvistaessa tilintarkastajien johtosäännön. Vuonna 1994 valmistui varsin laaja parlamentaarista tilintarkastusta koskenut tutkimus; ks. Eilavaara, Hytönen & Pöysti 1994. Vuonna 1999 annettiin PL, jolla kumottiin mm. HM ja VJ. PL 90 §:n mukaan eduskunta valvoo valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista jota varten eduskunta valitsee keskuudestaan valtiontilintarkastajat. Ks. myös Metsämäki 1999: 328–329. Valtiontilintarkastajien johtosäännössä säädettiin tarkemmin valtiontilintarkastajien tehtävistä ym.; ks. Valtiontilintarkastajien johtosääntö 20.6.2000/745. Tätä ennen oli voimassa vuonna 1951 annettu valtiontilintarkastajien johtosääntö muutoksineen; ks. esim. Valtiontilintarkastajain johtosääntö 8.6.1951/391. Vuonna 2007 perustettiin eduskuntaan uusi TrV yhdistämällä valtiontilintarkastajat ja VaV:n hallinto- ja tarkastusjaoston valvonta-toimi, jolloin valtiontilintarkastajat ja valtiontilintarkastajien kanslia lakkautettiin; ks. HE 71/2006 vp: 1, 19–21; Määttä & Salminen 2011: 223–224; Wacker 2011: 249–250. Tällöin myös kumottiin valtiontilintarkastajien johtosääntö; ks. Eduskunnan päätös valtiontilintarkastajien johtosäännön kumoamisesta 9.5.2007/610. Muutetun PL 90 §:n mukaan eduskunnan valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista varten eduskunnassa on TrV. PL 35 §:n mukaan eduskunta asettaa vaalikaudekseen mm. TrV:n, jossa on vähintään 11 jäsentä. Valtionalouden valvonnasta ks. myös Meklin 1991: 134 ss.

<sup>2185</sup> VTV:sta säädettiin tuolloin valtionalouden tarkastuksesta vuonna 1947 annetussa laissa; ks. Laki valtionalouden tarkastuksesta 23.12.1947/967. Sen mukaan VTV oli VM:n alainen. Tarkemmin VTV:n tehtävistä säädettiin tuolloin voimassa olleen vuonna 1965 annetun asetuksen mukaan; ks. Asetus valtionalouden tarkastuksesta 14.4.1965/216; OPM 1990:11: 6–7. Sen korvasi vuonna 1990 annettu asetus; ks. Asetus valtionalouden tarkastuksesta 21.12.1990/1177. Vuonna 1993 puolestaan annettiin uusi asetus valtionalouden tarkastuksesta; ks. Asetus valtionalouden tarkastuksesta 19.3.1993/267. PL 90 §:n mukaan eduskunnan yhteydessä on riippumaton VTV, jonka asemasta ja tehtävistä säädetään tarkemmin lailla. Vuonna 2000 annetulla lailla VTV:sta kumottiin edellä mainittu vuonna 1947 annettu laki ja vuonna 1993 annettu asetus sekä säädettiin, että VTV toimii eduskunnan yhteydessä; ks. Laki valtionalouden tarkastusvirastosta 14.7.2000/676. Ks. myös Mattila, Matti 2000: 59 ss.

<sup>2186</sup> Ks. OPM 1990:11: 4–7.

<sup>2187</sup> Valtioenemmistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta vuonna 1947 annetun lain 1 §:n mukaan VTV:lla oli oikeus valvoa ja tarkastaa sellaisen Oy:n toimintaa, jonka osakkeista valtio omisti enemmän kuin puolet. Lain 3 §:n mukaan VTV:n oli toimitettava valtiontilintarkastajille niiden pyytämät Oy:itä koskevat selvitykset ja asiakirjat; ks. Laki valtioenemmistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta 23.12.1947/968. Laki kumottiin vuonna 2000 annetulla lailla VTV:sta,



kastuksesta muistiossa selvitettiin tuolloista KunL:n mukaista kunnallista tilintarkastusjärjestelmää ml. kuntien keskusjärjestöjen toiminta KunL:n mukaisesti yhden tilintarkastajan määrääjänä kunnan tilintarkastajaksi KunL 92 §:n mukaisesti. Mainittuja kunnallisten keskusjärjestöjen palveluksessa olevia tilintarkastajia oli tuolloin runsaat 60, ja heidän tarkastuksensa piiriin kuuluivat käytännöllisesti katsoen kaikki kunnat ja kuntainliitot lukuun ottamatta 14:ää kaupunkia. KunL 94 §:n mukaisia tilintarkastajien apuna toimivia valtuuston valitsemia viranhaltijoita oli tuolloin noin 70. Myös tilintarkastajien apuna toimivan henkilön määrääminen voitiin 94 §:n mukaan antaa kuntien keskusjärjestön tehtäväksi.<sup>2188</sup>

Tavoitteeksi työryhmä asetti julkisen sektorin kattavan yhtenäisen tilintarkastajan tutkinnon aikaansaamisen. Keinona tälle työryhmä piti asetuksen antamista, jolla määriteltäisiin tutkinto, siitä huolehtiva organisaatio, sekä tutkinnon tavoite ja rakenne. Tilintarkastajan tutkinnon ei kuitenkaan nähty tuossa tilanteessa olevan ehdoton edellytys henkilön hyväksymiselle julkishallinnon tehtäviin. Toisaalta suoritettu tutkinto osoittaisi henkilön erityisen perehtyneisyyden ja kelpoisuuden julkishallinnon tilintarkastustehtäviin.<sup>2189</sup>

Tutkintoon vaadittavan pohjakoulutuksen osalta työryhmä katsoi, että edellytyksenä tulisi pääsääntöisesti olla soveltuva yliopisto- tai korkeakoulutasoinen tutkinto. Mietinnön mukaan julkishallinnon tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden koulutus vaihteli suuresti. Työryhmän mukaan koulutukseen tuli sisältyä riittävä tietämys valtiontaloudesta ja hallinnosta, kunnallishallinnosta ja taloudesta, liiketaloudesta sekä yhteisistä tausta- ja tukialueista.<sup>2190</sup>

---

jonka mukaan TV:lla on oikeus tarkastaa valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä ym. erityisesti omistajaohjauksen ja osakasvallan käyttämisen osalta; ks. HE 39/2000 vp: 18–22, 29–30; Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 14.7.2000/676: 2 §, 19 §, 21 §. Valtiontilintarkastajien oikeudesta tarkastaa eräitä valtion tukitoimia säädettiin vuonna 1988 annetussa laissa; ks. Laki valtiontilintarkastajain oikeudesta tarkastaa eräitä valtion tukitoimia. Lakia ja lain nimike muutettiin vuonna 2000 ja laki kumottiin vuonna 2007, jolloin valtiontilintarkastajat lakkautettiin ja eduskuntaan perustettiin uusi TrV; ks. Laki valtiontilintarkastajain oikeudesta tarkastaa eräitä valtion tukitoimia annetun lain muuttamisesta 14.7.2000/677; Laki valtiotilintarkastajain eräistä tarkastus- ja tiedonsaantioikeuksista annetun lain kumoamisesta 25.5.2007/598.

<sup>2188</sup> Ks. OPM 1990:11: 7–8.

<sup>2189</sup> Ks. OPM 1990:11: 8. Ks. myös Koivukoski 1991: 129.

<sup>2190</sup> Ks. OPM 1990:11: 11–12.

Pääasiallinen vastuu JHT-tutkinnon<sup>2191</sup> toimeenpanosta sekä toiminnan seuraamisesta tuli työryhmän muistion mukaan antaa JHT-lautakunnalle<sup>2192</sup>. Lautakunnan asettaisi muistiossa esitetyn mukaan kolmen vuoden määräajaksi valtioneuvosto.<sup>2193</sup>

Työryhmän muistioon sisältyi myös esitys siitä, että kolmen ensimmäisen vuoden aikana asetuksen voimaantulosta voitaisiin lautakunnan toimesta JHT-tarkastajaksi<sup>2194</sup> hyväksyä henkilö, joka ei ollut osallistunut tutkintoon, mikäli tämä oli asetuksen voimaantullessa päätoiminen tilintarkastaja ja hänellä oli huomattava kokemus ja tarvittava peruskoulutus. Tarpeen vaatiessa lautakunta voisi vaatia asianomaiselta lisää opinnäyttöä.<sup>2195</sup>

Työryhmän muistioon sisältyi myös luonnos asetukseksi julkishallinnon tilintarkastajan tutkinnosta. Asetusluonnokseen sisältyi myös muistion esityksen mukainen siirtymäsäännös, jonka mukaan asetuksen tarkoittamaksi tilintarkastajaksi voitiin erityisestä syystä hyväksyä henkilö, jolla oli lautakunnan riittäväksi katsoma työkokemus julkishallinnon tilintarkastustehtävissä sekä tarvittava koulutus. Henkilöltä voitiin vaatia myös lisää opinnäyttöä.<sup>2196</sup>

### 6.5.3 JHTT-asetus

#### 6.5.3.1 JHTT-tutkinto

JHTTA annettiin vuonna 1991. Asetuksen 1 §:n mukaan valtion, kuntien ja kuntainliittojen sekä sellaisten yhteisöjen, joissa niillä on osake-enemmistö tai määräämisvalta<sup>2197</sup>, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto). OPM:n asettaman työryhmän muistiossa esitettiin edellä todetun mukaisesti, että valtionhallinnon ja kunnallishallinnon tilintarkastusta varten aikaansaataisiin yhteinen tilintarkastajan tutkinto<sup>2198, 2199</sup>

<sup>2191</sup> Vuoden 1991 asetuksen (926/1991) mukaan JHTT-tutkinto.

<sup>2192</sup> Vuoden 1991 asetuksen (926/1991) mukaan JHTT-lautakunta.

<sup>2193</sup> Ks. OPM 1990:11: 9–10.

<sup>2194</sup> Vuonna 1991 annetun asetuksen (926/1991) mukaan JHTT-tilintarkastaja.

<sup>2195</sup> Ks. OPM 1990:11: 21.

<sup>2196</sup> Ks. OPM 1990:11: 21, asetusehdotus; Kaasalainen 1990: 37; Koivukoski 1991: 129.

<sup>2197</sup> Määräämisvallan käsitettä ei JHTTA:ssa määritelty.

<sup>2198</sup> Ks. OPM 1990:11: 2 ss.

<sup>2199</sup> Ks. Anon. 1992: 267–268; Mattila, Kalevi 1992: 267–268.

Mitään velvollisuutta JHTT-tilintarkastajan valitsemisesta tilintarkastajaksi asetuksen 1 §:n esittämissä tilanteissa ei tuolloin ollut olemassa. Toinen asia on, että suoritettu JHTT-tutkinto oli osoituksena henkilön tiedoista ja taidoista tehtäviin, joissa kyseisen tutkinnon suorittamisella katsottiin olevan merkitystä tehtävien menestykselliselle hoitamiselle.

JHTTA 13 §:n mukaisen siirtymäsäännöksen perusteella JHTT-lautakunnalla oli kolmen vuoden ajan asetuksen voimaantulosta erityisestä syystä oikeus hyväksyä jäljempänä mainittuun JHTT-luetteloon merkittäväksi henkilö ilman tutkintoa, mikäli hän oli asetuksen voimaan tullessa toiminut päätoimisesti julkisen hallinnon ja julkistalouden tilintarkastustehtävissä ja hänellä oli lautakunnan riittäväksi katsomat koulutus sekä työkokemus mainituista tehtävistä. Lautakunnalla oli oikeus vaatia tällaiselta henkilöltä ennen hyväksymistä lisää opinnäyttöjä. JHTTA tuli 12 §:n mukaan voimaan vuoden 1992 alusta lukien. Esitys mainitusta siirtymäsäännöksestä sisältyi sekä Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmän muistioon että OPM:n asettaman työryhmän muistioon <sup>2200, 2201</sup>

Vuonna 1993 muutetun JHTTA 1 §:n mukaan JHTT-tutkinnon sisällöstä määrättiin tarkemmin VM:n päätöksellä.<sup>2202</sup> JHTTA 8 §:n mukaan jäljempänä mainittu JHTT-lautakunta antoi JHTT-luetteloon merkitylle henkilölle tilintarkastajatodistuksen, joka oikeutti ja velvoitti häntä käyttämään tilintarkastajan toimessaan nimitystä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja (JHTT). JHTTA 5 §:n mukaan säännöksen mukaiseen jäljempänä mainittuun JHTT-luetteloon merkitty tutkinnossa hyväksytty JHTT-tilintarkastaja, joka edellisen kalenterivuoden aikana oli täyttänyt 67 vuotta, poistettiin luettelosta.

#### 6.5.3.2 JHTT-asetuksen mukaiset tutkintovaatimukset

OPM:n asettaman työryhmän muistiossa esitettiin tutkinnon tavoitteina julkisen talouden ja hallinnon tarkastuksen toimintatapojen ja niihin liittyvän teoreettisen taustan kehittäminen. Lisäksi työryhmä katsoi muistiossa suunnitellun koulutuksen osalta koulutettavan kannalta kysymyksessä olevan julkisen talouden ja hallinnon tarkastustoiminnassa toimiville henkilöille järjestetystä pätevoitysmahdollisuudesta. Työryhmän mukaan tutkinto osoittaisi kykyä vaatimaan teoreettiseen ja käytännölliseen työskentelyyn julkisen talouden ja hallinnon

<sup>2200</sup> Ks. Julkishallinnon tarkastajien yhteistyöryhmä 1988: 12; OPM 1990:11: 21.

<sup>2201</sup> Vuoden 1995 alkupuolella ilman tutkintoa JHTT-luetteloon merkityistä JHTT-tilintarkastajista 20 oli HTM-tilintarkastajia ja yksi KHT-tilintarkastaja. ks. Hellberg 1995: 146.

<sup>2202</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 19.11.1993/995: 1 §.

tarkastustoiminnassa.<sup>2203</sup> JHTTA 1 §:n mukaan JHTT-tutkinnossa hyväksytyksi tuleminen edellytti hyvää perehtyneisyyttä julkiseen hallintoon ja julkistalouteen sekä niiden tarkastusmenetelmiin.

Muistiossaan OPM:n asettama työryhmä totesi tutkintoon vaadittavan pohjakoulutuksen määrittelemisen vaikeuden sekä tutkintotason että tutkinnon alan suhteen. Työryhmä katsoi, että pääsääntöisesti tulisi kyseeseen soveltuva yliopisto- tai korkeakoulutasoinen tutkinto. Työryhmän katsoi, että koulutukseen tulisi sisältyä joko osana suoritettua tutkintoa tai erikseen suoritettuna neljä asiakokonaisuutta eli valtionhallinto ja -talous, kunnallishallinto ja -talous, liiketalous sekä yhteiset tausta- ja tukialueet. Viimeksi mainittuihin kuului taloushallinnon atk-järjestelmät, kansantaloustiede, siviili- ja kauppa-oikeus, julkisoikeus sekä vero-oikeus.<sup>2204</sup> Osallistumisoikeus JHTT-tutkintoon oli JHTTA 6 §:n mukaan henkilöllä, jolla oli tilintarkastustehtäviin soveltuva yliopisto- tai korkeakoulututkinto taikka muu JHTT-lautakunnan hyväksymä peruskoulutus.

Työkokemuksen osalta työryhmän muistiossa katsottiin, että tutkintoon hyväksyttävällä henkilöllä olisi tullut olla työkokemusta julkisyhteisöissä hallinnon ja talouden tehtävissä yhteensä viisi vuotta. Työkokemuksesta tulisi neljä vuotta olla hankittu tarkastustoiminnasta.<sup>2205</sup> JHTTA 6 §:n mukaan tutkintoon hyväksyttävän henkilön tuli olla toiminut päätoimisesti julkisen talouden ja julkisen hallinnon tehtävissä vähintään viisi vuotta ja hänellä tuli olla kokemusta tilintarkastustehtävissä vähintään neljä vuotta. JHTT-lautakunta hyväksyi 6 §:n mukaisesti henkilöt hakemuksesta suorittamaan tutkintoa.

Vuonna 1993 muutetun asetuksen 6 §:n mukaan JHTT-tutkintoon oli oikeus osallistua myös henkilöllä, jolla oli poikkeuksellisen pitkä kokemus vaadittavissa tilintarkastustehtävissä. Muutetun 6 §:n mukaan JHTT-tutkintoon oli oikeutettu osallistumaan myös henkilö, joka oli 15 vuoden ajan toiminut ammattimaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus- ja niihin rinnastettavissa tehtävissä.<sup>2206</sup> Seuravan kerran asetuksen 6 §:ää muutettiin vuonna 1997. Muutetun 6 §:n mukaan VMp:llä säädettiin tarkemmin tilintarkastustehtäviin soveltuvan korkeakoulututkinnon suorittaneelta henkilöltä vaadittavista opinnoista. Samoin VMp:llä säädettiin 6 §:n mukaan päätoimisesta toiminnasta julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vaadittavan viiden vuoden ajalta. Myös vähintään neljän vuoden toiminnasta tilintarkastustehtävissä määrättiin tarkemmin VMp:llä.<sup>2207</sup>

<sup>2203</sup> Ks. OPM 1990:11: 2.

<sup>2204</sup> Ks. OPM 1990:11: 11–12.

<sup>2205</sup> Ks. OPM 1990:11: 10.

<sup>2206</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 19.11.1993/995: 6 §.

<sup>2207</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä annetun asetuksen muuttamisesta 25.4.1997/368: 6 §.

### 6.5.3.3 Valtiovarainministeriön päätöksien mukaiset uudet tutkinto-vaatimukset

JHTTA 1 §:ssä säädettiin ensimmäistä kertaa JHTT-tutkinnon sisällöstä, ja asetuksen 2 §:n mukaisesti JHTT-lautakunta vahvisti tutkinnon vaatimukset. Muutettaessa JHTTA:ta vuonna 1993 säädettiin, että JHTT-tutkinnon sisällöstä määrättiin tarkemmin VMp:llä.<sup>2208</sup>

Vuonna 1994 annetun VMp:n 1 §:n mukaan JHTT-tutkinnon rakenne käsitti seuraavat osa-alueet:

- 1) tilintarkastustietous ja -tekniikka
- 2) tilintarkastuskertomus ja tilintarkastukseen liittyvät muut raportit, sekä
- 3) tuloksellisuuden mittaus ja arviointi.

Tutkinnossa hyväksyminen edellytti kunkin osan hyväksytyä suoritusta. Mikäli tutkintoon osallistunut hylättiin vain yhdessä osassa, voitiin hylätty osa uusina jommassakummassa kahdesta seuraavassa tutkintotilaisuudessa. JHTT-tutkinto järjestettiin sekä suomen että ruotsin kielellä.<sup>2209</sup> Vuonna 1998 muutetussa 1 §:ssä muutettiin tutkinnon hylätyn osan uusimista koskevia säännöksiä.<sup>2210</sup>

Tutkinnon oppiaineina olivat VMp 2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisia ja julkisyhteisöjä koskien tilintarkastus, tilinpäätösanalyysi, yleinen laskentatoimi, liikekirjanpito ja sisäinen laskentatoimi, konsernitilinpäätös, sisäinen tarkastus sekä näitä oppiaineita koskevat keskeiset säädökset, määräykset ja säännöt. Lisäksi tutkinnon oppiaineisiin sisältyivät julkisyhteisöjen suunnittelujärjestelmä ja budjetointi, julkisyhteisöjen tarkastustoimi, maksullinen toiminta, hallinnollinen kirjanpito, liikelaitoslainsäädäntö sekä näitä osa-alueita koskevat keskeiset säädökset, määräykset ja säännöt.<sup>2211</sup> Vuonna 1995 JHTT-tutkinnon vaatimuksiin lisättiin Euroopan yhteisöjen rahoitusjärjestelmien ja varainhoidon peruseriaatteiden tuntemus<sup>2212</sup>.

<sup>2208</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 19.11.1993/995: 1 §.

<sup>2209</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä 17.5.1994/357: 1 §.

<sup>2210</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä annetun valtiovaraministeriön päätöksen 1 §:n muuttamisesta 3.8.1998/600: 1 §.

<sup>2211</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä 17.5.1994/357: 2 §.

<sup>2212</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä annetun valtiovaraministeriön päätöksen 2 §:n muuttamisesta 12.12.1995/1464: 2 §.

Edellä olevan lisäksi JHTT-tutkinto sisälsi JHTTA 1 §:n tarkoittamien yhtiöiden ja säätiöiden tarkastuksen edellyttämässä laajuudessa muita oppiaineita. Nämä olivat yhtiölainsäädäntö ja muu kauppaoikeus, velvoiteoikeus, yhteisölainsäädäntö, konkurssia ja velkajärjestelyä koskeva lainsäädäntö, verolainsäädäntö, työlainsäädäntö sekä sosiaalivakuutusta koskevat säännökset, tietojärjestelmät ja tietojenkäsittelyoppi, liiketalous, kansantalous ja rahoitus, matematiikka ja tilastotiede sekä valtion, kuntien, kuntayhtymien ja yritysten taloushallinnon peruseriaatteet.<sup>2213</sup>

Vuonna 1997 annetulla VMp:llä säädettiin JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta. Päätöksen 2 §:n mukaan vaadittava viiden vuoden kokemus julkishallinnon ja -talouden tehtävistä tuli olla hankittu valtion, kunnan, seurakunnan, kuntayhtymän tai sellaisen yhteisön, joissa niillä oli määräämisvalta, samoin kuin muun luonteeltaan julkisoikeudellisen yhteisön tai säätiön palveluksessa, osakeyhtiötä lukuun ottamatta. Hyväksyttäviä tehtäviä olivat talouspäällikkö, laskentapäällikkö, hallintopäällikkö, taloussuunnittelija, taloustarkastaja, sisäinen tarkastaja tai julkishallinnon tilintarkastaja. Myös muut sisällöltään ja vaatavuudeltaan vastaavat taloushallinto- ja tarkastustehtävät olivat VMp:n tarkoittamia tehtäviä.<sup>2214</sup>

Toiminta JHTT-yhteisössä tai *Keskuskaupakamarin* taikka kaupakamarin hyväksymässä tilintarkastusyhteisössä julkisen sektorin tarkastustehtävissä olivat myös VMp:n tarkoittamia julkishallinnon ja -talouden tehtäviä. Sellainen kokemus, joka oli saatu edellä mainitun muun julkisoikeudellisen yhteisön tai säätiön kuin valtion, kunnan, seurakunnan tai kuntayhtymän palveluksessa, luettiin kokemukseksi enintään puolet vaaditusta viiden vuoden kokemuksesta. Edellä mainittu kokemus tuli olla hankittu pääosin viimeisen kymmenen vuoden ajalta.<sup>2215</sup>

Huomionarvoista VMp:ssä on, että valtion ja kunnan palveluksessa hankitun työkokemuksen rinnalle nostettiin myös seurakunnan palveluksessa hankittu työkokemus. OPM:n muistiossa todetun mukaisesti tavoitteeksi asetettiin tuolloin yhteisen julkishallinnon tilintarkastajan tutkinnon aikaansaaminen. Tätä perusteltiin mm. valtionhallinnon ja kunnallishallinnon tilintarkastajien tehtävillä ja kelpoisuusehdoilla, joiden ei katsottu merkittävästi eroavan toisistaan. Toisaalla OPM:n muistiossa lausuttiin tavoitteeksi julkisen sektorin kattava yhtenäinen

<sup>2213</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä 17.5.1994/357: 3 §.

<sup>2214</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 18.12.1997/1193: 2 §.

<sup>2215</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 18.12.1997/1193: 2 §.

tutkinto. Seurakuntia ei OPM:n muistiossa mainittu.<sup>2216</sup> Myöskään JHTTA:ta annettaessa ei seurakuntia erikseen mainittu. Asetuksen 1 §:ssä käytetty ilmaisu ”muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen” kattoi luonnollisesti myös seurakunnat, mutta näitä ei erikseen tuotu esille valtion, kuntien ja kuntainliittojen rinnalla.<sup>2217</sup> Vuonna 1998 annetussa HE:ssä JHTT-laiksi esitettiin perusteluissa valtion ja kuntien tilintarkastuksen rinnalla myös evankelisluterilaisen kirkon seurakuntien ja ortodoksisen kirkkokunnan tilintarkastuksen silloista tilannetta<sup>2218</sup>.

Riittävä tilintarkastuskokemus saatiin VMP:n 3 §:n mukaan toimimalla vähintään neljä vuotta julkisyhteisön tilintarkastustehtävissä taikka muissa taloudenhoidon tarkastustehtävissä tai muissa sisällöltään ja vaativuudeltaan vastaavissa tehtävissä. Tarkastuskokemukseksi luettiin myös toiminta julkisyhteisön tai EKPL:ssa<sup>2219</sup> tarkoitetun yhteisön sisäisenä tarkastajana. Lisäksi tarkastuskokemukseksi luettiin tarkastus edellä mainitun lain mukaan kirjanpitovelvollisissa liiketoimintaa harjoittavissa yhteisöissä ja säätiöissä. Päätökseen sisältyi myös määräyksiä tilanteista, joissa kokemus ei ollut päätoimista. Tilintarkastuskokemuksen tuli olla pääosin viimeisen viiden vuoden ajalta.<sup>2220</sup>

#### 6.5.3.4 JHTT-yhteisö

Vuonna 1996 lisättiin JHTTA:een määräykset JHTT-yhteisöstä. Samassa yhteydessä muutettiin asetuksen nimikettä<sup>2221</sup>. Uuden 6 a §:n mukaan JHTT-lautakunta hyväksyi JHTT-yhteisöt. Yhteisön yhtiömuotona voi olla joko Oy, Ky tai Ay<sup>2222</sup>. Yhtiön toimialana tuli olla yhtiöjärjestyksen tai yhtiösopimuksen mukaan tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta.

JHTTA:een lisätyn uuden 6 a §:n mukaan yli 2/3 Ay:n tai Ky:n vastuunalaisista yhtiömiehistä tuli olla yhtiössä työskenteleviä JHTT-tilintarkastajia tai JHTT-yhteisöjä. Oy:ssä yli 2/3 kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä

<sup>2216</sup> Ks. OPM 1990:11: 3, 8.

<sup>2217</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 14.6.1991/926: 1 §.

<sup>2218</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 3–5.

<sup>2219</sup> VNp:tä annettaessa oli voimassa vuonna 1973 annettu EKPL. Tämän korvasi vuoden 1997 lopulla annettu KPL.

<sup>2220</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 18.12.1997/1193: 3 §.

<sup>2221</sup> Asetuksen muutettu nimike oli ”Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä”; ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477.

<sup>2222</sup> Ks. VM 1996, jonka mukaan JHTT-yhteisö ei voi toimia osuuskuntana tältä edellytettävä osuustoiminnallisen luonteen vuoksi, säätiönä liiketoiminnan harjoittamisrajoituksen vuoksi eikä yhdistyksenä sen voidessa harjoittaa taloudellisesti vain vähäarvoista toimintaa.

tuli olla yhtiössä työskentelevillä JHTT-tilintarkastajilla, JHTT-yhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäsenenä oli vain julkisyhteisöjä. Lisäksi yli 2/3 Oy:n hallituksen jäsenistä tuli olla JHTT-tutkinnon suorittaneita tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.<sup>2223</sup>

Sille seikalle, että JHTT-yhteisönä toimivan Oy:n osakkeista vähintään 2/3 tulisi olla julkisyhteisöillä, ei liene olemassa tilintarkastuksellisia perusteita. Säännös mahdollisti minkä tahansa julkisyhteisön omistuksen mainitulla vähimmäismäärällä JHTT-yhteisössä. Myöskään säännökselle, jonka mukaan 2/3 Oy:n hallituksen jäsenistä voisi olla JHTT-tutkinnon suorittamisen sijasta muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä henkilöitä, ei liene löydettävissä tilintarkastuksellisia perusteita. Perehtyneisyys julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen osoitettiin nimenomaan JHTT-tutkinnolla.

Mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, sen tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Muutetun asetuksen mukaiset määräykset tulivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien. Ennen asetuksen voimaantuloa voitiin kuitenkin hyväksyä asetuksen 6 a §:n mukaisesti JHTT-yhteisöjä ja ryhtyä muihin asetuksen täytäntöönpanon edellyttämiin toimenpiteisiin.<sup>2224</sup> Yhteisön nimikkeenä oli muutetun JHTTA 8 §:n mukaan ”JHTT-yhteisö”.

Vuonna 1995 annetun EKuntaL 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan tuli olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö (JHTT-tilintarkastaja) tai yhteisö (JHTT-yhteisö). Yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. EKuntaL 72 §:n mukaan JHTT-yhteisöistä säädettiin erikseen. KuntaL 101 §:n mukaan kunnan taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat EKuntaL 8 ja 9 luku tulivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien samanaikaisesti JHTT-yhteisöä koskevien määräysten kanssa.

#### 6.5.3.5 JHTT-lautakunta

JHTTA 2 §:n mukaan VM:n yhteydessä oli JHTT-tutkinnon järjestämistä varten julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta), jonka tehtävänä oli:

- 1) vahvistaa tutkinnon vaatimukset ja huolehtia siitä, että tutkintoon tarvittavaa koulutusta on saatavilla;

<sup>2223</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477.

<sup>2224</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477.



- 2) hyväksyä henkilöt tutkintoa suorittamaan ja vahvistaa tutkinnon ajan-kohta;
- 3) päättää henkilön hyväksymisestä tutkinnossa;
- 4) pitää luetteloa tutkinnon suorittaneista henkilöistä (JHTT-luettelo) sen mukaan kuin 5 §:ssä säädetään;
- 5) tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämisestä;
- 6) antaa pyynnöstä lausuntoja viranomaisille tilintarkastukseen liittyvistä kysymyksistä; sekä
- 7) suorittaa muut tästä asetuksesta johtuvat tehtävät.

JHTTA 5 §:n mukaan JHTT-lautakunta piti luetteloa JHTT-tutkinnossa hyväksytyistä henkilöistä. Luetteloon merkittiin henkilö, jolla oli Suomessa kotipaikka, joka oli hyvämaineinen, hallitsi itseään ja omaisuuttaan sekä esitti todistuksen JHTT-tutkinnosta. Luettelosta poistettiin henkilö, joka oli menettänyt edellä mainitut kelpoisuusehdot tai ei ollut viimeisten viiden vuoden aikana toiminut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävissä. Lisäksi luettelosta tuli poistaa edellisen kalenterivuoden aikana 67 vuotta täyttänyt henkilö. Vaatimus henkilön Suomessa olevasta kotipaikasta poistettiin asetuksen muutoksella vuonna 1993<sup>2225</sup>.

Vuonna 1993 muutetun JHTT-asetuksen 2 §:n mukaan muutettiin JHTT-lautakunnan tehtäväluetteloa siten, että 1 kohdan mukaisesti lautakunnan tehtävänä oli huolehtia siitä, että tutkintoon tarvittavaa koulutusta oli saatavilla.<sup>2226</sup> Vuonna 1996 säädettäessä edellä mainituista JHTT-yhteisöistä lisättiin lautakunnan tehtäviin JHTT-yhteisöjen hyväksymisestä päättäminen sekä luettelon pitäminen asetuksessa tarkemmin säädetyn mukaisesti.<sup>2227</sup>

### 6.5.3.6 JHTT-tilintarkastajien tarkastuskohteista

Asetuksen 1 §:n mukaan JHTT-tutkinto oli tarkoitettu mm. valtion, kuntien ja kuntainliittojen tilintarkastuksellisia tarpeita varten. Valtion tilintarkastuksesta vastasivat tuolloin valtiontilintarkastajat ja valtiontalouden tarkastusvirasto edellä todetun mukaisesti. OPM:n asettaman työryhmän muistiossa lausutun mukaisesti

<sup>2225</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 19.11.1993/995: 5 §.

<sup>2226</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 19.11.1993/995: 2 §.

<sup>2227</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477: 2 §.

(muistiossa käytetyn ilmaisun mukaan) JHT-tutkinnon suorittaminen ei olisi ehdoton edellytys henkilön hyväksymiselle julkishallinnon tilintarkastustehtäviin<sup>2228</sup>.

Kuntien ja kuntainliittojen tilintarkastuksesta oli säädetty tuolloin KunL:ssa, jonka mukaan kunnan tilintarkastuksesta vastasivat edellä aikaisemmin todetun mukaisesti kunnan tilintarkastajat, jotka olivat kunnallisia luottamushenkilöitä. Mainitusta luottamustehtävästä oli mahdollista kieltäytyä ainoastaan KunL:n säättämässä tapauksissa. Lisäksi kuntien keskusjärjestöillä oli mahdollisuus kunnanvaltuuston niin päättäessä määrätä yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja kunnan tilintarkastajaksi. Säädettyä JHTTA:n antamisen jälkeen vuonna 1995 KunL:n korvanneesta uudesta EKuntaL:sta säädettiin EKuntaL 72 §:ssä, että kunnan tilintarkastajan tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.<sup>2229</sup> Kunnan taloutta sekä hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat EKuntaL 8 ja 9 luku tulivat EKuntaL 101 §:n mukaan voimaan vuoden 1997 alusta lukien. EKuntaL 72 §:n mukaan JHTT-yhteisöstä säädettiin erikseen.

Asetuksessa säädettiin 1 §:n mukaan myös siitä, että tilintarkastajan ammatillisten valmiuksien toteaminen olisi sidoksissa yhteisöjen osake-enemmistöön tai määräämisvaltaan. Samoin säädettiin asetuksen 1 §:ssä siitä, että tilintarkastajan ammatillisten valmiuksien toteaminen olisi sidoksissa muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukseen. JHTT-tutkinto katsottiin asetuksessa tämän mukaisesti päteväntämään mainitun tutkinnon suorittaneen kelpoiseksi esim. sellaisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi osakeyhtiön koosta riippumatta, jossa valtiolla tai kunnalla oli osake-enemmistö tai määräämisvalta. Tällaiselle osake-enemmistöön tai määräämisvaltaan perustuvalle valmiuksien toteamiselle ei OPM:n muistiossa<sup>2230</sup> tai asetuksessa esitetä eikä ilmene tilintarkastuksellisia perusteita.

Osakeyhtiöiden, asunto-osakeyhtiöiden, osuuskuntien, henkilöyhtiöiden, säätiöiden ja yhdistysten tilintarkastuksesta säädettiin tuolloin pelkästään asianomaisissa yhteisöissä ja säätiöissä koskevilla laeilla. JHTT-tilintarkastajan käyttäminen tilintarkastajana joko yksin tai yhdessä kaupakamarilaitoksen auktorisoiman tilintarkastajan kanssa riippui mainittujen lakien pakottavista säännöksistä sekä mahdollisesti yhtiöjärjestyksistä, säännöistä ym. Mikäli laki salli muun henkilön kuin kaupakamarilaitoksen auktorisoiman tilintarkastajan valitsemisen yhteisön

<sup>2228</sup> Muistion mukaan tutkinnon keskeisenä tavoitteena tuolloin oli antaa puolueeton todistus tilintarkastajan pätevydestä ja tällä tavoin edesauttaa nimittävää viranomais-tahoa pätevyden arvioinnissa; ks. OPM 1990:11: 3.

<sup>2229</sup> Ks. tarkemmin luku 4.

<sup>2230</sup> OPM 1990:11.

tilintarkastajaksi, oli tällöin mahdollista valita tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Tällä seikalla oli näissä tapauksissa tilintarkastuksen tasoa kohottava vaikutus. JHTT-tilintarkastajan asema mainituissa tilintarkastuksissa oli muutoin sama kuin henkilöiden, joilla ei ollut kauppakamarilaitoksen auktorisointia. Mahdollista tietenkin oli, että JHTT-tilintarkastajalla oli myös kauppakamarilaitoksen KHT- tai HTM-tilintarkastajan auktorisointi <sup>2231</sup>.

Vuonna 1997 muutetun KirkkoJ <sup>2232</sup> 15:10 §:n mukaan kirkkovaltuusto valitsi seurakunnalle tai seurakuntayhtymälle toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten vähintään kaksi tilintarkastajaa sekä yhtä monta varatilintarkastajaa. Vähintään yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan tuli olla KHT-tilintarkastaja, HTM-tilintarkastaja tai JHTT-tilintarkastaja tai yhteisö. KirkkoJ:n muutos tuli voimaan vuoden 1999 alusta lukien. <sup>2233</sup>

Vuonna 2007 seuraavassa jaksossa käsiteltävän EJHTTL:n antamisen jälkeen myös ortodoksisen kirkon kirkkojärjestyksessä <sup>2234</sup> säädettiin kirkolliskokouksen valitsemista kirkon tilintarkastajista ja varatilintarkastajista, joita tulee olla molempia kaksi ja joiden tulee kirkkojärjestyksen 58 §:n mukaan olla joko KHT- HTM- tai JHTT-tilintarkastajia <sup>2235</sup>. Seurakunnan tilintarkastajia valitaan myös kaksi, joista vähintään yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan tulee kirkkojärjestyksen 118 §:n mukaan olla joko KHT-, HTM- tai JHTT-tilintarkastaja <sup>2236</sup>, <sup>2237</sup> Sekä evankelis-luterilaista kirkkoa koskevat KirkkoL ja KirkkoJ että

<sup>2231</sup> Vuonna 1994 oli sekä JHTT- että KHT-auktorisointi kolmella henkilöllä; ks. Kervinen 1994: 10. Vuoden 1995 alussa sekä JHTT- että KHT-auktorisointi oli kolmella henkilöllä ja JHTT-auktorisointi sekä HTM-auktorisointi n. 30 henkilöllä; ks. Hellberg 1995: 146. Vuonna 1996 JHTT- sekä KHT-auktorisointi oli viidellä henkilöllä ja JHTT- sekä HTM-auktorisointi 34 henkilöllä; ks. Hellberg 1996: 452. Vuoden 2003 lopussa JHTT- sekä KHT-auktorisointi oli 15 henkilöllä ja JHTT- sekä HTM-auktorisointi 34 henkilöllä; ks. HE 10/2005 vp: 6–7. Vuoden 2006 loppuun mennessä JHTT-luetteloon oli merkitty 25 henkilöä, joilla oli myös KHT-tutkinto sekä 37 henkilöä, joilla oli myös HTM-tutkinto; ks. VM 5/2007: 51.

<sup>2232</sup> KirkkoL 15:4 §:n mukaan seurakunnan ja seurakuntayhtymän tilintarkastuksesta määrättiin tarkemmin KirkkoJ:ssä.

<sup>2233</sup> Ks. Kirkolliskokouksen päätös kirkkojärjestyksen muuttamisesta 16.5.1997/898: 15:10 §.

<sup>2234</sup> Ortodoksisesta kirkosta annetun lain mukaan seurakunnan talouden hoidosta, kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta säädetään tarkemmin kirkkojärjestyksessä; ks. Laki ortodoksisesta kirkosta 10.11.2006/985: 80 §.

<sup>2235</sup> Edelleen voimassa olevaa säännöstä ei ole muutettu vastaamaan nykyisin voimassa olevaa TTL:ia.

<sup>2236</sup> Edelleen voimassa olevaa säännöstä ei ole muutettu vastaamaan nykyisin voimassa olevaan TTL:ia.

<sup>2237</sup> Ks. Ortodoksisen kirkon kirkkojärjestys 12.12.2006/174 v. 2007: 58 §, 118 §. Kirkkojärjestyksen 58 §:ssä ja 118 §:ssä on JHTT-tilintarkastajan nimike ”JHTT” virheelisessä muodossa ”JHHT”.

ortodoksista kirkkoa koskevat laki<sup>2238</sup> ja kirkkojärjestys<sup>2239</sup> julkaistaan Suomen säädöskokoelmassa.

JHTT-tilintarkastajan toimimista kunnallisten yhteisöjen tilintarkastuksessa käsitellään erikseen jaksossa 6.6 ja kuntien sekä kuntayhtymien tilintarkastuksessa jaksoissa 4.1 ja 4.2.

#### 6.5.4 JHTT-laki

##### 6.5.4.1 Uuden säädöksen perusteluista

Perusteluissa uudeksi JHTT-laiksi vuonna 1998 annetussa HE:ssä todettiin, että Suomen julkishallinnon yksiköillä (valtio, kunnat, seurakunnat, niiden hallitsemat yhteisöt ja välillinen julkishallinto) on kullakin omat tarkastusta koskevat säännöksensä. HE:ssä selvitettiin erikseen tuolloista Suomen valtiontalouden valvontajärjestelmää, kunnallistalouden valvontajärjestelmää sekä seurakuntien tilintarkastusta. Seurakuntien tilintarkastuksen osalta HE:ssä selvitettiin erikseen evankelis-luterilaisen kirkon seurakuntien tilintarkastusta ja ortodoksista kirkkokuntaa koskevaa tilintarkastusta. Lisäksi HE:ssä selvitettiin EU-varojen valvontaa. Julkistalouden ja -hallinnon tilintarkastusta koskien valtion ja kuntien rinnalla mainitaan erikseen myös seurakunnat<sup>2240, 2241</sup>

HE:n esityksen mukaan merkittävä JHTT-säädöksiin vaikuttava muutos oli ollut EKuntaL:n säätäminen, jonka 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö<sup>2242</sup>. Myös muussa lainsäädännössä säädettiin JHTT-tilintarkastajan valitsemisesta tilintarkastajaksi pääsääntöisesti muun auktorisoidun tilintarkastajan rinnalla. HE:ssä esitetyn JHTT-tilintarkastajan valintaa koskevan muun keskeisen säännösten mukaan JHTT-tilintarkastaja voitiin valita muun auktorisoidun tilintarkastajan rinnalla tilintarkastajaksi 12:n eri säädöksen mukaan. Lisäksi sellaisessa yhtiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräämisvalta, voitiin tilintarkastajaksi EETTL 14 §:n mukaan

<sup>2238</sup> Laki ortodoksisesta kirkosta 10.11.2006/985.

<sup>2239</sup> Ortodoksisen kirkon kirkkojärjestys 12.12.2006/174 v. 2007.

<sup>2240</sup> Näin vastaavasti myös vuonna 1997 annetussa VMp:ssä JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta; ks. Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 18.12.1997/1193: 2 §.

<sup>2241</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 3–5.

<sup>2242</sup> EKuntaL:n mukaista kunnan tilintarkastusta käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa 6.

HTM-tilintarkastajan sijasta valita JHTT-tilintarkastaja <sup>2243</sup>. JHTT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä oli 31.8.1998 mennessä merkittynä JHTT-luetteloon 148 JHTT-tilintarkastajaa ja 13 JHTT-yhteisöä.<sup>2244</sup>

JHTTA säädettiin alun perin julkisyhteisöjen palveluksessa olevien tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisen pätevyuden toteamista varten. Lainsäädännössä asetuksen antamisen jälkeen tapahtuneiden muutosten johdosta nähtiin HE:ssä tarve JHTT-järjestelmään tehtäville tarkennuksille. HE:n mukaan JHTT-järjestelmä ei ollut enää pelkkä tutkintojärjestelmä vaan tämän lisäksi tuli säätää tarkemmin JHTT-tilintarkastajien valvonnasta, vahingonkorvausvelvollisuudesta ja rangaistussäännöksistä. Lisäksi HE:ssä tuotiin esille periaate, että asetusten antamisen tulisi perustua laissa olevaan valtuutukseen, jolloin asetustasoista JHTT-järjestelmän säätelyä ei katsottaisi riittäväksi.<sup>2245</sup>

Ehdotusta uudeksi JHTT-laiksi valmisteltiin ennen HE:n esitystä VM:n asettamassa JHTT-säädöstyöryhmässä<sup>2246</sup>. Työryhmän muistiossa selvitettiin asiaan liittyvien säädösten silloista tilaa, esityksen tavoitteita ja vaikutuksia ym. Muistioon sisältyi myös ehdotus uudeksi JHTT-laiksi. Työryhmän muistiosta aneetuissa lausunnoissa pidettiin pääsääntöisesti uuden lain säätämistä tarpeellisenä.<sup>2247</sup> EJHTTL annettiin 1.4.1999.

#### 6.5.4.2 JHTT-tutkinto

EJHTTL 8 §:n mukaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten oli tutkinto. Tutkinnon sisällöstä säädettiin tarkemmin ministeriön päätöksellä. JHTT-tutkintoon pyrkivän tuli täyttää EJHTTL 3 §:n mukaiset yleiset vaatimukset sekä jäljempänä jaksossa 6.5.4.5 mainitut erityiset vaatimukset. EJHTTL 3 §:n mukaisten yleisten kelpoisuusvaatimusten mukaan tilintarkastaja ei saanut olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa eikä saanut olla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastukseen.<sup>2248</sup>

Tutkinnon rakenteesta sekä tutkintoon kuuluvista oppiaineista säädettiin VMp:llä. EJHTTL:n voimaan tullessa jäi voimaan JHTTA:n perusteella vuonna 1994 annettu VMp JHTT-tutkinnon sisällöstä. JHTT-tutkinnolle asetettavia vaatimuksia käsitellään tarkemmin jäljempänä jaksossa 6.5.4.4.

<sup>2243</sup> Ks. tarkemmin jakso 6.5.

<sup>2244</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 3, 6, 7–8.

<sup>2245</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 9.

<sup>2246</sup> Syrjänen 1998: 38; VM 8/1998.

<sup>2247</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 11; Syrjänen 1998: 38.

<sup>2248</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 12, 14–15.

Aikaisemmin voimassa olleen, vuonna 1991 annetun JHTTA 5 §:n mukaan JHTT-tutkinnon suorittanut JHTT-luetteloon merkitty henkilö, joka oli edellisen kalenterivuoden aikana täyttänyt 67 vuotta, poistettiin luettelosta. Vuonna 1999 annetun EJHTTL 10 §:n mukaan JHTT-luettelosta poistettiin kalenterivuoden lopussa kalenterivuoden aikana 65 vuotta täyttäneen henkilön tiedot. Vuonna 2000 muutetun EJHTTL 19 §:n mukaan ikärajaksi muutettiin 70 vuotta <sup>2249</sup>.

HE:ssä perusteluna ikärajaa koskevalle vuonna 2000 toteutetulle muutokselle oli, että seurakuntien tilintarkastuksessa oli vuoden 1999 alusta lukien voitu valita tilintarkastajiksi vain KHT-, HTM- tai JHTT-tilintarkastajia. KHT- ja HTM-tilintarkastajia koskeneen EETTL 40 §:n mukainen ikäraja oli 70 vuotta. Tilintarkastajien tasapuolisuuden varmistamiseksi ikärajaa ehdotettiin korotettavaksi mainittuun 70 vuoteen. Sen johdosta, että JHTT-luettelosta oli iän perusteella aikaisemman säännöksen perusteella poistettu henkilöitä, jotka muutetun säännöksen mukaan voisivat edelleen toimia JHTT-tilintarkastajina, sisällytettiin siirtymäsäännöksiin mahdollisuus mainituille henkilöille päästä ilmoituksesta uudelleen merkityksi JHTT-luetteloon.<sup>2250</sup>

Ikärajaa koskeva säännös siirrettiin vuonna 2008 uuteen 21 a §:ään <sup>2251</sup>. Vuonna 2013 poistettiin laista ikärajaa koskeva säännös samanaikaisesti ETTL:n kanssa. Hyväksymisen palauttamista oli mahdollista edellä olevan johdosta hakea siirtymäsäännöksissä säädetyn mukaisesti.<sup>2252</sup>

EJHTTL 14 §:n mukaan vain JHTT-luetteloon merkitty tilintarkastaja oli oikeutettu käyttämään nimikettä ”Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja” (JHTT-tilintarkastaja). Aikaisemmin voimassa olleen JHTTA 8 §:n mukaan JHTT-lautakunta antoi JHTT-luetteloon merkitylle henkilölle tilintarkastajatodistuksen, joka oikeutti ja velvoitti häntä käyttämään tilintarkastajan toimessaan nimitystä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja (JHTT). EJHTTL:ssa ei edellä olevan mukaan enää käytetty henkilöstä lyhennettä JHTT vaan lyhennettä JHTT-tilintarkastaja.

<sup>2249</sup> Ks. Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 15.12.2000/1098.

<sup>2250</sup> Ks. HE 163/2000 vp: 3; VaVM 31/2000 vp – HE 163/2000 vp: 2.

<sup>2251</sup> Ks. HE 186/2008 vp: 12; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 19.12.2008/1033: 19 §, 21 a §.

<sup>2252</sup> Ks. HE 191/2013 vp: 5; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain 21 a §:n muuttamisesta 20.12.2013/1047: 21 a §.

### 6.5.4.3 Osallistumisoikeus tutkintoon

Osallistumisoikeudesta JHTT-tutkintoon säädettiin EJHTTL 9 §:ssä. Sen mukaan oikeutettu osallistumaan tutkintoon oli sillä, joka oli suorittanut soveltuvan ylemmän korkeakoulututkinnon ja ne vaadittavat opinnot, jotka ministeriön päätöksellä tarkemmin säädettiin. Aikaisemmin voimassa olleen JHTTA 6 §:n mukaan koulutustasoksi säädettiin korkeakoulututkinto. Ylemmän korkeakoulututkinnon lisäksi henkilöltä vaadittiin toimimista julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään viisi vuotta sekä toimimista tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla tilintarkastustehtävissä vähintään neljä vuotta. Ministeriön päätöksellä säädettiin tarkemmin edellä mainitusta kokemuksesta.<sup>2253</sup> Vuonna 2000 molemmat määräajat muutettiin kolmeksi vuodeksi.<sup>2254</sup> Vuonna 2005 säännöksiä eräiltä osin muutettiin<sup>2255</sup>.

Poikkeuksellisesti osallistumisoikeus tutkintoon oli EJHTTL 9 §:n mukaan myös sillä, joka oli suorittanut korkeakoulututkinnon ja jolla oli vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista julkishallinnon laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisista tehtävistä sekä vähintään neljän vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta. Kokemus tilintarkastuksesta muutettiin kolmeksi vuodeksi vuonna 2000<sup>2256</sup>. Edellä mainittua poikkeussäännöstä ei sisältynyt aikaisemmin voimassa olleeseen JHTTA:een. Tutkintoon oli oikeus osallistua myös sillä, joka oli vähintään 15 vuoden ajan toiminut ammattimaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus- tai niihin rinnastettavissa tehtävissä. Mainittu poikkeussäännös sisältyi myös JHTTA 6 §:ään. Ministeriön päätöksellä säädettiin tarkemmin edellä

<sup>2253</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 14–15. Ratkaisussa EOA 26.6.1998, dnro 1454/4/96 katsottiin, ettei voitu pitää asianmukaisena, että JHTT-lautakunnassa oli edustettuna yhden alalla toimivan kaupallisen yrityksen johto- ja toimihenkilöitä, jotka joutuivat ratkaisuun myös potentiaalisten kilpailijoiden hakemuksia osallistumisesta JHTT-tutkintoon, jolloin ratkaisevaa oli myös se, miltä lautakunnan toiminta näytti ulospäin, mutta koska heidän ei kuitenkaan tosiasiallisesti ollut väitetty kantelijan tapauksessa menetelleen puolueellisesti ja jäsenyyttä lautakunnassa voitiin perustella erityisellä asiantuntemuksella, ei OA katsonut asiassa menetellyn sillä tavoin virheellisesti, että asiaan olisi tullut puuttua, jolloin OA kiinnitti yleisellä tasolla huomiota JHTT-lautakunnan jäseniltä vaadittavaan puolueettomuuteen vastaisen varalle huomioon otettavaksi.

<sup>2254</sup> Ks. HE 163/2000 vp: 2–3; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 15.12.2000/1098: 9 §.

<sup>2255</sup> Ks. Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajasta annetun lain muuttamisesta 3.6.2005/370: 9 §.

<sup>2256</sup> Ks. HE 163/2000 vp: 2–3; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 15.12.2000: 9 §; VaVM 31/2000 vp – HE 163/2000 vp: 2.

mainitusta kokemuksesta.<sup>2257</sup> Vuonna 2005 edellä mainittuja poikkeussäännöksiä tarkennettiin<sup>2258</sup>. Vuonna 2008 poikkeussäännöksiä eräiltä osilta helpotettiin.<sup>2259</sup>

#### 6.5.4.4 Tutkinnon rakenne

Aikaisemmin voimassa olleen JHTTA:n nojalla JHTT-tutkinnon sisällöstä vuonna 1994 annettu VMp jäi EJHTTL:ia annettaessa edelleen voimaan. Mainitussa säädöksessä säädettiin tutkinnon rakenteesta, tutkintoon kuuluvista oppiaineista ja tutkinnon vaatimustasosta. Säädöksen sisältöä on käsitelty tarkemmin edellä jaksossa 6.5.3.3.<sup>2260</sup>

Vuonna 1999 annetulla VMp:llä julkishallinnon ja -talouden tutkinnosta<sup>2261</sup> kumottiin edellä mainittu VMp vuodelta 1994. Uuden VMp 1 §:n mukaan JHTT-tutkinto käsitti edelleen seuraavat osa-alueet:

- 1) tilintarkastustietous ja -tekniikka,
- 2) tilintarkastuskertomus ja tilintarkastukseen liittyvät muut raportit, sekä
- 3) tuloksellisuuden mittaaminen ja arviointi.

Vuonna 2008 muutettiin VMA:lla JHTTT-tutkinnon rakennetta siten, että tilintarkastustietous ja -tekniikka jaettiin kolmeen osa-alueeseen. Tilintarkastustietouden ja -tekniikan osa-alueina olivat tämän jälkeen yleinen osuus, julkishallinnon osuus ja yksityisen sektorin osuus.<sup>2262</sup> Vuonna 2005 julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista annetulla VMA:lla kumottiin edellä mainittu VMp vuodelta 1999. VMA 1 §:n

<sup>2257</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 15; VaVM 65/1998 vp – HE 242/1998 vp: 4.

<sup>2258</sup> Ks. HE 10/2005 vp: 9–10; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 3.6.2005/370: 9 §.

<sup>2259</sup> Ks. HE 186/2008 vp: 5; Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 19.12.2008/1033: 9 §; TaVM 22/2008 vp – HE 186/2008 vp: 2.

<sup>2260</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä 17.5.1994/357; Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä annetun valtiovarainministeriön päätöksen 1 §:n muuttamisesta 3.8.1998/600; Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä annetun valtiovarainministeriön päätöksen 2 §:n muuttamisesta 12.12.1995/1464.

<sup>2261</sup> Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 22.12.1999/1210.

<sup>2262</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista annetun valtiovarainministeriön asetuksen 1 §:n muuttamisesta 26.3.2008/198.



mukainen tutkintorakenne pysyi muuttumattomana.<sup>2263</sup> Samoin tutkintorakenne pysyi muuttumattomana vuonna 2009 annetussa VMA:ssa.<sup>2264</sup>

#### 6.5.4.5 Tutkintoon vaadittavat opinnot

Tutkintovaatimukseen kuuluivat vuoden 1999 VMp:n mukaan kirjanpitovelvollisia ja julkisyhteisöjä koskevat seuraavat 2 §:n mukaiset oppiaineet: tilintarkastus, tilinpäätösanalyysi, yleinen laskentatoimi, kirjanpito ja sisäinen laskentatoimi, konsernitilinpäätös, sisäinen tarkastus sekä näitä oppiaineita koskevat keskeiset säädökset, määräykset ja säännöt. Lisäksi tutkintovaatimukseen kuuluivat VMp 2 §:n mukaan julkisyhteisöjen suunnittelujärjestelmä ja budjetointi, julkisyhteisöjen tarkastustoimi, tuloksellisuuden mittaus ja arviointi, maksullinen toiminta, liikelaitoslainsäädäntö sekä näitä osa-alueita koskevat keskeiset säädökset, määräykset ja säännöt.<sup>2265</sup>

Tutkintovaatimukseen kuuluivat 3 §:n mukaan muina oppiaineina myös julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tarkastuksen edellyttämässä laajuudessa seuraavat oppiaineet: yhtiölainsäädäntö ja muu kauppaoikeus, velvoiteoikeus, konkurssia ja velkajärjestelyä koskeva lainsäädäntö, verolainsäädäntö, työlainsäädäntö sekä sosiaalivakuutusta koskevat säännökset, tietojärjestelmät ja tietojenkäsittelyoppi, liiketaloustiede, kansantaloustiede ja rahoitus, tilastotiede sekä yritysten taloushallinnon peruseriaatteet.<sup>2266</sup>

Vuonna 1999 annettiin VMp JHTT-tutkintoon vaadittavista opinnoista. VMp:ssä säädettiin tutkintoon edellytettävistä laskentatoimen, oikeustieteen ja tutkintoon edellytettävistä muista opinnoista. Laskentatoimen opintoihin sisältyi säädetyssä laajuudessa 2 §:n mukaan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä sekä tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta koskevia opintoja, julkisen sektorin taloutta ja hallintoa koskevia opintoja sekä johdon laskentainta koskevia opintoja. Oikeustieteen opinnot sisälsivät säädetyssä laajuudessa 3 §:n mukaan finanssioikeutta, EU:n varainhoidon valvontaa, vero-oikeutta, muita julkisoikeuden opintoja sekä velvoite- ja kauppaoikeuden opintoja. Muihin opintoihin kuului säädetyssä laajuudessa

<sup>2263</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista 15.12.2005/1051.

<sup>2264</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista 22.12.2009/1369: 13 §.

<sup>2265</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 22.12.1999/1210: 2 §.

<sup>2266</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta 22.12.1999/1210: 3 §.

4 §:n mukaan hallintotiede, kansantaloustiede, tilastotiede sekä tietojärjestelmätiede.<sup>2267</sup>

Vuonna 2005 julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista annetulla VMA:lla kumottiin edellä mainittu VMp vuodelta 1999. Tutkinnon oppiaineet muita oppiaineita lukuun ottamatta lisättyinä EU:n varainkäyttöä koskevilla peruseriaateilla pysyivät muuttumattomina. Muita oppiaineita olivat VMA:n mukaan yhtiölainsäädäntö, omaisuuden luovutusta koskeva lainsäädäntö, konkurssia ja velkajärjestelyä koskeva lainsäädäntö, verolainsäädäntö, työlainsäädäntö sekä sosiaalivakuutusta koskevat säännökset, tietojärjestelmät ja tietojenkäsittelyoppi, liiketaloustiede, kansantaloustiede ja rahoitus, tilastotiede sekä yritysten taloushallinnon peruseriaatteet.<sup>2268</sup>

Vuonna 1999 annettu VMp JHTT-tutkintoon vaadittavista opinnoista kumottiin vuonna 2005 annetulla VMA:lla. Uudessa VMp:ssä säädettiin sekä tutkinnosta että tutkintoon vaadittavista opinnoista. Tutkintoon edellytettiin edelleen sekä laskentatoimen, oikeustieteen ja muita opintoja. VMp:ssä määritellyn laajuisten laskentatoimen opintojen tuli 5 §:n mukaan antaa riittävät tiedot kirjanpidon ja tilinpäätöksen periaatteista, tilintarkastuksesta, tuloksellisuustarkastuksesta, julkisyhteisöjen meno- ja tulotaloudesta, budjetoinnista ym. VMp:ssä määritellyn laajuisten oikeustieteen opintojen tuli 6 §:n mukaan antaa tiedot julkisyhteisöjen varainkäytön ja varainkäytön valvonnan oikeudellisesta sääntelystä, tehtävistä ja muutoksesta sekä julkisyhteisöjen varainhankinnasta. Tutkintoon edellytettiin säädetyssä laajuudessa opintoja myös hallintotieteissä, kansantaloustieteessä, tilastotieteessä sekä tietojärjestelmätieteessä.<sup>2269</sup>

Vuonna 2009 muutetun VMA:n mukaan oppiaineita koskeviin säännöksiin ei tullut muutoksia. Tutkintoon edellytettävien laskentatoimen ja tilintarkastuksen opintojen sekä oikeustieteen opintojen ja muiden opintojen osalta näitä koskevia määräyksiä joiltain osin muutettiin.<sup>2270</sup>

<sup>2267</sup> Ks. Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavista opinnoista 22.12.1999/1209: 2–4 §. Ks. myös OPM 1996: 30: 53–55, liite 2; VM 18/1999: 8–9.

<sup>2268</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista 15.12.2005/1051.

<sup>2269</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista 15.12.2005/1051: 5–7 §; VM 9/2004: 19–20.

<sup>2270</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista 22.12.2009/1369: 3–5 §.

#### 6.5.4.6 Tutkintoon vaadittava käytännön kokemus

EJHTTL 9 §:n mukaisesti oikeus osallistua tutkintoon oli sillä, joka oli toiminut päätoimisesti julkishallinnon tehtävissä vähintään viisi vuotta sekä toiminut tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla tilintarkastustehtävissä vähintään neljä vuotta. Ministeriön päätöksellä säädettiin tarkemmin EJHTTL 9 §:n mukaisen edellytysten täyttymisestä.

Vuonna 1999 annetussa VMp:ssä<sup>2271</sup> säädettiin EJHTTL:n tarkoittamissa tehtävissä hankitusta kokemuksesta. VMp 2 §:n mukaan riittävä kokemus saatiin toimimalla päätoimisesti vähintään viisi vuotta valtion, kunnan, seurakunnan, kuntayhtymän, seurakuntayhtymän tai sellaisen yhteisön, joissa niillä on määräämisvalta, samoin kuin muun luonteeltaan julkisoikeudellisen yhteisön tai säätiön palveluksessa. Tehtävinä mainituissa yhteisöissä ja säätiössä tulivat VMp 2 §:n mukaan kysymykseen talousjohtaja, taluspäällikkö, laskentapäällikkö, hallintopäällikkö, taloussuunnittelija, taloustarkastaja, sisäinen tarkastaja, julkishallinnon tilintarkastaja tai muu sisällöltään ja vaativuudeltaan vastaava taloushallinto- ja tarkastustehtävä. Myös toiminta JHTT-yhteisössä tai *Keskuskauppakamarin* tai kauppakamarin hyväksymässä tilintarkastusyhteisössä julkisen sektorin tarkastustehtävissä luettiin hyväksyttäväksi työkokemukseksi.

Sellainen kokemus, joka 2 §:n mukaan oli saatu muun julkisoikeudellisen yhteisön tai säätiön kuin EU:n, valtion, kunnan, seurakunnan, kuntayhtymän tai seurakuntayhtymän palvelukseksi, luettiin kokemukseksi enintään puolet vaadittavasta kokemuksesta. Kokemuksen tuli olla pääosin viimeisen kymmenen vuoden ajalta.

Tilintarkastustehtävissä hankituksi kokemukseksi luettiin 3 §:n mukaan toiminta vähintään neljän vuoden ajan julkisyhteisön tilintarkastustehtävissä taikka muissa taloudenhoidon tarkastustehtävissä taikka muissa sisällöltään ja vaativuudeltaan vastaavissa tehtävissä. Myös toiminta julkisyhteisön tai KPL:ssa tarkoitetun yhteisön sisäisenä tarkastajana tai tilintarkastustehtävissä KPL:n nojalla kirjanpitovelvollisissa liiketoimintaa harjoittavissa yhteisöissä tai säätiössä luettiin hyväksyttäväksi tilintarkastuskokemukseksi. Lisäksi VMp:een sisältyi eri tilanteisiin liittyviä täydentäviä säännöksiä kokemuksen hyväksymisestä. Tilintarkastuskokemuksen tuli olla pääosin viimeisen viiden vuoden ajalta. Poikkeuksellisesta hyväksymisestä tutkintoon säädettiin VMp 4 §:ssä.

---

<sup>2271</sup> Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 26.8.1999/865.

Vuonna 2001 annetulla VMA:lla muutettiin vaatimus toimimisesta edellä mainituissa julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään kolmeksi vuodeksi. Tarkastustehtävissä vaadittu aika muutettiin myös vähintään kolmeksi vuodeksi.<sup>2272</sup>

Vuonna 2005 annettiin VMA<sup>2273</sup> vaadittavasta käytännön kokemuksesta ja kumottiin vuonna 1999 annettu vastaava VMp. VMA 2 §:ssä säädettiin julkishallinnon ja -talouden tehtävissä hankitusta kokemuksesta. Säännökseen ei sisällynyt asiallista muutosta aikaisempiin vaatimuksiin nähden. Muutokset olivat tältä osin sanonnallisia. Yli puolet vaadittavasta kolmen vuoden kokemuksesta tuli olla viimeisen kymmenen vuoden ajalta.

Vaadittavana tilintarkastustehtävissä hankittuna kokemuksena pidettiin VMA 3 §:n mukaan toimintaa kolmen vuoden aikana edellä tarkoitettujen yhteisöjen tilintarkastustehtävissä tai muissa taloudenhoidon tarkastustehtävissä tai muissa sisällöltään ja vaativuudeltaan vastaavissa tehtävissä. Vaadittavaksi kokemukseksi hyväksyttiin myös julkisyhteisön tai KPL:n mukaan kirjanpitovelvollisen sisäisenä tarkastajana toimiminen. Lisäksi vaadittavaksi kokemukseksi luettiin tilintarkastustehtävissä toimiminen KPL:n mukaan kirjanpitovelvollisessa, toimivassa yhteisössä tai säätiössä. Lisäksi 3 §:ään sisältyi eräitä täsmentäviä määräyksiä. Yli puolet kolmen vuoden kokemuksesta tuli olla viimeisen viiden vuoden ajalta.

Vuonna 2008 VMA 2 §:ää muutettiin siten, että julkishallinnon ja -talouden tehtävissä hankituksi kokemukseksi hyväksyttiin myös toimiminen KHT- tai HTM-tilintarkastajana julkishallinnon ja -talouden tarkastustehtävissä.<sup>2274</sup> Vuonna 2009 muutetun VMA:n mukaan myös osa-aikainen tehtävissä hankittu kokemus luettiin hakijan hyväksi säädetyllä tavalla sekä Valtiontalouden tarkastusvirastossa hankittu kokemus luettiin tilintarkastustehtävissä vaadittavaksi kokemukseksi.<sup>2275</sup>

Loppuvuodesta 2009 annetun VMA 10 §:n mukaan poistettiin mm. edellä todettu rajoitus vuodelta 1999 eräiden tehtävien lukemisesta ainoastaan puoleen määrään

---

<sup>2272</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta annetun valtiovarainministeriön päätöksen muuttamisesta 1.2.2001/96: 2–3 §.

<sup>2273</sup> Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 4.11.2005/862; VM 9/2004: 17–19.

<sup>2274</sup> Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta annetun valtiovarainministeriön asetuksen 2 §:n muuttamisesta 26.3.2008/197; VM 6/2008: 12, 23.

<sup>2275</sup> Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta annetun valtiovarainministeriön asetuksen muuttamisesta 8.5.2009/313.

vaadittavasta kokemuksesta. Myös toimintaa tilintarkastustehtävissä erältä osin tarkennettiin.<sup>2276</sup>

#### 6.5.4.7 JHTT-tilintarkastajan virkavastuu

Vuonna 2005 EJHTTL:n muuttamisen yhteydessä lisättiin EJHTTL 4 §:ään määräykset siitä, että tilintarkastaja toimi tehtävässään virkavastuulla. HE:n perusteluiden mukaan säännöksen sisällyttäminen tilintarkastajan lakisäätteisten tehtävien suorittamiseen selkeytti tilintarkastajien vastuu- ja riippumattomuusvaatimuksia sekä asiakkaille että tilintarkastajille. HE:ssä todetun mukaisesti samansisältöinen määräys sisältyi EKuntaL 72 §:ään<sup>2277</sup>.

VaVM:n mietinnössä kiinnitettiin virkavastuun osalta huomiota mm. siihen, että kuntakonsernin tilintarkastajan vastuuperusteet ovat erilaiset kuntakonsernin eri osissa. Tämän johdosta VaV lausui, että tilintarkastajien vastuuperusteiden yhdenmukaisuuteen on valiokunnan mielestä vastaisuudessa kiinnitettävä huomiota. Tavoitteena VaVM:n mukaan tuli olla, että samaa yhteisöä tarkastavien tilintarkastajien tehtävät ja vahingonkorvaussäännökset olisivat samankaltaiset.<sup>2278</sup> Vahingonkorvausvelvollisuudesta säädettiin EJHTTL 24 §:ssä.

#### 6.5.4.8 JHTT-yhteisö

Vuonna 1996 muutettu JHTTA sisälsi määräykset JHTT-yhteisöistä. JHTTA 6a§:n mukaan JHTT-lautakunta hyväksyi mainitut yhteisöt. Vuonna 1999 annettuun EJHTTL 10 §:ään sisältyivät vastaavat määräykset JHTT-yhteisön hyväksymisestä. EJHTTL 10 §:n mukaan JHTT-lautakunta hyväksyi hakemuksesta tilintarkastusyhteisöksi Oy:n, Ky:n tai Ay:n, joka ei ollut konkurssissa ja täytti jäljempänä mainitut edellytykset. Yhteisön nimikkeenä oli EJHTTL 14 §:n mukaan ”Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisö” (JHTT-yhteisö). Aikaisemmin voimassa olleen JHTTA 8 §:n mukaan yhteisön nimikkeenä oli ”JHTT-yhteisö”.

Silloin kun tilintarkastajaksi oli valittu JHTT-yhteisö, tuli tämän EJHTTL 11 §:n mukaan ilmoittaa tarkastettavalle yhteisölle, kenellä JHTT-tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksesta. Päävastuulliseksi tilintarkastajaksi tuli määrätä

<sup>2276</sup> Ks. Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista 22.12.2009/1369.

<sup>2277</sup> Ks. HE 10/2005 vp: 9. Ks. tarkemmin luku 6.

<sup>2278</sup> Ks. VaVM 3/2005 vp – HE 10/2005 vp: 3.

kyseisen tilintarkastusyhteisön palveluksessa oleva tilintarkastaja. Tämän mukaisesti JHTT-yhteisöt eivät voineet nimetä päävastuullista tilintarkastajaa yhteisön ulkopuolelta.<sup>2279</sup>

Yhtiön kaupparekisteriin merkittynä toimialana tuli EJHTTL 10 §:n mukaan olla tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Yli 2/3 Ay:n yhtiömiehistä ja Ky:n vastuunalaisista yhtiömiehistä tuli olla yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä. Oy:ssä yli 2/3 kaikista osakkeista ja niiden tuottamista äänimääristä tuli olla yhtiössä työskentelevillä tilintarkastajilla, tilintarkastusyhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäsenenä oli vain julkisyhteisöjä. Lisäksi yli 2/3 osakeyhtiön hallituksen jäsenistä tuli olla tilintarkastajia tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

HE:n perusteluissa todetun mukaan JHTTL 10 § vastasi aikaisemman muutetun JHTTA:n 6 a §:ää. HE:ssä mainitun mukaan JHTT-yhteisön Oy:n muodossa toimivan hallituksen jäsenet voisivat JHTT-tilintarkastajan lisäksi olla myös muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.<sup>2280</sup> VaVM:ssä lausutaan tilintarkastusyhteisön hyväksymistä koskevan 10 §:n kohdalla, että ”Tässä vaiheessa ei ole katsottu mahdolliseksi JHTT-tilintarkastajien vähäisen määrän vuoksi vaatia yli 2/3 hallituksen jäsenistä ehdottomasti JHTT-auktorisointia”.<sup>2281</sup>

Sille seikalle, että JHTT-yhteisönä toimivan Oy:n osakkeista vähintään 2/3 tulisi olla julkisyhteisöllä, ei liene olemassa tilintarkastuksellisia perusteita. Mikä tahansa julkisoikeudellinen yhteisö voisi mainitun määräyksen mukaan omistaa säädetyn määrän JHTT-yhteisön osakkeista. VaVM:ssä lausutun johdosta voidaan lisäksi todeta, että siinä mainittu JHTT-tilintarkastajien vähäinen määrä ei liene muodostanut ongelmaa JHTT-yhteisönä toimivan Oy:n hallituksen jäsenyyttä koskien. Jotta JHTT-yhteisö voisi toimia JHTT-yhteisönä, tuli sen palveluksessa olla JHTT-tilintarkastaja siitäkin huolimatta, että yhteisön osakkeista vähintään 2/3 olisi ollut JHTT-tilintarkastajien sijasta JHTT-yhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäsenenä oli vain julkisyhteisöjä.<sup>2282</sup>

<sup>2279</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 16.

<sup>2280</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 16.

<sup>2281</sup> Ks. VaVM 65/1998 vp – HE 242/1998 vp: 4.

<sup>2282</sup> Vuonna 1997 muutetun EOYL 8:1 §:n mukaan Oy:n hallituksessa tuli olla vähintään kolme jäsentä. Mikäli osakepääoma oli pienempi kuin 500.000 mk, voi hallitukseen kuulua vähemmän kuin kolme jäsentä, jolloin hallituksessa tuli olla vähintään yksi varajäsen; ks. Laki osakeyhtiölain muuttamisesta 14.2.1997/145: 8:1 §. Muutos astui voimaan 1.9.1997. Vuonna 1998 edelleen muutetun EOYL 8:1 §:n mukaan Oy:n hallituksessa tuli myös olla vähintään kolme jäsentä. Mikäli osakepääoma oli vähemmän kuin 80.000 €, voi hallitukseen kuulua vähemmän kuin kolme jäsentä, jolloin

#### 6.5.4.9 JHTT-lautakunta

EJHTTL 2 §:n mukaan julkishallinnon tilintarkastusta käsittelevän ministeriön yhteydessä oli julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta). JHTT-lautakunnan tehtävänä oli EJHTTL 13 §:n mukaisesti:

- 1) huolehtia tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta;
- 2) ratkaista tutkintoon osallistumista koskevat hakemukset ja vahvistaa tutkinnon ajankohta;
- 3) järjestää tutkinto ja päättää hyväksymisestä siinä;
- 4) päättää tilintarkastusyhteisön hyväksymisestä;
- 5) pitää luetteloa tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä sen mukaan kuin erikseen säädetään;
- 6) tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämiseksi;
- 7) huolehtia julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen koulutuksen saatavuudesta;
- 8) huolehtia muista sille säädetyistä tehtävistä.<sup>2283</sup>

EJHTTL 14 §:n mukaan lautakunta piti JHTT-tilintarkastajista ja JHTT-yhteisöistä luetteloa. Luetteloon merkittiin tilintarkastajan nimi, syntymäaika ja luetteloon merkitsemispäivä. Yhteisöstä luetteloon merkittiin toiminimi ja luetteloon merkitsemispäivä. Vain luetteloon merkityllä Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalla (JHTT-tilintarkastajalla) tai Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisöllä (JHTT-yhteisöllä) oli oikeus mainittujen nimikkeiden käyttämiseen.<sup>2284</sup>

---

hallituksessa tuli olla vähintään yksi varajäsen; ks. Laki osakeyhtiölain muuttamisesta 13.11.1998/824: 8:1 §. Muutos astui voimaan 1.1.1999. Alkuperäisen EOYL 8:1 §:n mukaan tuli Oy:n hallituksessa olla vähintään kolme jäsentä. Mikäli Oy:n osakepääoma tai enimmäispääoma oli pienempi kuin 1.000.000 mk, voi hallitukseen kuulua vähemmän kuin kolme jäsentä, jolloin hallituksessa tuli olla vähintään yksi varajäsen.

<sup>2283</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 16–17. Ks. esim. päätös JHTTLTK 31.1.2001 Numero 01/2001, jossa katsottiin, että JHTT-tilintarkastajan toiminnasta seurakuntayhtymän tilintarkastuksessa tehty kantelu annetun tilinpäätösmerkinnän ja tilintarkastuskertomuksen johdosta ei antanut aihetta enempiin toimenpiteisiin tilintarkastajan toimiessa annettujen säädösten ja määräysten mukaisesti.

<sup>2284</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 17.

JHTT-lautakunta antoi JHTT-luetteloon merkitylle henkilölle tilintarkastajatodistuksen. JHTT-lautakunta voi antaa myös JHTT-yhteisölle todistuksen hyväksymisestä ja JHTT-luetteloon merkitsemisestä.<sup>2285</sup>

Mikäli joku luvattomasti käytti kyseisiä nimikkeitä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voitiin olettaa hänen olevan EJHTTL:ssa tarkoitettu tilintarkastaja, oli hänet EJHTTL 23 §:n mukaan tuomittava JHTT-tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä sakkoon.<sup>2286</sup>

Vuonna 2008 muutetun<sup>2287</sup> EJHTTL 15 §:n mukaan JHTT-lautakunta valvoi tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisön laadunvarmistusta. Muutetun 15 §:n mukaan lautakunta tuotti tarkastuksen itse tai tilasi sen ulkopuolisilta asiantuntijoilta, päätti laaduntarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta sekä määräsi tilintarkastajan laaduntarkastukseen enintään kuuden vuoden välein ja tilintarkastusyhteisön enintään neljän vuoden välein. Lisäksi lautakunta päätti toimenpiteistä, joihin laaduntarkastukset antoivat aiheita. JHTT-tilintarkastaja oli uuden 6 a §:n mukaan velvollinen osallistumaan laaduntarkastukseen.<sup>2288</sup>

## 6.6 Kunnallisten yhteisöjen tilintarkastuksesta

### 6.6.1 Kunnallinen osakeyhtiö

HE:n mukaisesti vuonna 1978 annetussa EOYL<sup>2289</sup> 10:4 §:n 1 momentissa säädetyn perusteella Oy:ssä, jonka sidottu oma pääoma<sup>2290</sup> oli enemmän kuin 2 Mmk, ainakin yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan tuli olla KHT- tai HTM-tilintarkastaja. Lisäksi vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan tuli 10:4 §:n 2 momentin mukaan olla KHT-tilintarkastaja, mikäli yhtiön

<sup>2285</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/468: 5 §; Valtioneuvoston asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 30.12.2008/1083: 5 §. Luetteloon oli 1.3.2003 merkittynä yhteensä 205 JHTT-tilintarkastajaa ja 10 JHTT-yhteisöä; ks. Anon. 2003: 60.

<sup>2286</sup> Ks. HE 242/1998 vp: 20.

<sup>2287</sup> Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta 19.12.2008/1033.

<sup>2288</sup> Ks. HE 186/2008 vp: 10, 12. Tätä ennen vuonna 2003 valmistui VM:n loppuraportti koskien JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmää; ks. VM 4/2003. JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistuksesta käydystä kirjoittelusta ks. Krokfors 2003: 77; 2004: 59–60; Vakkuri & Pesonen 2005: 59 ss.

<sup>2289</sup> EOYL tuli voimaan 1.1.1980; ks. Laki osakeyhtiölain voimaantulosta 29.9.1978/735: 1 §.

<sup>2290</sup> Osakeyhtiön sidottua omaa pääomaa olivat EOYL 11:6 §:n 3 momentin mukaan osakepääoma, vararahasto ja arvonorotusraho; ks. Koski & af Schultén 1984b: 121–122; 1991b: 117–118; Kyläkallio 1980: 496; 1985: 532.



osakkeita tai velkakirjoja noteerattiin arvopaperipörssissä tai jos yhtiön palveluksessa oli kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 500 henkilöä. EOYL 10:4 §:n 3 momenttiin sisältyi myös edellä mainittu HE:n mukainen mahdollisuus valita 10:4 §:n 2 momentin mukaisessa tilanteessa HTM-tilintarkastaja KHT-tilintarkastajan sijasta.<sup>2291</sup>

HE:n valiokuntakäsittelyssä LaVM ei pitänyt tarkoituksenmukaisena, että HE:n mukaiset säännökset sellaisenaan ulotettaisiin koskemaan osuuskuntien ja kuntien omistamia osakeyhtiöitä, joiden tilintarkastuksesta olivat huolehtineet osuuskuntalain mukaan tai kunnallisten keskusjärjestöjen toimenpitein pätevoitetty tilintarkastajat <sup>2292</sup>. Keskusjärjestöjen toimenpiteitä tilintarkastajien pätevoittämiseksi ei mietinnössä eritelty.

EEOKL 10 luvun 88 §:n 3 momentin mukaan osuuskunnan tilintarkastajaksi voitiin valita lain tarkoittama osuuskunnallinen yhteisö, jolla oli erityinen tilintarkastusosasto. Mainittu yhteisö valitsi tällöin osuuskunnan tilintarkastajan. Näin valitun tilintarkastajan tilintarkastuskokemus EEOKL:n tarkoittamalla tavalla kertyi tällöin osuuskuntien tarkastuksesta.<sup>2293</sup>

Valiokunnan ehdotuksen mukaisesti EOYL:iin lisättiin 10:4 §:n 6 momentti, jonka mukaan VN:n päätöksellä voitiin määrätä, että edellä mainittuja EOYL 10:4 §:n 1–3 momenttien säännöksiä ei sovellettu osakeyhtiöön, jonka osakkeista osuuskunta yksin, yhdessä toisen osuuskunnan tai osuustoiminnallisen keskusjärjestön kanssa, taikka kunta tai kuntainliitto, omisti enemmän kuin puolet ja jonka tilintarkastus täytti päätöksessä mainitut ehdot. Tämän mukaisesti voitiin osa-

<sup>2291</sup> Ks. Koski & af Schultén 1984b: 24–30; 1991b: 24–30; Kyläkallio 1980: 452–453; 1985: 482–484.

<sup>2292</sup> Ks. LaVM 4/1978 vp – HE 27/1977 vp: 6. Ks. myös Pöyhönen, Aulis 1991c, Kunnallislain uudistaminen II, Muistioita ja kannanottoja, luku Kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen, kappale 9. Kuntien keskusjärjestöjen rooli kuntien tilintarkastuksessa 1–2.

<sup>2293</sup> EEOKL 10 luvun 88 §:n 3 momentin mukaan yhteisö, jonka tarkoituksiin kuului osuuskuntien yhteisten tehtävien hoitaminen, voitiin valita osuuskunnan tilintarkastajaksi, mikäli yhteisöllä oli erityinen tilintarkastusosasto. Yhteisön tuli valita tilintarkastusta toimittamaan tehtävään sovelias henkilö. Ammatillisena kelpoisuusvaatimuksena tilintarkastusta toimittamaan valitulle henkilölle asetettiin EEOKL 10 luvun 88 §:n 1 momentin mukaan sellainen kirjanpidon ja taloudellisten asiain tuntemus, mikä osuuskunnan toimintaan katsoen oli tarpeen tehtävän suorittamiseksi. HE:ssä osuuskuntia koskevan lainsäädännön uudistamiseksi ei mainittua säännöstä erikseen perusteltu vaan HE:ssä viitattiin asiaa valmistelleen komitean mietintöön; ks. HE 12/1953 vp: 1. KM:n mukaan oli ollut tavallista, että osuuskunnan säännöissä määrättiin joku tai kaikkikin tilintarkastajat valittavaksi korkeammanasteisen osuuskunnan palveluksessa olevista henkilöistä, jonka johdosta KM:ssä esitettiin, että tilintarkastajaksi voitiin valita edellä mainittu yhteisö, joka valitsi tehtävään soveliaan henkilön; ks. KM 1952: 14: 16, 77.

keyhtiössä edellä mainituissa tapauksissa omistuksen perusteella sivuuttaa vaatimukset KHT- tai HTM-tilintarkastajan valitsemisesta osakeyhtiön tilintarkastajaksi.<sup>2294</sup> EOYL tuli voimaan 1.1.1980<sup>2295, 2296</sup>

Edellä oleva määräys perustui omistusosuuteen mainitussa osakeyhtiössä. EOYL 3:1 §:n mukaan osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä voitiin määrätä, että yhtiössä oli erilaisia osakkeita tai että sellaisia voitiin antaa. Osakkeet voivat poiketa toisistaan mm. äänimäärän suhteen. EOYL 9:3 §:n mukaan minkään osakkeen äänimäärä ei kuitenkaan saanut olla suurempi kuin 20 kertaa toisen osakkeen äänimäärä.<sup>2297</sup> Tämän perusteella oli mahdollista, että EOYL:n mukainen omistusosuus oikeutti alle puoleen äänimäärään osakeyhtiön yhtiökokouksessa.

VN antoi EOYL 10:4 §:n 6 momentissa tarkoitetun päätöksen 7.2.1980. Päätös tuli 4 §:n mukaan voimaan 15.2.1980. VNp:n 1 §:n mukaan EOYL 10:4 §:n 1–3 momenttien säännöksiä ei sovellettu osakeyhtiöön, jonka osakkeista osuuskunta yksin, yhdessä toisen osuuskunnan tai osuustoiminnallisen keskusjärjestön kanssa omisti enemmän kuin puolet, jos yhtiön yhdeksi tilintarkastajaksi oli valittu EEOKL 88 §:ssä tarkoitettu yhteisö.<sup>2298</sup>

EOYL:n edellä mainittuja säännöksiä ei päätöksen mukaan sovellettu myöskään osakeyhtiöön, jonka osakkeista kunta tai kuntainliitto omisti enemmän kuin puolet, jos yhtiön yhdeksi tilintarkastajaksi oli valittu kuntien keskusjärjestön palveluksessa oleva päätoimenaan tilintarkastustehtävissä toiminut henkilö. VNp 2 §:n 2 momentin mukaisesti kuntien keskusjärjestöjä olivat *Finlands svenska kommunförbund*, *Suomen Kaupunkiliitto* ja *Suomen Kunnallisiitto*.<sup>2299</sup>

Edellä olevan mukaisesti EEOKL 88 §:n tarkoittaman yhteisön palveluksessa ollut henkilö tai kuntien keskusjärjestöjen palveluksessa päätoimenaan tilintarkastustehtävissä toiminut henkilö rinnastettiin ko. osakeyhtiöiden tilintarkastuksessa

<sup>2294</sup> Ks. LaVM 4/1978 vp – HE 27/1977 vp: 6, 13. Kuntien omistamia toiminnassa olevia eri kokoisia osakeyhtiöitä oli tilastojen mukaan vuonna 1988 n. 240, joista kiinteistöpalvelun toimialalla oli n. 60 yhtiötä, joka määrä lienee puutteellinen oikean määrän ollessa ilmeisesti huomattavasti tilastoon merkittyä suurempi; ks. KM 1989:61: 28.

<sup>2295</sup> Laki osakeyhtiölain voimaantulosta 29.9.1978/735: 1 §.

<sup>2296</sup> Ks. Heikkonen 1979: 54; Heikkonen & Koskinen 1985: 25; Koivukoski 1991: 130; Koski & af Schultén 1984b: 31–32; 1991b: 31; Kyläkallio 1980: 453; 1985: 484; LaVM 4/1978 vp – HE 27/ 1977 vp: 6.

<sup>2297</sup> Ks. Koski & af Schultén 1984a: 93–94, 349 ss.; 1991a: 98–99, 396 ss.; Kyläkallio 1979: 94–95; 1985: 120–121.

<sup>2298</sup> Ks. Valtioneuvoston päätös osuuskunta-, kunta- sekä kuntainliittoaikaisesta osakeyhtiön tilintarkastuksesta eräissä tapauksissa 7.2.1980/102: 1 §.

<sup>2299</sup> Ks. Ryönänkoski 1981: 6; Valtioneuvoston päätös osuuskunta-, kunta- sekä kuntainliittoaikaisesta osakeyhtiön tilintarkastuksesta eräissä tapauksissa 7.2.1980/102: 1–2 §.

KHT- ja HTM-tilintarkastajiin. Huomionarvoista on, että osakeyhtiön omistus-osuuksien muuttuessa siten, että osuuskunta, kunta tai kuntayhtymä ei enää omistanut yli puolta mainitusta osakeyhtiöstä, eivät myöskään edellä mainitut henkilöt enää olleet kelvollisia osakeyhtiön tilintarkastajiksi KHT- tai HTM-tilintarkastajan sijasta.

VNp 2 §:n 1 momentissa säädettiin lisäksi kuntien keskusjärjestön hyväksymistä vastaavista tilintarkastajista. Säännöksen mukaan VNp:ssä edellä mainitun kuntien keskusjärjestön tehtävänä oli hyväksyä KunL 94 §:n 2 momentissa<sup>2300</sup> tarkoitettu henkilö kuntien tai kuntainliittojen yli puolet omistamien osakeyhtiöiden tilintarkastajaksi. VNp:n sanamuodon mukaan hyväksyjänä voi olla yksistään jokin VNp:ssä mainittu kuntien keskusjärjestö.<sup>2301</sup> Kuntien keskusjärjestöt asettivat VNp:n mukaisen tehtävän hoitamista varten kunnallisen tilintarkastajalautakunnan, jonka tehtävänä oli mm. kuntien keskusjärjestöjen puolesta hyväksyä VNp:ssä tarkoitettuja kunta- ja kuntainliittoaemmistöisten osakeyhtiöiden tilintarkastajia.<sup>2302</sup>

Kunta- ja kuntainliittoaemmistöisten osakeyhtiöiden tilintarkastajien hyväksymisen edellytyksenä kunnallinen tilintarkastajalautakunta piti hyväksyttävän henkilön virka-asemaa, koulutusta ja työkokemusta. Hyväksytyllä tilintarkastajalla tuli olla kunnassa johtosäännön perusteella sellainen virka-asema, että hänelle voitiin tilintarkastussäännössä uskotuissa rajoissa uskoa myös KunL 93 §:ssä mainittuja tarkastustehtäviä<sup>2303</sup>. Koulutuksen vähimmäistasona oli kunnallistutkinto, merkonomitutkinto tai näihin rinnastettava tutkinto. Mikäli esim. ylempään tutkintoon ei sisältynyt arvosanaa laskentatoimessa, tuli perehtyneisyys kirjanpitoon erikseen selvittää. Ellei hakijalla ollut HTM-tutkintoa, vaadittiin vähintään viiden vuoden käytännön kokemus joko kuntien keskushallinnon taikka tilintarkastustehtävissä ym. Myös yksityisissä liikeyrityksissä laskentatoimen tehtävissä hankittu kokemus hyväksyttiin vaadittavaksi kokemukseksi.<sup>2304</sup>

Kuntien keskusjärjestöillä oli edellä olevan mukaisesti EOYL 10:4 §:n 6 momentin ja edellä mainitun VNp 2 §:n nojalla poikkeuksellinen oikeus ”auktorisoida”

<sup>2300</sup> Ks. Koivukoski 1991: 129–130.

<sup>2301</sup> Ks. Ryönänkoski 1981: 6; Valtioneuvoston päätös osuuskunta-, kunta- sekä kuntainliittoaemmistöisen osakeyhtiön tilintarkastuksesta eräissä tapauksissa 7.2.1980/102: 2 §.

<sup>2302</sup> Ks. Koivukoski 1991: 130, jonka mukaan kunnallisen tilintarkastajalautakunnan hyväksymiä tilintarkastajia oli vuoden 1990 lopussa kuntien keskusjärjestöjen palveluksessa olevien lisäksi 12 tilintarkastajaa. Ks. myös Ryönänkoski 1981: 6.

<sup>2303</sup> Ks. jakso 3.2.10.6.

<sup>2304</sup> Ks. Ryönänkoski 1981: 6.

tilintarkastajia kunta- ja kuntainliittonemmistöisten osakeyhtiöiden tilintarkastajiksi. Muutoin oikeus tilintarkastajien auktorisointiin oli tuolloin EKauppakamaria:n perusteella kauppakamarilaitoksella.

Hyväksyttäessä EOYL mm. edellä mainitun sisältöisenä edellytettiin EV:ssa LaVM:n johdosta<sup>2305</sup>, että hallitus selvittäisi, miten tilintarkastajien auktorisointia voitaisiin yhtenäistää ja kehittää ottaen huomioon lakisäätöisen tilintarkastuksen merkityksen jatkuva lisääntyminen.<sup>2306</sup> Tämän jälkeen asetetun toimikunnan mietinnössä esitetyn mukaisesti kauppakamarilaitoksen tulisi edelleen toimia tilintarkastajien auktorisoijana.<sup>2307</sup> Lisäksi toimikunnan esityksen perusteella annettiin vuonna 1982 laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta<sup>2308</sup>.<sup>2309</sup> Toimikunta esitti, että edellä mainittu VNp kumottaisiin viiden vuoden kuluttua säädettäväksi ehdotetun lain voimaantulosta, jonka ajan kuluessa VNp:n tarkoitamien tilintarkastajien tulisi hakeutua kauppakamarilaitoksen auktorisoinnin piiriin.<sup>2310</sup> Laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta tuli voimaan 1.2.1983<sup>2311</sup>. Se kumottiin annettaessa vuonna 1994 ensimmäinen tilintarkastuslaki EETTL.<sup>2312</sup>

Kuriositeettina voidaan mainita, että mikäli henkilö oli suorittanut 1.1.1992 voimaan tulleen JHTTA:n mukaisen JHTT-tilintarkastajan tutkinnon, ei hän tämän perusteella ollut kelvollinen tarkastamaan edellä mainittuja osakeyhtiöitä KHT- tai HTM-tilintarkastajan sijasta. Sen sijaan VNp:n tarkoittamat henkilöt, joilta ei mainitun päätöksen perusteella vaadittu mitään tilintarkastajan tutkintoa, olivat päätöksen ehtojen mukaisesti kelvollisia kyseisten osakeyhtiöiden tilintarkastajaksi.

Edellä mainittuja kunnallisia osakeyhtiöitä olivat kelvollisia tarkastamaan KHT-tilintarkastajat tai HTM-tilintarkastajat, kuntien keskusjärjestön palveluksessa päätoimenaan tilintarkastustehtävissä toiminut henkilö sekä kuntien keskusjärjestön hyväksymä EKunL 94 §:n 2 momentissa tarkoitettu henkilö, mutta ei JHTT-tilintarkastaja pelkästään suorittamansa JHTT-tutkinnon perusteella. Järjestelmä oli sekava.

Vuoden 1994 EETTL:n antamisen yhteydessä muutettiin EOYL 10:4 §:ää siten, että siitä mm. poistettiin edellä mainittu säännös.<sup>2313</sup> EETTL 14 § sisälsi monelta

<sup>2305</sup> Ks. LaVM 4/1978 vp – HE 27/1977 vp: 6.

<sup>2306</sup> Ks. EV 1978 – HE 27/1977 vp: 1.

<sup>2307</sup> Ks. KM 1980:62: 42 ss.

<sup>2308</sup> Laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta 17.12.1982/969.

<sup>2309</sup> Ks. KM 1980:62: 44 ss.

<sup>2310</sup> Ks. KM 1980:62: 51–52.

<sup>2311</sup> Laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta 17.12.1982/969: 10 §.

<sup>2312</sup> Ks. Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936: 47 §. Laki tuli voimaan 1.1.1995.

<sup>2313</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 51.

osin erilaisen säännöksen verrattuna EOYL 10:4 §:n 6 momentin tarkoittamaan yhteisöjen tilintarkastukseen.<sup>2314</sup> EOYL 10:4 §:n muutos tuli voimaan 1.1.1995<sup>2315</sup>. Edellä mainittu EOYL:n ja VNp:n mukainen poikkeuksellinen tilintarkastajien kelpoisuus oli näin voimassa 15.2.1980–31.12.1994 välisen ajan eli vajaat 14 vuotta<sup>2316</sup>. EETTL 14 §:n mukaista JHTT-tilintarkastajien kelpoisuutta kunnallisten yhteisöjen tilintarkastuksessa käsitellään seuraavassa jaksossa.

## 6.6.2 Kunnan määräämisvallassa oleva yhteisö

### 6.6.2.1 Vuoden 1994 tilintarkastuslaki

Edellisessä jaksossa käsitelty EOYL 10:4 §:n 6 momentin mukainen kunnallisen osakeyhtiön tilintarkastus perustui omistusosuuteen mainituissa yhtiöissä. Vuonna 1994 annetun EETTL 14 §:n mukaan JHTT-tilintarkastaja voitiin valita HTM-tilintarkastajan sijasta tilintarkastajaksi 11–13 §:issä säädetyn estämättä kunnan määräämisvaltaan kuuluvassa yhteisössä ja säätiössä.<sup>2317</sup> HE:n perusteluiden mukaisesti kunnallisenemmistöisten yhteisöjen tilintarkastuksessa oli edelleen tarpeen turvata myös julkishallinnon osaaminen ja tuntemus.<sup>2318</sup>

Määräämisvallan käsitettä ei EETTL:ssa erikseen määritelty. Ottaen huomioon, että EETTL koski 1 §:n mukaan EKPL:n mukaan kirjanpitovelvollisia, lienee määräämisvallalla tarkoitettu tuolloin voimassa olleen EKPL 3 a luvun 22 b §:n mukaista kirjanpitovelvollista koskevaa määräämisvaltaa<sup>2319</sup>. Esimerkiksi kunta noudatti tuolloin EKuntaL 8 luvun 67 §:n mukaisesti EKPL:ia soveltuvin osin. KuntaKILA antoi EKuntaL 67 §:n mukaan ohjeita ja lausuntoja mm. EKPL:n soveltamisesta.

EETTL 48 §:n siirtymäsäännösten 4 momentin mukaan EETTL 14 §:ää sovellettiin JHTT-tilintarkastajaan asetuksella säädettävästä ajankohdasta alkaen. HE:n mukaan tämä oli tarpeen sen johdosta, että ennen lainkohdan soveltamista oli selvitetty, että JHTT-tutkinto vastasi kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin

<sup>2314</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 28–29.

<sup>2315</sup> Ks. Laki osakeyhtiölain muuttamisesta 28.10.1994/937.

<sup>2316</sup> Ks. Hellberg 1995: 145.

<sup>2317</sup> Ks. Aho & Vänskä 1995: 34–36; 1996: 34–36; HE 295/1993 vp: 28–29. Ks. myös Niemi, Juha Pekka 1994: 53.

<sup>2318</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 28.

<sup>2319</sup> Vuonna 1992 muutetun EKPL 22 b §:n mukaan kirjanpitovelvollisella oli määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa kun sillä oli enemmän kuin puolet osakkeiden, osuuksien ym. äänimäärästä, se voi yhtiöjärjestyksen ym. perusteella nimittää hallituksen ym. jäsenten enemmistön sekä jos kirjanpitovelvollisella sopimuksen perusteella oli vastaava määräämisvalta.

(84/ 253/ETY) vaatimuksia.<sup>2320</sup> EETTL 14 § tuli 15.3.1996 annetun asetuksen<sup>2321</sup> mukaan voimaan 1.4.1996 eli vajaat 1,5 vuotta EETTL:n antamisen jälkeen. EETTL tuli voimaan 8 luvun 47 §:n mukaan 1.1.1995.

Ennen EETTL:n antamista säädettiin auktorisoidun tilintarkastajan käyttämisestä tilintarkastajana ainoastaan erityislaeissa.<sup>2322</sup> HE:n mukaisesti EETTL oli yleislaki, jonka säädöksiä noudatettaisiin, jollei muussa laissa ollut toisin säädetty.<sup>2323</sup> EETTL 3 luvun 11 §:ssä säädettiin velvollisuudesta valita hyväksytty tilintarkastaja eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai KHT- tai HTM-yhteisö yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi. EETTL 12 §:ssä oli säädökset vähintään yhden KHT-tilintarkastajan tai KHT-yhteisön valitsemiseksi. Lisäksi EETTL 13 §:ssä säädettiin tilintarkastajan valitsemisesta koskien konsernin emoyhtiötä.<sup>2324</sup> Vaatimukset velvollisuuteen käyttää KHT- tai HTM-tilintarkastajaa liittyivät taseen loppusummaan, liikevaihtoon ja henkilöstön lukumäärään.

HE:n johdosta annettiin myös kaksi lakialoitetta. Vuonna 1993 annetussa lakialoitteessa esitettiin, että 12–13 §:issä<sup>2325</sup> tarkoitetuissa yhteisöissä ja säätiöissä tilintarkastajaksi voitaisiin KHT- ja HTM-tilintarkastajan sijasta valita JHTT-tilintarkastaja. Esitystä perusteltiin JHTT-tutkinnon kehittämällä sekä kunnallisten yhtiöiden toiminnan poikkeamisesta teollisesta, kaupallisesta ja muusta voittoon tähtäävästä yksityisestä liiketoiminnasta.<sup>2326</sup>

Toisessa vuonna 1994 annetussa lakialoitteessa puolestaan esitettiin mm., että 14 §:n mukainen mahdollisuus JHTT-tilintarkastajan valitsemisesta HTM-tilintarkastajan sijasta poistettaisiin lakiehdotuksesta. Esitystä perusteltiin sillä, että tietyn tahon määräysvalta yhteisössä tai säätiössä ei sinänsä voi tehdä ketään päteväksi toimimaan tilintarkastajana. Lisäksi lakialoitteessa katsottiin, että tehty esitys olisi yhdenmukainen valmisteilla olevan kuntalain kanssa, jossa KHT- ja HTM-tilintarkastajien toimintamahdollisuudet rajataan kokonaisuudessaan pois kuntien tilintarkastuksessa, joka säädettäisiin ainoastaan JHTT-tilintarkastajien toimialueeksi.<sup>2327</sup> Esityksessä ei otettu kantaa JHTT-tutkinnon sisältöön ja sen mahdollisesti antamiin tilintarkastuksellisiin valmiuksiin. Kuntien tilintarkastuksessa tehtävien ratkaisujen osalta voidaan todeta, että ne eivät luo tilintarkastuksellista pohjaa yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukselle.

---

<sup>2320</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 29.

<sup>2321</sup> Asetus tilintarkastuslain 14 §:n voimaantulosta 15.3.1996/162.

<sup>2322</sup> Ks. jakso 6.4.1.

<sup>2323</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 19.

<sup>2324</sup> Ks. jakso 6.4.1.

<sup>2325</sup> Lienee tarkoitettu 11–13 §:ssä.

<sup>2326</sup> Ks. LA 61/1993 vp: 1–3.

<sup>2327</sup> Ks. LA 4/1994 vp: 2.

Vuonna 1993 annetun lakialoitteen osalta TaVM:ssä todettiin, että KTM oli asettanut työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää tilintarkastuslain muutostarve ja muutosmahdollisuudet julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen kannalta. TaV esitti, että lakialoitteeseen sisältyvä lakiehdotus hylättäisiin. Myös LA 4/1994 vp ehdotettiin hylättäväksi.<sup>2328</sup>

Osakeyhtiölakityöryhmän mietinnössä vuodelta 2003 esitettiin EOYL:ia muutettavaksi siten, että ainoastaan EETTL 2 §:ssä tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja (eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai KHT- tai HTM-yhteisö) voisi toimia osakeyhtiön tilintarkastajana. Tällöin EETTL 14 §:n tarkoittama JHTT-tilintarkastaja ei voisi toimia osakeyhtiön tilintarkastajana.<sup>2329</sup> Esitystä ei erikseen perusteltu.

Tilintarkastuslakityöryhmän raportissa vuodelta 2003 puolestaan esitettiin EETTL 14 §:n kumoamista. Perusteluna esitykselle mainittiin tilintarkastusvelvollisuuden määrittely omistuksen perusteella. Muutoin tilintarkastusvelvollisuus määräytyi raportissa mainitun mukaan yhtiöoikeudellisen sääntelyn perusteella. Raportin mukaan tilintarkastusvelvollisuuden määrittäminen omistuksen perusteella poikkesi olennaisesti voimassa olevasta pääsäännöstä eikä siten ollut perusteltu.<sup>2330</sup> Raportissa ei otettu kantaa JHTT-tutkinnon mukaisiin tilintarkastuslisiin valmiuksiin.

#### 6.6.2.2 Vuoden 2007 tilintarkastuslaki

Vuonna 2007 annetulla ETTL:lla korvattiin vuonna 1994 annettu EETTL. ETTL 4–6 §:ssä säädettiin tilintarkastusvelvollisuudesta. Tilintarkastajana tuli ETTL 2 §:n perusteella olla ainoastaan auktorisoitu tilintarkastaja eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai KHT- tai HTM-yhteisö. Maallikoiden käyttäminen yhteisöjen tilintarkastajana ei enää ollut mahdollista. Toisaalta pienimmät yhteisöt vapautettiin tilintarkastusvelvollisuudesta. Tilintarkastuksesta vapautettuja yhteisöjä koskevat määräykset liittyivät taseen loppusummaan, liikevaihtoon tai palveluksessa olevan henkilöstön määrään. Nämä voivat kuitenkin ilman ETTL:n asettamaa velvoitetta käyttää toiminnassaan auktorisoitua tilintarkastajaa niin päätäessään, esim. hyväksymänsä Oy:n yhtiöjärjestyksen mukaisesti.

Yhteisön ja säätiön sekä konsernin emoyhtiön tilintarkastusvelvollisuudesta säädettiin ETTL 2 luvun 4–6 §:ssä. ETTL 2 luvun 7 §:n mukaan voitiin 4–6 §:ien estämättä sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli

<sup>2328</sup> Ks. TaVM 27/1994 vp – HE 295/1993 vp: 3.

<sup>2329</sup> Ks. OM 2003: 4: 142, 303.

<sup>2330</sup> Ks. KTM 12/2003: 140–141, 175.

määräysvalta, valita tilintarkastajaksi KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-yhteisön ohella JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.<sup>2331</sup>

Tämän lisäksi voitiin ETTL 57 §:n siirtymäsäännöksen mukaan lain 7 §:n es-tämättä sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä oli määräysvalta, valita JHTT-tilintarkastaja HTM-tilintarkastajan sijasta. JHTT-tilintarkastaja voitiin valita tilintarkastajaksi kuitenkin enintään 31.12.2012 päättyväksi toimikaudeksi.<sup>2332</sup> ETTL 57 §:ää muutettiin<sup>2333</sup> edellä mainituilta osin vuonna 2011. Sen mukaan JHTT-tilintarkastaja voitiin tietyin rajoituksin<sup>2334</sup> valita edellä mainitun yhteisön tilintarkastajaksi viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle HTM-tilintarkastajan sijasta.

Muutosta perusteltiin sillä, että TEM:ssä oli valmisteilla tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen siitä lähtökohdasta, että kaikilla kolmella tilintarkastajakategorian mukaisilla tilintarkastajilla eli KHT-, HTM- ja JHTT-tilintarkastajilla olisi tulevaisuudessa yksi perustutkinto. Uudistuksen tavoitteena oli välttyä tilanteelta, jossa JHTT-tilintarkastajien toimintakelpoisuutta rajoitettaisiin juuri ennen järjestelmän kokonaisuudistusta. Siirtymäsäännöksen päättyessä JHTT-tilintarkastajat voivat toimia 7 §:n mainitsemisissa tilanteissa KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-yhteisön rinnalla tilintarkastajana.<sup>2335</sup>

Vuonna 2015 annettuun TTL 12:2 §:ään sisältyi edellä olevaa vastaava samansisältöinen siirtymäsäännös kunnan määräysvallassa olevien yhteisöjen tilintarkastuksesta sen koskiessa JHTT-tilintarkastajan valintaa kuin vuonna 2011 muutettaessa ETTL 57 §:ää. Tämän mukaisesti JHTT-tilintarkastajien valitseminen kunnan määräysvallassa olevan yhteisön tilintarkastajaksi oli mahdollista edellä mainituin rajoituksin ja enää viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle TTL:n mukaan HT-tilintarkastajan sijasta. HE:n perusteluissa viitattiin tältä osin ainoastaan voimassa olleen ETTL 57 §:n 4 momenttiin jonka todettiin vastaavan tuolloin voimassa ollutta lakia.<sup>2336</sup>

TTL:n kanssa samanaikaisesti annetussa JHTTL:ssa säädetään myös kunnan tai kuntayhtymän määräysvallassa olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastuksesta.

<sup>2331</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 34–35; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 59–60.

<sup>2332</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 66; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007: 61. Kannanoton VALA 31.8.2009 N:o 4/2009 mukaan JHTT-tilintarkastajan tuli mainittuna siirtymäaikana laatia tilintarkastuskertomus ETTL 15 §:n mukaisesti.

<sup>2333</sup> Laki tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta 22.12.2011/1454.

<sup>2334</sup> Näin pyrittiin varmistamaan tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY ja yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY noudattaminen; ks. HE 126/2011 vp: 1–2.

<sup>2335</sup> Ks. HE 126/2011 vp: 1–2; TaVM 8/2011 vp – HE 126/2011 vp: 1.

<sup>2336</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 84; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 51.



JHTTL 12 §:n 9 momentin mukaisesti voidaan mainituissa yhteisöissä tai säätiöissä TTL:n määräysten estämättä HT-, KHT-, JHT- tai tilintarkastusyhteisön lisäksi tilintarkastajaksi valita JHTT-tilintarkastaja. Mainittu määräys koski aikaisemmin myös JHTT-yhteisöjä, joiden hyväksyminen on lakannut JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaisesti vuoden 2020 lopussa. Säännös vastasi asiallisesti ETTL 7 §:n mukaista säännöstä.<sup>2337</sup>

JHTT-tilintarkastajien asemaa muuttanutta 1.1.2016 voimaan tullutta uutta TTL:ia ja uutta tilintarkastajajärjestelmää, mm. HT-tilintarkastajia, KHT-tilintarkastajia ja JHT-tilintarkastajia, käsitellään tarkemmin luvussa 7.

### 6.6.3 Kuntalakien säännökset

Vuonna 1995 annettuun EKuntaL:iin ei sisältynyt säännöksiä kunnan omistamien tai kunnan määräysvallassa olevien yhteisöjen tilintarkastuksesta. Vuonna 2007 muutettiin <sup>2338</sup> EKuntaL 71 §:n säännöksiä kunnan tytäryhteisöjen tilintarkastuksen osalta siten, että kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänä oli huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. HE:n mukaan tämä voisi tarkoittaa mm. kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen järjestämistä. Tilintarkastajien valinnasta päättäisi kuitenkin tytäryhteisön toimielin.<sup>2339</sup>

Vuoden 2015 KuntaL 122 §:n mukaan kunnan tytäryhteisön tilintarkastajaksi on valittava kunnan tilintarkastusyhteisö, jollei tästä poikkeamiseen ole perusteltua tarkastuksen järjestämiseen liittyvää syytä. KuntaL 121 §:n mukaisesti tarkastuslautakunnan tehtävänä on huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. HE:n perustelujen mukaan tämä tarkoittaa muun muassa koko kuntakonsernin tilintarkastuspalvelujen kilpailuttamisen järjestämistä, tarjousvertailua ja tilintarkastajaehdokkaiden nimeämistä konserniyhteisöihin. Valinnasta päättää kuitenkin tytäryhteisön toimielin.<sup>2340</sup> KuntaL annettiin 10.4.2015. Tuolloin oli vielä voimassa JHTTL, ja KuntaL 122 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-yhteisö, joka määräsi vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastajan.

HE:n perusteluissa katsottiin edellä mainituksi perustelluksi syyksi tytäryhteisön tilintarkastusta koskevasta määräyksestä poikkeamiseksi esim. kunnan koko ja kunnan tytäryhteisöjen määrä. Samalla perusteluissa todettiin myös ETTL:n

<sup>2337</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 89.

<sup>2338</sup> Ks. Laki kuntalain muuttamisesta 27.4.2007/519: 71 §.

<sup>2339</sup> Ks. HE 263/2006 vp: 26–27.

<sup>2340</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 85.

määräys KHT- tai HTM-yhteisön tai vastaavan tilintarkastajan valitsemisesta yhteisön tilintarkastajaksi. Samassa yhteydessä mainittiin ETTL:n siirtymäsäännös valita tarkemmin säädetyin edellytyksin kunnan määräämisvallassa olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja viimeistään 31.12.2016 päättyvälle tilikaudelle.<sup>2341</sup>

Edellä mainittu ongelma poistui suurelta osin annettaessa 18.9.2015 uusi TTL ja muutettaessa samalla päivämäärällä KuntaL 122 §:ää<sup>2342</sup>. TTL:n mukaisesti perustutkintona on HT-tilintarkastajan tutkinto, jonka jälkeen voidaan suorittaa KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnot. Muutetun KuntaL 122 §:n mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja<sup>2343</sup>.<sup>2344</sup> Molemmat lait tulivat voimaan 1.1.2016.

## 6.7 Yhteenvetoa

### 6.7.1 Yksityinen sektori

Tilintarkastajien auktorisoinnin voidaan katsoa alkaneen *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen* perustamisella vuonna 1911. Yhdistyksen sääntöjen 5 §:ään sisältyi tilintarkastajavalan kaava. Tuomioistuimessa vannotun valan jälkeen mainitut henkilöt toimivat valantehneinä tilintarkastajina. Yhdistyksen ehdotuksesta tilintarkastajien valvonta siirrettiin vuonna 1924 *Keskuskauppakamarille*, jolloin yhdistys purettiin.

Tämän jälkeen *Keskuskauppakamari* ryhtyi vuoden 1924 jälkeen auktorisoimaan KHT-tilintarkastajia kauppakamariasetusten perusteella. Vuodesta 1950 lähtien myös kauppakamarit ryhtyivät *Keskuskauppakamarin* hyväksymien sääntöjen mukaan hyväksymään alemman hyväksytyyn tilintarkastajaluokan mukaisia HTM-tilintarkastajia. Kauppakamarilaitos hyväksyi sekä KHT- että HTM-tilintarkastajia sekä myöhemmin myös KHT- ja HTM-yhteisöjä kauppakamariasetusten perusteella vuoteen 1994 saakka. Tuolloin säädettiin ensimmäinen tilintarkas-

<sup>2341</sup> Ks. HE 268/2014 vp: 225.

<sup>2342</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 138; TaVM 34/2014 vp – HE 254/2014 vp: 6, 21.

<sup>2343</sup> JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. JHTTL tuli voimaan 1.1.2016.

<sup>2344</sup> Ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

tusta koskeva EETTL, joka tuli voimaan vuoden 1995 alusta. Myös tällöin kauppakamarilaitos toimi tilintarkastajien auktorisoijana samoin kuin EETTL:n korvanneen vuoden 2007 ETTL:n mukaan. Viimeksi mainittu laki oli voimassa vuoden 2015 loppuun. Sen korvasi uusi TTL, joka tuli voimaan 1.1.2016. Tällöin sekä tilintarkastajajärjestelmä että tilintarkastajien valvonta muutettiin perusteellisesti.<sup>2345</sup>

Vaatimukset KHT- tai HTM-tilintarkastajan käyttämiseen yhteisön tai säätiön tilintarkastuksessa sisältyivät aluksi erityislainsäädäntöön. Tällöin myös maallikon suorittama tilintarkastus oli mahdollista, ellei erityislainsäädännöstä muuta johtunut. Myös vuoden 1994 EETTL:n mukaan tilintarkastuksen voi muun vaatimuksen puuttuessa suorittaa myös maallikko. Vaatimukset KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai vastaavan yhteisön käyttämiseen tilintarkastuksessa liittyivät useimmiten jo tarkastettavan yhteisön kokoon tai toimialaan. Vuoden 2007 ETTL:n mukaan tilintarkastajana voi kuitenkin toimia vain KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai vastaava yhteisö. Toisaalta pienimmät yhteisöt olivat vapautettuja tilintarkastuksesta.

### 6.7.2 Julkinen sektori

Julkisen tilintarkastajatutkimuksen aikaansaamiseksi tehtiin aloite jo vuoden 1941 valtiopäivillä, mutta tämä ei johtanut käytännössä jatkotoimenpiteisiin. Annetussa mietinnössä LaTV:n lausunnon mukaan silloisista *Keskuskauppakamarin* tilintarkastustutkimuksen suorittaneista harvat lienevät perehtyneet kuntien taloutta ja hallinnollista kirjanpitoa koskeviin kysymyksiin. Lausunnon mukaan pätevistä tilintarkastajista esiintyi puutetta ainakin kunnallisen elämän alalla.<sup>2346</sup> Aloitteen johdosta eduskunta totesi, ettei tilintarkastajien pätevyyttä arvioitaessa ollut kiinnitetty riittävästi huomiota julkisoikeudellisen toiminnan tuntemiseen.<sup>2347</sup> Kuntien lukumäärä oli tuolloin 601<sup>2348</sup>. Aloite ei johtanut käytännön toimenpiteisiin. Seuraavan kerran asiaan palattiin noin 40 vuoden kuluttua.

*Maalaiskuntien Liiton* tiedustellessa vuonna 1947 *Keskuskauppakamarilta* kuntien tilintarkastajien auktorisoinnista, ei tähän ollut *Keskuskauppakamarilla* tarjota erityisempää apua.<sup>2349</sup> Kuntien lukumäärä oli tuolloin 547, joista maalaiskuntia oli 487<sup>2350</sup>. *Keskuskauppakamarin* auktorisoimia KHT-tilintarkastajia oli

<sup>2345</sup> Ks. luku 7.

<sup>2346</sup> Ks. SiVM 7/1941 vp – TA 48/1941 vp: 1–2.

<sup>2347</sup> Ks. ET 1941 vp – TA 48/1941 vp.

<sup>2348</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2018a.

<sup>2349</sup> Ks. Vesikansa 1993: 187–188.

<sup>2350</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto 2018a.

tuolloin puolestaan 70<sup>2351</sup>. *Maalaiskuntien Liitto* ryhtyi tämän jälkeen elvyttämään edellä mainittua valantehneiden tilintarkastajien järjestelmää.<sup>2352</sup> Asian mahdollisesta etenemisestä ei ole käytettävissä olevaa tietoa. *Maalaiskuntien Liitolla* oli 1940-luvun lopulla kymmenkunta valantehnyttä tilintarkastajaa. Valantehneiden tilintarkastajien määrä väheni kuitenkin 1950-luvulla.<sup>2353</sup>

Vuonna 1986 katsottiin tarpeelliseksi ryhtyä valmistelemaan mahdollista julkisen sektorin tilintarkastuksen auktorisointikysymystä. Opetusministeriö asetti vuonna 1989 työryhmän, jonka tehtävänä oli julkistalouden tilintarkastajien koulutuksen suunnittelu. Työryhmän työn tuloksena esitettiin erillisen julkisen sektorin tilintarkastajan tutkinnon aikaansaamista. Vuonna 1991 annettiin JHTTA valtion, kuntien ja kuntainliittojen sekä sellaisten yhteisöjen, joissa niillä oli osake-enemistö tai määräämisvalta, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten. Mainitulla asetuksella säädettiin ensimmäisen kerran JHTT-tutkinnosta ja myöhemmin JHTT-yhteisöstä. Tämän jälkeen annettiin vuonna 1999 JHTTA:n korvannut EJHTTL.

Sekä yksityisellä että julkisella sektorilla oli mahdollista ennen myöhempiä säädöksiä suorittaa tilintarkastus myös maallikoiden toimesta. Yksityisellä sektorilla mainittu mahdollisuus päättyi vuoden 2007 ETTL:n myötä. Kuntien kohdalla kunnallisten luottamushenkilöiden käyttäminen kunnan tilintarkastajina pelkästään vaalikelpoisuuden perusteella sekä valtuuston niin päättaessä kunnallisen keskusjärjestön määräyksen perusteella päättyi jo vajaat 10 vuotta aikaisemmin vuoden 1995 EKuntaL:n tullessa voimaan vuoden 1997 alusta.

---

<sup>2351</sup> Ks. Kosonen 2005: liite 4 (4/5).

<sup>2352</sup> Ks. Vesikansa 1993: 187–188.

<sup>2353</sup> Ks. Koivukoski 1991: 128–129.

## 7 JHTT-TUTKINNOSTA JHT-ERIKOISTUMISTUTKINTOON

### 7.1 Esitykset tilintarkastajajärjestelmän muuttamiseksi

#### 7.1.1 Julkisen ja yksityisen sektorin sääntelystä tilintarkastuksessa

JHTTA annettiin vuonna 1991, minkä jälkeen VN asetti JHTT-lautakunnan kolmi-vuotiseksi toimikaudeksi. Lautakunnan puheenjohtajana toimi kansanedustaja ja varapuheenjohtajana korkeakouluneuvos. Lautakunnan muut jäsenet edustivat valtion tarkastusviranomaisia, kuntien keskusjärjestöjä, korkeakouluja ja *Keskuskauppakamaria*. Lautakunnan puheenjohtajan mukaan julkishallinnon tuli ensiksi luoda oma tilintarkastusjärjestelmä, minkä jälkeen voidaan ajatella, että sekä julkishallinnon että yksityissektorin tilintarkastus olisivat saman lain piirissä. Lautakunnan puheenjohtajan mukaan näin voi tulevaisuudessa tapahtua, mutta aikaa voi vielä kuluu.<sup>2354</sup> Kyseinen ennustus toteutui runsaan 20 vuoden kuluttua.

Vuonna 1992 oli valmistunut mietintö tilintarkastusjärjestelmän kehittämisestä. Tilintarkastajien auktorisointi toteutettiin tuolloin asetukseen perustuen kaup-pakamarilaitoksen toimesta ja tilintarkastuksen sääntely sisältyi erityislakeihin. Mietinnössä esitettiin erillisen tilintarkastuslain säätämistä. Mietinnössä esitettiin säädettäväksi tilintarkastusta koskeva yleislaki, jota sovellettaisiin kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisten tilintarkastuksessa. Mietinnön mu-kaan tilintarkastuslailla säädeltävät tilanteet ja sääntelyn tarve kohdistui yksi-tyissektorin tilintarkastukseen, joka erältä osin poikkesi huomattavassa määrin julkissektorin tilintarkastuksesta.<sup>2355</sup> EETTL annettiin vuonna 1994.<sup>2356</sup>

#### 7.1.2 Esitykset tilintarkastajien tutkintojärjestelmien yhdistämisestä

JHTT-järjestelmä oli vielä nuori, kun vuonna 1995 valmistui KTM:n 19.1.1994 asettaman tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistämistyöryhmän muistio<sup>2357</sup>. Edel-lä mainittu toimielin asetettiin valtiovarainministerin VN:n pöytäkirjaan edus-kunnalle annetun HE:n<sup>2358</sup> tilintarkastuslaiksi yhteydessä liittämän lausuman johdosta, jonka mukaan HE:ssä ei ollut riittävästi huomioitu julkisen vallan ja

<sup>2354</sup> Ks. Mattila, Kalevi 1992: 267.

<sup>2355</sup> Ks. KM 1992: 14: 39.

<sup>2356</sup> Ks. jakso 6.4.1.

<sup>2357</sup> KTM 1/1995.

<sup>2358</sup> HE 295/1993 vp.

julkisen sektorin intressejä. Muistiossa selvitettiin mm. yritystoiminnan ja julkishallinnon tilintarkastusta, HE:tä<sup>2359</sup> uudeksi kuntalaiksi, tilintarkastuksen yhteiskunnallista merkitystä sekä tilintarkastajakoulutuksen yhtenäistämistä. Työryhmä katsoi, ettei EETTL:ia ollut tarpeellista muuttaa, vaan tilintarkastajan tuli EETTL:n mukaan ottaa huomioon lainsäädännöstä ilmenevät julkiset tarpeet. Lisäksi työryhmä esitti, että julkisen sektorin kokemus hyväksyttäisiin KHT- ja HTM-tilintarkastajaksi pyrkivältä käytännön kokemukseksi ja että yksityisen sektorin kokemus otettaisiin vastaavasti huomioon julkisella sektorilla.<sup>2360</sup>

Työryhmä esitti myös, että KHT-, HTM- ja JHTT-tutkintojen koulutusvaatimuksia yhtenäistettäisiin sekä luotaisiin varsinaisesta ammattitutkinnosta ja jatkotutkinnosta muodostuva yhtenäinen tilintarkastajan ammattitutkinto. Yhtenäinen ammattitutkinto tulisi työryhmän mukaan kytkeä tilintarkastajien auktorisointiin ja valvontaan. Lisäksi työryhmä ehdotti lainsäädännöllisten esteiden poistamista siten, että JHTT-tilintarkastaja voitaisiin valita yksityisellä sektorilla KHT- ja HTM-tilintarkastajan rinnalle ja KHT- ja HTM-tilintarkastaja julkisella sektorilla JHTT-tilintarkastajan rinnalle. Lopuksi työryhmä esitti yhteisen tilintarkastajakoulutuksen ja yhtenäisen tilintarkastajan ammattitutkinnon toteuttamista.<sup>2361</sup>

Valmisteltaessa EKuntaL:ia kritisoi osin voimakkaastikin sitä, että ainoastaan JHTT-tilintarkastaja voitaisiin valita kunnan tilintarkastajaksi. HE:n johdosta annetun valiokuntamietinnön mukaan oli vakavasti pohdittu myös KHT- ja HTM-tilintarkastajan käyttämistä kunnan tilintarkastuksessa JHTT-tilintarkastajan lisäksi. Valiokunta ei tätä kuitenkaan esittänyt, vaan se esitti JHTT-tutkintoon pääsyn helpottamista KHT- ja HTM-tilintarkastajille sekä yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymistä.<sup>2362</sup> Hyväksyessään vuoden 1995 EKuntaL:n eduskunta edellytti hallituksen huolehtivan siitä, että pikaisesti ja olennaisesti helpotetaan erityisesti KHT- ja HTM-tilintarkastajien mahdollisuutta päästä JHTT-tutkintoon. Samalla eduskunta edellytti, että ryhdytään toimenpiteisiin yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymiseksi julkisyhteisöjen ja yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastuksessa.<sup>2363</sup>

Vuoden 2007 ETTL:n hyväksymisen yhteydessä eduskunta edellytti vastauksessaan, että hallitus valmistelisi viipymättä tarpeelliset säännökset ja määräykset, joiden perusteella HTM- ja JHTT-tilintarkastajat voivat täydentää pätevyytensä KHT- ja/tai HTM-pätevyudeksi ja vastaavasti KHT- ja HTM-tilintarkastajat JHTT-pätevyudeksi. Eduskunta edellytti myös, että hallitus valmistele KHT-,

---

<sup>2359</sup> HE 192/1995 vp.

<sup>2360</sup> Ks. KTM 1/1995: 24–25.

<sup>2361</sup> Ks. KTM 1/1995: 39–40.

<sup>2362</sup> Ks. jakso 4.1.9.

<sup>2363</sup> Ks. EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 1.

HTM- ja JHTT-yhdistysten kanssa tilintarkastajien tutkintovaatimukset kokonaisuudessaan siten, että kaikille tilintarkastajille on yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan erikoistua ja suorittaa erikoistumistutkinnot.<sup>2364</sup> Tämä eduskunnan asettama vaatimus toteutui säädettäessä vuoden 2015 TTL.

Vuonna 2008 muutettiin<sup>2365</sup> JHTT-tutkintoa koskevaa VM:n asetusta vuodelta 2005<sup>2366</sup> siten ettei KHT- tai HTM-tutkinnon suorittaneelta henkilöltä vaadittu suoritettavaksi niitä osia tutkinnosta, jotka katsottiin päällekkäisiksi tai toisiaan korvaaviksi. Lisäksi vuonna 2008 ja 2009 annetuilla VM:n asetuksilla muutettiin<sup>2367</sup> vuoden 2005<sup>2368</sup> asetusta JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta siten, että myös toiminta KHT- tai HTM-tilintarkastajana otettiin kokemuksesta huomioon. Vuoden 2005 asetukset tutkinnosta ja siihen vaadittavasta kokemuksesta korvattiin vuonna 2009 annetulla VM:n asetuksella<sup>2369</sup>, joka kumoutui vuonna 2015 säädettäessä JHTTL.

Vastaavasti säädettiin TEM:n asetuksella vuonna 2008<sup>2370</sup> KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista. Asetuksen mukaan tilintarkastuksen ja laskeustoimen kokemukseksi sekä muuksi käytännön kokemukseksi hyväksyttiin myös toiminta JHTT-tilintarkastajana. Lisäksi JHTT-tutkinnon suorittaneelta henkilöltä ei vaadittu suoritettavaksi asetuksen mukaisia päällekkäisiä tai toisiaan korvaavia osia tutkinnosta. TEM:n asetusta kumoutui vuonna 2015 säädettäessä TTL.

Vuonna 2007 julkaistiin JHTT-järjestelmän kehittämishankkeen loppuraportti<sup>2371</sup>. Raportissa esitettiin JHTT-järjestelmän säilyttämistä. Raportissa esitetyn mukaan julkishallinto poikkeaa olennaisesti yksityissektorin toiminnasta. Lisäksi

<sup>2364</sup> Ks. EV 293/2006 vp – HE 194/2006 vp: 1.

<sup>2365</sup> Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista annetun valtiovarainministeriön asetuksen 1 §:n muuttamisesta 26.3.2008/198.

<sup>2366</sup> Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista 15.12.2005/1051.

<sup>2367</sup> Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta annetun valtiovarainministeriön asetuksen 2 §:n muuttamisesta 26.3.2008/197; Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta annetun valtiovarainministeriön asetuksen 2 §:n muuttamisesta 23.5.2008/355; Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta annetun valtiovarainministeriön asetuksen muuttamisesta 8.5.2009/313.

<sup>2368</sup> Valtiovarainministeriön asetus JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta 4.11.2005/862.

<sup>2369</sup> Valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista 22.12.2009/1369.

<sup>2370</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön asetus KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista 22.4.2008/262.

<sup>2371</sup> VM 5/2007.

raportissa tuotiin esille julkisten palvelujen tuottamisessa vaikuttavuuteen, tuottavuuteen ja taloudellisuuteen liittyvät näkökohdat.<sup>2372</sup> Raportissa käsiteltiin myös mm. tilintarkastajatutkintojen kokonaisuudistusta sekä tutkintovaatimusten kehittämistä, vaikkakin lyhyesti.<sup>2373</sup>

Tilintarkastajajärjestelmän uudistamista koskevassa arviomuistiossa vuodelta 2008 tuotiin esiin myös tilintarkastajatutkintojen rakenteellinen uudistaminen. Muistiossa esitettiin tilintarkastajien hyväksymistä siten, että esim. hyväksymisvaatimuksia yhtenäistettäisiin yhdistämällä molemmille järjestelmille yhteisiä elementtejä, jolloin luotaisiin yleinen tilintarkastajan ammattitutkinto. Tämän jälkeen tilintarkastajat voisivat erikoistua suorittamalla jatkotutkinnon joko yksityisen tai julkisen sektorin tilintarkastuksessa.<sup>2374</sup> Muistiosta antamassaan lausunnossa KILA piti perusteltuna sitä, että tilintarkastusalalla siirryttäisiin yhteen yhtenäiseen perustutkintoon. KILA toi kuitenkin esille epäilevän kantansa sen suhteen, että perustutkinnon jälkeen tapahtuva mahdollinen erikoistuminen tulisi toteuttaa lisätutkinnoin. KILA:n mukaan tämä olisi omiaan lisäämään alan monopolisoitumista sekä aiheuttamaan tilintarkastajapulaa. Erikoistuminen tulisi KILA:n mukaan tapahtua pikemminkin käytännön ja valvonnan kautta.<sup>2375</sup>

### 7.1.3 Selvitysmiehen raportti tilintarkastajatutkintojen yhdistämisestä

Vuonna 2010 julkistettiin tilintarkastajajärjestelmän uudistamista koskeva selvitysmiehen raportti<sup>2376</sup>. Raportti perustui ETTL:n hyväksymisen yhteydessä esitettyyn eduskunnan edellä mainittuun vastaukseen, jossa edellytettiin hallituksen valmistelevan kaikille tilintarkastajille tutkintovaatimukset siten, että yhteisen perustutkinnon jälkeen voidaan suorittaa erikoistumistutkinnot. Raportissa todetun mukaan siinä käsiteltävät asiat olivat lähinnä organisatorisia. Selvitysmiehen ehdotuksen mukaan tilintarkastajaksi pääsisi suorittamalla pakollisen tilintarkastajan perustutkinnon, joka vastaisi läheisesti tuolloista HTM-tutkintoa. Sen jälkeen suoritettavista lisämoduuleista toinen vastaisi läheisesti tuolloista KHT-tutkintoa ja toinen tuolloista JHTT-tutkintoa.<sup>2377</sup> Kunnallisen tilintarkastuksen kannalta positiivisena seikkana voidaan todeta ehdotuksen mukaan perustutkintoon sisällytettäväksi esitetty kuntalain tilinpäätössäännökset ym. sekä keskeinen lainsäädäntö, vaikkakin suppeana.<sup>2378</sup>

---

<sup>2372</sup> Ks. VM 5/2007: 61.

<sup>2373</sup> Ks. VM 5/2007: 62.

<sup>2374</sup> Ks. TEM 17.12.2008: 165.

<sup>2375</sup> Ks. KILA 1833/2009.

<sup>2376</sup> TEM 1/2010.

<sup>2377</sup> Ks. TEM 1/2010: 31, 63–64.

<sup>2378</sup> Ks. TEM 1/2010: 46, 63.



Sekä KHT- että HTM-pätevyyden omaavien tilintarkastajien kohdalla näiden katsottiin selvitysmiehen ehdotuksessa omaavan tilintarkastusdirektiivissä ja ehdotuksessa mainitussa uudessa järjestyksessä edellytetyn pätevyyden. Niiden JHTT-tilintarkastajien kohdalla, jotka eivät olleet suorittaneet KHT- tai HTM-tutkintoa esitettiin, että heidän tulisi suorittaa teoriakoe, joiden aihepiirinä olisivat tilintarkastusdirektiivin vaatimuksiin sisältyvät kansainväliset tilinpäätös- eli IFRS-standardit, tilintarkastusstandardit sekä corporate governance.<sup>2379</sup>

Selvitysmiehen raportista annetuissa lausunnoissa mm. tilintarkastajatutkinnon rakenteeksi puollettiin tätä varsin usean lausunnonantajan palautteessa jossain määrin eri perustein. Myös muita eri näkemyksiä esitetystä tutkintorakenteesta esitettiin annetuissa lausunnoissa. Esitetyn tilintarkastajan perustutkinnon tasosta annetuissa lausunnoissa enimmäkseen katsottiin, että perustutkinnon tulisi olla direktiivin vaatimalla tasolla. Myös kotimaisista lähtökohdista puoltavia näkökohtia tuotiin lausunnoissa esille.<sup>2380</sup> Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämistä koskevassa TEM:n raportissa vuodelta 2011 esitettiin uuden tilintarkastusvalvontaviranomaisen perustamista, jonka sijoituspaikkana olisi *Patentti- ja rekisterihallitus*.<sup>2381</sup>

Edellä mainittujen vuonna 2010 julkaistun selvitysmiehen raportin, raportista annetuista lausunnoista laaditun yhteenvedon sekä auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämistä koskevan raportin jälkeen julkaistiin vuonna 2012 tilintarkastajien tutkintoja ja valvontaa koskevan työryhmän raportti<sup>2382</sup>. Raportti sisälsi työryhmän esityksen edellä selvitysmiehen vuonna 2010 esittämästä uudesta tilintarkastajajärjestelmästä, jonka mukaan kaikille tilintarkastajille olisi yhteisenä perustutkintona tilintarkastajatutkinto, jonka lisäksi olisi mahdollista suorittaa kaksi erikoistumistutkintoa, toinen julkista sektoria ja toinen yksityissektoria varten.<sup>2383</sup> Työryhmä esitti myös viranomaisvaihtoehtoja tarkastellessaan *Patentti- ja rekisterihallitusta* sijoituspaikaksi tilintarkastajien valvonnalle.<sup>2384</sup> Tutkintoja ja valvontaa koskevan raportin johdosta kannettiin myös huolta julkisen sektorin tilintarkastuksen osaamisen tilasta tulevaisuudessa.<sup>2385</sup>

<sup>2379</sup> Ks. TEM 1/2010: 47–49; 2006/43/EY: 8 artikla.

<sup>2380</sup> Ks. TEM 65/2010: 12 ss.

<sup>2381</sup> Ks. TEM 16/2011: 30.

<sup>2382</sup> TEM 48/2012.

<sup>2383</sup> Ks. TEM 48/2012: 52–54.

<sup>2384</sup> Ks. TEM 48/2012: 98.

<sup>2385</sup> Ks. Viitala 2013: 53.

## 7.2 Uusi tilintarkastuslaki 2015

### 7.2.1 Uuden lain säätäminen

Uusi TTL annettiin vuonna 1991 annetun JHTTA:n jälkeen toteutuneiden jaksossa 7.1. selvitettyjen tilintarkastusjärjestelmään liittyvien työryhmien ym. esitysten ja eduskunnan vastausten perusteella vuonna 2015. Tätä ennen oli annettu vuonna 1994 EETTL ja vuonna 2007 ETTL. Uudella lailla uudistettiin sekä julkisen että yksityisen sektorin siihenastinen tilintarkastaja- ja tilintarkastusjärjestelmä, tilintarkastajien auktorisointijärjestelmä sekä tilintarkastajien valvonta kokonaisuudessaan.

Vuoden 2016 loppupuolella TTL:ia muutettiin<sup>2386</sup> eräiltä osin. Muutoksen taustalla olivat Euroopan parlamentin ja neuvoston 16.4.2014 antama direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta eli muutosdirektiivi 2014/56/EU sekä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta annettu asetukset (EU) N:o 537/2014.<sup>2387</sup>

### 7.2.2 Tilintarkastajien auktorisointi

Suomalainen laissa säännelty ja muusta tilintarkastuksesta erillinen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajajärjestelmä oli HE:ssä todetun mukaan poikkeuksellinen verrattuna muiden Euroopan maiden järjestelmiin.<sup>2388</sup> Samaa voidaan epäilemättä todeta myös nykyisestä TTL:n mukaisesta tilintarkastajien auktorisointijärjestelmästä, jossa tilintarkastaja voi HT-tutkinnon suorittamisen jälkeen suorittaa myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon eli JHT-tutkinnon, joka antaa kelpoisuuden esim. kunnan tilintarkastukseen. Lisäksi yksityistä sektoria silmällä pitäen voidaan suorittaa vastaava KHT-erikoistumistutkinto.

TTL 1 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastajalla tarkoitetaan joko HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä. HT-tilintarkastajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä, joka on hyväksytty tilintarkastajaksi. KHT-tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä henkilöä, jolle on lain edellytysten täytyttyä hyväksytty

---

<sup>2386</sup> Ks. Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 12.8.2016/622.

<sup>2387</sup> Ks. HE 70/2016 vp: 5.

<sup>2388</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 18.

yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan KHT-erikoispätevyys. JHT-tilintarkastajalla tarkoitetaan HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä, jolle on lain edellytysten täytyttyä hyväksytty julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoispätevyys.<sup>2389</sup> Mainitut TTL 6 luvun 6 §:n mukaiset ammattinimikkeet HT-tilintarkastaja (ruotsiksi GR-revisor), KHT-tilintarkastaja (CGR-revisor) ja JHT-tilintarkastaja (OFGR-revisor) eivät ole lyhenteitä.<sup>2390</sup>

Tilintarkastusyhteisön hyväksymisestä on säännökset TTL 6 luvun 5 §:ssä. Tilintarkastusyhteisöksi voidaan hyväksyä tilintarkastustoimintaa harjoittava osakeyhtiö, osuuskunta, kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö. Tilintarkastusyhteisöt ovat lueteltuina liitteessä 2.

Tilintarkastajien hyväksymisestä säädetään TTL 6 luvussa. HT-tilintarkastajaksi hyväksyttävältä henkilöltä vaaditaan 6 luvun 2 §:n mukaan, että hän on suorittanut korkeakoulututkinnon tai hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Lisäksi hänen tulee olla suorittanut tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen sekä muut kauppa- ja taloustieteelliset opinnot. Hänellä tulee olla myös vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tarkastamisesta tai vähintään 15 vuoden käytännön kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.<sup>2391</sup>

KHT-erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksinä ovat TTL 6 luvun 3 §:n mukaan ylempi korkeakoulututkinto tai toiminta vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.<sup>2392</sup> JHT-erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksiä selvitetään tarkemmin jäljempänä jaksossa 7.3.

### 7.2.3 Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään TTL 2 luvussa. Tilintarkastusvelvollisuudesta voidaan päättää myös erityislainsäädännössä. TTL:n määräysten lisäksi

<sup>2389</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 54; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 9–11.

<sup>2390</sup> Ruotsinkielisten nimitysten osalta ks. TTL:n ruotsinkielinen käännös Revisionslag 18.9.2015/1141: 2 §.

<sup>2391</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 62–64; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 325–328; Horsmanheimo & Steiner 2017: 59–63.

<sup>2392</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 64; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 325–328; Horsmanheimo & Steiner 2017: 59–63.

voidaan tilintarkastuksesta 2 luvun 2 §:n mukaan päättää myös yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä. Tilintarkastus tulee myös tällöin toimittaa TTL:n määräysten mukaisesti.

Mikäli muualla laissa ei toisin säädetä, voidaan tilintarkastaja jättää valitsematta pienimmissä yhteisöissä. Taseen loppusumman ylittäessä 100.000 €, liikevaihdon tai sitä vastaavan tuoton ylittäessä 200.000 € tai palveluksessa olevan henkilömäärän ollessa keskimäärin yli kolme henkilöä, voidaan tilintarkastaja yhteisössä jättää valitsematta, jos sekä päättyneeltä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi manituista edellytyksistä. Tilintarkastaja voidaan lisäksi jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Mikäli yhteisön pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on KPL 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa, tulee tilintarkastaja kuitenkin valita.<sup>2393</sup> Tältä osin määräykset tilintarkastusvelvollisuudesta vastasivat aikaisempia ETTL:n määräyksiä.

TTL 2 luvun 5 §:n mukaisesti tulee yhteisön tai säätiön valita KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullisena tilintarkastajana on KHT-tilintarkastaja, jos kyse on säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä. Samoin mikäli yhteisön tai säätiön päättyneen tilikauden edellytyksistä vähintään kaksi, eli taseen loppusumma yli 25.000.000 €, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 50.000.000 € tai palveluksessa keskimäärin yli 300 henkilöä, täytyy, tulee tilintarkastuksen täyttää edellä mainitut KHT-vaatimukset.<sup>2394</sup>

Konsernin emoyritykseen sovelletaan 6 §:n mukaan vastaavasti, mitä edellä säädetyn mukaisesti sovelletaan edellä mainittujen edellytysten täyttymisestä. Tämän lisäksi tytäryrityksen tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja, josta voidaan poiketa vain perustellusta syystä. Mikäli tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, tulee tämän TTL 2 luvun 7 §:n mukaan ilmoittaa tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle, kenellä tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.<sup>2395</sup>

TTL:n siirtymäsäännöksiensä 12 luvun 2 §:n 2 momentin mukaisesti, mikäli yhteisön tai säätiön on lain, yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen mukaan

---

<sup>2393</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 54; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 39 ss.; Horsmanheimo & Steiner 2017: 167 ss.

<sup>2394</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 55; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 47 ss.

<sup>2395</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 55; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 48–49.

valittava tilintarkastajaksi aikaisemman lainsäädännön mukainen HTM-tilintarkastaja, tulee tällöin TTL:n voimaantulon jälkeen tilintarkastajaksi valita HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastaja.<sup>2396</sup> Tämän olevan johdosta voidaan todeta, että TTL:n mukainen KHT- ja/tai JHT-tilintarkastaja on samanaikaisesti aina myös HT-tilintarkastaja. Aikaisemman ETTL:n mukaan tilintarkastaja oli joko KHT-tilintarkastaja tai HTM-tilintarkastaja, mutta ei molempia yhtä aikaa. KHT-tilintarkastajan tutkinnon voi aikaisemmin suorittaa ilman edeltävää HTM-tilintarkastajan tutkintoa.

TTL 12 luvun 2 §:n siirtymäsäännösten 3 momentissa säädetyn mukaisesti sellaisen yhteisön ja säätiön, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkastajaksi voitiin viimeistään 31.12.2016 tai eräissä tapauksissa 1.1.2013 tai sen jälkeen päättyvälle tilikaudelle valita HT-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja laissa tarkemmin säädetyn perustein.<sup>2397</sup>

Edelleen lain 12 luvun 2 §:n siirtymäsäännösten 4 momentin mukaan, jos muussa laissa tai asetuksessa säädettiin JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valinnasta, voitiin lain voimaan tultua valita JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisön päävastuullisena tilintarkastajana tuli tällöin olla JHT- tai JHTT-tilintarkastaja.

Edellä mainitut TTL:n mukaiset tilintarkastusvelvollisuutta koskevat määräykset koskevat KPL:n mukaan kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastusvelvollisuutta. Mainittujen yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksesta vastaavat joko HT-tilintarkastajat tai KHT-tilintarkastajat taikka tilintarkastusyhteisöt, joiden päävastuullisina tilintarkastajina toimivat HT- tai KHT-tilintarkastajat. JHT-tilintarkastajan osalta ei tilintarkastusvelvollisuutta TTL:ssa lainkaan käsitellä siirtymäsäännöksiä lukuun ottamatta. Vaatimus JHT-tilintarkastajien käyttämisestä tilintarkastuksessa perustuu ainoastaan erityislakeihin, esim. kuntalakiin.<sup>2398</sup>

<sup>2396</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 84.

<sup>2397</sup> Ks. jakso 6.6.

<sup>2398</sup> KuntaL:n lisäksi JHT-tilintarkastajan toimimisesta tilintarkastajana säädetään vuonna 2015 muutetussa KirkkoJ 15 luvun 7 §:ssä, jonka mukaan kirkkovaltuusto tai yhteinen kirkkovaltuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten joko vähintään yhdeksi varsinaiseksi ja yhdeksi varatilintarkastajaksi JHT-tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön, jonka on määrättävä päävastuulliseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja; ks. Kirkolliskokouksen päätös kirkkojärjestyksen muuttamisesta 9.5.2014, 7.11.2014 ja 8.5.2015/1606 v. 2015. Tätä ennen voi KirkkoJ 7 §:n mukaan tilintarkastajana toimia KHT-, HTM- tai JHTT-tilintarkastaja tai vastaava yhteisö; ks. Kirkolliskokouksen päätös kirkkojärjestyksen muuttamisesta 12.11.2010 ja 6.5.2011/1014 v. 2012. Ks. lisäksi HE 254/2014 vp.

#### 7.2.4 Tilintarkastajien hyväksyntä ja valvonta

Uudessa vuonna 2015 annetussa TTL:ssa uudistettiin tilintarkastajajärjestelmän lisäksi myös tilintarkastajien valvonta. Sekä *Keskuskauppakamarin* tilintarkastuslautakunta että kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat lakkautettiin. Samoin lakkautettiin JHTT-lautakunta. Lisäksi lakkautettiin VALA muutoksenhakujärjestelmän muuttamisen johdosta. Kaikkien tilintarkastajien valvonta keskitettiin *Patentti- ja rekisterihallituksessa* toimivalle *Tilintarkastusvalvonnalle*. *Keskuskauppakamarin* tilintarkastuslautakunnan sihteeristö siirtyi toimivana kokonaisuutena tätä varten perustettuihin virkoihin *Patentti- ja rekisterihallitukseen*.<sup>2399</sup> TTL ja tämän perusteella annettu TTA<sup>2400</sup> astuivat voimaan 1.1.2016.

Tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä sekä tilintarkastajien valvonnasta vastaa edellä olevan mukaisesti TTL 7 luvun 2 §:n mukaan *Tilintarkastusvalvonta*. *Tilintarkastusvalvonta* on 1 §:n mukaan *Patentti- ja rekisterihallituksessa*. *Tilintarkastusvalvonnan* tehtävänä on 2 §:n mukaan hyväksyä tilintarkastajat sekä huolehtia tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmästä ja sen kehittämisestä. Lisäksi *Tilintarkastusvalvonta* valvoo, että tilintarkastajat toimivat TTL:n ja JHTTL:n mukaisesti. *Tilintarkastusvalvonta* valvoo myös tilintarkastajien ammattitaidon ylläpitämistä ja kehittämistä sekä sitä, että he säilyttävät hyväksymisen edellytykset. Lisäksi *Tilintarkastusvalvonta* valvoo tilintarkastuksen laatua, kehittää laadunvalvontajärjestelmää sekä huolehtii tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä.<sup>2401</sup>

*Tilintarkastusvalvonnassa* toimii TTL 7 luvun 4 §:n mukaan ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta<sup>2402</sup>. Tilintarkastuslautakunnalla on 5 §:n mukaan ratkaisuvälillä asioissa, jotka koskevat tilintarkastuksen yleistä ohjausta ja

<sup>2399</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 1.

<sup>2400</sup> Ks. TEM 17.11.2015.

<sup>2401</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 71–72; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 344 ss.

<sup>2402</sup> Tilintarkastuslautakunta asetettiin ensimmäiselle kolmivuotiskaudelle 17.12.2015 vuosiksi 2016–2018; ks. VN 17.12.2015. Pysyväksi asiantuntijaksi ja tämän varahenkilöksi valittiin mm. JHTT-tilintarkastaja, jolloin varmistettiin myös julkisen sektorin asiantuntemus; ks. VN 17.12.2015, liite: muistio 10.12.2015. Seuraavan kerran Tilintarkastuslautakunta asetettiin 13.12.2018 vuosiksi 2019–2021; ks. VN 13.12.2018. Molemmilla kerroilla tilintarkastuslautakuntaan nimettiin henkilö, joka oli aikaisemmin toiminut Julkishallinnon ja talouden tilintarkastuslautakunnan varapuheenjohtajana. Jälkimmäisellä kerralla ei pysyvän asiantuntijan kohdalla nähty tarpeelliseksi JHT-edustajan nimittämistä, koska julkishallinnonalan tapauksia tuli muistiossa esitetyn mukaan varsin harvoin lautakunnan käsiteltäväksi; ks. VN 13.12.2018, liite: Muistio 4.12.2018. Viimeksi Tilintarkastuslautakunta on 2.12.2021 asetettu kolmivuotiskaudelle 2022–2024; ks. VN 2.12.2021. Tällöinkään ei nähty tarpeelliseksi pysyvää JHT-edustusta pysyväksi asiantuntijaksi julkishallinnonalan tapausten tullessa varsin harvoin lautakunnan käsiteltäväksi; ks. VN 2.12.2021, liite: Muistio 2.12.2021.

kehittämistä, TTL 10 luvun 1 ja 2 §:ssä säädetyn hallinnollisen seuraamuksen määräämistä tai määräämättä jättämistä<sup>2403</sup> eli huomautuksen<sup>2404</sup> tai varoituk-  
sen<sup>2405</sup> antamista ja hyväksymisen peruuttamista, TTL 11 luvun 1 §:n 1 momentissa  
tarkoitettua oikaisuvaatimuksesta *Tilintarkastusvalvonnan* päätökseen tai 11  
luvun 1 §:n 5 momentissa tarkoitettua muutoksenhausta hallinto-oikeuden pää-  
töksen poiketessa tilintarkastuslautakunnan päätöksestä.<sup>2406</sup> TTL 6 luvun 6 §:ssä  
säädetään tilintarkastuslautakunnan asettamisesta ja 7 §:ssä asian käsittelystä  
tilintarkastuslautakunnassa.<sup>2407</sup>

### 7.3 JHT-erikoistumistutkinto

Vuoden 2015 TTL:n mukaan tilintarkastajaksi aikovan tulee edellä todetun mu-  
kaan suorittaa HT-tilintarkastajan tutkinto, joka on tilintarkastajan perustutkinto.  
Tämän jälkeen on mahdollista suorittaa joko KHT-erikoistumistutkinto, JHT-  
erikoistumistutkinto tai molemmat. Lain tultua voimaan rekisteröitiin aikaisem-  
man lainsäädännön mukainen HTM-tilintarkastaja HT-tilintarkastajaksi sekä  
KHT-tilintarkastaja HT- ja KHT-tilintarkastajaksi.

Lisäksi JHTT-tilintarkastaja rekisteröitiin JHT-tilintarkastajaksi, mikäli hän oli  
myös aikaisemman lainsäädännön mukainen HTM- tai KHT-tilintarkastaja. Muut  
JHTT-tilintarkastajat merkittiin rekisteriin uuden lain mukaiseksi JHTT-tilintar-  
kastajaksi. Tullakseen rekisteröidyksi HT- ja JHT-tilintarkastajaksi, heidän tuli  
suorittaa erillinen JHTTL:ssa mainittu siirtymäko. Asiaa selvitetään tältä osin  
tarkemmin jaksossa 7.4.

<sup>2403</sup> Ks. PRH/TILA 21.1.2020 Dnro PRH/14/10000/2017, jossa kaupungin tilintar-  
kastajalle vähäisen moittittavan lieventäviä seikkoja sisältävän menettelyn johdosta  
seuraamuksen määrääminen ei ollut perusteltua ja hänen lakkautettua hyväksymi-  
sensä HT- ja JHT-tilintarkastajaksi.

<sup>2404</sup> Ks. PRH/TILA 13.2.2018 Dnro PRH/4217/10000/2016, jossa kunnan tilintarkasta-  
jalle annettiin huolimattoman menettelyn johdosta huomautus. Samoin ratkaisussa  
PRH/TILA 23.6.2020 Dnro PRH/ 1810/10000/2019 koskien kuntayhtymän erityis-  
tilintarkastusta. Ratkaisun KHO 2021:81 mukaan valittaminen KHO:een PRH/TILAn  
tilintarkastajalle antamasta huomautuksesta edellytti valituslupaa.

<sup>2405</sup> Ks. PRH/TILA 13.3.2018 Dnro PRH/3281/10000/2017, jossa kaupungin tilintarkas-  
tajalle annettiin tilintarkastuksen puutteiden johdosta varoitus. Samoin ratkaisussa  
PRH/TILA 20.6.2023 Dnro PRH/387/10000/2023 ja PRH/TILA 20.6.2023 Dnro  
PRH/392/10000/2023. Ratkaisussa PRH/TILA 15.2.2022 Dnro PRH/2418/ 10000/  
2021 annettiin kuntayhtymän tilintarkastajalle varoitus tilintarkastuskertomuksen  
puutteiden johdosta.

<sup>2406</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 71, 73–74; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 358 ss.  
Ks. KHO 2021:80, jonka mukaan tilintarkastusvalvonnan laaduntarkastusta koskeva  
päätös oli muutoksenhakukelpoinen, jolloin asia palautettiin hallinto-oikeudelle uu-  
delleen käsiteltäväksi.

<sup>2407</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 74–75; Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017: 358–360.

TTL:n mukaisen JHT-erikoispätevyyden hyväksymisedellytyksenä on ylempi korkeakoulututkinto tai toiminta vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Lisäksi henkilön tulee olla suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hänen tulee olla hankkinut vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä.<sup>2408</sup>

TEM:n asetuksella<sup>2409</sup> säädetään tarkemmin tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä. Sekä HT-, KHT- että JHT-tutkintojen ym. vaatimuksista säädetään TEMA 3 luvun 13 §:ssä. JHT-erikoistumistutkinnon osalta tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä. Sekä HT-tutkinto että KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnot sisältävät tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä. TEMA 16 §:n mukaan JHT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä julkishallinnosta koskevasta sääntelystä, julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta sekä tilintarkastajan raportoinnista ja sen edellyttämistä toimenpiteistä. HT-tutkinto järjestetään kaksipäiväisenä ja KHT- sekä JHT-erikoistumistutkinto yksipäiväisenä kerran vuodessa<sup>2410</sup>.

## 7.4 Uusi JHTT-laki

### 7.4.1 Lain sisällöstä

Uusi JHTTL tuli voimaan 1.1.2016 samanaikaisesti TTL:n kanssa. JHTTL koskee 1 §:n mukaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta siltä osin kuin muussa laissa ei ole toisin säädetty.<sup>2411</sup> Laki ei koske VTV:n suorittamaa tarkastusta vaan siitä säädetään erikseen<sup>2412</sup>. Lisäksi julkishallinnon ja -talouden tarkastukseen sovelletaan TTL:n 2 luvun 1 §:n mukaista yleistä kelpoisuutta, 7 §:n päävastuullista tilintarkastajaa, 9 §:n tilintarkastajan erottamista ja eroamista, 10

<sup>2408</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 64–65.

<sup>2409</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 7.12.2015/1442. Ks. myös TEM 1.12.2015.

<sup>2410</sup> Ks. esim. PRH Tilintarkastusvalvonta 2019a.

<sup>2411</sup> Kunnan tilintarkastuksesta säädetään KuntaL 14 luvussa.

<sup>2412</sup> HE:n mukaan VTV:n palveluksessa oli tuolloin 26 JHTT-tilintarkastajaa; ks. HE 254/2014 vp: 13.



§:n mukaista tietojenantamisvelvollisuutta seuraavalle tilintarkastajalle sekä 4 luvun 1 §:n mukaisia ammattieettisiä periaatteita koskevia säännöksiä.<sup>2413</sup>

JHTTL 2 §:n mukaan tilintarkastajalla tarkoitetaan laissa TTL 1 luvun 2 §:n 1 kohdassa tarkoitettua tilintarkastajaa eli HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisöä. Lisäksi JHTTL 12 §:n siirtymäsäännöksen 11 momentin mukaan JHTT tilintarkastajaan sovelletaan ja JHTT-yhteisöön sovellettiin JHTTL:n säännösten lisäksi TTL:n edellä mainittuja säännöksiä.<sup>2414</sup>

JHTTL 1 §:n 4 momentin selventävän<sup>2415</sup> säännöksen mukaan tilintarkastajien hyväksymisestä säädetään tilintarkastuslaissa. JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 13 momentin mukaisesti JHTT-tilintarkastajan valvontaan sovelletaan ja JHTT-yhteisön valvontaan sovellettiin TTL:n säännöksiä. Mikäli valvottavan toiminta sijoittuu aikaan ennen JHTTL:n voimaantuloa, arvioidaan hyväksymisen peruuttamisen sekä varoituksen ja huomautuksen antamisen edellytyksiä kumotun EJHTTL:n mukaan.<sup>2416</sup>

Tilintarkastajalla tulee JHTTL 4 §:n mukaan olla edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen. Edellytysten puuttuessa tulee tilintarkastajan kieltäytyä vastaanottamasta tehtävää tai hänen tulee luopua siitä. Tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai vaihtoehtoisesti tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla<sup>2417</sup>.

JHTTL:ssa on lisäksi säännökset mm. tilintarkastajan esteellisyydestä, hyvästä tilintarkastustavasta, tilintarkastuskertomuksesta, salassapitovelvollisuudesta, rangaistussäännöksistä ja vahingonkorvausvelvollisuudesta. Lisäksi JHTTL:iin 12 §:ään sisältyvät laajat siirtymäsäännökset, jotka käsittävät yhteensä 28 momenttia.

JHTT-tilintarkastaja, jolla ei ollut HTM- tai KHT-tilintarkastajan tutkintoa, merkittiin JHTTL 12 §:n 4 momentin mukaan rekisteröidyttyään TTL:ssa tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin JHTTL:n tarkoittamana JHTT-tilintarkastajana (ruotsiksi OFR-revisor<sup>2418</sup>). Kysymyksessä on ammattinimike, ei lyhenne.

<sup>2413</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 86.

<sup>2414</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 87, 89.

<sup>2415</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 86.

<sup>2416</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 89.

<sup>2417</sup> Ks. HE 254/2004 vp: 87. KuntaL 122 §:n 1 momentin mukaan kunnan tilintarkastajat toimivat tehtävässään virkavastuulla. JHTTL 1 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä.

<sup>2418</sup> Ruotsinkielisen nimityksen osalta ks. JHTTL:n ruotsinkielinen käännös Lag om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin 18.9.2015/1142 12 § 20 momentti.

Siirtymäsäännöksiin on otettu määräykset mm. tilanteista, joissa säädetään joko JHT-tilintarkastajan tai JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valitsemisesta tilintarkastajaksi. JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään JHT-tilintarkastajan valitsemisesta, voidaan tilintarkastajaksi valita myös JHTT-tilintarkastaja. Vastaavasti säädettyessä tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta päävastuullisena tilintarkastajana voitiin tilintarkastajaksi valita myös JHTT-yhteisö ja päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja.<sup>2419</sup>

JHTTL 12 §:n 9 momentin mukaan voidaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, valita tilintarkastajaksi TTL:n säännösten estämättä HT-, KHT-, JHT-tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön lisäksi JHTT-tilintarkastaja. Mainittu määräys koski myös JHTT-yhteisöjä, joiden hyväksyminen lakkasi JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaisesti vuoden 2020 lopussa. Tällöin sovelletaan JHT-tilintarkastajaan ja sovellettiin myös JHTT-yhteisöön TTL:n säännöksiä.<sup>2420</sup> Lisäksi, mikäli tilintarkastajaksi valittiin JHTT-yhteisö, voitiin päävastuulliseksi tilintarkastajaksi JHTTL 12 §:n 10 momentin mukaan nimetä JHTT-tilintarkastaja tai JHT-tilintarkastaja.<sup>2421</sup>

#### 7.4.2 JHTT-tilintarkastajien asema

JHTT-tilintarkastaja ja JHTT-yhteisö voi jatkaa toimintaansa edellyttäen, että JHTT-tilintarkastaja ja JHTT-yhteisö JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 3 momentin mukaan kolmen kuukauden kuluessa JHTTL:n voimaantulosta 1.1.2016 rekisteröityi TTL:n tarkoittamalle *Tilintarkastusvalvonnalle*. JHTTL 12 §:n 4 momentin mukaan JHTT-tilintarkastaja, joka ei ollut ETTL:n nojalla hyväksytty tilintarkastaja, rekisteröitiin JHTT-tilintarkastajana ja JHTT-yhteisö JHTT-yhteisönä<sup>2422</sup> tilintarkastajarekisteriin.<sup>2423</sup> Tilintarkastajarekisteriin rekisteröidyn

<sup>2419</sup> JHT-tilintarkastajan määräämisestä kunnan tilintarkastusyhteisön vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 7 momentin mukaan jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja, ks. HE 254/2014 vp: 88. Nämä samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

<sup>2420</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 89. JHTT-yhteisöt lakkaavat JHTTL 12 §:n 6 momentin perusteella enintään viiden vuoden kuluttua JHTTL:n voimaantulosta. JHTTL tuli 11 §:n mukaan voimaan 1.1.2016.

<sup>2421</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 89.

<sup>2422</sup> Ks. liite 3.

<sup>2423</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 87–88.

JHTT-yhteisön hyväksyminen oli voimassa enintään viisi vuotta JHTTL:n voimaantulosta 1.1.2016 lukien. Uusia JHTT-yhteisöjä ei myöskään hyväksytty 12 §:n 6 momentin mukaan lain voimaantulosta lähtien.

Edellä olevan mukaan JHTTL 12 §:n 4 momentin perusteella JHTT-tilintarkastaja, joka oli ETTL:n nojalla hyväksytty tilintarkastaja (joko KHT tai HTM), merkittiin tilintarkastajarekisteriin JHT-tilintarkastajana HT- tai sekä HT- että KHT-tilintarkastajana rekisteröinnin lisäksi. Muu JHTT-tilintarkastaja rekisteröitiin tilintarkastajarekisteriin JHTT-tilintarkastajana. Tullakseen rekisteröidyksi HT- ja JHT-tilintarkastajaksi tuli JHTT-tilintarkastajan JHTTL 12 §:n 21 momentin mukaan suorittaa TEMA<sup>2424</sup> 20 §:n mukainen siirtymäkoee.<sup>2425</sup> Mainittu siirtymäkoee järjestettiin vähintään kerran vuodessa viitenä vuotena JHTTL:n voimaantulon jälkeen eli viimeisen kerran vuonna 2020.

Mainittua vaatimusta siirtymäkoeeesta perusteltiin tilintarkastusjärjestelmän uudistamista koskevan selvitysmiehen raportissa sillä, että raportin mukaan ne JHTT-tilintarkastajat, jotka eivät ennen uudistuksen voimaan tuloa olleet hankineet KHT- tai HTM-pätevyyttä, eivät omanneet direktiivin mukaista ja ETTL:ssa edellytettyä muodollista pätevyyttä. Raportin mukaan toteutettaessa uusi tilintarkastajan perustutkinto lisämoduuleineen on selvää, että tilintarkastajaksi pyrkivien tulee suorittaa tutkintonsa uuden järjestelmän mukaan. Heitä varten ei tarvittu mitään siirtymäsäännöksiä. Raportin mukaan siirtymäsäännöksiä ei tarvittu myöskään uudistuksen voimaan tullessa KHT- ja HTM-pätevyyden omaavien tilintarkastajien osalta, sillä heidän katsottiin omaavan tilintarkastusdirektiivissä sekä uudessa tutkintojärjestelmässä edellytetyn pätevyyden.<sup>2426</sup> Viimeksi mainitulta osin asiaa selvitetään jäljempänä seikkaperäisemmin.

Selvitysmiehen raportin mukaan siirtymäkoeeen sisältönä olisivat lähinnä kansainväliset tilinpäätösstandardit, kansainväliset tilintarkastusstandardit sekä corporate governance.<sup>2427</sup> Kansainväliset tilinpäätösstandardit eli IAS- ja sittemmin IFRS-standardit tulivat osaksi kirjanpitolainsäädäntöä vuoden 2004 lopussa, kun KPL:iin lisättiin<sup>2428</sup> uusi 7 a luku, joka koski kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittavaa tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä. Kirjanpitovelvollinen sai soveltaa muutettua lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka oli kulu-

<sup>2424</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 7.12.2015/1442.

<sup>2425</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 90–91.

<sup>2426</sup> Ks. TEM 1/2010: 47–48.

<sup>2427</sup> Ks. TEM 1/2010: 49.

<sup>2428</sup> Laki kirjanpitolain muuttamisesta 30.12.2004/1304.

massa, kun laki tuli voimaan 31.12.2004. Muutetun lain kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollista soveltamista<sup>2429</sup> koskevia määräyksiä sovellettiin 1.1.2005 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta. KPL:n muuttaminen tältä osin perustui Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseen (EY) N:o 1606/2002 kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta.<sup>2430</sup>

Vuonna 1994 annettu ensimmäinen tilintarkastuslaki EETTL kumottiin vuonna 2007 annetulla ETTL:lla. EETTL:lla säädettiin ensimmäistä kertaa laintasoisesti tilintarkastajien hyväksymisestä. Aikaisemmin tilintarkastajat oli hyväksynyt kauppakamarilaitos.<sup>2431</sup> HE:n mukaan EETTL nosti hyväksytyjen tilintarkastajien pätevyysvaatimuksia. Kumotun EETTL 48 §:n siirtymäsäännösten mukaan ennen 1.1.1996 hyväksytyjä KHT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä sekä HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä pidettiin EETTL:ssa tarkoitettuina tilintarkastajina ja tilintarkastusyhteisöinä.<sup>2432</sup>

Vuonna 2007 annetulla ETTL:lla saatettiin voimaan uusi, 17.5.2006 annettu tilintarkastusdirektiivi 2006/43/EY, jolla kumottiin aikaisempi, 10.4.1984 annettu kahdeksas direktiivi tilintarkastajien hyväksymisestä.<sup>2433</sup> ETTL 56 §:n mukaan kumotun EETTL:n mukaisia KHT- ja HTM-tilintarkastajia pidettiin ETTL:n tarkoittamina tilintarkastajina. Laki tuli 56 §:n mukaan voimaan 1.7.2007. Direktiivin 2006/43/EY 8 artiklan mukaan tilintarkastajan teoria-kokeeseen tulee sisältyä aihepiireinä mm. kansainväliset tilinpäätösstandardit, kansainväliset tilintarkastusstandardit ja yhtiöoikeus sekä johtamis- ja hallintojärjestelmät (corporate governance). Direktiivin 51 artiklassa säädettiin erikseen, että direktiivin 84/253/ETY mukaisesti ennen 53 artiklan mukaista voimaantulopäivää eli ennen 29.6.2008 hyväksytyä tilintarkastajaa pidettiin direktiivin säännösten mukaisesti hyväksyttynä lakisääteisenä tilintarkastajana.

HE:ssä uudeksi tilintarkastuslaiksi lausutun mukaisesti direktiivisäännösten edellyttämään kansainvälisten tilinpäätösstandardien tietämykseen oli Suomessa va-

<sup>2429</sup> Ks. KILA 1797/2007, jonka mukaan hakijan ei tullut noudattaa KPL 7 a luvun 2 §:ää kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollisesta soveltamisesta.

<sup>2430</sup> Ks. Björklund, Jänkälä & Kaisanlahti 2009: 299–312; Haaramo & Rätty 2009: 31–32, 53–55; HE 126/2004 vp: 1–5, 7–9, 26–27; Hellberg 2013: 261–265, 267–268; Jänkälä & Kaisanlahti 2008: 21–26; 2009: 21–25; Järvenpää, Pellinen & Virtanen 2007: 99 ss.; Kallunki, Lantto & Sahlström 2008: 15–16; Leppiniemi 2003: 41–44; 2011: 40–42; Mähönen 2005: 155–159; Mähönen & Villa 2010: 326–327; Rätty & Virkkunen 2002: 25–26; 2004: 28–29; Troberg 2003: 11, 185–187; 2007: 243 ss.

<sup>2431</sup> Ks. jakso 6.3.

<sup>2432</sup> Ks. HE 295/1993 vp: 49.

<sup>2433</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 17.

rauduttu hyvissä ajoin. HE:n mukaan sekä KHT- että HTM-tutkinnoissa oli jo joidakin vuosia edellytetty IFRS-standardien tuntemusta.<sup>2434</sup> HE:ssä ei erikseen mainita kansainvälisten tilintarkastusstandardien eli ISA-standardien eikä yhtiöoikeuden sekä johtamis- ja hallintojärjestelmien (corporate governance) sisällymistä aikaisempiin KHT- ja HTM-tutkintoihin.

IAS/IFRS-standardeja koskeva asetus (EU) N:o 1606/2002 annettiin 19.7.2002. Se julkaistiin 11.9.2002 Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä, minkä jälkeen se tuli 11 artiklan mukaan voimaan kolmantena päivänä julkaisemisesta. Kirjanpitolakiin sisällytettiin säännökset kyseisten standardien noudattamisesta 30.12.2004 annetulla lailla ja laki tuli voimaan 31.12.2004. Kirjanpitovelvollinen sai noudattaa lakia sinä tilikautena, joka oli kulumassa lain tullessa voimaan.

ETTL tuli voimaan edellä todetun mukaisesti 1.7.2007. Vuoden 2006 lopussa oli EETTL:n mukaisia KHT-tilintarkastajia oli 718 ja HTM-tilintarkastajia 774 eli yhteensä 1492 tilintarkastajaa. EETTL:n mukaisia tilintarkastajia pidettiin ETTL:n tarkoittamina tilintarkastajina. HE:ssä uudeksi tilintarkastuslaiksi ei mainita, mistä vuodesta lähtien tilintarkastajatutkinnoissa oli edellytetty IFRS-standardien tuntemusta. Arvioitaessa varauksella edellä todetun perusteella, ettei näin ollut ainakaan ennen vuotta 2003<sup>2435</sup>, olisi tilintarkastajatutkinnoissa vuosina 2003–2006 hyväksytty 130 KHT-tilintarkastajaa ja 69 HTM-tilintarkastajaa eli yhteensä 199 tilintarkastajaa<sup>2436</sup>, joilta olisi edellytetty tutkinnoissa IFRS-standardien tuntemusta. Tämän mukaisesti ainakin ilman IFRS-tuntemusta pidettiin ETTL:n tarkoittamina tilintarkastajina 588 KHT-tilintarkastajaa ja 705 HTM-tilintarkastajaa eli yhteensä 1293 tilintarkastajaa olettaen, että kaikki vuosina 2003–2006 hyväksytyt tilintarkastajat edelleen olivat tilintarkastajina. Muussa tapauksessa mainittu määrä on korkeampi. Mainittu määrä on myös korkeampi, mikäli edellä mainittua osaamista on vaadittu myöhemmin kuin vuodesta 2003.<sup>2437</sup>

HE:n mukaan vaatimus siirtymäkokeesta koski arviolta noin 130 JHTT-tilintarkastajaa.<sup>2438</sup> Selvitysmiehen raportissa mainitun mukaan lain ja siihen perustuvan asetuksen on tarkoitettu vastaavan direktiivin vaatimuksia. Tästä lähtökohdasta ei mainituista vaatimuksista raportin mukaan voinut luopua, kun kysymys oli raportissa mainitun mukaan verraten suuren määrän JHTT-tilintarkastajien ottamisesta kerralla direktiivin mukaan hyväksyttävien tilintarkastajien

<sup>2434</sup> Ks. HE 194/2006 vp: 8.

<sup>2435</sup> Vuoden 2003 kokeessa hyväksytyjä KHT-tilintarkastajia oli 57 ja HTM-tilintarkastajia 26; ks. Keskuskauppakamari 2003: 102–103.

<sup>2436</sup> Ks. Keskuskauppakamari 2003: 102–103; 2004: 87; 2005: 112; 2006: 96.

<sup>2437</sup> Ks. myös Ala-aho 2015: 72–73; Suomen Kuntaliitto 8.12.2014.

<sup>2438</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 38–39.

piiriin. Raportin mukaan JHTT-tilintarkastajien hyväksymistä uuden perustutkinnon eli HT-tutkinnon pätevyuden omaaviksi ei pidetty direktiivin kirjaimen ja hengen mukaan mahdollisena ilman järjestettävää teoriakoetta.<sup>2439</sup>

*Tilintarkastusvalvonnan* vuoden 2016 kertomuksesta ei suoraan ilmene vuonna 2016 rekisteröityneiden JHTT-tilintarkastajien määrä. Vuoden 2016 lopussa JHTT-tilintarkastajia oli yhteensä 101. JHTT-tutkinnon suoritti vuonna 2016 kolme henkilöä ja siirtymäkokeen 16 JHTT-tilintarkastajaa. Olettaen ettei JHTT-tilintarkastajien määrässä tapahtunut muita muutoksia vuoden 2016 aikana, olisi rekisteröityneiden JHTT-tilintarkastajien määrä vuonna 2016 ollut yhteensä 114. Vuonna 2017 JHTT-tutkinnon suoritti kaksi henkilöä. Siirtymäkokeen suoritti vuosina 2016–2020 yhteensä 40 JHTT-tilintarkastajaa. Vuoden 2022 lopussa JHTT-tilintarkastajia oli 26.<sup>2440</sup> Kun verrataan JHTT-tilintarkastajien raportissa arvioitua määrää vuoden 2015 lopulla vuonna 2007 direktiivin mukaisiksi tilintarkastajiksi hyväksytyjen KHT- ja HTM-tilintarkastajien määrään, edellä olevan mukaan arviolta vähintään n. 1300 tilintarkastajaa, oli kysymys JHTT-tilintarkastajien kohdalla, 130 tilintarkastajaa, verraten pienestä määrästä, ei raportin mukaan mainitusta verraten suuresta määrästä.

Kaikissa tapauksissa voidaan mahdollisista tulkinnallisista näkökohdista riippumatta selkeästi todeta, että rinnastettaessa kaksipäiväiseen HT-tutkintoon esim. vuonna 2000 tai jopa tätä aikaisemmin ennen vuoden 2006 direktiiviä suoritettu yksipäiväinen HTM-tutkinto, mutta vaadittaessa samana vuonna kaksipäiväisen JHTT-tutkinnon suorittaneelta siirtymäkoee HT-pätevyuden saamiseksi, ei mainittujen tutkintojen suorittaneet tulleet kohdelluksi samassa asiassa yhdenvertaisesti. Kumpaankaan tutkintoon eivät tuolloin sisällyneet kansainväliset tilinpäätösstandardit, kansainväliset tilintarkastusstandardit eikä johtamis- ja hallintojärjestelmät (corporate governance), mutta HTM-tutkinnon suorittanut hyväksyttiin säännösten mukaan TTL:n mukaiseksi HT-tilintarkastajaksi.

## 7.5 Hallituksen esityksen perusteluista

Uutta tilintarkastuslakia valmisteltaessa esitettiin selvitysmiehen raportissa vuodelta 2010, että tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta olisi edelleen *Keskuskauppakamarissa* raportissa tarkemmin selvitetyn mukaisesti. Raportissa kiinnitettiin huomiota tältä osin myös julkisyhteisöjen tilintarkastuksen erityiskysymyksiin ja julkishallinnon tilintarkastuksen asiantuntijoihin.<sup>2441</sup> Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämistä koskevassa raportissa vuodelta 2011

<sup>2439</sup> Ks. TEM 1/2010: 48–49.

<sup>2440</sup> Ks. PRH Tilintarkastusvalvonta 2017: 4–5; 2018: 4; 2019d: 5; 2020; 2021; 2023.

<sup>2441</sup> Ks. jakso 7.1.3; TEM 1/2010: 41–42.

esitettiin uuden tilintarkastusvalvontaviranomaisen perustamista ja sen ensisijaiseksi sijoituspaikaksi *Patentti- ja rekisterihallitusta*.<sup>2442</sup> Myös tilintarkastajien tutkintoja ja valvontaa valmistellut työryhmä esitti raportissaan vuodelta 2012 *Patentti- ja rekisterihallitusta* sijoituspaikaksi tilintarkastajien valvonnalle.<sup>2443</sup>

HE:ssä esitettiin kaikkien tilintarkastajien valvonta keskitettäväksi *Patentti- ja rekisterihallituksessa* toimivalle *Tilintarkastusvalvonnalle*. Uudistuksen yhteydessä esitettiin lakkautettaviksi TILA, kauppakamareiden TIVA:t sekä VALA. Samoin esitettiin lakkautettavaksi JHTT-lautakunta.<sup>2444</sup>

HE:n mukaan tavoitteena oli, että valvonnan jatkuvuus ja osaamisen säilyminen siirtymävaiheessa taataan. HE:ssä esitetyn mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sihteeristön ja JHTT-lautakunnan osaaminen ja hyvät käytännöt tuli hyödyntää uutta valvontaa perustettaessa. HE:n mukaan edellä mainittu *Keskuskauppakamarin* tilintarkastuslautakunnan sihteeristö siirtyi toimivana kokonaisuutena *Patentti- ja rekisterihallitukseen* ja siirtyvän henkilöstön asemaan sovellettiin TSL:n liikkeen luovutusta koskevia säännöksiä. HE:ssä esitettiin, että tämä varmisti uuden valvontayksikön eli *Tilintarkastusvalvonnan* tarvitseman osaamisen sekä turvasi valvontahenkilöstön aseman muutostilanteessa.

Mainitun henkilöstön siirrosta säädettiin TTL 12 luvun siirtymäsäännöksiä koskevan 2 §:n 9 momentissa. Säännöksen mukaan henkilöstö nimitettiin tätä varten perustettaviin virkoihin *Patentti- ja rekisterihallitukseen* 1 päivästä tammikuuta 2016.<sup>2445</sup> Se, millä tavoin lakkautetun JHTT-lautakunnan osaaminen ja hyvät käytännöt tulisivat hyödynnetyiksi uutta valvontaa perustettaessa, ei erikseen ilmene HE:stä. Tältä osin asia jää HE:n perusteella ainoastaan mielikuvan tasolle.

Edellä todetun mukaisesti samanaikaisesti TTL:n kanssa säädetyt JHTTL 12 §:n siirtymäsäännösten 23 momentin mukaan JHTT-lautakunta lakkasi lain tullessa voimaan 11 §:n mukaan 1.1.2016. JHTT-lautakunnan tehtävät siirtyivät tässä yhteydessä *Tilintarkastusvalvonnalle*. Siirrettäessä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sihteeristö toimivana kokonaisuutena *Patentti- ja rekisterihallitukseen*, voidaan epäilemättä todeta, että yksityisen sektorin tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta säilyi siirtymävaiheessa samalla korkealla

<sup>2442</sup> Ks. TEM 16/2011: 30.

<sup>2443</sup> Ks. TEM 48/2012: 98–100.

<sup>2444</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 1, 45–46. Ks. TaVM 34/2014 vp – HE 254/2014 vp: 2, jossa lausutun mukaan talousvaliokunta piti valvontatehtävien keskittämistä HE:ssä kuvulla tavalla tarkoituksenmukaisena.

<sup>2445</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 1, 39, 45–47, 85.

ammattillisella tasolla kuin aikaisemminkin.<sup>2446</sup> Julkishallinnon tilintarkastuksen osalta asiantilaan ei lainsäädännöllisellä tasolla tässä yhteydessä kuitenkaan erikseen kiinnitetty tarpeellista huomiota, vaikka saman viranomaisen eli *Tilintarkastusvalvonnan* tehtäväksi siirtyi myös julkishallinnon tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta tämän kuullessa aikaisemmin JHTT-lautakunnalle<sup>2447</sup>.

Julkishallinnon tilintarkastuksen kannalta ja erityisesti käsillä olevan kuntien tilintarkastuksen kannalta ei voida pitää myönteisenä seikkana sitä, että Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sihteeristön *Patentti- ja rekisterihallitukseen Tilintarkastusvalvontaan* siirtämisen yhteydessä ei lainsäädännöllisellä tasolla miltään osin huomioitu julkishallinnon tilintarkastuksen erityisosaamista, jota kiistatta oli olemassa ja kertynyt sekä käytettävissä vuodesta 1991 lähtien ja JHTTA:sta ja EJHTTL:sta ilmenevän mukaisesti<sup>2448</sup>. Jäljelle JHTT-järjestelmästä jäi JHTTL:n siirtymäsäännösten määräaikojen päättymisen jälkeen JHTT-tilintarkastajia koskevat määräykset.<sup>2449</sup>

Edellä jaksossa 7.1 selvitetyn mukaisesti ryhdyttiin JHTT-tilintarkastajajärjestelmän syntymisen jälkeen suhteellisen varhaisessa vaiheessa toimenpiteisiin, joiden tavoitteena oli julkishallinnon itsenäisen tilintarkastajatutkinnon liittäminen osaksi tilintarkastuslainsäädännön mukaista tilintarkastusta. Eduskunnan vastauksessaan edellyttämän aikaisemmasta poikkeavan tilintarkastajan tutkintojärjestelmän valmistelun jälkeen käynnistettiin tätä tarkoittavan selvitysten laatiminen. Itse lopputulos yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymisestä oli jo määritetty eduskunnan vastauksessa.<sup>2450</sup>

Vuoden 1994 valtiopäivillä eduskunta edellytti EKuntaL:n hyväksyessään vastauksessaan yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymistä julkisyhteisöjen ja yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastuksessa.<sup>2451</sup> Vuoden 2006 valtiopäivillä hyväksyessään ETTL:n eduskunta edellytti hallituksen valmistelevan tilintarkastajien tutkintovaatimukset siten, että kaikille yhteisen perustutkinnon jälkeen voidaan suorittaa erikoistumistutkinnot.<sup>2452</sup>

<sup>2446</sup> Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyi ETTL 30 §:n mukaan KHT-tilintarkastajat, huolehti 39 §:n mukaan tilintarkastajien hyväksymiseen ja näiden toimintaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä sekä 40 §:n mukaan huolehti KHT-tilintarkastajien valvonnasta. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat hyväksyivät ETTL 31 §:n mukaan HTM-tilintarkastajat sekä huolehtivat 40 §:n mukaan näiden valvonnasta.

<sup>2447</sup> Kaikkia tilintarkastajia koskevat yhteiset säännökset tilintarkastuksen ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta sisältyvät TTL 7 ja 8 lukuun.

<sup>2448</sup> Ks. myös HE 254/2014 vp: 46; Suomen Kuntaliitto 8.12.2014.

<sup>2449</sup> Kaikkia tilintarkastajia koskevat yhteiset säännökset ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta sisältyvät TTL 7 ja 8 lukuun.

<sup>2450</sup> Ks. EV 293/2006 vp – HE 194/2006 vp: 1.

<sup>2451</sup> Ks. EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 1.

<sup>2452</sup> Ks. EV 293/2006 vp – HE 194/2006 vp: 1.



Edellä mainituista eduskunnan toivomuksesta ja vaatimuksista toteutui viimeksi mainittu. HE:n mukaan tutkinnonuudistuksessa oli esillä siirtyminen myös vain yhteen kaikille yhteiseen tilintarkastajatutkintoon. Se, missä määrin valmistelua tältä osin mahdollisesti toteutettiin, ei ilmene HE:stä. Yhtä tutkintoa ei HE:n mukaan kuitenkaan esitetty sen johdosta, että listayhtiöiden ja finanssialan tilintarkastuksen kannalta oli olemassa näitä seikkoja painottava erikoistumistutkinto. Vastaava tilanne oli HE:n mukaan myös julkisen sektorin erityiskysymyksiin keskittyvän tutkinnon kohdalla.<sup>2453</sup>

Perusteltaessa tilintarkastusjärjestelmän muuttamista ensiksi suoritettavaan perustutkintoon sekä tämän jälkeen suoritettaviin yksityisen ja julkisen sektorin erikoistumistutkintoihin, katsottiin HE:ssä epätarkoituksenmukaiseksi tilintarkastajajärjestelmien erillisuus ja rinnakkaisuus. Esitettyjen perustelujen mukaan kaikkien tilintarkastajien perustehtävänä on tilinpäätöksen tarkastaminen ja oikeellisuuden varmentaminen. Perusteluina esitettiin myös yhteisenä tekijänä hallinnon tarkastus, vaikka sen sisältö on tarkastuksen kohteesta riippuen erilainen. HE:n mukaan myös taloudellisen raportoinnin peruslähtökohdat ovat yhdentyneet yksityisellä ja julkisella sektorilla.<sup>2454</sup> Mainittuja raportoinnin peruslähtökohtia ei tuossa yhteydessä kuitenkaan miltään osin selvennetä, jonka johdosta perustelun sisältö jää epäselväksi.

Tämän tutkimuksen kannalta olennainen kuntien ja kuntayhtymien hallinto sekä kunnan toimiala poikkeaa olennaisesti sekä rakenteeltaan että tavoitteeltaan Oyj:n, Oy:n, AsOy:n, Ok:n, Ky:n, Ay:n, säätiön, yhdistyksen ym. hallinnosta. Kunnallista hallintoa, sen monipuolisuutta sekä sen kehitystä nykypäiviin saakka on tässä tutkimuksessa selvitetty aikaisemmissa pääjaksoissa osana kunnallista tilintarkastusta sekä säätyvaltiopäivien että eduskunnan lainsäädännössä.

Yksityisellä sektorilla esim. tärkeimmän yhtiömuodon eli Oy:n hallinnon tarkastuksen sisältö ja hyvä tilintarkastustapa hallinnon tarkastuksessa olivat TTL:ia säädettäessä täsmällisesti määrittelemätön vailla yleisesti hyväksyttyä vakiintunutta käsitystä.<sup>2455</sup> Vuonna 2018 valmistuneessa TEM:n julkaisemassa muistiossa<sup>2456</sup> TTL:n määräytyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä

<sup>2453</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 37–38.

<sup>2454</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 33.

<sup>2455</sup> Ks. osakeyhtiön hallinnon tarkastuksesta esim. Suomela 1990: 267 ss., jossa pyrittiin lainsäädäntöön perustuen kartoittamaan hallinnon tarkastusta ja sen kohteita pyrkimyksenä muovata hyvää tilintarkastustapaa hallinnon tarkastuksessa. Ks. myös Ruuska, Risto 2018: 36 ss., jonka mukaan hallinnon tarkastuksen täsmällisestä sisällöstä ei ole yleisesti hyväksyttyä vakiintunutta käsitystä. Ks. lisäksi TTL:n muuttamista HE 70/2016 vp: 10–12, jossa todetun mukaisesti hallintoa voitaneen pitää tilintarkastuksen kohteista epäselvimpänä; TEM 66/2015: 16–19.

<sup>2456</sup> TEM 1/2018.

selvitettiin mm. TTL:n määräysten pohjalta hallinnon tarkastusta varsin kattavasti.<sup>2457</sup> Muistiossa todetun mukaisesti hallinnon tarkastuksen sisältö koettiin yleisesti epämääräiseksi ja tilintarkastajan oikeusturvaa vaarantavaksi, minkä vuoksi vallitsevaa oikeustilaa oli syytä selventää.<sup>2458</sup> Työryhmän ehdotuksen mukaan hallinnon tarkastuksen yleisluontoisen ohjeistuksen sisällöstä tulisi antaa ohjeistus.<sup>2459</sup> Tämän jälkeen *Suomen tilintarkastajat ry* antoi vuonna 2021 suosituksen osakeyhtiön hallinnon tarkastamisesta.<sup>2460</sup>

Kunnan hallinto on poikennut ja poikkeaa olennaisesti TTL:n mukaan tarkastettavien osakeyhtiöiden ym. hallinnosta. Kunnan hallinnon tarkastaminen perustuu vaaleilla valittujen valtuutettujen sekä näiden valitsemien luottamushenkilöiden sekä viranhaltijoiden virkavastuulla hoitamien tehtävien lainmukaisuuteen sekä kunnan omiin kunnallisen lainsäädännön mukaisiin säädöksiin. HE:ssä mainittu hallinnon tarkastus tarkoittaa nimikkeestä riippumatta käytännössä kovin erilaisia tarkastuskokonaisuuksia, joilla ei ole sisältönsä osalta toistensa kanssa paljoakaan tekemistä HE:ssä mainittuna yhteisenä tekijänä.

Yhteiseksi tehtäväksi HE:ssä mainittu tilinpäätöksen tarkastaminen ja oikeellisuuden varmistaminen on sisällöllisesti toisistaan poikkeavaa kunnan tai pelkästään KPL:n mukaan laaditun tilinpäätöksen osalta. Kunnat soveltivat ja soveltavat sekä EKuntaL:n että KuntaL:n perusteella kirjanpitolainsäädäntöä KuntaKILA:n tämän lisäksi antamien lausuntojen ja ohjeiden mukaisesti sekä kirjanpidossaan että tilinpäätöksen laatimisessa.

Tällöin kunnan kirjanpito sekä kunnan tilinpäätös poikkeavat olennaisesti laadintaperiaatteiltaan pelkästään KPL:n mukaan pidetystä kirjanpidosta sekä KPL:n mukaan laaditusta tilinpäätöksestä. Lisäksi sekä kunnan tilinpäätöksessä että kunnan laskentatoimessa tulee ottaa huomioon valtuuston päättämän sitovan talousarvion noudattaminen sekä siitä poikkeamiset.<sup>2461</sup> Kirjanpidon sekä KPL:n mukaisten tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden hallitsemisen lisäksi kunnan tilinpäätöksen tarkastuksessa tulevat huomioitavaksi edellä mainitut erityiset ohjeet ja määräykset. KuntaL 112 §:n mukaan sekä KuntaL 110 §:n mukainen

---

<sup>2457</sup> Ks. TEM 1/2018: 15 ss.

<sup>2458</sup> Ks. TEM 1/2018: 53.

<sup>2459</sup> Ks. TEM 1/2018: 73.

<sup>2460</sup> Ks. Suomen tilintarkastajat ry 2021b.

<sup>2461</sup> KuntaL 112 §:n (EKuntaL 67 §) mukaisesti KuntaKILA antaa ohjeita ja lausuntoja KPL:n ja KuntaL 113–116 §:n (EKuntaL 68–70 §) soveltamisesta. KuntaL 113 §:ssä (EKuntaL 68 §) säädetään kunnan tilinpäätöksestä, 114 §:ssä (EKuntaL 68 a §) konsernitilinpäätöksestä, 115 §:ssä (EKuntaL 69 §) toimintakertomuksesta ja 116 §:ssä tytäryhteisön ja kuntayhtymän tiedonantovelvollisuudesta.

talousarvioon ja -suunnitelmaan perustuva taloudenhoito ja päätöksenteko aset-tavat yksityissektorista huomattavastikin poikkeavat vaatimukset koskien kunnan taloudenhoidon ja hallinnon virkavastuulla toteutettavaa tilintarkastusta.

## 7.6 Yhteenvetoa

JHTT-tutkinto perustettiin vuonna 1991. Varsin lyhyen ajan kuluttua JHTT-tutkinnon perustamisesta valmistui vuonna 1995 vuoden 1994 alussa asetetun tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistämisyhdistymän muistio, jossa esitettiin mm. yhtenäisen tilintarkastajatutkinnon toteuttamista. EKuntaL:n valmistelun yhteydessä esitettiin voimakasta kritiikkiä ainoastaan JHTT-tarkastajan valitsemisesta kunnan tilintarkastajaksi ja eduskunta edellytti toimenpiteitä yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymiseksi. Vuoden 2007 ETTL:n hyväksymisen yhteydessä eduskunta edellytti valmisteltavaksi tilintarkastajille yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan suorittaa yksityisen ja julkisen sektorin erikoistumistutkinnot.

TTL annettiin loppuvuodesta 2015. Uuden tilintarkastajajärjestelmän mukaan suoritetaan ensiksi kaikille tilintarkastajille pakollinen perustutkinto eli HT-tilintarkastajan tutkinto. Tämän jälkeen voidaan suorittaa yksityisen ja julkisen sektorin erikoistumistutkinnot eli KHT-tutkinto ja JHT-tutkinto. Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen oli pitkälti myös organisatorinen toimenpide. Tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta sekä tilintarkastuslautakunnan sihteeristö siirrettiin *Keskuskauppakamarista Patentti- ja rekisterihallitukseen* ja JHTT-lautakunta samoin kuin JHTT-tutkinto ja JHTT-yhteisöt siirtymäajan jälkeen lakkautettiin. Itsenäinen JHTT-tilintarkastajajärjestelmä oli olemassa vajaat 25 vuotta.

Aikanaan julkisen sektorin tilintarkastajan tutkintoa valmisteltaessa tämä katsottiin joiltakin tahoilta tarpeettomaksi. Myös ainoastaan JHTT-tilintarkastajien valintaa kunnan tilintarkastajaksi kritisoiitiin. Mainittujen ratkaisujen kestävydestä on kuitenkin osoituksena myös uudessa tilintarkastajajärjestelmässä TTL:n mukainen julkisen sektorin muihin Euroopan maihin verrattuna poikkeuksellinen<sup>2462</sup> JHT-tutkinto. Kunnan tilintarkastusyhteisön vastuunalaisena tilintarkastajana toimivan tulee KuntaL 122 §:n perusteella olla julkishallinnon ja -talouden erikoispätevyuden omaava JHT-tilintarkastaja<sup>2463</sup>.

<sup>2462</sup> Vrt. HE 254/2014 vp: 18.

<sup>2463</sup> JHT-tarkastajan määrittämisestä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. JHTTL 12 §:n 7 momentin perusteella päävastuullisena tilintarkastajana voi toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88. Molemmat samanaikaisesti annetut lait tulivat voimaan 1.1.2016.

TTL:ssa säädetään HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajien auktorisoinnista. Lisäksi laissa säädetään tilintarkastusyhteisöstä. TTL:iin sisältyy myös määräykset tilintarkastusvelvollisuudesta, jotka määräykset koskevat HT- ja KHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusyhteisöjä. JHT-tilintarkastajaa koskevia vastaavia säännöksiä ei ole sisällytetty TTL:iin. Tämän tutkimuksen kannalta merkittävä JHT-tilintarkastajaa koskeva määräys sisältyy nykyisin voimassa olevaan KuntaL:iin.<sup>2464</sup>

TTL:n säätämisen yhteydessä kumottiin aikaisempi EJHTTL uudella JHTTL:lla, jossa säädetään muun ohella aikaisemman lainsäädännön mukaisen JHTT-tilintarkastajan rekisteröinnistä uuteen rekisteriin JHTT-tilintarkastajaksi silloin, kun tämä ei ollut tilintarkastuslain nojalla hyväksytty tilintarkastaja. Mainittujen JHTT-tarkastajia oli tuolloin arviolta 130 tarkastajaa, ja heiltä vaadittiin JHT-tilintarkastajan pätevyyden saamiseksi erillisen siirtymäkokeen suorittaminen. Tätä perusteltiin 17.5.2006 annetun tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY mukaisten IFRS-standardien, ISA-standardien sekä corporate governance -tuntemuksen puuttumisesta JHTT-tutkinnosta. Vastaava tilanne oli ETTL:n tullessa voimaan vuonna 2007 alusta, jolloin samassa tilanteessa ollutta varovaisesti arvioiden n. 1300:aa KHT- ja HTM-tilintarkastajaa pidettiin direktiivin mukaisesti hyväksytyinä lakisääteisinä tilintarkastajina.

Tilintarkastajaluokkia oli TTL:n ja JHTTL:n säätämisen jälkeen aikaisemman kolmen (KHT-, HTM- ja JHTT-tilintarkastaja) jälkeen neljä eli HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastaja. Tilintarkastusyhteisöjä on vuoden 2020 lopussa päättyneen siirtymäkauden jälkeen yksi (tilintarkastusyhteisö) aikaisemman kolmen (HTM-, KHT- ja JHTT-yhteisö) sijasta. Vuoden 2022 lopussa tilintarkastajarekisterissä oli HT-tilintarkastajia 476, HT- ja KHT-tilintarkastajia 667, HT- ja JHT-tilintarkastajia 62, HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia 56 sekä JHTT-tilintarkastajia 26.<sup>2465</sup>

---

<sup>2464</sup> Määräyksiä JHT-tilintarkastajan sekä aikaisemmin JHTT-tilintarkastajan käyttämisestä tilintarkastuksissa ja muissa tarkastuksissa sisältyy useaan erityislakiin, joita ei tässä tutkimuksessa erikseen käsitellä.

<sup>2465</sup> Ks. PRH Tilintarkastusvalvonta 2023.

## 8 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 8.1 Kunnan luottamushenkilötilintarkastus

#### 8.1.1 Kunnan luottamushenkilöt maalaiskuntien ja kaupunkien tilintarkastajina

Kunnallisen lainsäädännön alkuajoista lähtien vuodesta 1865 alkaen, säädettiin kunnallisesta tilintarkastuksesta siten, että tämä tulisi toimittaa kunnallisten luottamushenkilöiden toimesta. Alussa kunnalliset säädökset annettiin erikseen maalaiskunnille ja kaupungeille. Vuoden 1865 EMKunA:ssa säädettiin kunnan tilintutkijain asettamisesta. Tilintutkijat antoivat vuosittain kertomuksen tarkastamistaan tililaskuista ja hallinnosta. Mahdollisista muistutuksista kuntakokous päätti saatujen selvitysten jälkeen joko muistutuksen hylkäämisestä tai erillisen sovinto-oikeuden asettamisesta, jonka päätös asiassa oli lopullinen.

Vastaava järjestely oli voimassa myös vuonna 1898 annetussa uudessa MKunA:ssa. Kassojen ym. tarkastuksen lisäksi kunnan tilien ja taloudellisen hallinnon tarkastamista varten tuli tällöin valita tarkastajat siihen soveliaista kunnassa tai kunnan ulkopuolella asuvista henkilöistä. Määräys tarkastajan tehtävään soveliaista henkilöistä oli tuona aikana varsin edistyksellinen. Seuraavan kerran kunnan tilintarkastajalle asetettavista vaatimuksista päätettiin vajaan sata vuotta myöhemmin vuonna 1995 annetussa EKuntaL:ssa.

Kaupunkeja koskeva KKunA annettiin vuonna 1873, jonka mukaisesti kaupungin rahavarain hoidosta annettua tilintekoa varten asetettiin tilintutkijoita. Maalaiskuntia vastaavaa sovinto-oikeusjärjestelmää ei kaupunkeja koskevaan säädökseen sisällynyt. Mikäli tilintutkijat esittivät tarkastuksensa perusteella rahavarain hoidosta muistutuksia, oli kaupungin päätösvallassa, saiko muistutus raueta vai tuliko asiassa ryhtyä toimenpiteisiin kaupungin oikeuden valvomiseksi.

Vuonna 1917 annettiin maalaiskunnille ja kaupungeille uudet MKunL ja KKunL, joissa säädettiin tilintarkastajien valinnasta aikaisemmasta poiketen välittömällä ja suhteellisilla vaaleilla. Tällöin myöskään kunnan ulkopuolisen tilintarkastajan valinta ei enää ollut mahdollista. Tilintarkastajien tehtäviä koskevat MKunA:n ja KKunA:n tilintarkastusta koskevat säännökset jäivät edelleen voimaan. Vuonna 1925 sekä MKunL:n että KKunL:n muutettujen säännösten mukaan tilintarkastajien valinta tuli jälleen valtuuston tehtäväksi. Tämä mahdollisti sen, että kunnan tilintarkastajaksi voitiin jälleen valita kunnan ulkopuolinen henkilö, mikäli tämä katsottiin tarpeelliseksi.

Tässä yhteydessä voidaan myös todeta, että kunnallinen tilintarkastus varsinkin alkuvaiheissaan oli melko kehittämätöntä. Sama voitiin todeta myös kunnan hallinnon ja taloushallinnon hoitamisen osalta. Kuntien tilivelvolliset olivat usein taidoiltaan tässä suhteessa toisiinsa nähden varsin erilaisessa asemassa. Eri tahojen tilinpidolliset ohjeet eivät olleet selkeitä ja yhtenäisiä vaan ne vaihtelivat ja olivat toisiinsa nähden hajanaisia. Kunnallinen hallinto ja tilinpito olivat sen vuoksi varsinkin alkuaikoina vielä kehittymässä ja jäsentymässä.

Vuodesta 1898 lähtien oli maalaiskunnissa mahdollista valita tarkastajat myös kunnan ulkopuolella asuvista siihen soveliaista henkilöistä heidän tähän suostuessaan. Tilintarkastajien valinnan tultua vuonna 1917 vaaleilla toimitettavaksi ei tämä kuitenkaan enää ollut mahdollista. Vuonna 1925 tilintarkastajien valinta tuli sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa valtuuston tehtäväksi. Samassa yhteydessä säädettiin sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa mahdollisuudesta valita tilintarkastajaksi myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen.

Samassa yhteydessä säädettiin mahdollisuudesta jättää yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan valitseminen valtioneuvoston siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa.

Vuonna 1934 muutetun KKunA:n mukaisesti kaupunginvaltuusto voi uskoa jatkuvan tilintarkastuksen valitsemansa välittömästi valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suorittavaksi. Vakinaisen tilintarkastaja oli kunnan viranhaltija erotukseksi luottamushenkilötilintarkastajista.

### 8.1.2 Kaikille kuntamuodoille yhteinen luottamushenkilötilintarkastus

Vuonna 1948 annettiin kaikille kuntamuodoille yhteinen EKunL. Tilintarkastajien valinnasta säädettiin lain 127 §:ssä, jonka mukaan kulumassa olevan vuoden kunnallishallinnon ja tilien tarkastusta varten valtuusto valitsi vähintään neljä vuositulintarkastajaa ja varavuositilintarkastajaa. Vuositilintarkastajien tehtävänä oli KunL 129 §:n mukaisesti kunnan tilien, arvopaperien ja rahavarojen tarkastaminen sekä tilien yhtäpitävyyden tutkiminen kunnan talousarvion kanssa.

EKunL:n korvanneen vuoden 1976 KunL:n 92 §:n mukaan kunnanvaltuusto valitsi neljän vuoden pituisen toimikautensa kunnan hallinnon ja taloudenhoidon tarkastamista varten vähintään neljä tilintarkastajaa ja neljä henkilökohtaista varatilintarkastajaa. Tilintarkastajien tehtävänä oli KunL 93 §:n mukaan kunkin varainhoitovuoden osalta tarkastaa kunnan hallinnon ja talouden hoitoa, tulojen kantoa sekä menojen perustumista talousarvioon ja asianmukaisiin päätöksiin.

Lisäksi tilintarkastajien tuli tarkastaa, oliko kirjanpito asianmukainen ja tilinpäätös oikein laadittu.

Aikaisemman kunnallisen lainsäädännön mukaisesti toisen kunnan jäsenen valitseminen kunnan tilintarkastajaksi hänen siihen suostuessaan oli mahdollista myös EKunL:n ja KunL:n säännösten perusteella. EKunL:n mukaan hänen tuli olla toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen. Vuoden 1976 KunL:n mukaan tilintarkastajaksi voitiin suostumuksellaan valita henkilö, joka ei ollut kunnan jäsen. Valittavalla henkilöllä tuli luonnollisesti olla vaalikelpoisuus kunnallisiin luottamustoimiin.

Sekä EKunL:n että KunL:n mukaisesti voitiin yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan määrääminen jättää sisäasiainministeriön siihen hyväksymän kuntain keskusjärjestön tehtäväksi. Vastaava määräys sisältyi myös aikaisempaan kunnalliseen lainsäädäntöön. Aikaisemman valtioneuvoston hyväksynnän tilalle oli vuoden 1948 EKunL:ssa tullut sisäasiainministeriön hyväksyntä. Vuoden 1976 KunL:ssa katsottiin, ettei sisäasiainministeriön hyväksymistä tarvita, jolloin maininta kuntien keskusjärjestöstä oli riittävä.

Aikaisemman, vuonna 1934 muutetun KKunA:n mukaan kaupungeissa voitiin valita välittömästi valtuuston alaisena toimiva vakinainen tilintarkastaja jatkuvan tilintarkastuksen suorittamista varten. Vuoden 1948 EKunL:n mukaan voitiin kaikissa kunnissa valita vakinainen tilintarkastaja jatkuvan tilintarkastuksen toimittamista varten. Vakinainen tilintarkastaja oli kunnan viranhaltija. Hänen toimittamissaan tarkastuksissa kertyneiden asiakirjojen tuli olla vuositilintarkastajien saatavilla.

Myös vuoden 1976 KunL:n mukaani voitiin kunnissa valita tilintarkastajien apulaiseksi vakinainen tilintarkastaja jatkuvan tarkastuksen toimittamista varten. Mainittu tilintarkastajien apulainen oli kunnan viranhaltija. Lisäksi tilintarkastajien apulaisen määrääminen voitiin KunL:n mukaisesti antaa valtuuston päätöksellä kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Kuntien keskusjärjestöt määräsivät tehtävään yleensä saman henkilön, joka oli edellä olevan mukaan määrätty yhdeksi kunnan tilintarkastajaksi.

Edellä todetun lisäksi on syytä huomioda, että kunnallinen luottamustoimi oli laeissa erikseen mainittuja ehdottomia kieltäytymisperusteita lukuun ottamatta pakollinen kunnan jäsenille. Myös kunnan tilintarkastajan toimi oli kunnallinen luottamustoimi, josta ei lain mukaisia kieltäytymisperusteita lukuun ottamatta ollut mahdollista kieltäytyä.

## 8.1.3 Hallintoa ja taloutta koskevat ohjeet ja suositukset

Alkuaikojen kunnallisten säännösten ohjeet kunnallisesta tilinpidosta olivat varsin niukat. Lisäksi edellä todetun mukaan eri tahojen laatimat kuntien tilinpidolliset ohjeet olivat alkuaikoina hajanaisia ja edustivat laatijoidensa käsityksiä kunnallisesta tilinpidosta. Kuntien keskusjärjestöistä vuonna 1921 perustettu *Maalaiskuntien Liitto* laati toimintansa aluksi uuden, kuntia varten suunnitellun kirjanpitojärjestelmän. Vuoteen 1938 mennessä mainittu kirjanpitojärjestelmä oli käytössä valtaosassa eli 422:ssa suomenkielisessä sekä kaksikielisessä kunnassa.

Lisäksi *Maalaiskuntien Liitto* julkaisi vuonna 1926 kunnallishallintoa koskevan ohjesääntökokoelman, jota uusittiin vuosina 1930 ja 1934. Ohjesääntökokoelma sisälsi mallisääntöjä kuntien taloudenhoidosta, talousarviosta, omaisuusluetteloista ym. Sääntökokoelmaan sisältyi myös kunnan tilintarkastusta koskeva ohjeistus, jossa kuvattiin mm. tilintarkastajien työskentelytapoja sekä tilintarkastuskertomuksen sisältöä. Uudempi painos sääntökokoelmasta julkaistiin vuonna 1944 ja se sisälsi myös tilintarkastusta koskevan ohjeistuksen.<sup>2466</sup>

*Toiviainen* julkaisi mm. vuonna 1927 *Maalaiskuntien Liiton* kustantamana kunnan tilintarkastajan käsikirjan sekä vuosina 1926 ja 1929 hallinnollista kirjanpitoa koskevan oppaan.<sup>2467</sup> Kyseiset julkaisut olivat tuolloin ilmeisen tarpeellisia ja hyödyllisiä kunnan laskentatoimen ja kunnallisen tilintarkastuksen toteuttamista ja kehittymistä ajatellen.

Edellä olevan lisäksi *Maalaiskuntien Liitto* julkaisi useita muita ohjesääntöjä kuntien rahatoimesta ja tilisäännöstä. Vuoden 1948 EKuntaL:n ajalta *Maalaiskuntien Liitto* julkaisi vuonna 1951 vuositilintarkastajien johtosäännön sekä kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajien johtosäännön sekä vuonna 1957 vuositilintarkastajien johtosäännön.<sup>2468</sup> *Kunnallinen Keskustoimisto* julkaisi mm. vuonna 1948 tilintarkastusäännön mallin.<sup>2469</sup>

*Suomen Kaupunkiliitto* julkaisi vuonna 1960 mallin kaupungin talousarvioasetelmasta. Lisäksi *Kaupunkiliitto* julkaisi vuosina 1977–1983 mallisääntöjä kaupungin talouden hoidosta sekä tilinpäätöksestä. *Kaupunkiliitto* julkaisi myös vuosina 1977–1984 mm. kaupungin tilintarkastussäännön ja kaupungin tilintarkastuskertomuksen mallin.<sup>2470</sup> Lisäksi *Suomen Kaupunkiliitto* julkaisi vuonna 1979 selvityksen kunnallisen tilintarkastuksen yleispiirteistä.<sup>2471</sup> *Suomen*

<sup>2466</sup> Ks. jakso 2.4.

<sup>2467</sup> Ks. Toiviainen 1926a; 1927a; 1929a.

<sup>2468</sup> Ks. Maalaiskuntien Liitto 1951a; 1951b; 1957.

<sup>2469</sup> Ks. Kunnallinen Keskustoimisto 1948.

<sup>2470</sup> Ks. Suomen Kaupunkiliitto 1977b; 1983a; 1984.

<sup>2471</sup> Ks. Suomen Kaupunkiliitto 1979.



*Kunnallisliitto* julkaisi mm. vuonna 1977 suosituksen kunnan taloussäännöksi ja tilintarkastussäännöksi.<sup>2472</sup> Myös *Finlands svenska kommunförbund* julkaisi vuosina 1977 ja 1982 tilintarkastussäännön mallin.<sup>2473</sup>

Lisäksi kuntien keskusjärjestöjen vuonna 1967 perustama kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta (KULAUS) antoi vuosina 1972–1993 suosituksia mm. kuntien talousarvioasetelmasta, kirjanpitoluokituksista, tilinpäätöksestä, liikelaitoksen kirjanpidosta ym.

Edellä olevan lisäksi *Kunnallinen tilintarkastajalautakunta* julkaisi vuonna 1984 ohjeet hyvästä kunnallisesta tilintarkastustavasta, kunnan ja kuntainliiton tilintarkastuskertomuksesta sekä kunnan ja kuntainliiton tilintarkastussäännöstä.<sup>2474</sup>

Kunnallisten keskusjärjestöjen ja muilla ohjeilla ja suosituksilla oli käytännössä olennainen merkitys varsinkin pienimmille kunnille, joiden resurssit tehtävien hoitamiseen olivat rajalliset. Edellä mainittujen ohjeiden ja suositusten käyttöönotto riippui viime kädessä kuntien omista päätöksistä.

#### 8.1.4 Kuntien keskusjärjestöt ja kunnallinen tilintarkastus

Edellä todetun mukaisesti mm. kunnallinen taloudenhoito oli alussa varsin hapuilevaa lain pelkistettyjen säännösten vuoksi selkeiden ohjeiden puuttuessa. Myös kunnallinen tilintarkastus etsi alussa muotojaan. Kunnallisten säädösten kehittyessä ja kunnallisen toiminnan monipuolistuessa sekä kunnan toiminnan, hallinnon ja taloudenhoidon osalta, asetti tämä kunnan toiminnan lisäksi uusia vaatimuksia myös kunnan luottamushenkilöiden toimesta toteutettavalle tilintarkastukselle.

Maalaiskunnan tilintarkastuksessa edellytettiin vuoden 1898 MKunA:ssa, että kunnan tilintarkastajan tuli olla siihen sovelias. Myös vastaavat ominaisuudet omaava kunnan ulkopuolella asuva henkilö voitiin suostumuksellaan valita kyseiseen tehtävään. Vuonna 1917 annetuissa MKunL:ssa ja KKunL:ssa säädettiin tilintarkastajien valinnasta vaaleilla valtuuston vaalin yhteydessä. Tällöin korostui kunnallinen demokratia kuntien tilintarkastuksen yhteydessä.

Vuonna 1925 muutettiin MKunL:ia ja KKunL:ia siten, että tilintarkastajien vaali tuli valtuuston toimitettavaksi. Tässä yhteydessä säädettiin lisäksi, että kunnan tilintarkastajaksi voitiin valita myös toisessa kunnassa asuva Suomen kansalainen.

<sup>2472</sup> Ks. Suomen Kunnallisliitto 1977.

<sup>2473</sup> Ks. *Finlands svenska kommunförbund* 1977; 1982.

<sup>2474</sup> Ks. *Kunnallinen tilintarkastajalautakunta* 1984; 1987; 1989; 1991.

Säädöksien selkeänä tarkoituksena oli mahdollistaa mahdollisimman pätevien henkilöiden valinta kunnan tilintarkastajiksi, vaikkakaan toisessa kunnassa asuvalle tilintarkastajalle ei asetettu erikseen mitään pätevyysvaatimuksia.

Edellä jaksoissa 8.1.1 ja 8.1.2 todetun mukaisesti kunnallisessa lainsäädännössä säädettiin vuodesta 1925 lähtien, että valtuusto voi jättää yhden kunnan tilintarkastajan ja varatilintarkastajan kuntien keskusjärjestön määrättäväksi. Vuonna 1925 muutettujen MKunL:n ja KKunL:n mukaisesti kuntien keskusjärjestön tuli olla valtioneuvoston hyväksymä. Vuoden 1948 EKunL:n mukaan kuntien keskusjärjestön tuli olla sisäasiainministeriön hyväksymä. Vuoden 1976 KunL:n mukaan kuntien keskusjärjestön erillistä hyväksymistä ei enää vaadittu.

Edellä olevan vuoden 1925 säännösten perusteella *Maalaiskuntien Liitto* hyväksyttiin mainituksi keskusjärjestöksi 23.10.1925, *Suomen Kaupunkiliitto* 18.3.1926 ja *Finlands Svenska Landskommuners Förbund* 6.10.1927.<sup>2475</sup> Antaessaan vuonna 1925 pyydetyn lausunnon *Maalaiskuntien Liiton* hakemuksesta edellämainitusta valtioneuvoston hyväksymäksi kuntien keskusjärjestöksi, katsoi *Keskuskauppakamari* hakijan täyttävän kaikki vaadittavat edellytykset viitaten mm. tilineuvontaosaston johtajan aikaisempaan toimimiseen valantehneenä tilintarkastajana<sup>2476</sup> sekä tämän jälkeen KHT-tilintarkastajana<sup>2477</sup>. Lausunnonantajan toivomuksen mukaista ehtoa tilineuvontaosaston johtajalta vastakin vaadittavasta KHT-pätevyydestä ei sisällynyt annettuun päätökseen.<sup>2478</sup>

Vuoden 1941 valtiopäivillä tehty aloite julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamiseksi ei puolestaan johtanut toivottuun lopputulokseen. Asian johdosta valmistui vuonna 1943 komiteanmietintö, jossa tilintarkastusta käsiteltiin lähinnä liike-elämän tarpeiden kannalta. Sekä *Maalaiskuntien Liitto* että *Suomen Kaupunkiliitto* esittivät tämän johdosta, että myös hallinnollisen tilintarkastuksen ja julkisten talouksien tarkastaminen otettaisiin huomioon. Asiaa ei ilmeisesti joko ymmärretty tai siihen ei tunnettu kiinnostusta. Komiteanmietintö ei johtanut enempään toimenpiteisiin.<sup>2479</sup> Seuraavan kerran asiaan palattiin noin 40 vuoden kuluttua.

Vuonna 1947 *Maalaiskuntien Liitto* tiedusteli *Keskuskauppakamarilta* kuntien tilintarkastajien auktorisoinnista, mutta tiedustelu ei johtanut enempään toimenpiteisiin. Tämän jälkeen *Maalaiskuntien Liitto* ryhtyi elvyttämään valantehneiden

<sup>2475</sup> Ks. VN 23.10.1925; 18.3.1926; 6.10.1927.

<sup>2476</sup> Ks. jakso 6.2.

<sup>2477</sup> Ks. jakso 6.3.1.

<sup>2478</sup> Ks. KKK 1926:23; VN 23.10.1925.

<sup>2479</sup> Ks. jakso 6.5.1.

tilintarkastajien järjestelmää.<sup>2480</sup> *Liitolla* oli 1940-luvun lopulla kymmenkunta valantehnyttä tilintarkastajaa. Näiden määrän kuitenkin väheni 1950-luvulla.<sup>2481</sup>

Edellä mainituille kuntien keskusjärjestöjen määräämille tilintarkastajille ja varatilintarkastajille ei asetettu laeissa mitään pätevyysvaatimuksia. Mainittujen tilintarkastajien muodollinen ja asiallinen osaaminen riippui näin ainoastaan kyseisistä keskusjärjestöistä ja niiden tekemistä rekrytoinneista ja muista tarkastajia koskevista toimenpiteistä esim. heidän koulutuksensa suhteen. Edellä käsiteltiin lyhyesti vuosina 1941–1947 välisenä aikana olleita pyrkimyksiä julkisen hallinnon tilintarkastajien auktorisoimiseksi ilman toivottua tulosta.

Mahdollisuutta jättää yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määrääminen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi käytettiin kunnissa vuosina 1925–1996 eli noin 70 vuoden ajan hyvin laajasti. Erityisesti maalaiskunnat käyttivät hyväkseen mahdollisuutta jättää yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan kuntien keskusjärjestöjen määrättäväksi. *Maalaiskuntien Liiton* määräämiä tilintarkastajia oli vuonna 1926 noin 107 kunnassa. Vuonna 1939 tarkastettava kohteiden määrä oli yhteensä 420 sisältäen myös muita kuin kuntia. Myös *Finlands svenska landskommuners förbund* ja *Suomen Kaupunkiliitto* osallistuivat alusta asti vastaavalla tavalla kuntien tilintarkastukseen. Vuonna 1956 *Maalaiskuntien Liitolla* oli tarkastuskohteina enimmillään yhteensä 415 kuntaa. *Suomen Kaupunkiliiton* tilintarkastuspalveluja haluavien kaupunkien ja kauppaloiden määrän lisääntyessä 1940-luvulla aiheutti tämä *Kaupunkiliitolle* jossain määrin rekrytointiongelmia.<sup>2482</sup>

Edellä jaksoissa 8.1.1 ja 8.1.2 todetun mukaisesti kaupungeissa oli mahdollista vuonna 1934 muutetun KKunA:n mukaisesti uskoa jatkuva tilintarkastus valtuuston alaisena toimivan vakinaisen tilintarkastajan suoritettavaksi. Myös vuoden 1948 EKuntaL:n mukaan kaikissa kunnissa voitiin valita vakinainen tilintarkastaja jatkuvan tilintarkastuksen toimittamista varten. Vuoden 1976 KunL:ssa säädettiin tilintarkastajien apulaisista ja heille kuuluvista tehtävistä. Tällöin säädettiin, että kunnanvaltuusto voi antaa edellä mainitun tilintarkastajan lisäksi myös tilintarkastajan apulaisen määräämisen kuntien keskusjärjestön tehtäväksi. Tämä mahdollisuus palveli erityisesti niitä kuntia, joiden ei ollut mahdollista perustaa kyseistä virkaa.<sup>2483</sup>

<sup>2480</sup> Ks. Vesikansa 1993: 187–188.

<sup>2481</sup> Ks. Koivukoski 1991: 128–129.

<sup>2482</sup> Ks. jaksot 2.6.3; 3.1.7.4.

<sup>2483</sup> Ks. jakso 3.2.10.6.

Vuonna 1981 kuntien keskusjärjestöjen tarkastuskohteina oli 455 kuntaa sekä 341 kuntainliittoa. Vuonna 1983 tarkastuskohteina oli 461 kuntaa ja yli 400 kuntainliittoa eli lähes 900 kunnallista yhteisöä. Vuonna 1990 *Suomen Kunnalliliitosta* <sup>2484</sup> oli tullut yksi maan suurimmista tilintarkastustoimistoista tilintarkastuskohteiden ja kuntatarkastajien lukumäärän perusteella tarkasteltuna.<sup>2485</sup>

Kuntien keskusjärjestöjen yhdistyessä <sup>2486</sup> vuonna 1992, jolloin muodostettiin *Suomen Kuntaliitto ry*, yhdistyivät myös keskusjärjestöjen tilintarkastusorganisaatiot, jolloin muodostettiin uusi tilintarkastusyhteisö *Audiator*. *Suomen Kuntaliitto ry* määräsi vuoden 1993 alusta lukien keskusjärjestön tilintarkastustoimesta huolehtineen *Audiator Oy* -nimisen yhtiön ehdottamat henkilöt pyydettyihin kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastustehtäviin.<sup>2487</sup>

Kuntien keskusjärjestöjen rooli kuntien valitsemien tilintarkastajien rinnalla oli jossain määrin kaksijakoinen. Toisaalta kunnalliset keskusjärjestöt laativat ja julkaisivat kuntien toiminnan kannalta varsinkin alkuaikoina suorastaan välttämättömiä kuntien hallintoa ja taloutta koskevia ohjeita ja suosituksia edellä jaksossa 8.1.3 todetun mukaisesti. Toisaalta kunnallisten keskusjärjestöjen nimeämät tarkastajat ottivat muun ohella väistämättä kantaa myös näiden suositusten ja ohjeiden noudattamiseen. On kuitenkin syytä huomioda se, että kuntien keskusjärjestöjen ohjeiden ja suositusten käyttöönotosta päättivät kunnat itsenäisesti.

Tässä yhteydessä voidaan todeta kunnallisten keskusjärjestöjen varsin vahva asema myös kunnallista lainsäädäntöä koskevissa kysymyksissä. Varhaisin osoitus tästä lienee edellä mainittu MKunL:ssa ja KKunL:ssa vuonna 1925 säädetty kunnallisten keskusjärjestöjen oikeus valtuuston niin päättäessä määrätä yksi kunnan tilintarkastaja ja varatilintarkastaja. Tämä mahdollisuus ei sisällynyt HE:n esitykseen lakien muuttamisesta vaan se otettiin lakiin valiokuntakäsittelyn perusteella.<sup>2488</sup> Sittenmin mainittu varsin keskeiseksi osoittautunut määräys toistui lähinnä ilmoituksenomaisesti vuoden 1948 EKunL:ssa ja vuoden 1976 KunL:ssa. Vuoden 1976 KunL:iin sisältyvä vastaava säännös tilintarkastajien apulaisen määräämisestä kuntien keskusjärjestöjen toimesta otettiin myös lakiin HE:stä poiketen valiokuntakäsittelyn perusteella.<sup>2489</sup>

<sup>2484</sup> Aikaisemmin Suomen Maalaiskuntien Liitto.

<sup>2485</sup> Ks. jakso 3.2.10.4.

<sup>2486</sup> Ks. Laki Suomen Kuntaliiton perustamiseen liittyvistä järjestelyistä 26.2.1993/222.

<sup>2487</sup> Ks. Hannus & Hallberg 1993a: 450; 1993b:450, 497–498; Lehtinen, Esko 1993: 28.

<sup>2488</sup> Ks. LaTVM 3/1924 vp – HE 21/1924 vp: 2, 4, 7. Ks. myös jaksot 2.3.1 ja 2.3.2.

<sup>2489</sup> Ks. II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp: 8, 21. Ks. myös jakso 3.2.10.6.

Edellä mainittujen kunnallisten säädösten lisäksi kuntien keskusjärjestöjen huomioiminen toteutui muuallakin lainsäädännössä. Vuoden 1978 EOYL:iin sisältyivät mm. määräykset KHT- tai HTM-tilintarkastajan määräämisestä tietyn kokoluokan osakeyhtiöille. Lain valiokuntakäsittelyssä<sup>2490</sup> katsottiin, ettei mainittuja määräyksiä tulisi sellaisenaan soveltaa osuuskuntien ja kuntien omistamiin osakeyhtiöihin. Lopputulemana oli, että kuntien keskusjärjestöjen palveluksessa olleet päätoimenaan tilintarkastustehtävissä toimineet henkilöt rinnastettiin kuntaenemmistöisissä osakeyhtiöissä KHT- ja HTM-tilintarkastajiin. Lisäksi kuntien keskusjärjestöt voivat hyväksyä edellä mainittujen kuntaenemmistöisten osakeyhtiöiden tilintarkastajiksi kuntien palveluksessa olleita erikseen määrätyt ehdot täyttäviä henkilöitä KHT- ja HTM-vaatimuksista riippumatta. Kyseinen järjestelmä lakkasi vuonna 1994, kun annettiin ensimmäinen tilintarkastuslaki EETTL.<sup>2491</sup>

Kuntien keskusjärjestöjen asema kunnallisessa tilintarkastuskentässä on edellä todetun mukaan ollut erityisen merkittävä sekä annettujen ohjeiden ja suositusten että käytännön tilintarkastustoiminnan kautta. Edellä mainitut lakien valmisteluun liittyvät HE:iin sisällyttömät valiokuntakäsittelyyn perustuvat vuosina 1924, 1976 ja 1978 toteutetut merkittävät säännökset edellä mainittuihin lakeihin osoittanevat myös muutoin kuntien keskusjärjestöjen merkityksen ja painoarvon kunnallisessa tilintarkastuksessa.

Tarkasteltaessa kunnallisen lainsäädännön kehittymistä, kuntien tehtävien monipuolistumista, kuntien hallinnon ja taloudellisen hallinnon muuttumista aikaisempaa monipuolisemmaksi, voidaan ilmeisen selkeästi todeta, että ainoastaan kunnallisen pakollisen luottamushenkilöjärjestelmän puitteissa toteutettu kunnallinen tilintarkastusinstituutio ei olisi menestyksellisesti voinut hoitaa tehtäväänsä ongelmitta. Luottamushenkilöiden ym. toteuttama kunnallinen tilintarkastus alkoi säädettäessä vuoden 1865 EMKunA ja mainittu ajanjakso päättyi vuoden 1995 EKunL:n tilintarkastusta koskevien säännösten tullessa voimaan vuoden 1997 alusta. Kyseinen ajanjakso kesti noin 130 vuotta, josta kuntien keskusjärjestöjen edellä mainittu osuus oli noin 70 vuotta.

### 8.1.5 Yhteenvetoa

Kunnallinen luottamushenkilötilintarkastus alkoi vuonna 1865 säädettäessä EMKunA. Tämän jälkeen oli vuorossa vuonna 1873 annettu KKunA. Maalais-

<sup>2490</sup> Ks. LaVM 4/1978 vp – HE 27/1977 vp: 6.

<sup>2491</sup> Ks. jakso 6.6.1.

kuntia koskeva säädös uudistettiin vuonna 1898 annetulla MKunA:lla. Mainittujen säädösten mukaisesti kunnalla tuli olla kulloistenkin nimikkeiden mukainen tilintarkastaja. Kunnan tilintarkastajat olivat kunnallisia luottamushenkilöitä, ja tilintarkastajan toimi oli muiden kunnallisten toimien tavoin kunnan jäsenille pakollinen luottamustoimi. Alkuaikojen haparoinnin jälkeen kunnallinen tilintarkastus, kuten muukin kunnallinen toiminta, vakiintui ja kehittyi.

Kuntien tilintarkastajien rinnalle tuli vuonna 1934 kaupungeissa vakinainen tilintarkastaja, joka oli kunnan viranhaltija. Sen lisäksi, että mainittu viranhaltija toteutti käytännön tarkastustehtäviä, joita luottamushenkilötilintarkastajien ajankäyttö ei mahdollistanut, lienee ilmeistä, että viranhaltijan rekrytoinnissa pyrittiin siihen, että mainittu henkilö myös osaamisensa puolesta oli tehtävään sovelias. Järjestely mahdollistettiin kaikkien kuntien osalta sekä vuoden 1948 EKunL:ssa että vuoden 1976 KunL:ssa.

Kunnallisten säädösten mahdollistaman toisessa kunnassa asuvan henkilön valitseminen suostumuksellaan kunnan tilintarkastajaksi mahdollisti tarpeen vaatiessa mahdollisimman pätevän henkilön valinnan tilintarkastajan tehtävään. Asian merkityksestä kunnalliselle tilintarkastukselle ei ole käytettävissä tarkempia tietoja, mutta tällä on luonnollisesti ollut positiivinen merkitys kuntien tilintarkastuksen kannalta.

Selkeästi olennaisinta kunnallisen tilintarkastuksen toteutumisen kannalta oli kunnallisten keskusjärjestöjen oikeus päättää kunnan yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan määräämisestä valtuuston niin päätettäessä. Edellä todetun mukaisesti tätä mahdollisuutta käytettiin alusta alkaen varsin useasti sekä maalaiskunnissa että kaupungeissa. Myös myöhemmin vuoden 1976 KunL:n mahdollistamaa tilintarkastajien apulaisten vastaavaan valintatavan mahdollistuminen palveli samaa päämäärää kuntien tilintarkastuksessa.

Samalla kun kuntien tilintarkastajiksi voitiin valita toisessa kunnassa asuva henkilö ja toisaalta kunnan tilintarkastajien apuna voi toimia vakinainen tilintarkastaja/tilintarkastajien apulainen sekä kunnan keskusjärjestö voi määrätä yhdestä kunnan tilintarkastajasta ja varatilintarkastajasta, oli kunnan tilintarkastuksen perustana kuitenkin kunnan valitsevat tilintarkastajat sekä varatilintarkastajat. Kunnan tilintarkastajat valintatavastaan riippumatta ottivat antamansa kertomuksessa kantaa tilivelvollisten toimintaan sekä heitä kohtaan tehtyihin muistutuksiin tai vastuuvapauteen.

Vuosina 1865–1996 toteutunut kunnallinen tilintarkastus pelkästään kunnallisten luottamushenkilöiden toteuttamana ei ilmeisestikään olisi kaikilta osin voinut toteutua mainitussa muodossa vuoteen 1996 saakka. Kunnallisen lainsäädännön

sekä tähän liittyen myös kunnallisten säännösten monipuolistumisen sekä kunnan taloushallinnon kehittyminen asettivat jatkuvasti lisääntyviä vaatimuksia kuntien henkilöstön lisäksi myös tutkimuksen kohteena olevalle kunnalliselle tilintarkastukselle. Tältä osin kuntien keskusjärjestöjen merkitys käytännössä oli varsin merkityksellinen kunnallisessa tilintarkastuksessa päättyen kuntien vuoden 1996 tilintarkastukseen.

## 8.2 JHTT-tutkinto

Vuonna 1986 ryhdyttiin 16.9.1986 asetetun työryhmän toimesta valmistelemaan julkisen sektorin auktorisointikysymystä. Sitä ennen asia oli ollut esillä vuoden 1941 valtiopäivillä johtamatta toivottuun lopputulokseen. Tavoitteena työryhmällä oli julkisen sektorin tilintarkastajan tutkinnon aikaansaaminen. Suoritettu tutkinto osoittaisi työryhmän mukaan henkilön erityisen perehtyneisyyden ja kelpoisuuden julkishallinnon tilintarkastustehtäviin.<sup>2492</sup>

Perusteluina julkisen sektorin tutkinnolle esitettiin mm. julkisen sektorin voimakas kasvu, tehtävien monipuolistuminen, organisaation erikoistuminen sekä hallinnon kehittyminen monin eri tavoin. Huomattavaa tässä yhteydessä kunnallisen tilintarkastuksen kannalta on, että tuolloin oli vielä voimassa vuoden 1976 KunL, jonka mukaan kunnan tilintarkastuksesta vastasivat luottamushenkilötilintarkastajat ja kunnalliset viranhaltijat<sup>2493</sup> sekä valtuuston päätösten perusteella kunnallisen keskusjärjestöjen määräämät tarkastajat.

Työryhmän lausuntopyynnön 28.10.1987 liitteenä oli luonnos muistioksi julkishallinnon tilintarkastajien auktorisoinnista. Saatujen lausuntojen jälkeen laadittiin lopullinen 11.3.1988 päivätty muistio koskien edellä mainittua auktorisointia. JHTT-tutkinto perustettiin tämän jälkeen vuonna 1991 annetulla JHTTA:lla. Tämän jälkeen asetettu työryhmä esitti julkisen tilintarkastajan tutkinnon perustamista.<sup>2494</sup> JHTT-tutkinnon järjestämistä varten oli annetun asetuksen mukaisesti JHTT-lautakunta, joka vastasi annettavista tutkintovaatimuksista, hyväksyi henkilöt tutkintoon sekä hyväksymisestä tutkinnossa ja vastasi muutoin tutkinnon kehittämisestä annettujen määräysten mukaisesti.<sup>2495</sup>

Tuolloin ei ollut säädöksiä eikä säännöksiä JHTT-tilintarkastajan valitsemisesta tilintarkastajaksi missään yhteisössä tai säätiössä. Vuonna 1996 otettiin voimassa olevaan JHTTA:een määräykset JHTT-yhteisöstä. Määräys oli yhteydessä vuonna

<sup>2492</sup> Ks. OPM 1990:11: 8.

<sup>2493</sup> KunL 94 §:n mukaiset tilintarkastajien apulaiset.

<sup>2494</sup> Ks. OPM 1990:11: 1.

<sup>2495</sup> Ks. jakso 6.5.2.1.

1995 annettuun jäljempänä mainittuun EKuntaL:iin, jonka mukaan kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.

Vuonna 1999 annetulla EJHTTL:lla muutettiin ja täsmennettiin osallistumisoikeutta, tutkinnon rakennetta ja tutkintoon vaadittavia opintoja sekä käytännön kokemusta. Samalla täsmennettiin JHTT-yhteisöä koskevia määräyksiä. Lisäksi JHTT-lautakuntaa koskevia määräyksiä selvennettiin. JHTT-tutkinto itsenäisenä julkishallinnon tilintarkastajan tutkintona oli voimassa vajaat 25 vuotta ennen vuoden 2015 tilintarkastusjärjestelmää koskevaa uudistusta, jolloin mm. JHTT-lautakunta sekä JHTT-tutkinto lakkautettiin uuden järjestelmän astuessa voimaan.

Vuonna 1987 antamassaan lausunnossa *KHT-yhdistys* katsoi, että sen käsityksen mukaan tilintarkastukselliset näkökohdat ja hyvä tilintarkastustapa eivät olennaisesti poikkea toisistaan yksityissektorin ja julkissektorin tilintarkastuksessa. Toisaalta lausunnossa katsottiin, että mikäli edellä mainitussa työryhmän muistiossa 28.10.1987 painotettu julkistalouden tarkastajan näkökulma mm. tarkoituksenmukaisuusvalvonnan ja tehtävien laaja-alaisuuden vuoksi poikkeaa todella niin paljon yksityissektorin tilintarkastajien näkökulmasta, on auktorisointi syytä järjestää kokonaan omalle pohjalle, joka olisi lähempänä sisäistä tarkastusta kuin riippumatonta tilintarkastusta.<sup>2496</sup>

Edellä todetun mukaisesti JHTT-tutkinto perustettiin vuonna 1991 annetulla JHTTA:lla. Ensimmäinen tilintarkastusta koskeva laki EETTL annettiin vuonna 1994. Sitä ennen yksityisen sektorin tilintarkastajien auktorisointi oli perustunut kauppakamarilaitoksesta annettuihin asetuksiin.<sup>2497</sup> Lain valmisteluun liittyvässä KM:ssä vuodelta 1992 tuotiin esille tilintarkastuslailla säädeltävien tilanteiden ja sääntelyn tarpeen yksityissektorilla poikkeavan eräiltä osin huomattavassa määrin julkissektorin tilintarkastuksesta. Olennaisimpana asiana KM:ssa mainittiin tilintarkastajan raportointi ja tilinpäätöksen tarkastuksesta annettava tilintarkastuskertomus. Lisäksi mietinnössä todettiin julkishallinnon tilintarkastuksen sääntelyn aikaisempi kehittäminen omana kokonaisuutenaan.<sup>2498</sup>

Edellä mainitussa *KHT-yhdistyksen* kannanotossa vuodelta 1987 ei toisaalta nähty eroa yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen välillä, mutta toisaalta katsottiin, että julkinen tilintarkastus olisi enemmänkin lähempänä sisäistä tarkastusta kuin riippumatonta tilintarkastusta. KM:ssä vuonna 1992 lausutun mukaisesti puolestaan tuotiin esille yksityissektorin ja julkisen sektorin tilintarkastuksen väliset tuolloin tunnistettavat eroavuudet. Yksityisen ja julkisen

---

<sup>2496</sup> Ks. *KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y.* 1987.

<sup>2497</sup> Ks. jaksot 6.3.1 ja 6.3.2.

<sup>2498</sup> Ks. KM 1992: 14: 39.



sektorin tilintarkastukseen liittyvät eroavuudet on toisaalta tunnistettu myös nykyisin voimassa olevassa vuoden 2015 TTL:ssa.

## 8.3 Kuntakonsernin ammattilintarkastus

### 8.3.1 Tarve uudelle lainsäädännölle

Vuonna 1990 muutettiin lukuisia KunL:n säännöksiä, jotka koskivat sekä kunnallishallintoa että kuntien taloutta. Tässä yhteydessä eduskunta tehtyjen esitysten pohjalta edellytti hallitukselta kiireellisiä toimenpiteitä kunnallislainsäädännön uudistamiseksi. Tätä varten 21.3.1991 asetetun komitean toimeksi-antona oli selvittää mm. kuntien taloudellista asemaa ja toimintamahdollisuuksia ym.<sup>2499</sup>

Vuonna 1993 valmistuneessa mietinnössään komitea esitti mm. kuntien kirjanpidossa noudatettavaksi kirjanpitolainsäädäntöä sekä JHTT-tilintarkastajan käyttöpakkoa kunnan tilintarkastuksessa.<sup>2500</sup> Vuonna 1994 annetussa HE:ssä esitettiin kunnan kirjanpidossa noudatettavaksi kirjanpitolakia. Lisäksi HE:ssä esitettiin kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa kunnille pakollista ammattilintarkastusta eli käytännössä JHTT-tilintarkastajan käyttöpakkoa. Vuonna 1995 annetun EKuntaL:n mukaisesti kunnan tuli noudattaa kirjanpitolainsäädäntöä soveltuvien osin uuden elimen, KuntaKILA:n, antamien lausuntojen ja ohjeiden mukaisesti. Kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö.

### 8.3.2 Kunnan kirjanpito ja muu laskentatoimi

Kunnan talousarviosta annettiin EKuntaL:ssa aikaisemmasta poikkeavat määräykset mm. talousarvion rakenteesta. Kunnan kirjanpidossa tuli EKuntaL 67 §:n mukaisesti soveltaa kirjanpitolainsäädännön määräyksiä KuntaKILA:n antamien ohjeiden ja lausuntojen mukaisesti. Kunnan taloutta ja tarkastusta koskevat määräykset tulivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien.

Kunnan tulee sekä EKuntaL:n että KuntaL:n määräysten mukaan noudattaa kirjanpitolainsäädäntöä KuntaKILA:n<sup>2501</sup> antamien ohjeiden ja lausuntojen mukaisesti. Vuonna 1995 annetun EKuntaL:n aikana ennen vuotta 2016 annettiin yhteensä yli 40 KuntaKILA:n yleisohjetta, jotka koskivat pääosin kunnan

<sup>2499</sup> Ks. jakso 4.1.1.

<sup>2500</sup> Ks. KM 1993:33: 20.ss.

<sup>2501</sup> Nykyisin Hyvinvointi- ja KuntaKILA.

tilinpäätöstä ja tilinpäätökseen sisällytettäviä tietoja. Mainittuun määrään sisältyy useita yleisohjeita, joilla on korvattu tai täydennetty esim. muuttuneiden säännösten johdosta aikaisemmin annettuja yleisohjeita.

Vuoden 2015 KuntaL:n jälkeen annettujen yleisohjeiden määrä on vajaan 20. Edellä olevan lisäksi tulee huomioida KuntaKILA:n antamat eri lausunnot kuntien ja kuntayhtymien eri tilanteissa esittämiin lausuntopyyntöihin. Kun lisäksi otetaan huomioon kunnan taloushallintoon sisältyvien määräysten moninaisuus koskien esim. kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä, kunnallisten liiketoimintojen eriyttämisvelvollisuutta, kunnallista liikelaitosta ym., on varsin selvää, ettei tilintarkastuksen toteuttaminen muuttuneissa olosuhteissa olisi enää mahdollista luottamushenkilöiden toimesta. Edellä olevan lisäksi tulee ottaa huomioon myös kunnan hallinnon tarkastus.

Kuten edellä on todettu, antoivat myös kuntien keskusjärjestöt sekä myöhemmin näiden yhteistyöelin KULAUUS aikojen kuluessa lukuisia suosituksia ja ohjeita kuntien hallinnosta ja taloudenhoidosta. Suositusten ja ohjeiden huomioon ottaminen kunnan hallinnossa ja taloudessa riippui kuntien itsenäisistä päätöksistä. Tuolloin kunnissa oli käytössä hallinnollinen eli kameraalinen kirjanpito, jonka perusteet poikkesivat huomattavalta osin nykyisestä kirjanpitolainsäädännöstä.

Merkittävänä erona aikaisempaan todettuna on, että EKuntaL:n ja KuntaL:n määräykset kirjanpitolainsäädännön noudattamisesta sekä KuntaKILA:n antamien lausuntojen ja ohjeiden noudattamisesta ovat kuntia sitovia. Tämän mukaisesti aikaisempaa vapaaehtoisuutta ohjeiden ja suositusten vapaaehtoiseen noudattamiseen esim. kunnan laskentatoimessa ei ole, vaan tähän velvoittaa nykyisin KuntaL:n pakottava säännös. Mainittu seikka tulee luonnollisesti huomioida myös kunnan tilintarkastuksessa.

### 8.3.3 Tarkastuslautakunta

Uutena toimijana nykyisessä kunnallisessa lainsäädännössä on tarkastuslautakunta. Vastaavaa toimielintä ei aikaisempaan kunnalliseen lainsäädäntöön ole sisällynyt. Tämä ei sisällynyt myöskään uutta kuntalakea koskevaan komiteamietintöön. Sekä EKuntaL:n että KuntaL:n mukaisesti valtuuston asettaman tarkastuslautakunnan tehtävänä on valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Käytännössä tämä tarkoittaa mm. seuraavassa jaksossa tarkoitettua tarjouskilpailun järjestämistä kunnan tilintarkastajan valitsemiseksi. Tämän lisäksi laissa säädetään myös muista hallinnon ja talouden tarkastukseen liittyvistä tarkastuslautakunnalle kuuluvista tehtävistä.

Tarkastuslautakunta on luottamushenkilöistä koostuva toimielin, jonka jäsenyys muiden luottamustoimien avoin oli pakollinen laissa mainittuja kieltäytymisperusteita lukuun ottamatta. Aikaisemmasta poiketen edellytetään vuoden 2015 KuntaL:ssa säädetyn mukaan kunnalliseen luottamustoimeen valittavan henkilön suostumusta, jolloin jäsenyys myös mainitussa lautakunnassa perustuu tämän jälkeen vapaaehtoisuuteen. Erikseen sekä EKuntaL:ssa ja KuntaL:ssa määrätyn mukaisesti tarkastuslautakunta esittää seuraavassa jaksossa esitetyn tilintarkastuskertomuksen valmistelun perusteella, voidaanko toimielimen jäsenille ja toimialueen johtavalle viranhaltijalle myöntää vastuuvapaus. Lisäksi tarkastuslautakunnan tehtävänä on esittää, onko tilinpäätös hyväksyttävä.

Tarkastuslautakunnan tehtäviin on muun ohella säädetty KuntaL 121 §:n mukaisesti kunnan luottamushenkilöiden ja viranhaltijoiden sidonnaisuusilmoitusten valvonta sekä ilmoitusten saattaminen tiedoksi valtuustolle. KuntaL 84 §:n mukaisesti kunnan luottamushenkilön ja viranhaltijan on tehtävä ilmoitus johtotehtävistään sekä luottamustoimistaan elinkeinotoimintaa harjoittavissa yrityksissä ja muissa yhteisöissä, merkittävästä varallisuudesta sekä muistakin sidonnaisuuksistaan, joilla voi olla merkitystä luottamus- ja virkatehtävien hoitamisessa.

Edellä mainittujen hallinnollisten tehtävien lisäksi tarkastuslautakunnille on kuntien hallinnoissa annettu erilaisia hallinnollisia tehtäviä, joiden kohdalla tarkastuslautakunta on muun säännöksen puuttuessa ollut ja on ilmeisen selkeästi EKuntaL:n sekä KuntaL:n mukaan tilivelvollinen toiminnastaan. Kunnan tilintarkastuskertomuksessa esitetään mm. voidaanko toimielimen jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle myöntää vastuuvapaus.

Tarkastuslautakunnan tehtävänä tilintarkastuskertomuksen valmistelijana on tehdä esitys valtuustolle mm. vastuuvapaudesta. Tällöin tarkastuslautakunta myönteisessä tapauksessa esittää vastuuvapautta KuntaL 125 §:n (aikaisemmin EKuntaL 75 §) mukaan myönnettäväksi myös tarkastuslautakunnalle eli itselleen joko yleisenä toteamuksena<sup>2502</sup> tai erillisenä mainintana<sup>2503</sup> päätöksenteossaan. Tämä ei mahdollisesti liene ollut lainsäätäjän tarkoitus EKuntaL:ia ja KuntaL:ia säädettäessä.

<sup>2502</sup> ”... voidaanko toimielimen jäsenelle ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle (tilivelvollinen) myöntää vastuuvapaus”; ks. KuntaL 125 § 1 momentti.

<sup>2503</sup> Ks. esim. Turun kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 94; 15.6.2020 § 79; 14.6.2021 § 137; 13.6.2022 § 126. Edellä mainituissa päätöksissä myönnettiin vastuuvapaus tarkastuslautakunnan jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle tarkastuslautakunnan ehdotuksesta. Vrt. Ståhlberg 1926: 728, jonka mukaan tilintarkastaja ei tehtävän luonteesta johtuen voinut tarkastaa omia tilejään. Ks. myös jaksot 4.1.10.4 ja 4.2.18.2.

### 8.3.4 Kunnan tiintarkastaja

Komiteanmietintö uudeksi kunnallislainsäädännöksi valmistui vuonna 1993. Mietinnössä esitetyn mukaisesti yhden kunnan tilintarkastajan olisi tullut olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Lisäksi kunnalle olisi valittu muitakin tilintarkastajia.<sup>2504</sup> JHTT-tutkinto oli tätä ennen perustettu JHTTA:lla vuonna 1991. Vuonna 1995 annetun EKuntaL:n mukaan kunnan tilintarkastajaksi tuli valita JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. JHTT-yhteisön tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. JHTT-yhteisöstä säädettiin ensimmäisen kerran vuonna 1996 JHTTA:een tehdyllä lisäyksellä.<sup>2505</sup> EKuntaL:n hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat määräykset tulivat voimaan vuoden 1997 alusta.

Sen johdosta, että kunnan tilintarkastajaksi kelpuutettiin ainoastaan JHTT-tilintarkastaja, esitettiin tämän johdosta voimakastakin kritiikkiä. Tässä yhteydessä oli esillä myös silloisten KHT- ja HTM-tilintarkastajien käyttäminen kunnan tilintarkastuksessa JHTT-tilintarkastajan lisäksi. Lopputulemana oli, että KHT- ja HTM-tilintarkastajien mahdollisuutta osallistua JHTT-tutkintoon vaadittiin helpotettavaksi. Tässä yhteydessä myös edellytettiin ryhtymistä toimenpiteisiin yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymisestä julkisyhteisöjen ja yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastuksessa.<sup>2506</sup>

Vuonna 2015 annetun nykyisen KuntaL:n mukaisesti kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Määräystä muutettiin samana vuonna edempänä todetun tilintarkastusjärjestelmän muutoksen johdosta. Sen mukaan kunnan tilintarkastajaksi tulee valita tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Voimassa olevan JHTTL:n mukaisesti tilintarkastusyhteisön päävastuulliseksi tilintarkastajaksi voidaan tällöin määrätä myös JHTT-tilintarkastaja.<sup>2507</sup>

Uuden lainsäädännön myötä kunnan tilintarkastaja tuli ja tulee valita julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön mukaisesti. Lisäksi tulee tarvittaessa ottaa huomioon myös kuntien itse päättämät kunnan hankintoja koskevat säännöt. Kunnan tarkastuslautakunnan tehtävänä on mm. tarjouskilpailun järjestäminen kunnan tilintarkastajan valitsemiseksi. Tilintarkastajan valinnasta tehdyistä

---

<sup>2504</sup> Ks. KM 1993:33: 428.

<sup>2505</sup> Ks. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 20.6.1996/477.

<sup>2506</sup> Ks. jakso 4.1.9; EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 1.

<sup>2507</sup> Ks. JHTTL 12 § 7 momentti; HE 254/2014 vp: 88.

ratkaisuista on olemassa myös muutoksenhakumahdollisuus. Tässä tutkimuksessa todettujen tilintarkastajien valintaa koskevien KHO:n ratkaisujen määrä oli yhteensä 16. Aikaisempien lääninoikeuksien lainvoimaisten ratkaisujen määrä oli kaksi sekä hallinto-oikeuksien lainvoimaisten ratkaisujen määrä yksi. Markkinaoikeuden lainvoimaisten ratkaisujen määrä oli 95. Suurin osa edellä mainituista ratkaisuista eivät muuttaneet tilintarkastajan valinnasta tehtyä lopputulosta.

Vuoden 2021 toteutuneen tilintarkastuksen mukaan kuntien tilintarkastusmarkkinoita hallitsevat aakkosjärjestyksessä mainiten BDO sekä KPMG.<sup>2508</sup> Ratkaiseva merkitys erityisesti suurimpien kaupunkien kohdalla on kuntien itsensä asettamat vaatimukset tilintarkastuspalveluja tarjoaville tilintarkastusyhteisöille tilintarkastuskokemuksesta esimerkiksi asukasluvun suhteen. Tällöin tilintarkastusyhteisöt, jotka eivät täytä kulloinkin asetettuja ennakkoehdotuksia, jäävät tämän perusteella tarjouskilpailun ulkopuolelle. Ks. tästä myös jaksot 4.2.13.4 ja 4.2.13.5.

### 8.3.5 Yhteenvetoa

Kuntien tilintarkastuksen muuttuessa aikaisemmasta kunnallisesta luottamushenkilötilintarkastuksesta kunnan ulkopuolisen tahon toimesta tapahtuvaksi tilintarkastukseksi oli kyseinen muutos varsin radikaali aikaisempaan verrattuna. Kunnallista tilintarkastusta toteuttivat tätä ennen kunnan valitsevat luottamushenkilöt sekä mahdollisesti kuntien keskusjärjestöjen määräämät tarkastajat. Myös KuntaL:n säännökset mm. kirjanpitolainsäädännön noudattamisesta kunnan laskentatoimissa olivat merkittävässä asemassa kuntien tilintarkastusta uudistettaessa.

Luovuttaessa kunnallisesta luottamushenkilötilintarkastuksesta tuli aikaisemman instituution tilalle uusi kaksiosainen järjestelmä kunnan tilintarkastukseen. Uusi luottamushenkilötoimielin, tarkastuslautakunta, mm. valmistelee hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tilintarkastaja valitaan järjestettävän tarjouskilpailun perusteella noudattaen pääsääntöisesti lainsäädäntöä julkisista hankinnoista. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tämän jälkeen tarkastuslautakunta valmistelee tilintarkastuskertomuksen valtuustolle ja valmistelunsa perusteella tekee valtuustolle esitykset koskien tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapautta.

---

<sup>2508</sup> Ks. Liite 1.

Aikaisemmin kuntien keskusjärjestöt voivat valtuuston niin päättäessä määrätä kunnalle yhden tilintarkastajan ja varatilintarkastajan. Muut kunnan tilintarkastajat valittiin valtuuston toimesta. Kuntien keskusjärjestöjä oli kolme ennen niiden yhdistymistä vuonna 1993<sup>2509</sup> yhdeksi keskusjärjestöksi. Uuden lain-säädännön myötä kunnan tilintarkastaja valitaan nykyisin tarjouskilpailun perusteella. Nykyisin kuntien tilintarkastusmarkkinoita hallitsevat aakkosjärjestyksessä mainiten BDO ja KPMG muiden viiden kuntien tilintarkastusmarkkinoilla olevan tilintarkastusyhteisön osuuden ollessa huomattavasti vähäisempi.<sup>2510</sup>

## 8.4 JHT-erikoistumistutkinto

Vuonna 1995 annetussa Kuntal:ssa säädetyn mukaisesti ainoastaan JHTT-tilintarkastaja oli kelvoinen kunnan tilintarkastajaksi. Tässä yhteydessä edellytettiin EV:n vastauksessa aiemmin todetun mukaisesti myös ryhtymistä toimenpiteisiin yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymiseksi sekä julkisyhteisöjen että yksityisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastuksessa.<sup>2511</sup> Vuonna 1995 KTM:n asettaman työryhmän muistiossa esitetyn mukaan ei katsottu tarpeelliseksi muuttaa tuolloista vuonna 1994 annettua ensimmäistä tilintarkastuslakia eli EETTL:ia. Työryhmä esitti muun ohella kuitenkin yhteisen tilintarkastajakoulutuksen ja yhtenäisen tilintarkastajan ammattitutkinnon toteuttamista.<sup>2512</sup>

Vuoden 2007 ETTL:n hyväksymisen yhteydessä eduskunta puolestaan esitti vastauksessaan, että hallituksen tulisi viipymättä valmistella tarpeelliset säännökset ja määräykset HTM-, KHT- ja JHTT-tilintarkastajien mahdollisuudesta täydentää pätevyytensä puolin ja toisin. Samassa yhteydessä esitettiin, että kaikille tilintarkastajille tulisi olla yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voitaisiin suorittaa mahdolliset erikoistumistutkinnot.<sup>2513</sup> Tämä eduskunnan vaatimus toteutui säädettäessä vuonna 2015 nykyisin voimassa oleva TTL.

Mainituissa eduskunnan vastausten yhteydessä esitetyissä kannanotoissa joko yhteen tilintarkastajatutkintoon siirtymisessä taikka yhteisen perustutkinnon sekä tämän jälkeen suoritettavien erikoistumistutkintojen mukaiseen järjestelmään siirtymisessä painottui edellytettävän tilintarkastusjärjestelmän organisatorinen rakenne. Aikaisemmin oli EETTL:n säätämisen yhteydessä katsottu, ettei asiasta

<sup>2509</sup> Laki Suomen Kuntaliiton perustamiseen liittyvistä järjestelyistä 26.2.1993/222.

<sup>2510</sup> Ks. Liite 1.

<sup>2511</sup> Ks. EV 1994 vp – HE 192/1994 vp: 1.

<sup>2512</sup> Ks. KTM 1/1995: 39–40.

<sup>2513</sup> Ks. EV 293/2006 vp – HE 194/2006 vp: 1.

annetussa HE:ssä ollut huomioitu riittävästi julkisen vallan ja julkisen sektorin intressejä.<sup>2514</sup>

Melko selkeänä lähtökohtana pyrkimyksille tuolloisen tilintarkastajajärjestelmän muuttamiseksi näyttää tässä tutkimuksessa esille tulleen dokumentaation valossa olleen vuoden 1995 EKuntaL:n säätäminen, jossa yhteydessä ainoastaan JHTT-tilintarkastaja katsottiin kelpolliseksi toimimaan kunnan tilintarkastajana. Tätä ennen mielenkiinto julkisen sektorin tilintarkastajan tutkintoa kohtaan oli lähinnä jokseenkin neutraalia tai laimeaa. Ennen JHTT-tutkinnon perustamista vuonna 1991 oli tällä sektorilla vallinnut syvä hiljaisuus 1940-luvulta lähtien.

Nykyinen TTL annettiin vuonna 1995. Tämän mukaisesti tilintarkastajan perustutkintona on HT-tilintarkastajan tutkinto. HT-tilintarkastajan tutkinnon jälkeen on mahdollista suorittaa joko KHT-tilintarkastajan erikoistumistutkinto, JHT-tilintarkastajan erikostumistutkintotutkinto tai molemmat. JHT-erikoistumistutkinto tuottaa KuntaL:n mukaisen pätevyuden toimia kunnan tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön vastuunalaisena tilintarkastajana.<sup>2515</sup>

*Patentti- ja rekisterihallituksessa oleva Tilintarkastusvalvonta* vastaa tilintarkastajien hyväksynnästä ja valvonnasta. TTL:n säätämisen yhteydessä lakkautettiin JHTT-tutkinto siirtymäajan jälkeen. Samoin lakkautettiin JHTT-lautakunta, joka oli vastannut JHTT-tutkinnosta ja sen kehittämisestä. Myös *Keskuskauppakamarin* tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat lakkasivat. Yksityisen sektorin tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta vastannut *Keskuskauppakamarin* tilintarkastuslautakunnan työsuhteinen henkilöstö siirrettiin vuoden 2016 alusta tätä varten perustettaviin virkoihin *Patentti- ja rekisterihallitukseen*.

Aikaisemmin suoritettujen tilintarkastajan tutkinnot HTM, KHT ja JHTT rinnastettiin uusiin TTL:n mukaisiin tutkintoihin siten, että HTM-tutkinnon suorittanut rekisteröitiin hakemuksesta HT-tilintarkastajaksi, vanhan lain mukainen KHT-tutkinnon suorittanut rekisteröitiin HT-tilintarkastajaksi ja uuden lain mukaiseksi KHT-tilintarkastajaksi sekä aikaisemman lain mukaisen HTM- tai KHT-tutkinnon suorittanut JHTT-tilintarkastaja rekisteröitiin JHT-tilintarkastajaksi. Muut JHTT-tilintarkastajat rekisteröitiin JHTT-tilintarkastajaksi. JHTTL

<sup>2514</sup> Ks. jakso 7.1.2.

<sup>2515</sup> TTL:n kanssa samanaikaisesti annetun JHTTL 12 §:n 7 momentin mukaisten voimassa olevien siirtymäsäännösten perusteella, jos laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia myös JHTT-tilintarkastaja; ks. HE 254/2014 vp: 88.

12 §:n 21 momentin mukaisesti ennen vuoden 2020 loppua siirtymäkokeen suorittanut JHTT-tilintarkastaja hyväksyttiin HT- ja JHT-tilintarkastajaksi.

Vuonna 1995 kunnan tilintarkastajaksi hyväksyttiin ainoastaan JHTT-tilintarkastaja. Vuonna 2015 uudistetun tilintarkastajajärjestelmän mukaan ilman muuta tilintarkastajan tutkintoa JHTT-tilintarkastaja rekisteröitiin hakemuksestaan JHTT-tilintarkastajaksi ja muun tilintarkastajan tutkinnon suorittaneet JHTT-tilintarkastajat rekisteröitiin JHT-tilintarkastajaksi. Voidakseen tulla rekisteröidyksi uuden järjestelmän mukaiseksi JHT-tilintarkastajaksi, tuli ilman muuta tutkintoa olevan JHTT-tilintarkastajan edellä olevan mukaisesti suorittaa tähän oikeuttava siirtymäkoee viimeistään vuoden 2020 loppuun mennessä.<sup>2516</sup> Nykyisessä uudessa tilintarkastajajärjestelmässä on aikaisemman kolmen tilintarkastajaluokan (HTM, KHT, JHTT) sijasta neljä tilintarkastajaluokkaa (HT, KHT, JHT, JHTT). Tilintarkastusyhteisöjen kohdalla saatiin eri luokkien määrä vähennettyä yhteen (tilintarkastusyhteisö) aikaisemman kolmen (HTM-yhteisö, KHT-yhteisö, JHTT-yhteisö) sijasta.

## 8.5 Lopputoteamukset

Kunnallinen tilintarkastus kunnallisten luottamushenkilöiden toteuttamana vuodesta 1865 alkaen vuoteen 1996 saakka kesti 130 vuotta. Tänä aikana kunnallista tilintarkastusta toteuttivat tilintutkijat, tarkastajat, tilintarkastajat vuositilintarkastajat ja jälleen tilintarkastajat eri kunnallisten lakien kulloinkin käyttämän termistön mukaisesti. Tässä tutkimuksessa usein käytetty termi ”tilintarkastaja” tarkoittaa kaikkia edellä mainittuja nimikkeitä. Kunnan tilintarkastajan tehtävä oli pakollinen luottamustoimi, kuten muutkin kunnalliset luottamustehtävät. Näistä voi kieltäytyä ainoastaan laissa mainittujen kieltäytymisperusteiden mukaisesti. Kunnallisen lainsäädännön mukainen luottamushenkilötilintarkastus oli ilmeisen selvästi osa kunnallista demokratiaa.

Kunnallisen tilintarkastuksen kohdalla todettiin kuitenkin varsin varhaisessa vaiheessa tehtävän vaatima tavanomaisuudesta poikkeava osaaminen, jonka johdosta tähän kiinnitettiin myös alussa lainsäädännössä huomiota katsomalla, että tilintarkastajien tulisi olla tehtävään soveliaita. Kunnan tilintarkastajaksi voitiin suostumuksellaan valita myös kunnan ulkopuolinen henkilö, jolloin kyseisen kunnan kohdalla lainsäädännön perusteella pyrittiin mahdollistamaan asianmukainen kunnan tilintarkastus, mikäli tämä ei kunnan omin resurssein ollut toteutettavissa.

---

<sup>2516</sup> Ks. erityisesti jakso 7.4.2. Siirtymäkokeen sijasta JHTT-tilintarkastaja voi JHTTL 12 §:n 21 momentin mukaan suorittaa myös 2-päiväisen HT-tilintarkastajan tutkinnon.



Huomattavasti merkittävämpi mahdollisuus kunnilla oli tarpeen niin vaatiessa vuodesta 1925 lähtien antaa valtuuston päätöksen perusteella kuntien keskusjärjestölle oikeus määrätä kunnalle yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja. Kyseiset keskusjärjestöt käyttivät oikeuttaan valtuustojen päätösten perusteella, kunnes vuoden 1995 EKuntaL:n mukaiset kunnan tilintarkastusta koskevat määräykset astuivat voimaan vuoden 1997 alusta lukien. Edellä mainittu kuntien keskusjärjestöjen yksinoikeus kunnan tilintarkastajan määräämiseen kesti noin 70 vuotta.

Edellä olevan lisäksi kuntien keskusjärjestöt antamiensa ohjeiden ja suositusten perusteella myötävaikuttivat kuntien hallinnon ja talouden toimintaan ja sen kehittymiseen olennaisessa määrin. Kuntien keskusjärjestöjen toiminta sekä kuntien tilintarkastuksessa tilintarkastajien määrääjänä valtuuston päätösten perusteella että samanaikaisesti myös ohjeiden ja suositusten antajana vaikutti jossain määrin kaksijakoiselta. Toisaalta kunnat päättivät itsenäisesti kunnallisen itsehallinnon puitteissa ohjeiden ja suositusten mahdollisesta noudattamisesta.

Kaupungeissa oli vuonna 1934 mahdollistettu palkata tilintarkastajien avuksi vakinainen viranhaltija jatkuvan tilintarkastuksen toimittamiseksi, joka käytännössä mahdollisti lisääntyneen työmäärän mukaisen tarkastuksen toteuttamisen asianmukaisesti. Tilintarkastajien apulaisella oli ajallisen työpanoksen lisäksi ilmeisesti myös muutoin ammatillista merkitystä kaupunkien tilintarkastuksessa. Sekä vuoden 1948 EKunL:ssa että vuoden 1976 KunL:ssa säädettiin tilintarkastajien apulaisesta vastaavasti. Vuoden 1976 KunL:n mukaisesti myös apulaisen määrääminen voitiin valtuuston päättäessä jättää kunnan keskusjärjestön määrättäväksi. Tällä oli merkitystä erityisesti kunnissa, joilla ei ollut tarvetta ja/tai mahdollisuutta kokopäiväisen viranhaltijan palkkaamiseen mainittuun tehtävään. Mainittu kuntien keskusjärjestön yksinoikeus kesti 20 vuotta.

Edellä todetun mukainen kunnallisen tilintarkastuksen toteuttivat kunnalliset luottamushenkilöt. Olennainen merkitys 130 vuotta jatkuneessa kunnallisessa tilintarkastuksessa oli tämän lisäksi vuodesta 1925 lähtien kuntien keskusjärjestöjen keskeisellä roolilla kunnallisessa lainsäädännössä kunnan tilintarkastajia määrättäessä sekä annettujen ohjeiden ja suositusten muodossa toteutetussa kuntien hallintoa ja taloutta koskevassa neuvonnassa. Pelkästään kunnallisten luottamushenkilöiden toteuttama kunnallinen tilintarkastus ei selvästikään olisi enää ollut tilintarkastusinstituutiona toimiva kuntien hallinnon ja talouden sekä kunnan tehtävien monipuolistuessa ja tätä kautta vaatimustason noustessa myös kunnallisessa tilintarkastuksessa. Kunnallinen tilintarkastus

edellä todetussa muodossa päättyi vuoden 1996 tilintarkastukseen uuden kunnallisen lainsäädännön tätä koskevien määräysten astuessa voimaan vuoden 1997 alusta lukien.

Kuntien taloushallinto sekä tilintarkastus muuttuivat olennaisesti vuoden 1997 alusta, jolloin vuoden 1995 EKuntaL:n tätä koskevat määräykset astuivat voimaan. EKuntaL:n mukaisesti kunnan tilintarkastajaksi katsottiin esitetyistä kriittisistä kannanotoista huolimatta kelpoiseksi ainoastaan JHTT-tilintarkastaja. Tätä ennen oli perustettu JHTT-tutkinto vuonna 1991 annetulla JHTTA:lla. Kuntien taloushallinnon kohdalla painottui tilintarkastajan valintaan kohdistuvassa kriitikissä kuntien siirtyminen noudattamaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. Tämän johdosta katsottiin esim. *KHT-yhdistyksen* antamassa lausunnossa<sup>2517</sup>, että KHT- ja HTM-tilintarkastajien käyttöä tulisi päinvastoin lisätä kuntien tilintarkastuksissa. Kuntien hallintoa koskeviin kysymyksiin ei annetuissa lausunnoissa liiemmästi puututtu.

EKuntaL:n mukaisesti edellytettiin kunnan tilintarkastajalta JHTT-pätevyyttä. Lisäksi kunnan tilintarkastaja tuli ja tulee valita julkisista hankinnoista annetun lainsäädännön mukaisesti. Toisaalta kunnan tilintarkastuksen järjestämisestä vastasi ja vastaa EKuntaL:n ja KuntaL:n mukaisesti tarkastuskautakunta. Tarkastuslautakunnan, kuten muidenkin luottamushenkilöorganisaatioiden jäsenyys oli ennen vuoden 2015 KuntaL:n säätämistä pakollinen ilman lain mukaisia kieläytymisperusteita. Lisäksi kunnan tilintarkastajaksi edellytetyn JHTT-tilintarkastajan hyväksymisestä ja valvonnasta vastasi tätä varten perustettu JHTT-lautakunta. JHTT-tutkinto oli perustettu julkisen hallinnon tilintarkastuksen tarpeita silmällä pitäen.

Tilintarkastajan tuli ja tulee edelleen tarkastaa kunnan hallinto, jonka kohdalla, kuten aikaisemminkin, on huomioitava kulloinenkin kunnallinen ja muu tähän liittyvä lainsäädäntö sekä kunnallinen päätöksenteko. Lisäksi kunnan tilintarkastajan tulee tarkastaa kirjanpito ja tilinpäätös. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen kohdalla kuntien tulee noudattaa kirjanpitolakia soveltuvin osin mukaan lukien lain mukaan annettavat ohjeet ja lausunnot. Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat lain määräykset olivat ja ovat pakottavia verrattuna aikaisemman kunnallisen lainsäädännön aikana annettuihin ohjeisiin ja suosituksiin, joiden käyttöön otosta kunnat päättivät itsenäisesti.

EKuntaL:n kuten myös KuntaL:n kunnan tilintarkastusta koskevat määräykset koskevat toisaalta tarkastuslautakuntaa, joka on luottamushenkilöistä koostuva toimielin, sekä kunnan tilintarkastajaa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on

---

<sup>2517</sup> Ks. *KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y.* 1993.

tilintarkastuskertomuksen valmistelun perusteena tehdä esitys valtuustolle koskien tilinpäätöksen hyväksymistä ja vastuuvapautta tilivelvollisille. Tilintarkastaja ottaa suorittamansa tarkastuksen perusteella mainittuihin asioihin kantaa tilintarkastuskertomuksessaan.

Vuoden 1997 alussa toteutuneen EKuntaL:n mukaisessa tilintarkastuksessa oli toisaalta piirteitä aikaisemmin voimassa olleen kunnallisen lainsäädännön mukaisesta kunnallisesta tilintarkastuksesta. Toisaalta yhteys kunnalliseen tilintarkastukseen osana kunnallista demokratiaa ei enää toteutunut aikaisemman mukaisesti. Tarkastuslautakunnan esitykset valtuustolle tilinpäätöksestä ja vastuuvapaudesta perustuivat puolestaan pääosin julkista hallintoa varten perustetun JHTT-tilintarkastajan tekemiin tarkastushavaintoihin.

EKuntaL:n mukaisen tilintarkastuksen rinnastaminen aikaisemman lainsäädännön mukaiseen kunnalliseen tilintarkastukseen on edellä olevan perusteella ongelmallista. Tässä kohdin ei arvioinnin kohteena kuitenkaan ole pelkästään vaatimus esim. kunnan tilintarkastajan JHTT-pätevyydestä. Aikaisemman kunnallisen lainsäädännön mukaan kunnan tilintarkastajaksi oli mahdollista määrätä kunnan keskusjärjestön esittämä tilintarkastaja vaikkakaan tälle ei kunnallisessa lainsäädännössä asetettu erillisiä pätevyysvaatimuksia. Säännösten eroavuus tilintarkastajien nimeämisessä liittyi kuitenkin käytännössä ensisijaisesti joko vapaaehtoisuuteen tai pakottavuuteen. Lisäksi JHTT-tutkinto oli perustettu julkisen hallinnon tilintarkastuksen tarpeita silmällä pitäen. Tutkinnosta vastasi tätä varten perustettu JHTT-lautakunta.

Vuonna 2015 säädetyn KuntaL:n mukaisesti kunnan tilintarkastajana tuli olla JHTT-yhteisö, jonka tuli määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja. Samana vuonna uuden TTL:n johdosta muutetun säännöksen<sup>2518</sup> mukaan kunnan tilintarkastajana tulee olla tilintarkastusyhteisö, jonka tulee määrätä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja. Tässä kohden saattaa helposti unohtua samanaikaisesti TTL:n kanssa annetun JHTTL 12 §:n 7 momentin mukainen säännös, jonka mukaan säädettäessä muualla lainsäädännössä tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana voi päävastuullisena tilintarkastajana toimia edelleen myös JHTT-tilintarkastaja.<sup>2519</sup>

<sup>2518</sup> Ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236.

<sup>2519</sup> Lakia säädettäessä voi tilintarkastajana toimia myös JHTT-yhteisö. JHTT-yhteisöjen hyväksyminen lakkasi JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaisesti vuoden 2020 lopussa. Ks. HE 254/2014 vp: 88. Ks. myös esim. Suomen Kuntaliitto 2018e, jossa JHTTL:n mukaista säännöstä ei mainita.

Vuonna 2015 annetun TTL:n mukainen tilintarkastajien tutkintojärjestelmä poikesei täysin aikaisemmasta tilintarkastusta koskevasta lainsäädännöstä. TTL:n mukaan tilintarkastajaksi aikovan tulee ensin suorittaa HT-tilintarkastajan perustutkinto. Sen jälkeen voidaan suorittaa yksityisen sektorin tilintarkastusta koskien KHT-erikoistumistutkinto ja/tai julkista sektoria koskeva JHT-erikoistumistutkinto. Aikaisempi julkisen hallinnon tilintarkastusta varten perustettu JHTT-tutkinto lakkautettiin. Samoin lakkautettiin mm. JHTT-lautakunta. Kaikkien tilintarkastajien auktorisoinnista ja valvonnasta vastaa nykyisin *Patentti- ja Rekisterihallituksessa oleva Tilintarkastusvalvonta*.<sup>2520</sup>

Edellä olevan mukaisesti tilintarkastajan perustutkintona on HT-tilintarkastajan tutkinto, joka tulee suorittaa riippumatta siitä, aikooko myöhemmin mahdollisesti erikoistua yksityisen tai julkisen sektorin vaativiin tilintarkastustehtäviin joko KHT- tai JHT-erikoistumistutkinnon suorittamalla. HT-tilintarkastajan tutkinnon suorittanut voi toimia TTL:n mukaisissa tilintarkastustehtävissä, joissa ei lain mukaan vaadita KHT-erikoistumistutkinnon suorittamista. Voidakseen toimia julkishallinnon, esim. kunnan tilintarkastajana, HT-tilintarkastajan tulee kuitenkin suorittaa JHT-erikoistumistutkinto. TTL:ssa ei eräitä siirtymäsäännöksiä lukuun ottamatta säädetä kelpoisuudesta toimia julkishallinnon tilintarkastustehtävissä. Tätä koskevat määräykset ovat erityislainsäädännössä, esim. KuntaL:ssa.

TTL:n mukainen tilintarkastajien auktorisointi edellyttää HT-tilintarkastajan tutkinnon suorittamista, jonka jälkeen on mahdollista hankkia TTL 6 luvun 3 §:n mukaiset KHT- ja/tai JHT-erikoispätevyudet. TTL:ssa määrätään mm. JHT-tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä, joissa lainsäätäjä on myös huomionnut mainitun tehtävän edellyttämät vaatimukset. Verrattaessa KuntaL:n sekä TTL:n mukaista kunnan tilintarkastusta aikaisempaan EKuntaL:n ja EJHTTL:n säännösten mukaiseen kunnan tilintarkastukseen, kohdistuu mielenkiinto erityisesti TTL:n mukaiseen tilintarkastajien auktorisointiin. TTL:n määräysten mukainen JHT-tilintarkastajan tutkinto on erikoistumistutkinto, jonka edellytyksenä on kaikille tilintarkastajille pakollinen HT-tutkinto, jonka jälkeen on mahdollista suorittaa erikoistumistutkintoja, esim. JHT-tutkinto. Julkisen sektorin tilintarkastuksellinen painoarvo erikoistumistutkintona uudessa järjestelmässä jää tältä osin tulevan kehityksen varaan.<sup>2521</sup> Aikaisemman tutkintojärjestelmän mukaan julkishallintoa varten oli itsenäinen JHTT-tutkinto.

<sup>2520</sup> Ks. jakso 7.2.4.

<sup>2521</sup> Tilintarkastusvalvonnassa toimii TTL 7 luvun 4 §:n mukaan ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastuslautakunta asetettiin ensimmäiselle kolmivuotiskaudelle 17.12.2015 vuosiksi 2016–2018; ks. VN 17.12.2015. Pysy-

Edellä todetun EKuntaL:n jälkeen säädetyin tutkintorakenteen perusteella sekä tästä johtuen KuntaL:iin tehdyn muutoksen perusteella kunnan tilintarkastus muuttui TTL:iin liittyen verrattuna aikaisempaan EKuntaL:iin ja EJHTTL:iin koskien kunnan tilintarkastusta. Kunnan tilintarkastuksesta ei KuntaL:n mukaan enää vastannut JHTT-lautakunnan hyväksymä JHTT-tilintarkastaja vaan *Patentti- ja rekisterihallituksessa olevan Tilintarkastusvalvonnan* hyväksymä erikoistumistutkinnon suorittanut JHT-tilintarkastaja.

Arvioitaessa nykyistä tilannetta aikaisempaan EKuntaL:n mukaiseen tilanteeseen verrattuna sekä aikaan ennen TTL:n säätämistä on selkeästi todettavissa, että nykyinen kunnan tilintarkastus erityisesti uuden auktorisointijärjestelmän johdosta poikkeaa perusteiltaan aikaisemmasta tilintarkastuksesta tämän painotuksessa aikaisempaa voimakkaammin HT-tilintarkastajalle asetettaviin tilintarkastuksellisiin vaatimuksiin, jonka jälkeen mahdollinen erikoistuminen JHT-tilintarkastajaksi on mahdollista. Tällöin edellä oleva huomioiden arvio siitä, onko kysymyksessä kunnallinen vai kunnan tilintarkastus, voidaan perustellusti tuoda esille aikaisemman kunnallisen tilintarkastuksen yhteys kunnalliseen demokratiaan.

Ilmeisesti tällä kohden ollaan KuntaL:n ja TTL:n säätämisen jälkeen ainakin vähintään siirtymässä kunnan tilintarkastukseen, jossa painotetaan lain tarkoittamaa ammatillista osaamista aikaisemman kunnallisen demokratian mukaisen kuntalaisten osallistumista painottavan toiminnan sijasta. Kunnan tilintarkastuksessa painottuu myös voimakkaasti kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastus. KuntaL:n mukaiset säännökset kunnan laskentatoimesta ja tätä kautta myös tilinpäätöksestä ovat nykyisellään varsin monipolviset ja ammatillisesti vaativat. Lisäksi asiaan liittyy KuntaL:n mukaan kuntaa sitovat Hyvinvointi- ja KuntaKILA:n ohjeet ja lausunnot. Verrattuna esim. KunL:n aikaiseen hallinnolliseen kirjanpitoon on ero huomattava. Tältä osin ei ammatillisen osaamisen kohdalla kuitenkaan tule jättää huomiotta muusta sektorista poikkeavaa kunnallista hallintoa. Kunnan tilintarkastuslautakunnan rooli jäänee ainoaksi yhdyssiteeksi kunnan luottamushenkilöiden mukaisena luottamustoimena kunnan tilintarkastuksessa, vaikkakaan ei KuntaL:n mukaan enää pakollisena luottamustoimena.

---

väksi asiantuntijaksi ja tämän varahenkilöksi valittiin mm. JHTT-tilintarkastaja julkisen sektorin asiantuntemuksen varmistamiseksi; ks. VN 17.12.2015, liite: Muistio 10.12.2015. Seuraavan kerran Tilintarkastuslautakunta asetettiin 13.12.2018 vuosiksi 2019–2021; ks. VN 13.12.2018. Tällöin ei pysyvän asiantuntijan kohdalla nähty tarpeelliseksi JHT-edustajan nimittämistä, koska julkishallinnonalan tapauksia tuli muistion mukaan varsin harvoin lautakunnan käsiteltäväksi; ks. VN 13.12.2018, liite: Muistio 4.12.2018. Viimeksi Tilintarkastuslautakunta on 2.12.2021 asetettu kolmi-vuotiskaudelle 2022–2024; ks. VN 2.12.2021. Tällöinkään ei nähty tarpeelliseksi pysyvää JHT-edustusta julkishallinnonalan tapausten tullessa varsin harvoin lautakunnan käsiteltäväksi; ks. VN 2.12.2021, liite: Muistio 2.12.2021.

Lopuksi on aiheellista kiinnittää vielä kertaalleen huomiota tarkastuslautakunnan asemaan kunnan hallinnollisena toimijana. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on KuntaL 121 §:n mukaisesti valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunnan tulee tämän lisäksi KuntaL 125 §:n mukaisesti valmistella tilintarkastuskertomus valtuustolle. Tällöin tarkastuslautakunta tekee esityksen valtuustolle koskien tilinpäätöksen hyväksymistä sekä vastuuvapautta.<sup>2522</sup> Tarkastuslautakunnan tehdessä hallinnollisia päätöksiä joko KuntaL:n nimenomaisen säännöksen<sup>2523</sup> perusteella tai sille erikseen kunnallisilla säännöillä<sup>2524</sup> annetun päätösvallan nojalla, on lautakunta muun säännöksen puuttuessa tilivelvollisena osallinen kunnan hallintoon liittyvässä päätöksenteossa.<sup>2525</sup> Lisäksi olisi kunnallisessa päätöksenteossa aiheellista kiinnittää muutoinkin huomiota siihen, mitä tehtäviä tarkastuslautakunnalle on KuntaL:n mukaisesti mahdollista delegoida.<sup>2526</sup> Tähän asiaan ei ilmeisesti ole huomattu kiinnittää riittävää huomiota. Tarkastuslautakunnan keskeisen aseman johdosta tilintarkastuksen perusteella tehtävässä päätöksenteossa olisi perusteltua, että lainsäädännössä tiedostettaisiin ja huomioitaisiin selkeästi tarkastuslautakunnan edellä todettu keskeinen merkitys ja asema osana kuntien tilintarkastusprosessia riippumatta siitä, onko kysymyksessä kunnallinen vai kunnan tilintarkastus.

---

<sup>2522</sup> Ks. KHO 1999:48, jonka mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on tehdä valtuustolle esitys tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapaudesta.

<sup>2523</sup> Esim. KuntaL 121 §:n 2 momentin 5 kohdan mukaisen sidonnaisvelvollisuuden valvonta ja ilmoittaminen valtuustolle.

<sup>2524</sup> Esim. viranhaltijan palkkaaminen; ks. KHO 23.8.2010 T 1893.

<sup>2525</sup> Vuoden 1976 KunL 96 §:n mukaisesti tilivelvolliseksi ei luettu valtuutettua eikä tilintarkastajaa. Tuolloin tilintarkastajia valittiin KunL 92 §:n mukaan vähintään neljä. Tilintarkastajat esittivät KunL 95 §:n mukaisesti kertomuksessaan lausunnon siitä, oliko tilinpäätös hyväksyttävä sekä onko kunnan hallintoa ja taloutta hoitaneille luottamushenkilöille ja viranhaltijoille myönnettävä vastuuvapaus.

<sup>2526</sup> Ks. erityisesti jakso 4.2.12.4.

## Lähteet

- Aalto, Osmo (1982). Tilintarkastussäännön malli uudistuu. *Suomen Kunnat* 61: 20, 34–35.
- Aalto, Osmo (1984). Tilintarkastuksiin yhtenevyyttä. *Suomen Kunnat* 63: 18, 14–15.
- Aalto, Osmo (1987). Tilintarkastajien havainnot ja muistutukset: Isännätöntä omaisuutta ei saisi kunnassa olla. *Suomen Kunnat* 66: 6, 26–28.
- Aalto, Osmo (1988). Kunnan ja kuntainliiton tilintarkastuskertomus. *Tilintarkastus Revision* 32: 3, 162–165.
- Aalto, Osmo (1998). Miten tilinpäätös valmistellaankaan valtuustolle? *Kuntalehti* 6: 20, 46.
- Aaltonen, Tuomo (1956). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 35: 4, 126–127.
- Aaltonen, Tuomo (1962). Tilintarkastushavaintoja. Varsinais-Suomen läntinen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 41: 4, 150–151.
- Aaltonen, Tuomo (1967). Tilintarkastajien puheenvuoro. Varsinais-Suomen läntinen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 46: 3, 184–185.
- Aarnio, Aulis (1978). *Mitä lainoppi on?* Forum – oikeustiede. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Aarnio, Aulis (1982). *Oikeussäännösten tulkinnasta. Tutkimus lainopillisen perustelun rationaalisuudesta ja hyväksyttävyydestä.* Juridica.
- Aarnio, Aulis (1989). *Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja.* Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Aarno, Aulis (1997). Oikeussäänösten systematisointi ja tulkinta. Teoksessa Toim. Juha Häyhä. *Minun metodini.* Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy. 35–56.
- Aarnio Aulis (2006). *Tulkinnan taito. Ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta.* Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Aattela, Kalervo (1988). Tilintarkastus varmistaa julkisen hallinnon luotettavuutta ja tasapuolisuutta. *Tilintarkastus Revision* 32: 3, 173–176.
- Aho, Tuomas & Hannu Vänskä (1995). *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa.* Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.
- Aho, Tuomas & Hannu Vänskä (1996). *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa.* Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

- Ahonen, Pertti (1985). *Hallinnon arvioinnin lähestymistapoja*. Valtiovarainministeriö. Järjestelyosasto. Helsinki: Valtion painatuskeskus.
- Ahtola, Ilpo (1980). Kunnalliset viranhaltijat ja työntekijät. Teoksessa Otto Larma, L. O. Johanson, Paavo Pekkanen, Tapani Jatkola & Mikko Jokela (Toimittuskunta). *Kunnallismiehen kirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 207–228.
- Ahvenainen, Taisto (1983). Tilintarkastajien tietojensaantioikeutta täsmennettävä. *Suomen Kunnat* 62: 21, 32–35.
- Ahvenainen, Taisto (1988). Periaatteellisesti merkittävä kannanotto. *Suomen Kunnat* 67: 15, 27–28.
- Ainasvuori, Minna (2015). Konsernivalvonta korostuu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksessa. *Balanssi* 59: 4–5, 22–25.
- Ainasvuori, Minna, Olli Ainasvuori, Hanna Hurmola-Remmi, Mikko Kenni, Markus Kiviaho, Kari Mäntyharju, Erkka Ollila & Lasse Oulasvirta (2011). *Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää. Tehtävät muuttuvassa kuntaympäristössä*. Helsinki: Oy Audiator Ab.
- Airaksinen, Manne, Pekka Pulkkinen & Vesa Rasinaho (2010). *Osakeyhtiölaki I. 2., uudistettu painos*. Helsinki: Talentum.
- Ala-aho, Virpi (2015). Tilintarkastajajärjestelmäuudistus JHTT-näkökulmasta. Teoksessa Lili-Anne Kihn, Ulriika Leponiemi, Lasse Oulasvirta, Veikko Vahtera & Jani Wacker (toim.). *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Johtamiskorkeakoulu. Tampereen yliopisto. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print. 64–77.
- Ala-aho, Virpi, Pasi Leppänen & Lasse Oulasvirta (2019). *Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä*. Helsinki: Alma Talent.
- Alajoki, Olavi (1957). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 36: 4, 143–145.
- Alajoki, Olavi (1964). Tilintarkastushavaintoja. Vaasan läänin itäinen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 43: 4, 160–163.
- Alakare, Sanna, Hannu T. Koskinen, Mikko Reinikainen, Riitta Sedig & Anna-Maija Simola (2008). *Uusi tilintarkastuslaki. Säännöksistä käytäntöön*. KHT-pro. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Ala-Kurhila, Voitto (1983). Vastuuvapaus ja sen oikeusvaikutukset. *Suomen Kunnallislehti* 68: 14, 38–40.
- Alanen, Sinikka (1996). Kunnallinen laskentatoimi muuttuu. *Tilintarkastus Revision* 40: 2, 123–125.
- Alkio, Paavo (1953). Kunnallisten luottamusmiesten esteellisyydestä. *Maalaiskunta* 32: 14, 484–491.



- Aller, Roy (1995). Revisorn måste dra åt rätt håll. *Finlands kommuntidning* 3: 6, 24–25.
- Aller, Roy (2000). *Kommunal redovisning och revision*. Helsingfors: Finlands Kommunförbund.
- Ammattitilintarkastajat ry (1986). *Tilintarkastus tänään*. HTM Tilintarkastajien palvelu Oy. Oy Kirjapaino F. G. Lönnberg.
- Andersson, Aug. A. (1914). *Maalaiskuntain kirjanpito. Kaavoja selityksineen*. Hämeenlinna: O.-Y. Hämeenlinnan Uusi Kirjapaino.
- Andersson, Aug. A. (1922). Vaalilain sovelluttaminen kunnallisia varatilintarkastajia valittaessa. *Maalaiskunta* 1: 2, 33–34.
- Andersson, Aug. A. (1926). Huomattava kunnallistaloudellinen kirjauutuus. *Maalaiskunta* 5: 5, 109–112.
- Andersson, Edward & Seppo Penttilä (2014). *Elinkeinoverolain kommentaari*. 14., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.
- Annola, Vesa Antero (2005). *Informaatio, sisäpiiri, markkinat. Arvopaperimarkkinaoikeudellinen tutkimus informaatioepätasapainosta arvopaperikaupassa*. Turun yliopiston Oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Yksityisoikeuden sarja. A:114. Turku.
- Anon. (1920). De kommunala valen. *Kommunaltidning för Finlands svenska landsbygd*. N:o 24, 22 Dec. 1920. 5–6.
- Anon. (1924). Kunnallisasiain hoito. Kysymyksiä ja vastauksia. *Maalaiskunta* 3: 10, 276–283.
- Anon. (1925). Maalaiskuntien tilintarkastus. *Maalaiskunta* 4: 10, 320–321.
- Anon. (1926). Tilimuistutusasiat. Huomiota sovinto-oikeuksien asettamiseen. *Maalaiskunta* 5: 5, 157–158.
- Anon. (1933). Kalliilla hankittuja säästöjä. *Maalaiskunta* 12: 1, 6–8.
- Anon. (1934). Kannattaako kuntien käyttää ammattiapua tilintarkastuksessa. *Maalaiskunta* 13: 22, 395–397.
- Anon. (1935a). Kuntien taloudenhoidon valvontaa olisi edelleen tehostettava. *Maalaiskunta* 14: 1, 1–3.
- Anon. (1935b). Maalaiskuntien Liitto määrää ensi vuonnakin tilintarkastajia kuntiin. *Maalaiskunta* 14: 22, 358–359.
- Anon. (1936). Numerotietoja kunnallistilien tarkastuksista viime vuonna. *Maalaiskunta* 15: 1, 7–9.
- Anon. (1937a). Kunnan tilintarkastajan valitsemisesta. *Maalaiskunta* 16: 1, 4–6.

- Anon. (1937b). Tilintarkastuskertomusten käsittelystä valtuustossa. *Maalaiskunta* 16: 6, 106–110.
- Anon. (1938). Tilivelvollisten ja tilintarkastajain suhteesta toisiinsa. *Maalaiskunta* 17: 10, 200–204.
- Anon. (1940). Maalaiskuntien liiton tarkastustoiminnasta. *Maalaiskunta* 19: 1, 4–6.
- Anon. (1944). Maalaiskuntien Liiton tilintarkastustoiminnasta. *Maalaiskunta* 21: 1, 10–11.
- Anon. (1991). Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen perustamisesta 80 vuotta. *Tilintarkastus Revision* 35: 2, 163–165.
- Anon. (1992). Julkishallinnon tilintarkastajille JHTT-tutkinto. *Tilintarkastus Revision* 36: 3, 267–268.
- Anon. (2003). Julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastus toiminut yli 10 vuotta. *Tilintarkastus Revision* 2003: 2, 60.
- Antell, Reino (1981). Luottamushenkilöiden lisääminen ei sinänsä demokraattisuuden tae. *Suomen Kunnallislehti* 66: 3, 12–13.
- Argyrou, Argyris (2013). *Developing Quantitative Models for Auditing Journal Entries*. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 255. Helsinki.
- Arikoski, Olli (1957). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 36: 4, 145–147.
- Arikoski, Olli (1963). Tilintarkastushavaintoja. *Maalaiskunta* 42: 3, 112–114.
- Arikoski, Olli (1967). Tilintarkastajien puheenvuoro. Kuopion läänin tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 46: 3, 185–186.
- Arikoski, Olli (1969). Kunnan talouden ja hallinnon sisäisestä valvonnasta. *Maalaiskunta* 48: 5, 291–293.
- Arikoski, Olli (1974). Kunnan talouden ja hallinnon sisäisestä valvonnasta. *Suomen Kunnat* 53: 10, 694–697.
- Arjasmaa, Pekka & Petteri Kuhanen (1999). *Asunto-osakeyhtiölaki. Kommentaari*. 3., uudistettu painos. Suomen Kiinteistöliitto. Kiinteistöalan Kustannus Oy. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Arnell, Isr. (Utg.) (1730). *Swerikes Stadz-Lagh, Efter Stormächtige, Högborne Furstes och Herres Herr Gustaff Adolphs, Sweriges, Göthes och Wendes, x. Konungs, Storfurstes til Finland, Hertigs uthi Estland och Carelen, Herres uthöfwer Ingermanland, x. befallning, uthgången af Trycket Åhr 1618. Nu åter å nyo med Anmärckningar uplagd*. Stockholm: Anders Björkmans.

Aspholm, Ingalill (2002). *Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndsansvar i Norden*. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 103. Helsingfors: Yliopistopaino.

Biese, Rolf (1986). HTM-tilintarkastajaluokan perustamisvaiheista. Teoksessa *HTM-tilintarkastajien yhdistystoimintaa 35 vuotta*. Tilintarkastajayhdistys HTM - Revisorsföreningen GRM ry. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Björklund, Mika, Markku Jänkälä & Timo Kaisanlahti (2009). *Kirjanpito-oikeus*. Evolutio Legis. Helsinki: Edita.

Björne, Lars (1979). *Oikeusjärjestelmän kehityksestä*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja. A-sarja N:o 143. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Björne, Lars (1986). *Oikeusjärjestelmän kehityksestä*. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Björne, Lars (2003). *Rättssystemets utveckling*. Forum Iuris. Publikationer utgivna av juridiska fakulteten vid Helsingfors universitet. Helsingfors.

Björne, Lars (2006). Yksityisen ja julkisen muuttuva suhde. *LM* 104: 7–8, 1093–1103.

Blomstedt, Yrjö (1970a). Suomi Ruotsin yhteydessä. Teoksessa Inkeri Anttila, Yrjö Blomstedt, Erik Castrén, Esko Hoppu, Heikki Jokela, Paavo Kastari, Ilmari Melander, V. Merikoski, Arvo Sipilä, Tauno Tirkkonen, Matti Ylöstalo & Simo Zitting (toim.). *Suomen oikeus- ja yhteiskuntajärjestys*. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö. 79–113.

Blomstedt, Yrjö (1970b). Suomi Venäjän yhteydessä. Teoksessa Inkeri Anttila, Yrjö Blomstedt, Erik Castrén, Esko Hoppu, Heikki Jokela, Paavo Kastari, Ilmari Melander, V. Merikoski, Arvo Sipilä, Tauno Tirkkonen, Matti Ylöstalo & Simo Zitting (toim.). *Suomen oikeus- ja yhteiskuntajärjestys*. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö. 114–133.

Blomstedt, Yrjö (1970c). Suomi riippumattomana valtiona. Teoksessa Inkeri Anttila, Yrjö Blomstedt, Erik Castrén, Esko Hoppu, Heikki Jokela, Paavo Kastari, Ilmari Melander, V. Merikoski, Arvo Sipilä, Tauno Tirkkonen, Matti Ylöstalo & Simo Zitting (toim.). *Suomen oikeus- ja yhteiskuntajärjestys*. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö. 134–150.

Brommels, Maria (1997a). Lekmän har ansvar för revisionen. *Finlands kommun-tidning* 5: 1, 33.

Brommels, Maria (1997b). Revisionsnämnderna kavlar upp ärmarna. *Finlands kommuntidning* 5: 4, 18.

Bruun, Niklas & Pirkko K. Koskinen (1986). *Tasa-arvolaki*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Bruun, Niklas & Pirkko K. Koskinen (1997). *Tasa-arvolaki*. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Böök, Einar (1917). Uudet kunnallislait. *Suomen Kunnallislehti* 2: 10, 151–154.

Cavonius, Einar (1961). Kuuluuko hallinnon tarkastus vakinaiselle tilintarkastajalle. *Suomen Kunnallislehti* 46: 6, 296–297.

Eduskunta 15.11.1917. *Täysi-istunto, pöytäkirja 7. Torstaina 15 p. marraskuuta, 1917 II vp.*

Eilavaara, Pertti (toim.), Tomi Hytönen & Tuomas Pöysti (1994). *Parlamentaarinen tilintarkastus Suomessa ja yhdentyvässä Euroopassa*. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Eklund, Rabbe (2000). Minus förbudet. *Finlands kommuntidning* 8: 1, 12–13.

EkonUB 1863–1864 ld – Proposition 26/1863–1864 ld. *Ekonomie-utskottets betänkande i anledning af Hans Kejserliga Majestäts Nådiga proposition angående kommunalförvaltningen på landet*.

EkonUB 1/1863–1864 ld – Proposition 27/1863–1864 ld. *Ekonomie-Utskottets betänkande N:o 1 i anledning af Hans Kejserliga Majestäts Nådiga proposition, angående reorganisation af städernes kommunalförvaltning*.

Enberg, Mikael (1993). Nya modeller för affärsverkens redovisning. *Finlands kommuntidning* 1: 3, 26–27.

Engfelt, Leif (1998). Tarkastuslautakunnan ja kunnanhallituksen tehtäväjako. *Kuntalehti* 6: 21–22, 51.

Esitys 1872 wp. *Keisarillisen Majesteetin Armollinen Esitys Suomenmaan Säädylle kunnallishallituksesta kaupungissa*.

Eskelinen, Heikki (1971). Maalaiskuntien Liiton perustamiskokous. *Suomen Kunnat* 50: 1, 16–21.

Eskelinen, Heikki (1974). *Paikallisen kansanvallan puolesta. Maalaiskuntien Liitto/Suomen Kunnallisliitto 1921–1971*. Helsinki: Suomen Kunnallisliitto.

Eskola, Aarne (1961). Kunnalliset keskusjärjestöt. Teoksessa *Kuntien itsehallinto aikamme yhteiskunnassa, Maalaiskuntien Liitto 1921–1961*. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino ja Kirjansitomo. 7–19.

Eskola, Aarne (1965). Kunnallisen itsehallinnon ajankohtaisia ongelmia. *Maalaiskunta* 44: 3, 159–162.

Eskola, Aarne (1967). Valtiollinen itsenäisyys ja kunnat. *Maalaiskunta* 46: 20, 1332–1335.

Eskola, Erkki (1997). Kunnan tarkastuslautakunnan käytännön työskentely. *Tilintarkastus Revision* 41: 4, 297–303.

Eskola, Erkki (2000). Kuntatalouden tarkastus riippumattomuuden näkökulmasta. Tilintarkastajalla oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. *Tilintarkastus Revision* 44: 5, 51–54.

Eskola, Saira & Erkko Ruohoniemi (2007). *Julkiset hankinnat*. Praktika. Helsinki: WSOYpro.

Eskola, Saira & Erkko Ruohoniemi (2011). *Julkiset hankinnat*. 2., uudistettu painos. Praktika. Helsinki: WSOYpro Oy.

Eskola, Saira, Eeva Kiviniemi, Tarja Krakau & Erkko Ruohoniemi (2017). *Julkiset hankinnat*. 3., uudistettu painos. Praktika. Helsinki: Alma Talent.

Eskola, Seikko (1967). Suomen itsenäistyminen. *Maalaiskunta* 46: 20, 1314–1322.

Estlander, Georg (1916). Kuntain liikeyritykset ja osakeyhtiömuoto. *Suomen Kunnallislehti* 1: 2, 19–23.

ET 1941 vp – TA 48/1941 vp. *Eduskunnan toivomus tilintarkastajatutkinnon suorittamista koskevan kysymyksen selvittämisestä*.

EV 1924 vp – HE 21/1924 vp. *Eduskunnan vastaus Hallituksen esitykseen maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain muuttamisesta*.

EV 1947 vp – HE 125/1947 vp. *Eduskunnan vastaus Hallituksen esitykseen kunnallislainsäädännön koonnasta*.

EV 1976 vp – HE 140/1975 II vp. *Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen kunnallislainsäädännön muuttamisesta*.

EV 1978 vp – HE 27/1977 vp. *Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi*.

EV 1990 vp – HE 254/1989 vp. *Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen laiksi kunnallislain muuttamisesta*.

EV 1994 vp – HE 192/1994 vp. *Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen kuntalaiksi*.

EV 293/2006 vp – HE 194/2006 vp. *Eduskunnan vastaus 293/2006 vp. Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi*.

Fant, Johan-Erik (1994). *Revisorns roll. En komparativ studie av revisorer, företagsledarers och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 53. Helsingfors.

Finlands svenska kommunförbund (1977). *Modell till revisionsstadga*. Cirkulär B 12/77. Finlands svenska kommunförbund 17.2.1977.

Finlands svenska kommunförbund (1982). *Revisionsstadga*. FSK:s blankett nr 9106-S, 82.

Finlands Svenska Kommunförbund, Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto, Valtiontilintarkastajat & Valtiontalouden tarkastusvirasto (1988). *Opetusministeriölle*. Helsingissä toukokuun 3. päivänä 1988.

Finne, Jan (2009). Mandattiden problem för revisionen. *Finlands kommun-tidning* 17: 7, 34.

Glader, Heidi & Annukka Jokipii (2003). Kuntien sisäinen tarkastus – Missä nyt mennään? *Tilintarkastus Revision* 47: 3, 33–37.

Glader, Heidi & Annukka Jokipii (2004). Isoilla mahdollisuus panostaa laatuun ja pienempien konsultointiin. *Kuntalehti* 12: 10, 42–43.

Haapakoski, Väinö (1955). Havaintoja tilintarkastustyöstä. *Maalaiskunta* 34: 4, 131–132.

Haapamäki, Elina (2019). *Essays on Financial Reporting and Auditing Regulation*. Acta Wasaensia 429. Vaasan yliopisto.

Haapaniemi, Matti (2001). *Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. Tutkimus viranomaisaloitteisuutta osoittavien normien synnystä ja kehityksestä*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 229. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Haapaniemi, Ossi (2006). *Osakeperusteisten kannustinjärjestelmien verokohtelu*. Helsinki: WSOYpro.

Haaramo, Virpi & Päivi Rätty (2009). *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö. IFRS-raportointi*. 3. uudistettu painos. Ekonomia. Helsinki: WSOYpro.

Hagman, Konrad (1926). *Sveriges kommunallagar. Förordningarna den 21 mars 1862 jämte en mängd andra till kommunallagstiftningen hörande författningar*. Andra fullständigt omarbetade upplagan. Stockholm: Fröleen & Comp.

Hakalehto, Ilkka (1977). Kunnallisen itsehallinnon kehitys itsenäisessä Suomessa. *Suomen Kunnallislehti* 64: 16, 8–11.

Hakalehto, Ilkka (1984). Kunnallisen kansanvallan kehitys, kunnallisvaalit ja -valtuustot. Teoksessa Eino Jutikkala, Tauno Perälä, Juhani Piilonen, Ilkka Hakalehto, Jorma Kallentautio, Asko Salokorpi, Viljo Rasila, Aimo Halila, L. O. Johanson, Veikko Tattari & Päiviö Tommila (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rakel Kallio (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 3. Itsenäisyyden aika*. Helsinki: Suomen Kaupunkiliitto. 108–212.

Hakanpää, Pirjo (2001). Kunnan hallinnon ja talouden tarkastus. Laatu tarkastuksessa ja tarkastajan työssä. *Tilintarkastus Revision* 45: 5, 39–45.

Hakanpää, Pirjo, Timo Terävä, Minna Tiili & Liisa Kähkönen (2015). Tarkastuslautakunta arvioi tuloksia. *Kuntalehti* 23: 9, 94–95.

Hakapää, Sari (2008). *Sähköinen verohallinto. Automatisoitu arvonlisäverotusmenettely*. Acta Wasaensia No 199. Oikeustiede 7. Talousoikeus. Universitas Wasaensia.

Hakulinen, Pentti, Juha Tuohimäki, Kai Roslakka, Olli Ainasvuori & Pentti Meklin (2005). *Tarkastuslautakunnan arviointitoiminta. – Arvata, arvioida vai mitata?* Pori: Oy Auditor Ab.

Halila, Aimo (1942). *Suomen kaupunkien kunnallishallinto 1600-luvulla I*. Historiallisia tutkimuksia XXVIII. Suomen Historiallinen Seura. Helsinki: Suomalaisen Kirjallisuuden Seuran Kirjapainon Oy.

Halila, Aimo (1943). *Suomen kaupunkien kunnallishallinto 1600-luvulla II*. Historiallisia tutkimuksia XXVIII, 2. Suomen Historiallinen Seura. Helsinki: Suomalaisen Kirjallisuuden Seuran Kirjapainon Oy.

Hallberg, Pekka (1988). Kunnan laajeneva toimiala. Teoksessa Paavo Pekkanen, Jussi-Pekka Alanen & Mikko Jokela (toimituskunta), Arno Rautavaara (sihteeri). *Kunnallisasiain käsikirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 65–72.

Hallberg, Pekka, Pirkko Ignatius & Heikki Kanninen (1997). *Hallintolainkäyttölaki*. Helsinki: Kauppakaari Oy, Lakimiesliiton Kustannus.

Hallipelto, Aatos (1993). Tulisiko kunnan kirjanpidossa noudattaa kirjanpitolakia? *KTA* 22: 1, 10–18.

Hallipelto, Aatos (1995a). *Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito – Perusteet ja lainsäädäntö*. Oy Auditor Ab. Vaasa: Ykkös-Offset Oy.

Hallipelto, Aatos (1995b). Miten kirjanpitolakia noudatetaan kuntakirjanpidossa ”soveltuvien osin”? *Kuntalehti* 3: 5, 47–48.

Hallipelto, Aatos, Heikki Helin, Lasse Oulasvirta & Pertti Ruuska (1992). *Kunnallistalouden perusteet*. Helsinki: Vapokustannus.

Hallipelto, Aatos & Martti Kataja (1980). *Kunnan laskentatoimi*. Ekonomia-sarja 62. Espoo: Weilin+Göös.

Halme, Jukka-Pekka (2005). *Kunnanhallituksen ohjaus- ja johtovalta kunnan hallinnossa*. Helsinki: Suomalaiset Oikeusjulkaisut SOJ Oy.

Halonen, Kaarina & Maj-Lis Steiner (2010). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Ekonomia. Helsinki: WSOYpro Oy.

Haltia, J. (1931). Lastenvalvojan ”ohjesääntö”. *Maalaiskunta* 10: 5, 89–90.

Hammarskjöld, C. G. (1888). *Bidrag till tolkning K. Förordningarne den 21 mars 1862 om Kommunalstyrelse på Landet och i Stad samt om Kyrkostämman med ledning af prejudikat*. Stockholm: P. A. Norstedt & Söners Förlag.

Hamnström, Erik (1902). *Freden i Fredrikshamn*. Upsala: Wretmans Tryckeri.

Hannula, Pentti (1964). Tilintarkastushavainnot. Keski-Pohjanmaan tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 43: 4, 164–167.

Hannula, Pentti (1968). Tilintarkastajien puheenvuoro. Keski-Pohjanmaan tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 47: 5, 289–290.

Hannus, Arno (1957). Manttaalikuntaa koskevista asioista. *Maalaiskunta* 36: 12, 572–579.

Hannus, Arno (1965). Yleisen kunnallislainsäädännön kehittämistä. *Maalaiskunta* 44: 3, 153–158.

Hannus, Arno (1969). Yleistä kunnallishallintoa ja -taloutta koskevan lainsäädännön uudistaminen. *Maalaiskunta* 48: 7, 384–386.

Hannus, Arno (1975). Uusi kunnallislaki 1977? *Suomen Kunnallislehti* 62: 14, 3–5.

Hannus, Arno (1977a). *Uusi kunnallislaki*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Hannus, Arno (1977b). *Uusi kunnallislaki*. Toinen, korjattu painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Hannus, Arno (1980). Kunta ja kunnallishallinto. Teoksessa Otto Larma, L. O. Johanson, Paavo Pekkanen, Tapani Jatkola & Mikko Jokela (Toimituskunta). *Kunnallismiehen kirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 9–29.

Hannus, Arno (1981a). *Uusi kunnallislaki*. Kolmas, korjattu painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Hannus, Arno (1981b). Tarkistukset kunnallislakiin. *Suomen Kunnat* 60: 12, 765–768.

Hannus, Arno (1981c). Tarkistukset kunnallislakiin. *Suomen Kunnallislehti* 66: 9, 29–32.

Hannus, Arno (1988). Kunta ja kunnallishallinto. Teoksessa Paavo Pekkanen, Jussi-Pekka Alanen & Mikko Jokela (toimituskunta), Arno Rautavaara (sihteeri). *Kunnallisasiain käsikirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 43–63.

Hannus, Arno & Pekka Hallberg (1987). *Kunnallislaki*. Neljäs, korjattu painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Oy.

Hannus, Arno & Pekka Hallberg (1991). *Kunnallislaki*. Viides, korjattu painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.



Hannus, Arno & Pekka Hallberg (1993a). *Kunnallislaki*. Kuudes, korjattu painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Hannus, Arno & Pekka Hallberg (1993b). *Kunnallislaki*. Seitsemäs painos. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Hannus, Arno & Pekka Hallberg (1995). *Kuntalaki*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 176. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Hannus, Arno & Pekka Hallberg (1997). *Kuntalaki*. 2. laitos. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy.

Hannus, Arno & Pekka Hallberg (2000). *Kuntalaki*. 3. laitos. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy.

Hannus, Arno, Pekka Hallberg & Anne E. Niemi (2009). *Kuntalaki*. 4., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro Oy.

Harjula, Heikki (1982). Luottamushenkilöiden esteellisyys kunnallishallinnossa. *Suomen Kunnat* 61: 18, 12–15.

Harjula, Heikki (1997). Tilivelvollisuuden ja vastuuvapauden soveltaminen. Vaihtoehtona on myös vastuuvapaudesta luopuminen. *Kuntalehti* 5: 16, 29.

Harjula, Heikki (1999a). Tarkastusasioiden valmistelu valtuustolle. *Kuntalehti* 7: 19, 38.

Harjula, Heikki (1999b). Kunnanhallituksen jäsen ei ole esteellinen käsittelemään tilinpäätöstä ja vastuuvapauden myöntämistä valtuustossa. *Kuntalehti* 7: 14, 49.

Harjula, Heikki (2000). Kommentti Tapani Jatkolan kirjoitukseen. *Kuntalehti* 8: 1, 50.

Harjula, Heikki & Riitta Laakso (1996). *Kunnan hallintomenettely*. 3. uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (1995). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (1996). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (1998). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 3. uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2001). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 4. uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari, Lakimiesliiton Kustannus.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2004a). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 5., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2004b). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 6. painos. Helsinki: Talentum.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2007). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 7., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2012). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 8., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2015). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 9., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2019). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 10., uudistettu painos. Helsinki: ALMA TALENT.

Harjula, Heikki & Kari Prättälä (2023). *Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat*. 11., uudistettu painos. Helsinki: ALMA TALENT.

Harvia, Yrjö (1918a). *Marraskuun 27 päivänä 1917 annetun kaupunkien kunnallislain arvostelua*. Suomen Kunnallisen Keskustoimiston julkaisuja VI. Helsinki: Mercator'in Kirjapaino Osakeyhtiö.

Harvia, Yrjö (1918b). Kunnallislainsäädännön uudistuksen nykyinen vaihe. *Suomen Kunnallislehti* 3: 5–6, 41–47.

Harvia, Yrjö (1919). Kunnallislainsäädännön uudistuksen lopullinen kohtalo. *Suomen Kunnallislehti* 4: 5–6, 87–89.

Harvia, Yrjö (1936). *Helsingin esikaupunkiliitos*. Ensimmäinen nide. Päämietintö (Mietintö N:o 1). Helsinki: Helsingin kaupunki.

Harvia, Yrjö (1938). *Suomen Kaupunkiliitto 1912 – 1937*. Kunnallisen Keskustoimiston julkaisuja XIV. Helsinki: Helsingin Uusi Kirjapaino Oy.

Hautala, Reijo (1997). Tarkastustoiminnan näkymät Tampereen kaupungissa. *Tilintarkastus Revision* 41: 6, 501–504.

Hautamäki, Veli-Pekka (2002). *Perustuslain auktoritatiivinen tulkinta. Oikeustieteellinen tutkimus perustuslain tulkinnan auktoritatiivisista instituutioista ja niiden käyttämästä argumentaatiosta Suomessa ja Norjassa*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 232. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

HaVM 15/1992 vp – HE 214/1991 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö n:o 5 hallituksen esityksestä kuntien valtionosuuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi*.

HaVM 18/1994 vp – HE 192/1994 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö n:o 18 hallituksen esityksestä kuntalaiksi*.

HaVM 31/2002 vp – HE 196/2002 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö 31/2002 vp. Hallituksen esitys laiksi kunnallisesta viranhaltijasta ja laiksi kuntalain muuttamisesta*.

HaVM 6/2006 vp – HE 8/2006 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö 6/2006 vp. Hallituksen esitys laeiksi kuntalain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.*

HaVM 39/2006 vp – HE 263/2006 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö 39/2006 vp. Hallituksen esitys laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HaVM 10/2013 vp – HE 32/2013 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö 10/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HaVM 55/2014 vp – HE 268/2014 vp. *Hallintovaliokunnan mietintö 55/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HaVM 26/2016 vp – HE 250/2016 vp. *Hallintovaliokunta. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 21/1924 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain muuttamisesta.*

HE 25/1934 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön muuttamisesta.*

HE 125/1947 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallislainsäädännön koonnasta.*

HE 12/1953 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle osuuskuntia koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.*

HE 95/1960 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

HE 155/1965 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ennakkotiedon antamisesta kunnan yleistä toimialaa koskevista kysymyksistä.*

HE 109/1969 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

HE 25/1972 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistamisesta.*

HE 120/1972 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolainsäädännön uudistamiseksi.*

HE 239/1972 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle vapausrangaistuksia ja niiden täytäntöönpanoa rangaistuslaitoksissa sekä tutkintavankeutta koskevan lainsäädännön uudistamisesta.*

HE 113/1973 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

HE 187/1973 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle vahingonkorvausta koskevaksi lainsäädännöksi.*

HE 81/1975 II vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

HE 140/1975 II vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallislainsäädännön ja siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 173/1975 II vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle pohjoismaisen kunnallisen äänioikeuden ja vaalikelpoisuuden toteuttamista tarkoittavaksi lainsäädännöksi.*

HE 27/1977 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.*

HE 70/1977 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallisten luottamushenkilöiden eläkelainsäädännön muuttamisesta.*

HE 12/1981 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

HE 88/1981 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintomenettelylaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 30/1982 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle peruskoululaiksi ja lukiolaiksi sekä niihin liittyväksi lainsäädännöksi.*

HE 98/1982 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta.*

HE 57/1985 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle naisten ja miesten välistä tasa-arvoa koskeviksi lainsäädännöksi.*

HE 192/1987 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain 4 ja 25 §:n muuttamisesta.*

HE 58/1988 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle virkarikoslainsäädännön uudistamisesta.*

HE 65/1988 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle lääninoikeuksien muodostamista alueellisiksi hallintotuomioistuimiksi koskeviksi lainsäädännöksi.*

HE 95/1989 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle maakuntaliittojen ja seutukaavaliittojen yhdistämisen mahdollistavaksi lainsäädännöksi.*

HE 136/1989 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle neuvoo-antavaa kunnallista kansanäänestystä koskeviksi lainsäädännöksi.*

HE 250/1989 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle vaalilakeja koskevan lainsäädännön muuttamisesta.*

HE 254/1989 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

HE 78/1991 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle ulkomaalaisten kunnallista äänioikeutta ja vaalikelpoisuutta koskevaksi lainsäädännöksi.*

HE 151/1991 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi vahingonkorvauslain muuttamisesta.*

HE 70/1992 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kunnallislain ja kunta-jaosta annetun lain muuttamisesta.*

HE 95/1992 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle Euroopan talousalueen perustamiseen liittyvien sopimusten eräiden määräysten hyväksymisestä.*

HE 154/1992 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkisista hankinnoista ja laiksi kilpailuneuvostosta annetun lain muuttamisesta.*

HE 166/1992 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kunnallisten luottamus- henkilöiden eläkelain kumoamisesta sekä kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin eläkelain muuttamisesta.*

HE 347/1992 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen Kuntaliiton perustamiseen liittyvistä järjestelyistä.*

HE 295/1993 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 309/1993 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.*

HE 7/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallislain 92 ja 94 §:n muuttamisesta.*

HE 90/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta.*

HE 109/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi neuvoa-antavasta kansanäänestyksestä Suomen liittymisestä Euroopan unionin jäseneksi.*

HE 135/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.*

HE 138/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle sähkömarkkinalaiksi.*

HE 192/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kuntalaiksi.*

HE 264/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolain muuttamisesta.*

HE 302/1994 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta.*

HE 44/1996 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallisen viranhaltijan palvelussuhdeturvasta ja siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 110/1996 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 69/1997 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta.*

HE 173/1997 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolaiksi sekä laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta.*

HE 30/1998 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 114/1998 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle hallinto-oikeuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.*

HE 242/1998 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista.*

HE 134/1999 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle maakaasumarkkinalaiksi.*

HE 157/1999 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain 65 ja 86 §:n muuttamisesta.*

HE 161/1999 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain 6 §:n muuttamisesta.*

HE 1/2000 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 85/2000 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle vesihuoltolainsäädännön uudistamiseksi.*

HE 163/2000 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.*

HE 46/2001 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 77/2001 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle lahjontaa koskevan Euroopan neuvoston rikosoikeudellisen yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä sekä eräiden virkarikoksia ja niihin liittyviä rikoksia koskevien säännösten muuttamisesta.*

HE 105/2001 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle markkinaoikeuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.*

HE 196/2002 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnallisesta viranhaltijasta ja laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 79/2003 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden oikeusministeriön ja sisäasiainministeriön hallinnonalan lakien viittaussäännösten muuttamisesta viittauksiksi hallintolakiin.*

HE 126/2004 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamiseksi sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 127/2004 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi sähkömarkkinalain ja markkinaoikeuslain muuttamisesta.*

HE 10/2005 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talous-tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.*

HE 20/2005 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain sekä kuntalain 50 §:n muuttamisesta.*

HE 109/2005 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.*

HE 8/2006 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kuntalain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.*

HE 50/2006 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi julkisista hankinnoista sekä vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista.*

HE 71/2006 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 155/2006 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunta- ja palvelurakennemuutuksesta sekä laeiksi kuntajakolain muuttamisesta ja varainsiirtoverolain muuttamisesta.*

HE 194/2006 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.*

HE 263/2006 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 56/2007 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden tehtävien siirtämisestä valtiovarainministeriöön koskevaksi lainsäädännöksi.*

HE 129/2007 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 146/2008 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kuntalain muuttamisesta ja kuntalain muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännösten muuttamisesta.*

HE 186/2008 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talous-tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.*

HE 190/2009 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi julkisista hankinnoista annetun lain, vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista annetun lain ja markkinaoikeuslain muuttamisesta.*

HE 160/2010 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain muuttamisesta sekä laiksi kunta- ja palvelurakennemuutuksesta annetun lain 9 §:n kumoamisesta.*

HE 199/2010 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle jätelaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 126/2011 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta.*

HE 24/2012 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 185/2012 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle osuuskuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 20/2013 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle sähkö- ja maakaasumarkkinoita koskevaksi lainsäädännöksi.*

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

HE 191/2013 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tilintarkastuslain sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain 21 a §:n muuttamisesta.*

HE 218/2013 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vesihuoltolain sekä maankäyttö- ja rakennuslain muuttamisesta.*

HE 166/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle säätölaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 254/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.*

HE 268/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 290/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi vaalilain muuttamisesta.*

HE 70/2016 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 108/2016 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle hankintamenettelyä koskevaksi lainsäädännöksi.*

HE 212/2016 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain 150 §:n muuttamisesta.*

HE 250/2016 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 50/2017 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle maakaasumarkkinalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.*

HE 248/2018 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi jätelain muuttamisesta.*



HE 280/2018 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta.*

HE 60/2019 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle kuntien taloustietojen tuottamista ja raportointia koskevaksi lainsäädännöksi.*

HE 241/2020 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle hyvinvointialueiden perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi.*

HE 68/2022 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen uudistukseen liittyvän rahoituslainsäädännön muuttamiseksi.*

HE 242/2020 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuntalain ja varainsiirtoverolain 4 §:n muuttamisesta.*

HE 256/2022 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kuntalain 90 §:n ja hyvinvointialueesta annetun lain 95 §:n muuttamisesta.*

Heikkonen, Jaakko (1979). *Tilintarkastus ja valvonta uuden osakeyhtiölain valossa.* Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Heikkonen, Jaakko (1984). *Konsernihallinto, -tilinpäätös ja -tilintarkastus.* Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Heikkonen, Jaakko & Hannu Koskinen (1985). *Tilintarkastus ja valvonta yhteisöissä · osakeyhtiöt · osuuskunnat · säästöpankit · osuuspankit · säätiöt · eläkesäätiöt.* Porvoo · Helsinki · Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Heinilä, Uuno J. (1956). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 35: 4, 120–121.

Heino, Tauno (1977). Kunnallisen tilintarkastuksen menetelmistä. *KTA* 9: 1, 10–19.

Heinonen, Olli (1951). Tilintarkastuksessa esiintulleista asioista. *Maalaiskunta* 30: 5, 460–464.

Heinonen, Olli (1952). Tilintarkastustoiminnan laajentamisesta. *Maalaiskunta* 31: 17, 517–519.

Heinonen, Olli (1953). Tarkastustoiminnan esille tuomista asioista. *Maalaiskunta* 32: 4, 112–115.

Heinonen, Olli (1954a). *Kunnan tilien sekä kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastus.* Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Heinonen, Olli (1954b). Tilintarkastuskysymyksistä. *Maalaiskunta* 33: 3, 116–118.

Heinonen, Olli (1955). Tilintarkastus- ja tilinpitokysymyksiä. *Maalaiskunta* 34: 8, 290–292.

Heinonen, Olli (1956). Tilinpito- ja tilintarkastuskysymyksiä. *Maalaiskunta* 35: 14, 530–534.

Heinonen, Olli (1958). Paikallisten vuositilintarkastajien tehtävät kunnan tilintarkastuksessa. *Maalaiskunta* 37: 4, 143–151.

Helander, Voitto (1971). *Julkisyhteisöt vaikuttajina. Kuntien keskusjärjestöjen valtion viranomaisiin kohdistama painostustoiminta Suomessa*. Turku: Arvi A. Karisto Oy:n kirjapaino.

Helenelund, Jan-Erik, Niina Mäntylä & Kristian Siikavirta (2011). Heikot intressit ja oikeudellisten käytäntöjen ongelmat. Teoksessa Tarmo Miettinen & Anne Korhonen (toim.). *Syrjäytymisen oikeudelliset pidäkkeet – oikeus syrjäytymisen vastavoimana*. Itä-Suomen yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja N:o 29. Joensuu: Itä-Suomen yliopisto. 36–55.

Helin, Heikki (1991). *Isäntä vai renki? Kunnallistalouden liikkumavapaus ja valtiollinen sääntely*. Liikkumavaraprojekti. Raportti nro 15. Helsinki: Suomen Kaupunkiliitto.

Hellberg, Nils (1987a). *Kunnallisen tilintarkastuksen evaluaatio*. Vaasan korkeakoulu. Yhteiskuntatalouden ja oikeustieteen laitos / Hallintotieteet. Julkishallinnon koulutusohjelma. Julkishallinnon tutkielma.

Hellberg, Nils (1987b). Evaluatiivinen lähestymistapa kunnallisen tilintarkastuksen tutkimisessa. Teoksessa *Yhteistyön korkeakoulu 1987*. Vaasan korkeakouluseura r.y:n julkaisuja, 16 vsk. Vaasa: Vaasan korkeakouluseura r.y. 58–65.

Hellberg, Nils (1995). Kunnallisten osakeyhtiöiden tilintarkastuksesta. *Tilintarkastus Revision* 39: 2, 143–146.

Hellberg, Nils (1996). Kuntakonsernin tilintarkastus. *Tilintarkastus Revision* 40: 6, 448–453.

Hellberg, Nils (2000). Tilinpäätöksen hyväksymisen valmisteleminen. *Kuntalehti* 8: 5, 50.

Hellberg, Nils (2013). *Konsernituki osana elinkeinotulon verotusta*. *Acta Wasaensia* 286. Oikeustiede 12. Talousoikeus. Vaasan yliopisto.

Hellberg, Nils (2021). *Kunnallisen tilintarkastuksen kehityskaari Ahvenanmaan maakunnassa*. Johtamisen akateeminen yksikkö. Julkisoikeuden lisensiaatin tutkimus. Yhteiskuntatieteellinen tohtoriohjelma. Vaasan yliopisto. Saatavissa: <https://osuva.uwasa.fi>.

Hellström, Katrin, Stefan Sjöblom & Markku Suksi (1988). *Det statliga revisionsväsendet i Finland*. Meddelanden från ekonomisk-statsvetenskapliga fakulteten vid Åbo Akademi. Rättsvetenskapliga institutionen Ser. A:265 MOF 34. Åbo: Åbo Akademis kopieringscentral.

Helsingin kaupunki (1914a). *Kaupungin irtaimen omaisuuden katsastusmiesten johtosääntö*. Kaupunginvaltuuston vahvistama tammikuun 14 päivänä 1902. Helsingin kaupungin kunnallinen asetuskokoelma. Sisältää 1911 vuoden loppuun asti annetut kunnalliset asetukset. Helsinki: Sanomalehti- ja Kirjapaino-Osakeyhtiön Kirjapaino.

Helsingin kaupunki (1914b). *Helsingin kaupungin tilintarkastajain johtosääntö*. Hyväksytty yleisessä raastuvankokouksessa maaliskuun 3 päivänä 1902. Helsingin kaupungin kunnallinen asetuskokoelma. Sisältää 1911 vuoden loppuun asti annetut kunnalliset asetukset. Helsinki: Sanomalehti- ja Kirjapaino-Osakeyhtiön Kirjapaino.

Helsingin kaupunki (1914c). *Helsingin kaupungin revisionikonttorin ohjesääntö*. Kaupunginvaltuuston vahvistama lokakuun 3 päivänä 1911. Helsingin kaupungin kunnallinen asetuskokoelma. Sisältää 1911 vuoden loppuun asti annetut kunnalliset asetukset. Helsinki: Sanomalehti- ja Kirjapaino-Osakeyhtiön Kirjapaino.

Henriksson, Alf (1989). Vaalikelpoisuus ja moraalinen jääviys. *Suomen Kunnallislehti* 74: 9, 56–58.

Hentilä, Kalevi (1962). *Suomen Kaupunkiliitto 1912–1962*. Helsinki: Suomen Kaupunkiliitto.

Heuru, Kauko (1987a). *Kunnallisen budjettioikeuden perusteet*. Kustannus Jura.

Heuru, Kauko (1987b). Talousarvion yksityiskohtaisuusvaatimus. *Suomen Kunnallislehti* 72: 12, 52–53.

Heuru, Kauko (1995). *Uusi kuntalaki*. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Heuru, Kauko (2001). *Kuntalaki käytännössä*. Helsinki: Edita Oyj.

Heuru, Kauko, Erkki Mennola & Aimo Ryyänen (2011). *Kunta. Kunnallisen itsehallinnon perusteet*. 2. uudistettu painos. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print.

Hirstiö, Eino (1961). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. Lapin alueen kunnallisesta toiminnasta. *Maalaiskunta* 40: 6, 347–349.

Hirvonen, Ari (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteelliseen metodologiaan*. Yleiseen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki.

Holmberg, Werner (1897). *Ehdotus kunnan kirjanpitoa varten. Ehdotus yksinkertaista kirjanpitoa varten*. Helsinki: J. C. Frenckell ja Poika.

Holmila, Lauri (1964). Puutteitako kunnallisessa tilintarkastuksessa? *Suomen Kunnallislehti* 49: 5, 246–247.

Holopainen, Toivo (1986). Tilintarkastuksen tarkoitus, tilintarkastajan tehtävä ja kunnallislaki. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 6–9.

Holopainen, Toivo (1990). Hallinto-oikeudellinen lainvastaisuus ja rikosoikeudellinen laittomuus. *Suomen Kunnallislehti* 75: 12, 18–19.

Holopainen, Viljo (1950). *Eräiden Suomen kaupunkien halkojen hankintaluuet*. Markkinatieteellinen tutkimus. Eripainos julkaisusta Acta Forestalia Fennica 69. Helsinki.

Honkonen, Atte (2009). Kunnan sisäisen tarkastuksen tulevaisuus. *Tilintarkastus Revision* 53: 6, 46–48.

Honka, Markko, Raija Porokka-Maunuksela & Esko Säilä (2001). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Oy Edita Ab.

Horsmanheimo, Pasi (1994). KHT-tilintarkastajajärjestelmä 70 vuotta. *Tilintarkastus Revision* 38: 6, 442–447.

Horsmanheimo, Pasi, Timo Kaisanlahti & Maj-Lis Steiner (2007). *Tilintarkastuslaki - kommentaari*. Helsinki: WSOYpro.

Horsmanheimo, Pasi, Timo Kaisanlahti & Maj-Lis Steiner (2017). *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely - kommentaari*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Horsmanheimo, Pasi & Maj-Lis Steiner (2017). *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Helsinki: Alma Talent.

Horsmanheimo, Pasi & Maj-Lis Steiner (2002). *Tilintarkastus. Asiakkaan opas*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Horsmanheimo, Pasi & Maj-Lis Steiner (2008). *Tilintarkastus. Asiakkaan opas*. 2., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Hosiaislouma, Aatto (1958a). Tilintarkastustoimen näkymiä. *Maalaiskunta* 37: 4, 140–143.

Hosiaislouma, Aatto (1958b). Tilintarkastuksissa tehtyjä havaintoja kuntien asiainhoidossa. *Maalaiskunta* 37: 15, 719–726.

Hosiaislouma, Aatto (1959). Tilinpäätöksen oikeellisuudesta. *Maalaiskunta* 38: 4, 180–183.

Hosiaislouma, Aatto (1960). Kunnan sisäinen valvonta I osa. *Maalaiskunta* 39: 21, 1037–1043.

Hovi, Jouko (2000). *Kansa ja edustaminen. Tutkimus ylimmän valtiollisen vallankäytön normatiivisesta legitimitiivisyydestä Suomen valtiosäännössä*. Acta Wasaensia No 82. Oikeustiede 1. Julkisoikeus. Vaasa: Universitas Wasaensis.

Husa, Jaakko (1998). *Johdatus oikeusvertailuun*. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus.

Huuskonen, Juha & Micaela Thorström (2015). Uudistuneen kuntalain vaikutukset konserniraportointiin ja omistajaohjaukseen. *Balanssi* 59; 4–5, 14–17.

Hyvönen, J. T. (1919). *Maalaiskuntain kunnallislaki Lyhyillä selityksillä varustettuna ja Kunnallinen vaalilaki sekä asetus taajaväkisistä yhdyskunnista*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Hägglund, Henrik (1999a). Jäv i samband med beslut om ansvarsfrihet. *Finlands kommundidning* 7: 10, 30–31.

Hägglund, Henrik (1999b). Revisionsnämndens beredningsuppgifter. *Finlands kommundidning* 7: 11, 30–31.

Hägglund, Henrik (2007). Oberoende revisor ska väljas. *Finlands kommundidning* 15: 7, 36–37.

Hällfors, Arvi (1922). Kaupunkien kunnallishallinnon uudistaminen. *Maalaiskunta* 1: 10, 239–245.

Hällfors, Arvi (1926). Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön uudistus. *Maalaiskunta* 5: 5, 213–222.

Hällfors, Arvi (1927). Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön uudistaminen. Selostus komitean lopullisesta ehdotuksesta. *Suomen Kunnallislehti* 12: 7, 121–128.

Hällfors, Arvi (1928). Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön uudistaminen. *Maalaiskunta* 7. vsk., 37–41.

H[ällfors], A[rvi] (1931). Säästäväisyys ja kuntien tilintarkastus. *Maalaiskunta* 10: 22, 409–410.

II LaVM 1/1976 vp – HE 140/1975 II vp. *Toisen lakivaliokunnan mietintö n:o 1 hallituksen esityksen johdosta kunnallislaki ja siihen liittyviksi laeiksi*.

II LaVM 4/1986 vp – HE 57/1985 vp. *Toisen lakivaliokunnan mietintö n:o 4 hallituksen esityksestä naisten ja miesten välistä tasa-arvoa koskevaksi lainsäädännöksi*.

Ikkala, Olli (1959). *Kunnan yleinen toimivalta*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 60. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Ikäheimo, Vesa (1994). Kunnan hallinnon ja talouden tarkastus. *Tilintarkastus Revision* 38: 1, 47–49.

Ilaskivi, Raimo (1984). Kunnallinen tilintarkastus: Tarkastaa, kritisoi, tuo julki epäkohdat, muttei tuhoa demokratiaa. *Suomen Kunnallislehti* 69: 15, 8–10.

Immonen, Raimo & Risto Nuolimaa (2007). *Osakeyhtiöoikeuden perusteet*. Juridica-kirjasarjan 17. teos. Helsinki: Talentum.

Inger, Göran (1980). *Svensk rättshistoria*. Lund: LiberLäromedel.

Inkala, Tyyne (1968). Tilintarkastaja muistelee I. *Maalaiskunta* 47: 22, 1525–1528.

- Inkala, Tyyne (1969a). Tilintarkastaja muistelee II. *Maalaiskunta* 48: 1, 56–59.
- Inkala, Tyyne (1969b). Tilintarkastaja muistelee III. *Maalaiskunta* 48: 3, 172–175.
- Inkala, Tyyne (1969c). Tilintarkastaja muistelee IV. *Maalaiskunta* 48: 5, 301–304.
- Inkala, Tyyne (1969d). Tilintarkastaja muistelee V. *Maalaiskunta* 48: 6, 352–355.
- Inkala, Tyyne (1969e). Tilintarkastaja muistelee VI. *Maalaiskunta* 48: 10, 647–651.
- Inkala, Tyyne (1969f). Tilintarkastaja muistelee VII. *Maalaiskunta* 48: 15, 1036–1040.
- Inkala, Tyyne (1969g). Tilintarkastaja muistelee VIII. *Maalaiskunta* 48: 17, 1180–1185.
- Itkonen, Rieti (1925). *Kunnallislait*. Kunnallisen Keskustoimiston käsikirjoja I. Porvoo: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Itkonen, Rieti (1929). *Kunnallislait selitettynä*. Kunnallisen Keskustoimiston käsikirjoja I. Toinen, uusittu painos. Porvoo: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Itkonen, Rieti (1930). *Kunnallislait selitettynä*. Kolmas, uusittu painos. Kunnallisen Keskustoimiston käsikirjoja I. Porvoo: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Itkonen, Rieti (1935). *Kunnallislait selitettynä*. Neljäs, täydennetty ja uusittu painos. Kunnallisen Keskustoimiston käsikirjoja I. Porvoo \* Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Itkonen, Rieti (1943). Kunnallislainsäädännön koonta. *Maalaiskunta* 22: 11–12, 171–172.
- Itkonen, Rieti (1948). *Kunnallislaki selitettynä*. Viides, uusittu painos teoksesta Kunnallislait selitettynä. Kunnallisen Keskustoimiston käsikirjoja VI. Jyväskylä: K. J. Gummerus Osakeyhtiö.
- Itkonen, Rieti (1950). *Kunnallislaki selitettynä*. Kuudes, korjattu painos. Kunnallisen Keskustoimiston käsikirjoja VI. Jyväskylä: K. J. Gummerus Osakeyhtiö.
- Ittonen, Kim (2009). Audit Reports and Stock Markets. *Acta Wasaensia* No 200. Business Administration 82. Accounting and Finance. Universitas Wasaensis.
- Jaakkola, Väinö (1956). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 35: 4, 124–125.
- Jaakkola, Väinö (1969). Puheenvuoroja kunnallislakeja uudistettaessa. *Maalaiskunta* 48: 7, 386–387.

- Jaatinen, Otto Engb. (1914). Valantehneen tilintarkastaja-nimityksen käyttäminen. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisuja IX*. Helsingfors: Mercator's Tryckeri. 11–12.
- Janhonen, Kari (2006). Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2005. Kunnat ja kuntayhtymät. *Tilintarkastus Revision* 50: 1, 45–73.
- Janhonen, Kari (2007). Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2006. Kunnat ja kuntayhtymät. *Tilintarkastus Revision* 51: 1, 51–77.
- Janhonen, Kari (2008). Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2007. Kunnat ja kuntayhtymät. *Tilintarkastus Revision* 52: 1, 47–74.
- Janhonen, Kari & Pirjo Suoranta (2005). Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2004. Kunnat ja kuntayhtymät. *Tilintarkastus Revision* 49: 1, 69–95.
- Janhonen, Kari & Pirjo Vaittinen (2000). Kunnat ja kuntayhtymät. Tilinpäätäjän muistilista 1.1.2000 alkaen. *Tilintarkastus Revision* 44: 1, 69–81.
- Janhonen, Kari & Pirjo Vaittinen (2001). Kunnat ja kuntayhtymät. Tilinpäätäjän muistilista 30.12.2000. *Tilintarkastus Revision* 45: 1, 63–85.
- Janhonen, Kari & Pirjo Vaittinen (2002). Kunnat ja kuntayhtymät. Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2001. *Tilintarkastus Revision* 46: 1, 55–77.
- Janhonen, Kari & Pirjo Vaittinen (2003). Kunnat ja kuntayhtymät. Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2002. *Tilintarkastus Revision* 47: 1, 62–84.
- Janhonen, Kari & Pirjo Vaittinen (2004). Tilinpäätäjän muistilista 31.12.2003. Kunnat ja kuntayhtymät. *Tilintarkastus Revision* 48: 1, 85–110.
- Jatkola, Tapani (2000). Mitä KHO oikeastaan ratkaisi? *Kuntalehti* 8: 1, 50.
- Johanson, L. O. (1980). Kunnan vapaaehtoiset tehtävät. Teoksessa Otto Larma, L. O. Johanson, Paavo Pekkanen, Tapani Jatkola & Mikko Jokela (Toimituskunta). *Kunnallismiehen kirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 375–388.
- Johanson, L. O. & Veikko Tattari (1983). Kaupunkien yhteistoiminta. Kaupungit ja valtiovalta. Teoksessa Eino Jutikkala, Tauno Perälä, Jussi Kuusanmäki, Henrik Lilius, Riitta Nikula, Ritva Wäre, Jorma Kallenautio, Viljo Rasila, Aimo Halila, L. O. Johanson & Veikko Tattari (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rakel Kallio (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 2. 1870-luvulta autonomian ajan loppuun*. Vantaa: Suomen Kaupunkiliitto. 411–423.
- Jokipielto, Seppo (1964). Kunnallisesta tilimuistutusmenettelystä. *Maalaiskunta* 43: 3, 115–120.
- Jokipii, Annukka (2006). *The Structure and Effectiveness of Internal Control. A Contingency Approach*. Acta Wasaensia No. 166. Business Administration 69. Accounting and Finance. Universitas Wasaensis.

JUHTA 2015. *JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo*. JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. Viitattu 2.6.2019. Saatavissa: [www.jhs-suositukset.fi/web/guest/jhs/recommendations/192](http://www.jhs-suositukset.fi/web/guest/jhs/recommendations/192).

JUHTA 2016. *JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma*. JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. Viitattu 2.6.2019. Saatavissa: [www.jhs-suositukset.fi/suomi/jhs199](http://www.jhs-suositukset.fi/suomi/jhs199).

JUHTA 2020. *JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo*. JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (1999). *Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa*. Helsinki: Oy Edita Ab.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2006). *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Helsinki: Edita Prima Oy.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2009). *Kertomusmallit*. Viitattu 22.2.2017. Saatavissa: <http://www.jhtt.fi.14>.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2015a). *Kertomusmallit*. Viitattu 22.2.2017. Saatavissa: <http://www.jhtt.fi.14>.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2015b). *Kuntien mukautetut tilintarkastuskertomusmallit*. Viitattu 22.2.2019. Saatavissa: <http://www.jhtt.fi/13>.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2016a). *Kertomusmallit*. Viitattu 25.2.2019. Saatavissa: <https://www.jhtt.fi.14>.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2016b). Suositus valtiosuukien tarkastamisesta. Viitattu 24.4.2016. Saatavissa: <AppData/Local/Temp/notesF3B52A/~web3629.htm>.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2016c). *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Viitattu 2.6.2019. Saatavissa: <https://www.jhtt.fi/15>.

Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä (1987a). *Asia: lausuntopyyntö julkistalouden tarkastajien auktorisoinnista*. Helsinki 28.10.1987.

Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä (1987b). *Julkishallinnon tilintarkastajien auktorisointi*. Muistio 28.10.1987.

Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä (1988). *Julkishallinnon tilintarkastajien auktorisointi*. Helsingissä maaliskuun 11. päivänä 1988.

Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä (1992). *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä (1993). *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. 3. painos. Helsinki: Painatuskeskus Oy.



Jussila, Osmo (1969). *Suomen perustuslait venäläisten ja suomalaisten tulkin-tojen mukaan 1808–1863*. Historiallisia tutkimuksia LXXVII. Helsinki: Suomen Historiallinen Seura.

Jussila, Osmo (2004). *Suomen Suuriruhtinaskunta 1809–1917*. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Jyränki, Antero (2000). *Uusi perustuslakimme*. Turku: Iura Nova.

Jägerhorn, Reginald (1965). *Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser*. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna av Svenska Handelshögskolan Nr 12. Helsingfors: Affärssekonomisk Förlagsförening r.f.

Jänkälä, Markku & Timo Kaisanlahti (toim.) (2008). *Kirjanpitolainsäädäntö 2008. Kirjanpitolaki ja -asetus perusteluineen sekä muut säädökset*. 3., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Jänkälä, Markku & Timo Kaisanlahti (toim.) (2009). *Kirjanpitolainsäädäntö 2009. Kirjanpitolaki ja -asetus perusteluineen sekä muut säädökset*. 4., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Järvenoja, Markku (2014). Kuntien toiminnan yhtiöittäminen ja liiketoimintasiirto. Teoksessa Toimituskunta Pekka Nykänen, Matti Urpilainen & Veikko Vahtera, Toimittajat Pekka Nykänen & Matti Urpilainen. *Yritys, omistaja ja verotus, Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*. Helsinki: Edita. 63–77.

Järvenpää, Esko (1981). Tilintarkastus on kansanvallan ja kunnallisen itsehallinnon työase. *Suomen Kunnallislehti* 66: 3, 12–13.

Järvenpää, Paavo (1995). Tilintarkastus uuden kuntalain valossa. *Tilintarkastus Revision* 39: 6, 446–447.

Järvenpää, Marko, Jukka Pellinen & Aila Virtanen (2007). *Kansainvälisen yrityksen talous*. Ekonomia. Helsinki: WSOYpro.

Järvinen, Kyösti (1943). *Suomen Keskuskauppakamari. Katsaus viidenkolmatta vuoden toimintaan. 1918–1943*. Helsinki: Kauppalehti Oy:n Kirjapaino.

Järvinen, Risto, Erkki Nuorvala, Veijo Riistama & Jukka Tikkanen (1973). *Uusi kirjanpitolainsäädäntö*. Ekonomia-sarja 30. Helsinki: Weilin+Göös.

Järvinen, Tuukka (2012). *Factors Influencing Auditors' Information Usage: Experience, Risk, Task Structure and Information Reliability*. Acta Wasaensia No 272. Business Administration 110. Accounting and Finance. Universitas Wasaensis 2012.

Jääskinen, Niilo (2007). *Euroopan unioni. Oikeudelliset perusteet*. Helsinki: Talentum.

Kaakkolammi, Kalle (1958). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 37: 4, 152–155.

Kaakkolammi, Kalle (1964). Tilintarkastushavaintoja. Satakunnan itäinen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 43: 4, 168–175.

Kaasalainen, Silvo (1988). Tilintarkastuksen yhdistämisellä tehokkaampaan palveluun. *Suomen Kunnallislehti* 73: 12, 40–41.

Kaasalainen, Silvo (1989). *Tehokkuutta ja turvallisuutta. Kunnallisen tilintarkastuksen opas*. Suomen Kaupunkiliitto.

Kaasalainen, Silvo (1990). Julkishallinnon tilintarkastajan tutkinto tulossa. *Suomen Kunnallislehti* 75: 6, 36–37.

Kaasalainen, Silvo (1995a). Kuinka yhdestä saadaan kolme. Uuden kuntalain 9. luvun kommentaari. *Tilintarkastus Revision* 39: 2, 147–150.

Kaasalainen, Silvo (1995b). Uuden kuntalain mukainen tarkastuksen organisointi kunnissa ja kuntayhtymissä. *Tilintarkastus Revision* 39: 5, 377–380.

Kaasalainen, Silvo (1999). Kuntatarkastus: asukkaiden turvatakuu vai politiikan peliväline? *Tilintarkastus Revision* 43: 2, 116–119.

Kaasalainen, Silvo (2010). Kuntatarkastuksen kummajaisia. *Tilintarkastus Revision* 54: 3, 59–61.

Kaitila, I. V. (1916). *Kirjanpidon ja bilanssiopin oppikirja*. Jyväskylä: K. J. Gummerus Osakeyhtiö.

Kaitila, I. V. (1919). *Tilintarkastus*. Jyväskylä: K. J. Gummerus Osakeyhtiö.

Kaksonen, Maija & Ulla Kotonen (2002a). Tarkastuslautakunnan asema kunnan organisaatiossa. *KTA* 31: 1, 22–31.

Kaksonen, Maija & Ulla Kotonen (2002b). Tarkastuslautakunnan tehtävät kunnan organisaatiossa. *KTA* 31: 2, 107–121.

Kaleva, Matti (1961). Tilintarkastuksen tilitystä. Ehdotuksia tilintarkastuksen tehostamiseksi. *Suomen Kunnallislehti* 46: 3, 109, 111.

Kalima, Kai (1988). *Kunnan talous. Tutkimus kunnan taloudenhoidon oikeudellisista perusteista*. Jyväskylä: Gummerus Oy Kirjapaino.

Kalima, Kai (1996). *Julkiset hankinnat ja eurooppaoikeus. Tutkimus julkisia hankintoja koskevista oikeussäännöistä ja niiden soveltamisesta*. Helsingin yliopisto. Julkisoikeuden laitoksen julkaisusarja. Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitoksen julkaisuja n:o 17. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy.

Kalima, Kai (2001). *Julkisyhteisöjen hankintatoimi. Tutkimus julkisyhteisöjen hankintatoimen oikeussäännöistä ja -käytännöstä*. Helsinki: Suomalaiset Oikeusjulkaisut SOJ OY.

Kalima, Kai, Maija Häll & Antero Oksanen (2007). *Julkisyhteisöjen hankintatoimen oikeussäännöt*. 1. painos. Helsinki: Suomalaiset Oikeusjulkaisut SOJ Oy.

Kallenautio, Jorma (1983). Kunnallistalous, yhdyskuntatekniikka, liikelaitokset ja joukkoliikenne 1875–1917. Teoksessa Eino Jutikkala, Tauno Perälä, Jussi Kuusanmäki, Henrik Lilius, Riitta Nikula, Ritva Wäre, Jorma Kallenautio, Viljo Rasila, Aimo Halila, L. O. Johanson & Veikko Tattari (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rakel Kallio (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 2. 1870-luvulta autonomian ajan loppuun*. Vantaa: Suomen Kaupunkiliitto. 271–330.

Kallenautio, Jorma (1984a). Kaupunkien keskushallinto ja henkilöstöpolitiikka. Teoksessa Eino Jutikkala, Tauno Perälä, Juhani Piilonen, Ilkka Hakalehto, Jorma Kallenautio, Asko Salokorpi, Viljo Rasila, Aimo Halila, L. O. Johanson, Veikko Tattari & Päiviö Tommila (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rakel Kallio (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 3. Itsenäisyyden aika*. Vantaa: Suomen Kaupunkiliitto. 215–267.

Kallenautio, Jorma (1984b). Kunnallistalous. Yhdyskuntatekniikka, kunnalliset liikelaitokset ja joukkoliikenne. Teoksessa Eino Jutikkala, Tauno Perälä, Juhani Piilonen, Ilkka Hakalehto, Jorma Kallenautio, Asko Salokorpi, Viljo Rasila, Aimo Halila, L. O. Johanson, Veikko Tattari & Päiviö Tommila (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rakel Kallio (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 3. Itsenäisyyden aika*. Vantaa: Suomen Kaupunkiliitto. 331–404.

Kallunki, Juha-Pekka, Anna-Maija Lantto & Petri Sahlström (2008). *Tilinpäätösanalyysi IFRS-maailmassa*. Economica-kirjasarja. Helsinki: Talentum.

Kalmari, Eino (1931). Kunnan tilintarkastajat ja maalaiskuntain asutuskassat. *Maalaiskunta* 10: 3, 47–49.

Kangasniemi, Mauno (1974). Kunnallishallinnon ja sen taloudenhoidon valvonasta. *Suomen Kunnat* 53: 19, 1268–1269.

Kangasniemi, Mauno (1976). Revisionsförhållandena i Finland. *Den 12:e norske kommunala chefsrevisorskonferensen den 16–18 augusti 1976 i Norrköping*. 1–8.

Karila, Eino (1957). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 36: 4, 147–148.

Karvonen, Tapio (1987). Kunnallisen tilintarkastusyksikön atk-järjestelmän kehittäminen. *Tilintarkastus Revision* 31: 3, 179–180.

Kaskimies, Simo (1994). JHTT-tutkinnon oudot koukerot. *Kauppalehti* 9.3.1994.

Kastari, Paavo (1941). Kunnallislainsäädännön koonta. *Maalaiskunta* 20: 8, 169–173.

Katajisto, Kati (2009). *Isänmaamme keisari. Eliitin kansallisen identiteetin murros ja suomalaisen isänmaan rakentuminen autonomian ajan alussa*. Topelius-seuran julkaisuja 4. Helsinki: Topelius-Seura ry – Topeliussällskapet rf.

Kaukovalta, K. V. (1940). *Suomen maalaiskuntien itsehallinnon historia*. Maalaiskuntien Liiton julkaisuja 1. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton kirjapaino.

KB 1865. *Underdånigt förslag till förordning angående kommunalförvaltningen i städerna*. Helsingfors: Kejsarliga Senatens tryckeri.

Kekkonen, Jukka (1988). Mitä oikeushistoria on? *LM* 86: 4, 355–360.

Kekkonen, Jukka (1997). Oikeustieteen muutoksen tutkimisesta – minun metodini. Teoksessa Toim. Juha Häyhä. *Minun metodini*. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy. 131–150.

Kekkonen, Jukka (1999). *Suomen oikeuden historiallisia kehityslinjoja*. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki.

Kekkonen, Jukka (2002). *Johdatus kontekstuaaliseen oikeushistoriaan*. Forum Iuris. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki.

Kekkonen, Jukka (2003). Oikeushistoria ja tulevaisuus. Teoksessa Jyri Inha (Toimittanut). *Muutos ja jatkuvuus. Näköaloja oikeushistoriaan*. Jukka Kekkonen juhla- ja muistokirja 1953–12/10–2003. Helsinki: Talentum. 9–14.

Kekkonen, Jukka (2009). *Kontekstuaalinen oikeushistoria*. Forum Iuris. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki.

Kekkonen, Jukka (2013). *Mitä on kontekstuaalinen oikeushistoria?* Forum Iuris. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Helsinki.

Kekkonen, Urho (1936). *Kunnallinen vaalioikeus Suomen lain mukaan*. Suomalaisen Lakimiesten Yhdistyksen julkaisuja N<sup>o</sup> 5. Helsinki: Kustannus-osakeyhtiö Otava.

Keravuori-Rusanen, Marietta (2008). *Yksityinen julkisen vallan käyttäjänä. Valtiosääntöoikeudellinen tutkimus julkisen hallintotohtävän antamisesta muulle kuin viranomaiselle*. Helsinki: Edita.

Kervinen, Juha-Pekka (1994). Muuri murtuu, tilintarkastajat taistelevat. *Talous-elämä* 68: 9, 10.

Keränen, Toivo (1977). Kunnan taloussäännöstä. *Suomen Kunnat* 56: 17, 1275–1280.

Keskuskauppaamari (2003). Vuoden 2003 KHT- ja HTM-tilintarkastajatutkinnossa hyväksyttiin 83 uutta tilintarkastajaa. *Tilintarkastus Revision* 47: 6, 102–103.

Keskuskauppaamari (2004). Vuoden 2004 KHT- ja HTM-tilintarkastajatutkinnossa hyväksyttiin 41 uutta tilintarkastajaa. *Tilintarkastus Revision* 48: 6, 87.

Keskuskauppaamari (2005). Vuoden 2005 KHT- ja HTM-tilintarkastajatutkinnossa hyväksyttiin 37 uutta tilintarkastajaa. *Tilintarkastus Revision* 49: 6, 112.

Keskuskauppaamari (2006). Tilintarkastajatutkinnossa hyväksyttiin 23 uutta KHT-tilintarkastajaa ja 15 uutta HTM-tilintarkastajaa. *Tilintarkastus Revision* 50: 6, 96.

KHT-yhdistys (1951). *KHT-tilintarkastajat ja liikemaailma*. Tiedonantoja tilintarkastuksen alalta. KHT-yhdistyksen Julkaisuja X. Porvoo: Tryckeri- & Tidnings Ab:n kirjapaino.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y. (1987). *Lausunto julkistalouden tarkastajien auktorisoinnista*. Helsingissä 4.12.1987.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y. (1993). *Lausunto kunnalliskomitean mietinnöstä (KM 1993:33)*. KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR r.y. & Tilintarkastajayhdistys HTM ry (1993). Kunnallistalouden tilintarkastus. KHT-yhdistyksen ja HTM-yhdistyksen lausunto kunnallistalouden tilintarkastusta koskevien säännösten uudistamisesta, Helsingissä 15. päivänä huhtikuuta 1993. *Tilintarkastus Revision* 37: 3, 286.

Kietäväinen, Timo (1992). *Selvitysmiehen ehdotukset kunnallislain kunnallistaloutta koskevien säännöksiä uudistamisen periaatteiksi*. Suomen Kunnallisliitto 11.12.1992.

Kihn, Lili-Anne & Salme Näsi (2011). Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat. – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Annukka Jokipii & Johanna Miettinen (Editors). *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia No 234. Business Administration 97. Accounting and Finance. Universitas Wasaensis.

KILA 1993. *Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunta. Kauppa- ja teollisuusministeriö 1.11.1993.

KILA 2000. *Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunta. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki 21.2.2000.

KILA 2006. *Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunta. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki 7.11.2006.

KILA 2017. *Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunta. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki 28.3.2017.

K[ilpiö], A[ntti] (1931a). Kunnan tilintarkastajain vaali. *Maalaiskunta* 10: 1–2, 6–7.

Kilpiö, Antti (1931b). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista I. *Maalaiskunta* 10: 7, 134–136.

Kilpiö, Antti (1931c). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista II. *Maalaiskunta* 10: 8, 155–157.

Kilpiö, Antti (1931d). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista III. *Maalaiskunta* 10: 9, 182–186.

Kilpiö, Antti (1931e). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista IV. *Maalaiskunta* 10: 11, 228–231.

- Kilpiö, Antti (1931f). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista V. *Maalaiskunta* 10: 12, 243–245.
- Kilpiö, Antti (1931g). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista VI. *Maalaiskunta* 10: 13, 257–260.
- Kilpiö, Antti (1931h). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista VII. *Maalaiskunta* 10: 15, 285–288.
- Kilpiö, Antti (1931i). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista VIII. *Maalaiskunta* 10: 19, 349–352.
- Kilpiö, Antti (1931j). Poimintoja kuntien tilintarkastuskertomuksista IX. *Maalaiskunta* 10: 22, 404–407.
- K[ilpiö], A[ntti] (1932). Tilintarkastajain huolia. *Maalaiskunta* 11: 12, 201–203.
- K[ilpiö], A[ntti] (1934). Kunnallinen päivänkysymys tammikuulla. *Maalaiskunta* 13: 1–2, 1–3.
- Kilpiö, Antti (1938a). Maalaiskuntien tilintarkastuksesta. *Maalaiskunta* 17: 1, 12–16.
- Kilpiö, Antti (1938b). Kiinteistö- ja irtaimistotarkastuksesta I. *Maalaiskunta* 17: 13, 262–266.
- Kilpiö, Antti (1938c). Kiinteistö- ja irtaimistotarkastuksesta II. *Maalaiskunta* 17: 14, 281–283.
- Kinnunen, Pentti (1957). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 36: 4, 148–151.
- Kinnunen, Pentti (1963). Tilintarkastushavaintoja. *Maalaiskunta* 42: 3, 114–116.
- Kinnunen, Pentti (1968). Tilintarkastajien puheenvuoro. Etelä-Pohjanmaan läntinen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 47: 5, 290–292.
- Kiviaho, Markus (2012a). Kuntalakiin veloitteet sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan asianmukaisesta järjestämisestä. *Kuntalehti* 20: 10, 82–84.
- Kiviaho, Markus (2012b). Uudet säännökset ajanmukaistavat kuntien sisäistä valvontaa. *Tilintarkastus Revision* 56: 3, 68–71.
- Kiviniitty, Väinö (1986). Tilintarkastajien esteellisyydestä. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 26–27.
- Kivistö, Reino (1984). ”Sellainen yleistietäjäkin kuntatarkastajan pitäisi olla”. *Suomen Kunnat* 63: 18, 20–21.
- Kivistö, Reino (1993). Kuntainliiton yhtiöt palvelevat yksilöllisesti. Auditor haluaa olla lähellä asiakkaitaan. *Kuntalehti* 1: 12, 22–23.

KKK 1925. *Suomen Keskuskauppakamarin vuosikertomus VII 1924*. Helsinki: Kauppalehti Oy:n Kirjapaino.

KKK 1926. *Suomen Keskuskauppakamarin vuosikertomus VIII 1925*. Helsinki: Kauppalehti Oy:n Kirjapaino.

KKK 1927. *Suomen Keskuskauppakamarin vuosikertomus IX 1926*. Helsinki: Kauppalehti Oy Kirjapaino.

KKK 1928. *Suomen Keskuskauppakamarin vuosikertomus X 1927*. Helsinki: Kauppalehti Oy Kirjapaino.

KKK 1990. *Tilintarkastajajärjestelmän kehittämistyöryhmän muistio*. Helsinki: Keskuskauppakamari.

KKK 1992. *Tilintarkastajien auktorisointi- ja koulutustyöryhmän muistio*. Helsinki: Keskuskauppakamari.

KKK 1995. *KHT- ja HTM-tilintarkastajatutkintojen kehittämistyöryhmän muistio*. Helsinki: Keskuskauppakamari.

KM 1860. *Alamainen ehdotus Asetukseen Kunnallis-hoidosta maalla Suomen Suuriruhtinanmaassa*. Helsinki: Keisarillisen Senaatin kirjapaino.

KM 1894: 1. *Keisarilliselle Majesteetille, komitealta, joka on asetettu tekemään ehdotusta muutoksiksi voimassa olevaan asetukseen kunnallishallinnosta maalla, alamaismmasti*. Helsinki: Keisarillisen Senaatin kirjapaino.

KM 1905. *Maan alemman hallinnollisen, oikeudellisen ja kirkollisen jaoituksen järjestely. Komitean mietintö*. Helsinki: Helsingin Sentraalikirjapaino ja Kirjansitomo Osakeyhtiö.

KM 1923: 15. *Valtioneuvostolle. Kaupunkikuntien keskushallinnon uudistamista varten asetetulta komitealta*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1927: 4. *Valtioneuvostolle. Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön tarkastamista varten asetetulta komitealta*. Helsinki.

KM 1932: 7. *Valtioneuvostolle*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1933: 1. *Valtioneuvostolle. Kunnallistaloudellisen neuvottelukunnan mietintö n:o 2*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1938: 2. *Kunnallisen verorasituksen tasoittaminen*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1943: 8. *Tilintarkastussäännöstmietintö*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1952: 14. *Osuustoimintalakikomitean mietintö*. Helsinki 1953: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1964: A 2. *Kunnan toimiala-komitean mietintö*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1965: A 1. *Pienkuntakomitean mietintö*. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

KM 1971: A 21. *Luonnos kunnallishallintokomitean I mietinnöksi. Uusi kunnallislaki ja siihen liittyvät lait*. Helsinki.

KM 1973: 60. *Kunnallishallintokomitean mietintö. Uusi kunnallislaki ja siihen liittyvät lait*. Helsinki.

KM 1980:62. *Tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietintö*. Komiteanmietintö 1980:62. Helsinki.

KM 1982:44. *Tasa-arvolakitoimikunnan mietintö*. Komiteanmietintö 1982:44. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

KM 1987:15. *Kuntien ja valtion budjetoinnin ja kirjanpidon vertailu. Julkisen talouden luokituslautakunnan selvitys*. Komiteanmietintö 1987:15. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

KM 1989:61. *Kunnan liikelaitostoimikunnan mietintö*. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

KM 1992: 14. *Tilintarkastusjärjestelmän kehittämistoimikunnan mietintö*. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

KM 1993:33. *Kuntalaki. Kunnalliskomitean mietintö*. Sisäasiainministeriö. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

KM 2002:9. *Tasa-arvolain uudistamistoimikunnan mietintö*. Komiteanmietintö 2002:9. Helsinki: Sosiaali- ja terveysministeriö.

Knuutinen, Reijo (2009). *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit*. Suomalaisen Lakimieyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 292. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Koivisto, J. (1937). *Maalaiskuntien kunnallishallinnon pääkohdat*. Teoksessa O. J. Lakari (Toim.). *Metsänhoitajien jatkokurssit 1936 II*. Silva Fennica 42. Helsinki: Suomen Metsätieteellinen seura. 25–31.

Koivisto, Juho (1965). *Muistelmia ja nykyhetken ajatuksia. Kuntakokous. Maalaiskunta 44: 3, 167–170*.

Koivu, Eila (2015). *Kunnan sisäinen tarkastus ostopalveluna – toimiva ratkaisu pienissä kunnissa*. *Balanssi* 59: 4–5, 36–39.

Koivukoski, Eero (1980). *Kunnallistaloudellisia kysymyksiä*. Teoksessa Otto Larma, L. O. Johanson, Paavo Pekkanen, Tapani Jatkola & Mikko Jokela (Toimittajat). *Kunnallismiehen kirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 259–281.



Koivukoski, Eero (1983). Kunnallinen tilintarkastus: Suuria toimintalinjoja ja tarkkaa rutiiniakin. *Suomen Kunnat* 62: 15, 14–17.

Koivukoski, Eero (1988). Kuntien yhteistoiminnasta keskenään ja muiden kanssa. Teoksessa Paavo Pekkanen, Jussi-Pekka Alanen, & Mikko Jokela (toimituskunta), Arno Rautavaara (sihteeri). *Kunnallisasiain käsikirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 83–90.

Koivukoski, Eero (1990). Kunnan liikelaitostoimikunta: Kunnallisyhtiötä ei tarvita. *Suomen Kunnallislehti* 75: 2, 10–13.

Koivukoski, Eero (1991). *Kuntien itsehallinnon puolesta*. Suomen Kunnallisliitto 1971–1991. Helsinki: Suomen Kunnallisliitto.

Koivukoski, Eero (1994). Kuntalakiehdotuksen tilintarkastusta ja kirjanpitoa koskevat säännökset. *Tilintarkastus Revision* 38, 2: 147–148.

Koivukoski, Eero, Pentti Vataja, Mauno Kangasniemi & Olli Paasio (Toim.) (1977). *Kunnallinen luottamushenkilö*. Vantaa: Kunnallispaino.

Koivula, Pirjo M. (1981). Talousvalvonta kunnissa. *Suomen Kunnat* 60: 13, 810–811.

Kokkarinen, K. J. (1955). Havaintoja tilintarkastustyöstä. *Maalaiskunta* 34: 4, 134–135.

Kokkarinen, Kalervo J. (1960). Tilintarkastajat kertovat. *Maalaiskunta* 39: 4, 188–190.

Kokkarinen, Kalervo J. (1965). Tilintarkastajahavaintoja. Suur-Savon tilintarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 44: 5, 282–284.

Kommunaltidning för Finlands svenska landskommuner (1918). *Provnnummer*. December 1918.

KomUB 1/1897 ld – Proposition 6/1897 ld. *Kommunalutskottets betänkande N:o 1 i anledning af Hans Kejserliga Majestäts nådiga proposition, angående förordning om kommunalförvaltning på landet*.

Komulainen, Mikko (2010). *Ulkoistaminen kunnissa. Oikeudellinen tutkimus ulkoistamisen ilmenemismuodoista ja vaikutuksista sekä ulkoistamisen rajoituksista ja sille asetettavista vaatimuksista yhtenä kunnallisten palvelujen tuottamismuotona*. 1. painos. Acta-väitöskirja. Acta 222. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Konstari, Timo (1977). *Asiakirjajulkisuudesta hallinnossa. Tutkimus yleisten asiakirjain julkisuudesta hallinnon kontrollivälineenä*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 121. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Kontio, Annamari, Sanna Kronström, Aarne Kumlin & Laura Mäki (2017). *Julki-set hankinnat*. Käsikirja. Helsinki: Edita.

Korpelainen, Tuija (1996). *Tilintarkastus taloyhtiössä*. Kiinteistöalan Kustannus Oy-REP Ltd, Suomen kiinteistöliitto.

Koskelainen, Heikki (2000). *KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry 75 vuotta 1925 – 2000*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Koski, Pauli & Gerhard af Schultén (1984a). *Osakeyhtiölaki selityksin I, luvut 1–9*. Toinen, uusittu painos. Suomen Lakimiesliiton kirjasarja N:o 56. Tampere: Ferenda Avoin yhtiö.

Koski, Pauli & Gerhard af Schultén (1984b). *Osakeyhtiölaki selityksin II, luvut 10–16*. Toinen, uusittu painos. Suomen Lakimiesliiton kirjasarja N:o 59. Tampere: Ferenda Avoin yhtiö.

Koski, Pauli & Gerhard af Schultén (1991a). *Osakeyhtiölaki selityksin I, luvut 1–9*. Kolmas, uusittu painos. Suomen Lakimiesliiton kirjasarja N:o 56. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Koski, Pauli & Gerhard af Schultén (1991b). *Osakeyhtiölaki selityksin II, luvut 10–16*. Kolmas, uudistettu painos. Suomen Lakimiesliiton kirjasarja N:o 59. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Koski, Pauli & Gerhard af Schultén (1998). *Osakeyhtiölaki selityksin I, luvut 1–8 sekä voimaannanosäännökset*. Kirjoittaneet Pauli Koski & Gerhard af Schultén Rauno Vanhasen avustuksella. Neljäs, uudistettu painos. Suomen Lakimiesliiton kirjasarja N:o 56. Helsinki: Kauppakaari Oyj, Lakimiesliiton Kustannus.

Koskimies, Eero (1915). *Kunnallishallinnon käsikirja maalaiskuntain toimihenkilöitä varten*. Hämeenlinna: Arvi A. Karisto.

Koskinen, Hannu E. (1999). *Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus. Oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön*. Finnpublishers Oy.

Koskivaara, Eija (2004). *Artificial Neural Networks for Analytical Review in Auditing*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja / Series A-7:2004.

Kosonen, Leena (2005). *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 210. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Kosonen, Leena (2006a). Tilintarkastusta koskevan normiston kehittyminen Suomessa vuosisadan aikana. *Tilintarkastus Revision* 50: 1, 21–28.

Kosonen, Leena (2006b). Tilintarkastusjärjestelmän kehittyminen Suomessa vuosisadan aikana. *Tilintarkastus Revision* 50: 4, 19–28.

KPMG (2019). *KPMG vahvistaa julkishallinnon palveluitaan*. Viitattu 20.8.2019. Saatavissa: <https://home.kpmg/fi/fi/home/media>.

Krokkfors, Klaus (2003). Julkishallinnon tarkastajien laadunvarmistus on uskottavuuskysymys. *Tilintarkastus Revision* 47: 7, 77.

Krokfors, Klaus (2004). Julkishallinnon tarkastajien laadunvarmistus etenee. *Tilintarkastus Revision* 48: 1, 59–60.

Krokfors, Klaus (2005). Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa. *Tilintarkastus Revision* 2005: 49, 73–75.

KTM 1/1995. *Tilintarkastajajärjestelmien yhtenäistämistyöryhmä 1994:n muistio*. Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 1/1995. Kauppa- ja teollisuusministeriö, Teollisuusosasto. Painatuskeskus Oy.

KTM 6/1999. *HTM-tilintarkastaja ja ammattikorkeakoulututkinto. Työryhmän mietintö*. Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1999. HTM-tilintarkastaja ja ammattikorkeakoulu -työryhmä. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Oy Edita Ab.

KTM 12/2003. *Tilintarkastuslakityöryhmän raportti*. Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 12/2003. Elinkeino-osasto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Edita Publishing Oy.

Kuha, Arvi (1916). Kirjanpidon konsulentteja kuntia varten. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisuja XIII*. Helsingfors: Mercators Tryckeri. 18–23.

KULAUS (1972). *Kunnan talousarvioasetelma*. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. 4/72. Helsinki.

KULAUS (1973a). *Kunnan talousarvioasetelman tarkistukset*. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. 4/73. Helsinki: Kunnallispaino.

KULAUS (1973b). *Pääomakustannuslaskentaa koskeva selvitys*. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. 6/73. Helsinki: Kunnallispaino.

KULAUS (1974a). *Pääomakustannuslaskentasuositus*. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Suositus n:o 8. Julkaisu n:o 2/74. 7000. 4.74.

KULAUS (1974b). *Kunnan talousarvioasetelma*. Toinen, tarkistettu painos. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Julkaisu n:o 3/74. 2000 7. 74.

KULAUS (1978). *Kunnan talousarvioasetelma*. Korvaa Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan julkaisun n:o 3/74. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta, suositus n:o 18. Julkaisu n:o 7/1978. Helsinki.

KULAUS (1982). *Suoritelaskenta*. Suositus n:o 14. Julkaisu n:o 2/77. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Vantaa: Kunnallispaino Oy.

KULAUS (1984). *Kunnan talousarvioasetelma*. Suositus n:o 25. Korvaa Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan suositukset n:o 18/1978 ja n:o 24/1982. Helsinki.

KULAUS (1988). *Kunnallisten toimintojen mittarit ja tunnusluvut*. Suositus n:o 28. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta 12.1.1988. Helsinki: Kaupunkien talon painatuskeskus.

KULAUS (1990a). *Kunnan talousarvio sekä kirjanpitoluokitukset*. Suositus nro 29. Korvaa Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan suosituksen nro 25/1984 Kunnan talousarvioasetelma. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Helsinki: Kaupunkientalon painatuskeskus.

KULAUS (1990b). *Kuntainliiton talousarvio ja kirjanpitoluokitukset*. Suositus nro 30. Korvaa Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan suosituksen nro 26/1985 Kuntainliiton talousarvioasetelma. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Helsinki: Kaupunkien talon painatuskeskus.

KULAUS (1992a). *Tilinpäätöskertomusmalli*. Suositus nro 33. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Helsinki: Kaupunkientalon painatuskeskus.

KULAUS (1992b). *Talous- ja toimintatilaston luokitukset ja eräitä muita kerättäviä tietoja*. Korvaa Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan suositusten nro 29 ja 30 liitteet 4 ja 5. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta 28.10.1992. Helsinki: Kaupunkien talon painatuskeskus.

KULAUS (1993a). *Pääomakustannus- ja käyttöomaisuuslaskenta*. Suositus nro 34. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Helsinki: Kaupunkientalon painatuskeskus.

KULAUS (1993b). *Kunnan liikelaitoksen kirjanpito*. Suositus nro 35. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Helsinki.

KULAUS (1993c). *Tilinpäätöskertomusmalli*. Suositus nro 33. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kulla, Heikki (1991). *Hallintomenettelyn perusteet*. 3. uudistettu painos. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.

Kulla, Heikki (2008). *Hallintomenettelyn perusteet*. Seitsemäs, uudistettu painos. Juridica-kirjasarja. Helsinki: Talentum.

Kunnallinen Keskustoimisto (1936). *Talousarvioasetelman malli*. Kunnallisen Keskustoimiston mallisääntöjä N:o 8. Helsinki: J. Simeliusen Perillisten Kirjapaino Oy.

Kunnallinen Keskustoimisto (1941). *Tilisäännön malli*. Kunnallisen Keskustoimiston mallisääntöjä N:o 9. Helsinki: J. Simeliusen Perillisten Kirjapaino Oy.

Kunnallinen Keskustoimisto (1948). *Tilintarkastussäännön malli*. Kunnallisen Keskustoimiston mallisääntöjä N:o 10. Helsinki: J. Simeliusen Perillisten Kirjapaino Oy.

Kunnallinen tilintarkastajalautakunta (1984). *Hyvä kunnallinen tilintarkastustapa*. Kunnallisen tilintarkastuslautakunnan suositus. Vantaa: Kunnallispaino Oy.

Kunnallinen tilintarkastajalautakunta (1987). *Kunnan ja kuntainliiton tilintarkastuskertomus*. Kunnallisen tilintarkastajalautakunnan suositus.

Kunnallinen tilintarkastajalautakunta (1989). *Hyvä kunnallinen tilintarkastustapa*. Kunnallisen tilintarkastajalautakunnan suositus. 2.–3. painos. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Kunnallinen tilintarkastajalautakunta (1991). *Kunnan ja kuntainliiton tilintarkastussääntö*. Helsinki: Kunnallinen tilintarkastajalautakunta.

KuntaKILA (1996a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996d). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996e). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996f). *Yleisohje rahasto- ja varauskirjauksista kunnassa ja kuntayhtymässä*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996g). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1996h). *Tilikarttamalli kunnille ja kuntayhtymille*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1999a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1999b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. 1. painos. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1999c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta*. 1. painos. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1999d). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. 1. painos. Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (1999e). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja tase-yksikkönä käsiteltävän rahaston kirjanpidollisesta käsittelystä*. 1. painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2000a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. 1. painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2000b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. 1. painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2003). *Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2004a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. 1. painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2004b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. Tarkistettu 25.5.2004. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2004c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta*. 1. painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2004d). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. Tarkistettu 19.12.2001, 25.5.2004. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2006a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. 6.4.1999 yleisohjeesta tarkistettu 28.11.2000, 3.12.2002, 25.5.2004 ja 14.11.2006. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2006b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto*. 6.4.1999 yleisohjetta tarkistettu 24.10.2000, 25.5.2004, 28.11.2006. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2006c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta*. 23.4.1999 yleisohje tarkistettu 25.5.2004, 28.11.2006. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2007a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2007b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2007c). *Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2008a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2008b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2009a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. 2. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2009b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. 2. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2009c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. 2. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2009d). *Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä*. 2. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2010a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. 2. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2010b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2011a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. 3. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2011b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. 3. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2011c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. 3. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2012). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. 3. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2013a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. 3. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2013b). *Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2015). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. 4. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2016a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. 4. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2016b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. 5. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki.

KuntaKILA (2016c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*. 4. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2016d). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. 4. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2017a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä*. 3. uudistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2017b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. 4. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2018a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. 5. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2018b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta*. 5. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2018c). *Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä*. 3. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2019a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. 5. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.



KuntaKILA (2019b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. 5. tarkistettu painos. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2020a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän puolivuosi- ja neljännesvuosikatsausten laadinnasta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2020b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2020c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2021a). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2021b). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

KuntaKILA (2021c). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Kuotola, Yrjö (2009). *Kunnan raja*. Acta Universitatis Tamperensis 1453. Tampere: Tampere University Press.

Kupiainen, Pentti (1995). Kuntalain mukainen tarkastusjärjestelmä. *Tilintarkastus Revision* 39: 5, 381–382.

Kuusanmäki, Jussi (1983). Kunnallisen kansanvallan kehitys ja kunnallishallinnon organisaatio 1875–1917. Teoksessa Eino Jutikkala, Tauno Perälä, Jussi Kuusanmäki, Henrik Lilius, Riitta Nikula, Ritva Wäre, Jorma Kallentautio, Viljo Rasila, Aimo Halila, L. O. Johanson & Veikko Tattari (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rakel Kallio (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 2. 1870-luvulta autonomian ajan loppuun*. Vantaa: Suomen kaupunkiliitto. 51–125.

Kuuskoski, Reino (1949). *Uusi kunnallislaki*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuuskoski, Reino (1951). Kunnallisen viranhaltijan vastuusta. *Suomen Kunnallislehti* 36: 5, 13–15, 31.

Kuuskoski, Reino (1952). *Uusi kunnallislaki*. Toinen, täydennetty painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo \* Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuuskoski, Reino (1954a). *Uusi kunnallislaki*. Kolmas, täydennetty painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo \* Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuuskoski Reino (1954b). Kunnallisten luottamusmiesten vastuusta. *Maalaiskunta* 33: 18, 660–663.

Kuuskoski, Reino (1960). *Kunnallislaki*. Neljäs, täydennetty painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuuskoski, Reino & Arno Hannus (1965). *Kunnallislaki*. Viides, uudistettu painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuuskoski, Reino & Arno Hannus (1969). *Kunnallislaki*. Kuudes painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuuskoski, Reino & Arno Hannus (1973). *Kunnallislaki*. Seitsemäs painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 39. Porvoo · Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Kuusniemi-Laine, Anna & Pilvi Takala (2008). *Julkiset hankinnat. Käsikirja*. 1. painos. Helsinki: Edita.

Kyläkallio, Juhani (1979). *Osakeyhtiö tänään 1. Toiminta vuoden 1978 lain mukaan*. *Ekonomia* 59. Espoo: Amer-yhtymä Oy Weilin+Göös kirjapaino.

Kyläkallio, Juhani (1980). *Osakeyhtiö tänään 2. Toiminta vuoden 1978 lain mukaan*. *Ekonomia* 59. Espoo: Amer-yhtymä Oy Weilin+Göös kirjapaino.

Kyläkallio, Juhani (1985). *Osakeyhtiölaki ja käytäntö*. *Ekonomia*-sarja. Espoo: Weilin+Göös.

Kärkkäinen, Hanna (1996). *Tilintarkastajan uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta. Käsitteellinen analyysi ja empiirinen koettelu*. Yrityksen taloustieteen lisensiaatintyö. Lapin yliopisto. Yhteiskuntatieteiden tiedekunta.

Kärkkäinen, Hannu K. (1996). *Julkisten hankintojen opas. Suomen lainsäädäntö ja siihen perustuvat menettelyt*. Business Books. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Kärkkäinen, Hannu K. (2001). Suomen hankintalainsäädäntö ja siihen perustuvat menettelyt. Teoksessa Ilkka Aalto-Setälä, Hannu K. Kärkkäinen, Petri Lehto, Anne Petäjaniemi-Björklund & Markku Stenborg. *Kilpailulait ja laki julkisista hankinnoista*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Tietosanoma. 422–503.

LA 61/1993 vp. *Lakialoite 61. Metsämäki ym.: Ehdotus tilintarkastuslaiksi*.

LA 4/1994 vp. *Lakialoite 4. Ala-Nissilä ym.: Ehdotus tilintarkastuslaiksi*.

Laakso, Seppo (2012). *Lainopin teoreettiset lähtökohdat*. Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu, Oikeustieteet. Tampere: Juvenes Print – Tampereen Yliopistopaino Oy.

Laakso, Seppo, Outi Suviranta & Veijo Tarukannel (2006). *Yleishallinto-oikeus*. Tampereen yliopisto, Oikeustieteiden laitos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Lagus, Wilh. Gabr. (Utg.) (1852). *Sveriges Rikes Stadslag. Öfversättning på finska språket af Ljungo Thomæ.* Helsingfors: Finska Vetenskap-Societe.

Laihanen, Anna-Leena (2009). *Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa.* Acta Universitatis Lappeenrantaensis 339. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

Laitinen, Ossi (1966). Tilintarkastushavainnot. Lapin tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 45: 5, 248–250.

Lammi, Oiva (1953). Tilintarkastuskertomuksen käsittelystä. *Maalaiskunta* 32: 7, 253–255.

Lammi, Oiva (1961). Tilintarkastustyössä tehtyjä havainnot. Uusiakin yhteistoimintamuotoja Satakunnan kunnilla. *Maalaiskunta* 40: 6, 343–345.

Lammi, Oiva (1966). Tilintarkastushavainnot. Satakunnan läntinen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 45: 5, 251–254.

Lanne, K. (1925). Kuntain raha-asian hoito. *Maalaiskunta* 4: 6, 203–205.

Lappalainen, Lassi (1981). Suomi ja Ruotsi samankaltainen luottamusmiestiteinen kaksikko. *Suomen Kunnallislehti* 66: 3, 8–9.

Lassenius, L. R. (1949). Valvontatilintarkastustoiminta saatava pian järjestetyksi. *Suomen Kunnallislehti* 34: 9, 186–187.

LaTVM 3/1924 vp – HE 21/1924 vp. *Laki- ja talousvaliokunnan mietintö n:o 3 hallituksen esityksen johdosta maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain muuttamisesta sekä ed. Särkän eduskuntaesityksen johdosta, joka sisältää ehdotuksen laiksi maalaiskuntain kunnallislain 27 §:n muuttamisesta, ja ed. Itkosen eduskuntaesityksen johdosta, joka sisältää ehdotukset a) laiksi kaupunkien kunnallislain 22 §:n muuttamisesta ja b) laiksi maalaiskuntain kunnallislain 26 §:n muuttamisesta.*

LaTVM 53/1947 vp – HE 125/1947 vp. *Laki- ja talousvaliokunnan mietintö N:o 53 hallituksen esityksen johdosta kunnallislainsäädännön koonnasta.*

LaTVM 41/1969 vp – HE 109/1969 vp. *Laki- ja talousvaliokunnan mietintö n:o 41 hallituksen esityksen johdosta laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

LaTVM 2/1981 vp – HE 12/1981 vp. *Laki- ja talousvaliokunnan mietintö n:o 2 hallituksen esityksen johdosta laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

LaTVM 17/1990 vp – HE 254/1989 vp. *Laki- ja talousvaliokunnan mietintö n:o 17 hallituksen esityksestä laiksi kunnallislain muuttamisesta.*

LaVM 4/1978 vp – HE 27/1977 vp. *Lakivaliokunnan mietintö n:o 4 hallituksen esityksen johdosta uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.*

LaVM 7/1989 vp – HE 58/1988 vp. *Lakivaliokunnan mietintö n:o 7 hallituksen esityksen johdosta virkarikoslainsäädännön uudistamisesta.*

LaVM 10/2002 vp – HE 77/2001 vp. *Lakivaliokunnan mietintö 10/2002 vp. Hallituksen esitys lahjontaa koskevan Euroopan neuvoston rikosoikeudellisen yleissopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä sekä eräiden virkarikoksia ja niihin liittyviä rikoksia koskevien säännösten muuttamisesta.*

Lehtinen, Esko (1968). Tilintarkastajien puheenvuoro. Kainuun tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 47: 5, 292–293.

Lehtinen, Esko (1981). Kaupunkiliiton tilintarkastuspalvelut. *Suomen Kunnallislehti* 66: 3, 9–11.

Lehtinen, Esko (1983). Kunnallinen tilintarkastus. Teoksessa Elina Lehto-Taipale & Erkki Pekkarinen. *Kunnallinen kirjanpito ja tilintarkastus*. Helsingin kauppar korkeakoulun opetusmonisteita N:o 246. Helsingin kauppar korkeakoulun kuvalaitos. 137–154.

Lehtinen, Esko (1986a). Kaupunkiliiton tilintarkastuspalvelua vuodesta 1926. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 16–19.

Lehtinen, Esko (1986b). Kuntainliittojen tilintarkastus. *Sairaala* 49: 2, 68–69.

Lehtinen, Esko (1988a). Yhtenäisyyttä kuntien ja kuntainliittojen tilintarkastuskertomuksiin. *Suomen Kunnallislehti* 73: 5, 50–51.

Lehtinen, Esko (1988b). Tilintarkastusjärjestelmä ja sisäinen valvonta kunnissa. *Tilintarkastus Revision* 32: 3, 157–160.

Lehtinen, Esko (1989). Hallintokulttuuri muuttuu. Vapaakunnissa tarkastetaan erityisesti tulosta. *Suomen Kunnallislehti* 88: 5, 20–21.

Lehtinen, Esko (1990). Suuriin kaupunkiin omat valvontayksiköt? *Suomen Kunnallislehti* 75: 10, 52–53.

Lehtinen, Esko (1992). *Tilintarkastussäännöstö kunnallislain kokonaisuudistuksessa*. Muistio 30.11.1992. Kuntien keskusjärjestöjen tilintarkastusyksiköt.

Lehtinen, Esko (1993). Revisionen omorganiserades vid centralorganisationerna. Inriktningen densamma – ansvaret ökar. *Finlands kommuntidning* 1: 2, 28.

Lehtinen, Isto (1993). Uusia tuulia kuntien tarkastustoimessa. *Tilintarkastus Revision* 37: 6, 506.

Lehto, Einar (1971). *Helsingin kaupungin revisiovirasto 1911 – 1971*. Helsingin kaupungin hankintatoimisto.

Lehto-Taipale, Elina & Erkki Pekkarinen (1983). *Kunnallinen kirjanpito ja tilintarkastus*. Helsingin kauppar korkeakoulun opetusmonisteita N:o 246. Helsingin kauppar korkeakoulun kuvalaitos.

Lemiläinen, Otto. Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. Näkökohtia tilisäännön tarpeellisuudesta maalaiskunnissa. *Maalaiskunta* 38: 4, 162–164.

- Leppiniemi, Jarmo (2003). *IFRS – johdon käsikirja*. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Leppiniemi, Jarmo (2011). *Tilinpäätäjän käsikirja*. Ekonomia. Helsinki: WSOY-pro Oy.
- Leppiniemi, Jarmo (2013). *Kirjanpitolaki - kommentaari*. 3., uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Leppiniemi, Jarmo & Timo Kaisanlahti (2016). *Kirjanpitolaki, kommentaari*. 4. uudistettu painos. Helsinki: Talentum.
- Leppänen, Pasi (2001a). *Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito ja tilinpäätös*. Helsinki: Oy Audiator Ab.
- Leppänen, Pasi (2001b). Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laadinta ja tarkastaminen. Teoksessa Toimittaneet Arvo Myllymäki ja Jarmo Vakkuri. *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press. 118–138.
- Leppänen, Pasi (2011). Kuntakonsernin talousohjaus ja päätöksentekoa tukeva laskentatoimi. Teoksessa Jarmo Vakkuri, Lasse Oulasvirta, Jani Wacker & Riikka Kivimäki (toim.). *Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere University Press. 142–167.
- Leppänen, Pasi (2015). Kunnallinen tilintarkastus – nykytila, muutos ja kehitysnäkymät. Teoksessa Lili-Anne Kihn, Ulrika Leponiemi, Lasse Oulasvirta, Veikko Vahtera & Jani Wacker (toim.). *Tilintarkastuksen arvioinnin symposium. Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press. 99–119.
- Lievonen, Kirsi-Marja (1997). *Kuntien hankinnat ja uudet palveluntuottajat*. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden julkaisusarja A:31. Turku: Åbo Akademis tryckeri.
- Liikkanen, Armas (1957). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 36: 4, 152–154.
- Lind, Tiina (2015). Alijäämän kattamissäädökset yllättäneet kunnat. *Balanssi* 59: 4–5, 19–21.
- Lindberg, A. V. (1916). Vaalikelpoisuudesta kaupunkien kunnallisiin luottamustoimiin. *Suomen Kunnallislehti* 1: 4, 54–57.
- Lindberg, A. V. (1921). Kunnallisoikeudellisia kysymyksiä. *Suomen Kunnallislehti*. 6: 5–6, 79–82.
- Lindroos, Dan (1994). Audiators första år: Kvalitet skall gälla också revisionen. *Finlands kommuntidning* 12: 11, 32–33.
- Linni, Viljo (1935a). Kunnallisten toimihenkilöiden oikeudellisesta asemasta ja vastuunalaisuudesta. I. *Maalaiskunta* 14: 12, 181–185.

Linni, Viljo (1935b). Kunnallisten toimihenkilöiden oikeudellisesta asemasta ja vastuunalaisuudesta. II. *Maalaiskunta* 14: 13, 193–196.

Linni, Viljo (1947). Kunnallisten toimihenkilöiden oikeudellisesta asemasta ja vastuullisuudesta. *Maalaiskunta* 26: 13, 219–225.

Lintu, Airi (1976). Vaalikelpoisuus ja esteellisyys uuden kunnallislain mukaan. *Suomen Kunnat* 55: 7, 364–371.

Ljungman, Jan & Ari Engblom (2015). Kuntien yhtiöittämisvelvoite ja kilpailu-neutraliteettisääntely. *Balanssi* 59: 4–5, 50–52.

Lohi, Jarmo (2009). Tuuletusta julkishallinnon tilinpäätös- ja tilintarkastusnormistoon. *Tilintarkastus Revision* 53: 5, 32–33.

Lukkarinen, Hannes (1956). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 35: 4, 127–130.

Lukkarinen, Hannes (1962). Tilintarkastushavaintoja. Itä-Suomen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 41: 4, 151–152.

Lukkarinen, Hannes (1966). Tilintarkastushavaintoja. Kaakkois-Suomen tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 45: 5, 254–256.

Lundberg, Gustaf (1960). *Om kommunal revision. En handbok för kommunalmän och övriga för den kommunala verksamheten intresserade*. Stockholm: Bokförlaget Medborgarskolan.

Lundin, Olle (1999). *Kommunal revision. En rättslig analys*. Skrifter från juridiska fakulteten I Uppsala 72. Uppsala: Iustus förlag.

Luukkonen, Esko (1994). Tilintarkastajan tulee noudattaa tuomarin esteellisyyttä. *Tilintarkastus Revision* 38: 1, 51.

LVK 1930: 12. *Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

LVK 1930: 24. *Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle kunnallislakien niiden säännösten muuttamisesta, jotka koskevat kuntain yhteistoimintaa*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

LVK 1933: 9. *Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön muuttamisesta*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

LVK 1934: 13. *Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi kaupunkien kunnallislain muuttamisesta*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

LVK 1939: 5. *Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

LVK 1941: 6. *Lainvalmistelukunnan mietintö kunnallislainsäädännön koonnasta*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

LVK 1945: 1. *Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle kunnallislainsäädännön koonnasta*. Lainvalmistelukunnan julkaisuja. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1925). *Kunnallishallinnon ohjesäännöt*. *Maalaiskunta* 4: 3, 73–92.

Maalaiskuntien Liitto (1926a). *Kunnallishallinnon keskittämisohtesäännöt*. Helsinki: Kirjapaino Oy. TAITO.

Maalaiskuntien Liitto (1926b). *Kunnallishallinnon keskittämisohtesääntöjen perustelut*. Helsinki: Kirjapaino-Oy. TAITO.

Maalaiskuntien Liitto (1930). *Kunnallishallinnon keskittämisohtesääntöjen perustelut*. 2 painos. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1934). *Kunnallishallinnon keskittämisohtesäännöt*. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1944a). *Rahatoimen ohjesääntö*. Helsinki: Maalaiskuntien Liitto r.y.

Maalaiskuntien Liitto (1944b). *Tilintarkastussäännöstöehdotus*. 1. Selostus ehdotuksen sisällöstä. 2. Maalaiskuntien Liiton hallituksen lausunto. *Maalaiskunta* 22: 5, 73–78.

Maalaiskuntien Liitto (1951a). *Vuositolintarkastajien johtosääntö*. Maalaiskuntien Liiton mallisääntöjä N:o 2 a. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1951b). *Kiinteän ja irtaimen omaisuuden tarkastajien johtosääntö*. Maalaiskuntien Liiton mallisääntöjä N:o 2 c. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1955). *Tilisääntö*. Maalaiskuntien Liitto r.y. – 9 103/4. 55. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1956). *Kuntainliiton tilisääntö*. 9908. MKL 10 x 500 VIII. 56 ja 19 XII.56.

Maalaiskuntien Liitto (1957). *Vuositolintarkastajien johtosääntö*. *Malli A*. Maalaiskuntien Liiton mallisääntöjä. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1963). *Maalaiskunnan talousarvio*. Kunnallistietoa. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino.

Maalaiskuntien Liitto (1964). *Lausunto kunnan toimialakomitean mietinnöstä*. *Maalaiskunta* 43: 22, 1094–1098.

Maalaiskuntien Liitto (1968). *Maalaiskunnan tilisääntö perusteluineen*. Helsinki: Kunnallispaino.

Majuri, Aulis (1986a). Tietotekniikka ja tilintarkastus. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 29–30.

Majuri, Aulis (1986b). Liiton tilintarkastustoiminta ja kaupunkitarkastajat. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 18–19.

Majuri, Aulis (1988). Atk kaupunkitarkastuksen palveluksessa. *Suomen Kunnallislehti* 73: 14, 42–43.

Makkonen, Kaarle (1968). *Kunnallinen säädösvalta. Hallinto-oikeudellinen tutkimus.* Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 79. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Malmgrén, Marianne (2008). *Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen.* Edilex Academica. Helsinki: Edita.

Manner, Kari (1993). *Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön kirjanpito ja tilinpäätös.* Kolmas, uusittu painos. Suomen Kiinteistöliitto. Kiinteistöalan Kustannus Oy-Rep Ltd. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Manner, Kari (1998). *Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön kirjanpito ja tilinpäätös.* 5. laitos. Suomen Kiinteistöliitto. Kiinteistöalan Kustannus Oy-Rep Ltd. Jyväskylä.: Gummerus Kirjapaino Oy.

Manner, Kari (2005). *Asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön kirjanpito ja tilinpäätös.* 7. laitos. Suomen Kiinteistöliitto. Kiinteistöalan Kustannus Oy-Rep Ltd. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

von Martens, Christel (1996). *Bokföringslagen i kommuner och samkommuner.* Oy Audiator Ab. Finlands Kommunförbund. Ekenäs: Ekenäs Tryckeri Ab.

von Martens, Christel (1998). *Bokföringslagen i kommunerna: Mera arbete och huvudbry än man anade.* *Finlands kommuntidning* 6: 12, 14–15.

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

Martikainen, Juha-Pekka, Pentti Meklin, Lasse Oulasvirta & Jarmo Vakkuri (2003). *Kunnallisen tilintarkastuksen uudistus – tilintarkastuksen laatua ja lisäarvoa alhaisin kustannuksin?* *Tilintarkastus Revision* 47: 1, 29–35.

Mattila, Kalevi (1992). *Julkishallinnon tilintarkastajille JHTT-tutkinto.* *Tilintarkastus Revision* 36: 3, 267–268.

Mattila, Matti (2000). *Valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastus uudistuu.* *Tilintarkastus Revision* 44: 2, 59–62.

M[atti]nen, V[äinö] (1922). *Kuntien kalusto- ja kiinteistöluetteloiden pito.* *Maa-laiskunta* 1: 10, 249–251.



Mechelin, L. (Utg.) (1877). *Storfurstendömet Finlands Grundlagar jemte bihang*. Helsingfors: G. W. Edlunds förlag.

Meklin, Pentti (1991). *Valtiontalouden perusteet*. Valtionhallinnon kehittämisskeskus. Helsinki: VAPK-kustannus.

Meklin, Pentti (1998). Tilinpäätöksen tunnuslukuja pitäisi tulkita huolellisesti. *Kuntalehti* 6: 13, 62–63.

Meklin, Pentti (2000). Tilintarkastuksen tehtävä kunnan tulosoajauksessa – pohdintaa agenttiteorian lähtökohdista. Teoksessa Toimituskunta: Aimo Ryyänen, Pentti Meklin, Veli Karhu & Olavi Kallio. *Kunnallisen itsehallinnon renessanssi. Rakennuspuita alkavalle vuosisadalle*. Juhlakirja Paavo Hoikan jäädessä eläkkeelle 1.2.2000. Tampereen yliopiston kunnallistieteiden laitos. Tampere: Finn-publiishers Oy. 133–149.

Meklin, Pentti (2001). Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa Toimittaneet Arvo Myllymäki & Jarmo Vakkuri. *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere University Press. 91–117.

Meklin, Pentti (2009). Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Toimittaneet Johanna Heiskanen, Lili-Anne Kihn & Salme Näsi. *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print. 56–69.

Meklin, Pentti & Juha-Pekka Martikainen (2003). *Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä. Käytäntöjä ja kehittämistarpeita*. Acta nro 153. 1. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Meklin, Pentti, Lasse Oulasvirta & Jarmo Vakkuri (2005). Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla. *KTA* 33: 3, 203–214.

Merikoski, V. (1968). *Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä*. Toinen uusittu painos. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 143. Lainopillisen Ylioppilastiedekunnan Kustannustoimikunta.

Merikoski, Veli & Eero Vilkkonen (1983). *Suomen julkisoikeus pääpiirteittäin*. Kahdeksas painos. Seitsemännen ja kahdeksannen painoksen toimittanut Eero Vilkkonen. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 80. Porvoo - Helsinki - Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Metsämäki, Lauri (1999). Valtiontilintarkastus 2000-luvun Suomessa. *Tilintarkastus Revision* 43: 5, 326–330.

Mietintö 1872 wp – Esitys 1872 wp. *Mietintö, jonka kunnallishallituksesta kaupungissa koskevan Keisarillisen Majesteetin armollisen esityksen johdosta on antanut Suomenmaan Säätyjen tämän asian käyttölemistä warten asetettu erityinen waliokunta*.

Miettinen, Johanna (2008). *The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. Acta Wasaensia No 197. Business Administration 80. Accounting and Finance. Universitas Wasaensis.

Modeen, Tore (1962). *Det kommunala förtroendeuppdraget enligt kommunallagens allmänna stadganden*. Acta Academiae Aboensis. Humaniora XXV.1. Åbo, Åbo Akademi.

Modeen, Tore (1963). Tilintekijä-käsite kunnallislain 134 § 2 mom. mukaisesti. *Maalaiskunta* 42: 8, 335–336.

Modeen, Tore (1998a). Suomen kaupunkien kunnallisasetuksen syntyvaiheet. *KTA* 26: 2, 107–114.

Modeen, Tore (1998b). Städernas kommunalförfattningar fyller 125 år. *Finlands kommuntidning* 6: 1, 30–31.

Modeen, Tore (1998c). Hundraårig kommunalförfattning gäller än. *Finlands kommuntidning* 6: 10, 26–27.

Murén, Edvard (1961a). Uusi tilimuistutussäntö. *Maalaiskunta* 40: 20, 1026–1029.

Murén, Edvard (1961b). Tilimuistutussäännösten kokonaisuudistus. *Suomen Kunnallislehti* 45: 9, 468–469, 494.

Murén, Edvard (1968). Kunnallisen luottamusmiehen oikeudellinen asema. *Suomen Kunnallislehti* 53: 10, 33–35.

Murén, Edvard (1973). Kunta liiketoiminnan harjoittajana ja edistäjänä. *Suomen Kunnat* 52: 9, 654–659.

Mylly, Juhani (2006). *Edustuksellisen kansanvallan läpimurto*. Suomen Eduskunta 100 vuotta 1. Helsinki: Edita.

Myllymäki, Arvo (1990). *Julkistalouden sääntely*. Tampere: Finnpublishers Oy.

Myllymäki, Arvo (1994). *Julkistalouden valvonta. Finanssivalvonnan sääntelystä, tehtävistä ja muutoksesta*. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

Myllymäki, Arvo (2000). *Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Helsinki: Werner Söderström Lakitieto Oy.

Myllymäki, Arvo (2007). *Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Myllymäki, Emma-Riikka (2015). *Essays on Internal Control and External Auditing in the Context of Financial Reporting Quality*. Acta Wasaensia 322. Business Administration 132. Accounting and Finance. Vaasan yliopisto.

Myllyntaus, Oiva (1994). Kommunallagen ger kommunerna stort ekonomiskt ansvar. *Finlands kommuntidning* 2: 4, 18–20.

Myllyntaus, Oiva (1995). Miksi kunta tarvitsee tuloslaskelman? *KTA* 24: 3, 233–237.

Myllyntaus, Oiva (2002). *Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia*. 1. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Myrsky, Matti (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Helsinki: Talentum.

Mäenpää, Olli (1981). *Kunnan hallinto. Tutkimus hallitusmuodosta ja kunnallislaista kunnan hallinnon perustana*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 152. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Mäenpää, Olli (1997). *Hallinto-oikeus*. 2. laitos. Werner Söderström Lakitieto Oy.

Mäenpää, Olli (1998). Kuinka puolueeton valtuutetun tulisi olla? Oikeudellisia näkökohtia valtuutetun esteellisyydestä. Teoksessa Toimituskunta Jukka-Pekka Halme, Kari Prättälä & Pertti Vanne. *Näkökulmia kunnallishallintoon 1990-luvulla. Juhlakirja Suomen Kaupunginsihteerien Yhdistyksen täyttäessä 60 vuotta*. Suomen Kaupunginsihteerien yhdistys. 116–132.

Mäenpää, Olli (2003). *Hallinto-oikeus*. 4. laitos. WSOY Lakitieto.

Mäenpää, Olli (2005). *Hallintoprosessioikeus*. Helsinki: WSOYpro.

Mäenpää, Olli (2008). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. 2., uudistettu painos. Evolutio Legis. Helsinki: Edita.

Mäenpää, Olli (2016). Julkisuusperiaate ja sisäinen tarkastus julkishallinnossa. *Balanssi* 60: 2, 50–53.

Mäenpää, Olli (2018). *Hallinto-oikeus*. 2., uudistettu painos. Oikeuden perusteokset. Helsinki: Alma Talent.

Mäenpää, Olli (2021). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. 6., uudistettu painos. Evolutio Legis. Helsinki: Edita.

Mähönen, Jukka (2005). *Kansainväliset tilinpäätösstandardit ja yhtiöoikeus*. Edita.

Mähönen, Jukka (2009). *Osakeyhtiön taloudellinen raportointi ja tilintarkastus*. Helsinki: Edita.

Mähönen, Jukka, Antti Säiläkivi & Seppo Villa (2006). *Osakeyhtiölaki käytännössä*. Praktika. Helsinki: WSOYpro.

Mähönen, Jukka, Antti Säiläkivi & Seppo Villa (2007). *Osakeyhtiölaki pienyhtiössä*. Praktika. Helsinki: WSOYpro.

Mähönen, Jukka & Seppo Villa (2006a). *Osakeyhtiö III. Corporate Governance*. Helsinki: WSOYpro.

Mähönen, Jukka & Seppo Villa (2010). *Osakeyhtiö III. Corporate Governance*. 2. uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro.

Mähönen, Jukka & Seppo Villa (2013). *Osakeyhtiöoikeus käytännössä*. 1. painos. Praktika. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Mäkelä, Keijo (1981). Suunnittelun konkreettisuuteen ja suoritteiden käyttöön huomiota. *Suomen Kunnallislehti* 66: 3, 14.

Mäkinen, Eija & Kristian Siikavirta (2014). Julkisoikeus oppiaineena ja tieteenalana. Teoksessa Kirsi Lehto (Toim.). *Pirullisista ongelmista hyvään hallintoon*. Vaasan yliopiston julkaisuja. Opetusjulkaisuja 65. Hallintotieteet 2. Vaasan yliopisto.

Mällinen, Matti (1993). Sisäinen tarkastus johtamisen väline kuntapuolella. *Tilintarkastus Revision* 37: 6, 507.

Männynoksa, Erkki (1970). Näkökohtia kuntien tilintarkastuksista. *Suomen Kunnat* 49: 12, 645–646.

Määttä, Juhani (2010). *Hybridiorganisaatioiden ja niiden konsernijohtamisen muotoutuminen. Tutkimus Jyväskylän, Oulun, Tampereen ja Turun hierarkkisten ja markkinasuuntautuneiden toimintatapojen ja niiden konsernijohtamisen muutoksista 1993–2006*. 1. painos. Acta-väitöskirja. Acta 221. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Määttä, Kalle & Matti Salminen (2011). Eduskunnan tarkastusvaliokunnan lyhyt oppimäärä. Teoksessa Jarmo Vakkuri, Lasse Oulasvirta, Jani Wacker & Riikka Kivimäki (toim.). *Tarkastus ja arviointi. Julkisen ja yksityisen rajapinnassa*. Tampere University Press. 223–245.

Määttä, Kalle & Tomi Voutilainen (2017). *Julkisten hankintojen sääntely*. 1. painos. Kauppakamari.

Niemi, Juha Pekka (1994). Julkishallinnon tarkastajien auktorisointi (JHTT-tutkinto). *Tilintarkastus Revision* 38: 1, 53.

Niemi, Lasse (2003). *Essays on Audit Pricing*. Helsinki School of Economics. Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis A-212. Helsinki School of Economics – HeSe print.

Niemi, Matti Ilmari (2022). *Oikeusinstituutio*. Tieteen termipankki. Viitattu 23.9.2022. Saatavissa: <https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede: oikeusinstituutio>.

Niemi, Yrjö (1953). Tilintarkastajain ja tilivelvollisten keskinäiset suhteet. *Maalaiskunta* 32: 1, 12–13.

Niemi, Yrjö (1955). Havaintoja tilintarkastustyöstä. *Maalaiskunta* 34: 4, 127–129.

Niemi, Yrjö (1960). Tilintarkastajat kertovat. *Maalaiskunta* 39: 4, 190–193.

Niemi, Yrjö (1965). Tilintarkastajahavaintoja. Kanta-Hämeen tilintarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 44: 5, 280–282.

Niemivuo, Matti (2002). *Kansallinen lainvalmistelu*. Toinen, uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari, Lakimiesliiton kustannus.

Niemivuo, Matti & Marietta Keravuori (2003). *Hallintolaki*. WSOY Lakitieto.

Niinisalo, Esa (1994). Sisäisen tarkastuksen suorittaminen kunnassa. *Tilintarkastus Revision* 38: 4, 295–297.

Niiranen, Erkki (1970). Näkökohtia kuntien tilintarkastuksista. *Suomen Kunnat* 49: 8, 420–421.

Niiranen, Vuokko (2007). *Tarkastuksesta dialogiin. Tarkastuslautakunnat kunnallisten palvelujen tuloksellisuutta arvioimassa*. OSAATKO-KARTUKE -hankkeen julkaisuja 8. Minna Canth -instituutti. Kuopion yliopisto.

Nikula, Oscar (1981). Kaupunkilaitos 1721–1875. Teoksessa C. J. Gardberg, Raimo Ranta, Oscar Nikula & Henrik Lilius (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rauno Endén (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 1. Keskiajalta 1870-luvulle*. Vantaa: Suomen Kaupunkiliitto. 135–301.

Niskakangas, Heikki & Pasi Pönkä (2006). *Kuntayhtiöt. Kunnan omistaman osakeyhtiön hallinto*. KL-Kustannus Oy.

Niskakangas, Heikki, Pasi Pönkä & Antero Oksanen (2007). *Kuntakonsernit. Toiminta, päätöksenteko ja hankinnat*. 1. painos. KL-Kustannus Oy.

Norrgård, Marcus (2002). *Interimistiska förbud i immaterialrätten*. Helsingfors: Kauppakaari, Juristförbundets Förlag.

Norri, Matti (1997). *Osakeyhtiö. Käytännön käsikirja*. 4., täysin uusittu painos. Helsinki: Rakennustieto Oy.

Nurmi, Esko (2011). *HTM-tilintarkastajat ry | 60 vuotta. Päämääränä pätevyys*. Helsinki: HTM-tilintarkastajat ry.

Nuutilainen, Aune (1976). *Kunnallislaki*. Vantaa: Kunnallispaino.

Nuutilainen, Aune (1977). *Kunnallislaki*. Toinen painos. Vantaa: Kunnallispaino.

Nuutilainen, Aune (1981). *Kunnallislaki 953/76 ja 388/81 perusteluineen*. 3., uud. painos. Vantaa: Kunnallispaino.

Nykänen, Ville (1964). Valtion tilintarkastuksesta ja sen suhteesta kuntien taloudenhoitoon ja tilintarkastukseen lähinnä valtionavustusten kannalta. *Maalaiskunta* 43: 2, 51–59.

Nystedt, Roger (2006). Kunnallinen tilintarkastus Suomessa. *Pohjoismaisten johtavien tarkastajien 27. konferenssi Visbyssä 12.–16.8.2006*.

Näsi, Salme (1996). Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. *KTA* 24: 3, 228–244.

Näsi, Salme & Juha Keurulainen (1999). *Kunnan kirjanpituudistus*. Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 20. Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Ojala, Seppo (1961a). Tilintarkastuksen tilitystä. Katsaus tilintarkastuksen kehitykseen. *Suomen Kunnallislehti* 46: 3, 108, 110, 131.

Ojala, Seppo (1961b). Kaupunkiliiton lausunto ei tue laamanni Cavoniuksen omaksumaa kantaa. *Suomen Kunnallislehti* 46: 6, 298–299.

Ojanen, Kaarlo (1949). Jatkuva tilintarkastus kaupungeissa ja kauppaloissa. *Suomen Kunnallislehti* 34: 5, 70–73.

Ojanen, Kaarlo (1953). Kaupunkiliiton jatkuva reviisiotoiminta tähänastisten kokemusten valossa. *Suomen Kunnallislehti* 38: 2, 34–37.

Ojanen, Kaarlo (1957). Lastenvalvojan toiminnan ja tilinpidon tarkastaminen. *Suomen Kunnallislehti* 42: 2, 52–53.

OKA (1934). *Valtioneuvoston oikeuskanslerin kertomus oikeuskanslerin virkatoimista ja lain noudattamista koskevista havainnoista*. Annettu vuodelta 1932. Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino.

Oksanen, Antero (2002). Kilpailuneuvosto muuttui markkinaoikeudeksi. *Kuntalehti* 10: 4, 37.

Oksanen, Antero (2009). *Kuntien yleiset hankintaohjeet*. 2. uud. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

OM 2003:4. *Osakeyhtiölakityöryhmän mietintö*. Työryhmämietintö 2003:4. Oikeusministeriö. Edita Prima Oy.

OPM 1990:11. *Julkishallinnon tilintarkastajan tutkinto*. JHT-työryhmän muistio. Opetusministeriön työryhmien muistioita. Helsinki.

OPM 1996: 30. *Tilintarkastuskoulutustyöryhmän muistio*. Opetusministeriön työryhmien muistioita. Helsinki: Yliopistopaino, Pikapaino.

Oulasvirta, Lasse (1991). *Kunta, valtio ja talous – Jäähvyäiset juustohöylätaloudelle*. Kuntien ja valtion taloudellisia suhteita, valtionapujärjestelmää ja kuntien talousongelmia koskeva tutkimus. Acta-sarja. Helsinki: Suomen Kaupunkiliitto.

Oulasvirta, Lasse (1996a). *Kuntien valtionapujärjestelmä*. Vertaileva arviointitutkimus kahdesta valtionapujärjestelmästä. Acta Universitatis Tamperensis ser A vol. 494. Tampere: Tampereen yliopisto.

Oulasvirta, Lasse (1996b). *Kunnan talousjohtamisen ihanne ja käytäntö*. KuntaSuomi 2004 – Tutkimuksia nro 4. Acta. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Oulasvirta, Lasse (1996c). *Kuinka kunta toimii*. 4. uudistettu painos. Kuntakoulutus Oy.

Oulasvirta, Lasse & Christer Brännkärr (2001). *Toimiva kunta*. Kuntakoulutus Oy.

Oulasvirta, Lasse & Pentti Meklin (2003). Kommunens skyldighet att täcka underskott. *Finlands kommuntidning* 11: 3, 26–27.

Oulasvirta, L., A. Uoti, H. Ojala, J. Saastamoinen, J. Pesu, J. Kettunen, M. Paananen, V. Anttila, & H. Lindgren (2021). *Kuntien tilintarkastuksen laatu ja toimivuus. Nykytila ja kehittämistarpeet*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:11. Helsinki: Valtioneuvoston kanslia.

Oy Audiator Ab (1997a). *Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätös*. Helsinki: Oy Audiator Ab.

Oy Audiator Ab (1977b). *Sisäinen valvonta. Olennainen osa kunnan/kuntayhtymän valvontajärjestelmää*. Helsinki: Oy Audiator Ab.

Oy Audiator Ab & Oy Audiator Yhtiötarkastus Ab (1996). *Käyttöomaisuus kunnan kirjanpidossa*. Helsinki: Oy Audiator Ab, Oy Audiator Yhtiötarkastus Ab.

Paananen, Mikko & Jaakko Rönkkö (2015). Mukautukset kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa. *Balanssi* 59: 4–5, 26–29.

Pakarinen, Auri (2012). *Tapaustudkimuksia lainvalmistelun kehittämistä ja sääntelyn toimivuudesta*. Publications of the University of Eastern Finland. Dissertations in Social Sciences and Business Studies No 42. Joensuu: Itä-Suomen yliopisto. Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta.

Palmén, J. Ph. (Utg.) (1861). *Storfurstendömet Finlands Grundlagar jemte till dem hörande Statshandlingar*. Helsingfors: J. E. Frenckell & Son.

Paloposki, Jaakko (2002). Liikelaitoksessa yhdistyvät yhtiön tehokkuus ja kunnan vahvuudet. *Kuntalehti* 10: 13, 38–39.

Parikka, Julius & Kristian Siikavirta (2010). *EU:n valtioneuvoston säännöt*. Helsinki: Edita.

Pekkala, Elise (2008). *Hankintojen kilpailuttaminen*. Kolmas, uudistettu painos. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Pekkala, Elise & Mika Pohjonen (2010). *Hankintojen kilpailuttaminen ja sopimusehdot*. 3., uudistettu laitos (4. painos) vuonna 2007 ensimmäisen kerran ilmestyneestä teoksesta Hankintojen kilpailuttaminen. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Pekkala, Elise & Mika Pohjonen (2012). *Hankintojen kilpailuttaminen ja sopimusehdot*. 4., uudistettu laitos (5. painos) vuonna 2007 ensimmäisen kerran ilmestyneestä teoksesta Hankintojen kilpailuttaminen. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Pekkala, Elise & Mika Pohjonen (2015). *Hankintojen kilpailuttaminen ja sopimusehdot*. 6., uudistettu laitos (7. painos) vuonna 2007 ensimmäisen kerran ilmestyneestä teoksesta Hankintojen kilpailuttaminen. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Pekkala, Elise, Mika Pohjonen, Katariina Huikko & Markus Ukkola (2017). *Hankintojen kilpailuttaminen*. 7., uudistettu laitos (9. painos) vuonna 2007 ensimmäisen kerran ilmestyneestä teoksesta Hankintojen kilpailuttaminen. Helsinki: Tietosanoma Oy.

P[ekkanen], P[aavo] (1960a). Korkeimman oikeuden tuomio. *Maalaiskunta* 39: 19, 965–966.

Pekkanen, Paavo (1960b). Luottamusmiesten vaalit maalaiskunnissa vuonna 1961. *Maalaiskunta* 39: 22, 1086–1096.

Pekkanen, Paavo (1965). Tarvitaanko maahamme uusia kauppaloita. *Maalaiskunta* 44: 6, 341–349.

Penttilä, Seppo, Janne Ruohonen, Asko Uoti & Veikko Vahtera (2015). *Kuntayhtiöt lainsäädännön ristiaallokossa*. Kunnallisalan kehittämissäätiön Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 88. Sastamala: Vammalan Kirjapaino Oy.

PeVL 7/1994 vp – HE 295/1993 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto n:o 7 hallituksen esityksestä tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

PeVM 6/1991 vp – HE 78/1991 vp. *Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 6 hallituksen esityksestä ulkomaalaisten kunnallista äänioikeutta ja vaalikelpoisuutta koskevaksi lainsäädännöksi*.

Piepponen, Risto (1971). Kauppakamarilaitos ja HTM-tilintarkastajat. Teoksessa *Tilintarkastajayhdistys HTM r.y. Revisorsföreningen GRM r.f. 20 vuotta år*. Helsinki: Yhteiskirjapaino Oy. 32–34.

Pikkusaari, Simo (1990). Edut painoivat haittoja enemmän. Vatajankosken Sähkön muuttaminen osakeyhtiöksi onnistui helposti. *Suomen Kunnallislehti* 75: 2, 16–17.

Pitkänen, Eero (1980). *Julkisyhteisöjen laskentatoimi*. *Ekonomia* 61. Espoo: Weilin+Göös.

Pitkänen, Seppo (1986). Ketkä tarkastivat kaupunkikuntien vuoden 1985 hallintoa ja taloutta? *Suomen Kunnallislehti* 85: 12, 22–24.

Pitkänen, Seppo (1990). Arvoituksellinen lause kuntien tilintarkastuskertomuksessa? *Suomen Kunnallislehti* 75: 14, 56.

Pitkänen, Seppo (1995a). Kunnan tilintarkastuskertomus. Piirteitä 62:n kunnan tilintarkastuskertomuksesta. *Tilintarkastus Revision* 39: 2, 151–154.

Pitkänen, Seppo (1995b). Tilintarkastuskertomukset sisällöltään hajanaisia. *Kuntalehti* 3: 3, 31.



Pitkänen, Seppo (1996). Tilintarkastus ammattimaistuu alue- ja paikallishallinnossa. *Tilintarkastus Revision* 40: 2, 141.

Porokka, Raija (1986). Luottamushenkilötarkastajan työ vaativaa ja aikaa vievää. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 24.

Porokka-Maunuksela, Raija (1995). Nykyinen kunnallistalouden valvontajärjestelmä. *Tilintarkastus Revision* 39: 6, 443–445.

Porokka-Maunuksela, Raija, Markko Honka & Jukka Peltola (1996). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: KPMG Wideri Oy Ab.

Porokka-Maunuksela, Raija, Juha Huuskonen, Outi Koskinen & Esko Säilä (2004). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita Publishing Oy ja KPMG Oy Ab.

Prepula, Eero (1984). Tilintarkastajat ovat asiantuntijoita. *Suomen Kunnat* 63: 18, 18–19.

PRH Tilintarkastusvalvonta (2017). *Kertomus PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2016*. Tilintarkastusvalvonta, Patentti- ja rekisterihallitus 31.3.2017.

PRH Tilintarkastusvalvonta (2018). *Kertomus PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2017*. Tilintarkastusvalvonta, Patentti- ja rekisterihallitus 31.3.2018.

PRH Tilintarkastusvalvonta (2019a). *Tutkinnot. Tutkintojen ajankohdat 2019*. Viitattu 8.10.2019. Saatavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnot.html>.

PRH Tilintarkastusvalvonta (2019d). *Kertomus PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2018*. Tilintarkastusvalvonta, Patentti- ja rekisterihallitus 31.3.2019.

PRH Tilintarkastusvalvonta (2020). *Kertomus PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2019*. Viitattu 5.9.2022. Saatavissa: [https://www.prh.fi/tilintarkastusvalvonta/kertomukset\\_tilintarkastusvalvonnan\\_toiminnasta](https://www.prh.fi/tilintarkastusvalvonta/kertomukset_tilintarkastusvalvonnan_toiminnasta).

PRH Tilintarkastusvalvonta (2021). *Kertomus tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2020*. Viitattu 5.9.2022. Saatavissa: [https://www.prh.fi/tilintarkastusvalvonta/kertomukset\\_tilintarkastusvalvonnan\\_toiminnasta](https://www.prh.fi/tilintarkastusvalvonta/kertomukset_tilintarkastusvalvonnan_toiminnasta).

PRH Tilintarkastusvalvonta (2022). *Tilintarkastusyhteisöt*. Viitattu 7.5.2022. Saatavissa: <https://epalvelut.prh.fi/tilintarkastajahaku/>.

PRH Tilintarkastusvalvonta (2023). *Kertomus tilintarkastusvalvonnan toiminnasta 2022*. Viitattu 7.10.2023. Saatavissa: [https://www.prh.fi/tilintarkastusvalvonta/kertomukset\\_tilintarkastusvalvonnan\\_toiminnasta](https://www.prh.fi/tilintarkastusvalvonta/kertomukset_tilintarkastusvalvonnan_toiminnasta).

Proposition 26/1863–1864 ld. *Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående kommunalförvaltning på landet*.

Proposition 27/1863–1864 ld. *Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående reorganisation af städernas kommunalförvaltning*.

Proposition 6/1897 ld. *Hans Kejserliga Majestäts nådiga proposition till Finlands ständer, angående förordning om kommunalförvaltning på landet.*

Prättälä, Kari (1997). Kunnanhallituksen jäsenet ovat esteellisiä vastuuvapautta myönnettäessä. *Kuntalehti* 4: 12, 33.

Prättälä, Kari (1998). Tarkastuslautakuntien rooli muotoutuu käytännössä. *Kuntalehti* 6: 5, 39–41.

Prättälä, Kari & Astrid Thors (1994). II EU:n rakenne ja oikeudelliset näkökohdat. Teoksessa Toimittaneet Keijo Sahrman ja Torsti Kivelä. *Kunnat ja Euroopan unioni. EU-jäsenyyden vaikutukset paikallis- ja aluehallintoon.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto. 16–37.

Pulkki, Väinö (1968). Tilintarkastajien puheenvuoro. Lapin tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 47: 5, 293–295.

Purhonen, Eino (1955). *Parlamentaarinen valtioneuvoston tarkastus Suomen valtiontalouden tarkastusjärjestelmässä.* Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 49. Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Putkonen, Martti (1958). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 37: 4, 155–157.

Putkonen, Martti (1979). Kaupunkien jatkuva tilintarkastus. *Suomen Kunnallislehti* 64: 10, 60–61.

Puttonen, Pauli (1992). Kunnallisten palveluiden yhtiöittäminen – demokraattisen vallan menettäminen. *Suomen Kunnallislehti* 77: 19, 24.

Puttonen, Pauli (2002). *Kunnalliset yhtiöt vallan välineinä.* Acta Universitatis Tamperensis 883. Tampere: Tampere University Press.

PwC (2019). *KPMG ostaa PwC Julkistarkastus Oy:n.* Viitattu 20.8.2019. Saatavissa: <https://uutishuone.pwc.fi>.

P[äivärinta], J[aakko] (1938). Lastenvalvoja ja huoltolautakunta. *Huoltaja* 26: 3, 50–51.

Pöyhönen, Aulis (1968a). Kunnallisen laskentatoimen uudistaminen. *Suomen Kunnallislehti* 53: 6, 40–43.

Pöyhönen, Aulis (1968b). Kunnallisen tilintarkastuksen asema muuttuvassa yhteiskunnassa. *Suomen Kunnallislehti* 53: 8, 16–17.

Pöyhönen, Aulis (1971). Kunnallisen tilintarkastuksen kehittämistarve säädettävän lain kannalta. *Suomen Kunnallislehti* 56: 4, 46, 49.

Pöyhönen, Aulis (1972). Kuntien keskusjärjestöt vaikuttajina. Voitto Helanderin väitöskirja. *Suomen Kunnallislehti* 71: 16, 44–46.

Pöyhönen, Aulis (1991a). Kuntien keskusjärjestöjen rooli kuntien tilintarkastuksessa. *Suomen Kunnat* 70: 9, 20–21.

- Pöyhönen, Aulis (1991b). Kunnallisen tilintarkastuksen kehittäminen. *Tilintarkastus Revision* 35: 6, 479–480.
- Pöyhönen, Aulis (1991c). *Kunnallislain uudistaminen II. Muistioita ja kannanottoja*. Sisäasiainministeriö.
- Pöyhönen, Aulis (1993). Uuden kuntalain kummajaisia. *Kuntalehti* 1: 21, 48–49.
- Pöyhönen, Aulis (1994). JHTT:lle ei monopolia. *Tilintarkastus Revision* 38, 1: 50–51.
- Pöyhönen, Maria (1983a). Esteellisyys kunnallishallinnossa. I Viranhaltijat. *Suomen Kunnallislehti* 68: 12, 44–47.
- Pöyhönen, Maria (1983b). Esteellisyys kunnallishallinnossa. II Luottamushenkilöiden esteellisyys. *Suomen Kunnallislehti* 68: 13, 41–43.
- Pöyhönen, Maria (1989a). Osakeyhtiömuoto kuntien liiketoiminnassa. *Suomen Kunnallislehti* 88: 3, 46–48.
- Pöyhönen, Maria (1989b). Osakeyhtiömuoto kunnan liiketoiminnassa. *Suomen Kunnallislehti* 88: 8, 44–46.
- Raitio, Juha (2005). *Johdatus Euroopan integraation historiaan ja eurooppaoikeuteen*. Forum Iuris. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki.
- Ranta, Raimo (1981). Suurvalta-ajan kaupunkilaitos. Teoksessa C. J. Gardberg, Raimo Ranta, Oscar Nikula & Henrik Lilius (Kirj.), Päiviö Tommila (Päätoim.), Rauno Endén (Toim.siht.). *Suomen kaupunkilaitoksen historia 1. Keskiajalta 1870-luvulle*. Vantaa: Suomen Kaupunkiliitto. 51–133.
- Rantakari, Ilari (1972). Kunnan uusi talousarvioasetelma. *Suomen Kunnallislehti* 57: 6, 10–11.
- Rantakari, Ilari (1973). Kunnallisen laskentatoimen kehittämistoiminta. *Suomen Kunnallislehti* 58: 10, 53–56.
- Rantakari, Ilari (1976). 50 vuotta Kaupunkiliiton tilintarkastuspalvelua. *Suomen Kunnallislehti* 61: 15, 4.
- Ranta-Lassila, Hannele (2002). *Konsernit ja verotuksen neutraalisuus*. Helsinki: Kauppakaari, Lakimiesliiton Kustannus.
- Rapola, Martti (Toim.) (1926). *Maunu Eerikinpojan kaupunginlaki liitteineen. Suomeksi kääntänyt Abraham Kollanius*. Suomen kielen muistomerkkejä III,2. Helsinki: Suomalaisen Kirjallisuuden Seura.
- Rasila, Viljo (1967). Vuosi 1917 kunnallislainsäädännössä. *Maalaiskunta* 46: 20, 1326–1331.
- Rasinmäki, Jorma (1990). Yhtiöittäminen hallinto-oikeuden näkökulmasta. *KTA* 19: 3, 250–262.

- Rasinmäki, Jorma (1997). *Yksityistäminen kunnallishallinnossa. Hallinto-oikeudellinen tutkimus yksityistämisen oikeudellisista taustoista, edellytyksistä, rajoituksista, muodoista ja vaikutuksista*. Helsinki: Kauppakaari Oy, Lakimiesliiton Kustannus.
- Rekola, Esko (1948a). Uuden kunnallislain säännökset maalaiskuntien hallinnosta I. *Maalaiskunta* 27: 16, 297–302.
- Rekola, Esko (1948b). Uuden kunnallislain säännökset maalaiskuntien hallinnosta II. *Maalaiskunta* 27: 17, 323–327.
- Rekola, Esko (1948c). Uuden kunnallislain säännökset maalaiskuntien hallinnosta III. *Maalaiskunta* 27: 18, 349–352.
- Rekola, Esko (1948d). Uuden kunnallislain säännökset maalaiskuntien hallinnosta IV. *Maalaiskunta* 27: 19, 377–381.
- Rekola, Esko (1948e). Uuden kunnallislain säännökset maalaiskuntien hallinnosta V. *Maalaiskunta* 27: 20, 402–405.
- Remes, Mati (2009). Sisäisestä tarkastajasta tuli pormestarin sparraaja. *Tilintarkastus Revision* 53: 6, 42–45.
- Riistama, Veijo (1993). *Tilintarkastus. Perusteet*. Ekonomia. Weilin+Göös.
- Riistama, Veijo (1994). *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Ekonomia. Weilin+Göös.
- Riistama, Veijo (1999). *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. 2. painos. Ekonomia. Porvoo Helsinki Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Rinne, Jyrki (1988). Atk-tarkastus kunnallishallinnossa. Tilintarkastajat mukaan. *Suomen Kunnallislehti* 73: 14, 42–43.
- Rinne, Jyrki & Aulis Majuri (1986). Tietotekniikka ja tilintarkastus. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 29–30.
- Rudanko, Matti (2006). Yksityinen ja julkinen sääntely kauppaoikeudessa. *LM* 104: 7–8, 1118–1133.
- Ruostetsaari, Ikka & Jari Holttinen (2004). *Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa*. Kunnallisalan kehittämissäätiön julkaisut, nro 43. Kunnallisalan kehittämissäätiö KAKS.
- Ruuska, Pertti (1971). Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan antamat suositukset. *Suomen Kunnallislehti* 56: 4, 47–48.
- Ruuska, Pertti (1976). Revisiotoimikunta kehittämässä tilintarkastustoimintaa. *Suomen Kunnallislehti* 61: 15, 5–6.
- Ruuska, Pertti (1977a). *Kunnallinen tilintarkastus*. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.

- Ruuska, Pertti (1977b). Tilintarkastuksen entistä laajemmat tehtävät. *Suomen Kunnat* 56: 17, 1288–1289.
- Ruuska, Pertti (1981). Municipal Accountancy and Auditing. *KTA* 10: 5, 52–60.
- Ruuska, Pertti (1982). *Kunnan kirjanpitojärjestelmän selostus*. Tampereen yliopisto. Hallintotieteiden laitos. Kunnallistieteen aineryhmä. Julkaisusarja A 1/1982. Tampere.
- Ruuska, Pertti (1983). Kunnallisen kirjanpidon ratio. *KTA* 12: 3, 285–293.
- Ruuska, Pertti (1985). *Kunnallistalouden selityssanasto – Kommunalekonomisk ordlista*. Helsinki: Taloustieto r.y.
- Ruuska, Pertti & Pirjo Koivula (1979). *Kunnan, kuntainliiton ja seurakunnan hallinnollinen kirjanpito*. Helsinki: Gaudeamus.
- Ruuska, Risto (2018). Hallinnon tarkastus – pitkät perinteet, käsitykset vaihtelevat. *Tilisanomat* 39: 6, 36–39.
- Rytkölä, Olavi (1961). Kuntien yhteistoiminta. Teoksessa *Kuntien itsehallinto aikamme yhteiskunnassa, Maalaiskuntien Liitto 1921–1961*. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton Kirjapaino ja Kirjansitomo. 169–182.
- Rytkölä, Olavi (1967). Vuoden 1917 kunnallislakien sisältö ja merkitys. *Maalaiskunta* 46: 20, 1323–1325.
- Rytkölä, Olavi (1980). Kuntien yhteistoiminta. Teoksessa Otto Larma, L. O. Johanson, Paavo Pekkanen, Tapani Jakola & Mikko Jokela (Toimituskunta). *Kunnallismiehen kirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 31–44.
- Ryynänen, Aimo (1986). *Kunnan tehtävien lakisäätöistäminen. Tutkimus lakisäätöistämisestä vaikutuksista kunnan toimintaan, hallinto-organisaatioon ja valtionvalvontaan*. Acta Universitatis Tamperensis ser A vol 201. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Ryynänen, Aimo (1988). Kunnan viranomaisen päätöksen syntyhetki ja pöytäkirjan tarkistamisen vaikutus. *Suomen Kunnallislehti* 87: 1, 32–35.
- Ryynänen, Aimo (1992). *Aktuelle Fragen der kommunalen Selbstverwaltung in Finnland*. Tampereen yliopisto. Kunnallistieteiden laitos. Julkaisusarja 5/1992. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Ryynänen, Aimo (2001). Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä. Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtionvalvonnan kunnallistamista? Teoksessa Toimittaneet Arvo Myllymäki & Jarmo Vakkuri. *Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere University Press. 41–61.
- Ryynänen, Aimo, Raimo Lehkonen & Erkki Mennola (1992). *Kunnallisoikeus. Johdatus kunnan oikeudellisen aseman perusteisiin*. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Ryynänen, Aimo, Raimo Lehkonen & Erkki Mennola (1995). *Kunnallisoikeus. Johdatus kunnan oikeudellisen aseman perusteisiin*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Ryynänen, Olli (1996). *Förtäckt dividend i beskattningen*. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 64. Ekonomi och samhälle. Helsingfors.

Ryynänen, Olli (2000). *Bevisning i inkomstbeskattningen*. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 87. Ekonomi och samhälle. Helsingfors.

Ryönänkoski, Urpo (1981). Kunnallinen tilintarkastajalautakunta ja sen tähänastinen toiminta. *Suomen Kunnallislehti* 66: 3, 6–7.

Räty, Päivi & Virpi Virkkunen (2002). *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IAS-raportointi*. Ekonomia. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Räty, Päivi & Virpi Virkkunen (2004). *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS-raportointi*. Ekonomia. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Saarelainen, Tarja & Timo Terävä (2010). Arvioinnista hyötyä kunnan johtamiseen. *Kuntalehti* 18: 3, 29–30.

Saarelainen, Tarja & Erja Viitala (2021). Tarkastuslautakunnan haasteet kunta- ja palvelujen tuloksellisuuden arvioinnissa. Teoksessa Toimittaneet Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Janne Ruohonen, Jaakko Rönkkö, Matti Urpilainen & Jani Wacker. *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa*. Tampere University Press. 283–299.

Saarialho, Aarne (1926). Vähäsen kunnanvaltuutetun jäävistä. *Maalaiskunta* 5: 9, 261–266.

Saarikivi, Maj-Lis (1999a). *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis A-155. Helsinki School of Economics and Business Administration.

Saarikivi, Maj-Lis (1999b). KHT-tilintarkastajajärjestelmä 75 vuotta. *Tilintarkastus Revision* 43: 7, 517–522.

Saarikivi, Raimo (2000). Kuntien tilintarkastukselta vaaditaan lisää tehokkuutta. *Kuntalehti* 8: 17, 34–35.

S[aarinen], V[eli] (1938). Lastenvalvojan tilien tarkastaminen. *Maalaiskunta* 17: 4, 75.

S[aastamoinen], K[alle] (1934). Hiukan holhoustileistä ja niiden tarkastuksesta. *Maalaiskunta* 13: 5, 79–81.

S[aastamoinen], O[skari] (1933a). Matkamiehen huomioita. *Maalaiskunta* 12: 1, 9–10.

S[aastamoinen], O[skari] (1933b). Tulojen perimisessä ja kontrolloimisessa esiintyviä epäkohtia I. *Maalaiskunta* 12: 21, 345–348.

- S[aastamoinen], O[skari] (1933c). Tulojen perimisessä ja kontrolloimisessa esiintyviä epäkohtia II. *Maalaiskunta* 12: 22, 365–368.
- S[aastamoinen], O[skari] (1934). Kiinteistöluetteloiden hoito. *Maalaiskunta* 13: 5, 77–79.
- Saastamoinen, O. (1951). Tilien tarkastuksissa tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 30: 7, 203–207.
- Sallinen, Sini (2007). *Kunnan itselleen ottamat tehtävät ja niiden oikeudelliset reunaehdot*. Acta Universitatis Tamperensis 1212. Tampere: Tampere University Press.
- Salmi, Pentti (1999). Kunnan uudesta tarkastuskulttuurista. *Kuntalehti* 7: 2, 45.
- Salminen, Vilho E. (1959). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. Havaintoja kunnallisten asiain hoidosta Keski-Suomessa. *Maalaiskunta* 38: 4, 160–162.
- Samsonova, Anna (2006). *Local Responses to International Pressure. A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia*. Åbo: Åbo akademis förlag.
- Sarja, Mikko (1999). *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Sauvonsaari, Salme (1987). Kuntien osakeyhtiöt ja osakkuus sekä kunnan toimiala (KunL 5 §). *Suomen Kunnallislehti* 86: 10, 33–35.
- Saviaho, Asko (1967). *Julkisen talouden budjettijärjestelmät*. Kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja C:1:2. KY:n Kirja- ja Paperikauppa.
- Saviaho, Asko, Raimo Sailas, Erkki Siivonen & Tauno Ylinen (1981). *Julkisen talouden suunnittelu ja budjetointi*. Kolmas, uudistettu painos. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja C-21. Juva: Gaudeamus.
- Schybergson, Gustaf (Toim.) (1907). *Suomen Perustuslait ja järjestävät asetukset*. Helsinki: J. Simeliuksen Perillisten Kirjapaino-osakeyhtiö.
- Siikavirta, Kristian (1997). Valtion tuen takaisinperinnästä EY-oikeudessa. *LM* 105: 8, 1306–1314.
- Siikavirta, Kristian (1998). *Kuntien ympäristöpolitiikan ohjauskeinot ja kunnalliset maksut*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Siikavirta, Kristian (2007a). *Valtiontuki oikeuden ja politiikan yhtymäkohdassa: esimerkkinä ympäristönsuojelu*. Helsinki: Helsingin yliopisto.
- Siikavirta, Kristian (2007b). Valtiontukien sääntely ja pk-yritykset. *DL* 88: 4, 618–635.
- Siikavirta, Kristian (2007c). Oikeuspolitiikka ja funktionaalinen oikeustiede. *Oikeus* 36: 4, 455–461.
- Siikavirta, Kristian (2008). Ajankohtaista eurooppaoikeutta. *DL* 89: 3, 460–472.

Siikavirta, Kristian (2010). Valtiontukisäädöksiä ja luottamuksensuoja tuen takaisinperinnässä – KHO 2009:45. *LM* 108: 4, 624–637.

Siikavirta, Kristian (2011). Euroopan valtiontukisääntöjen soveltuminen kuntien toimiin. *KTA* 39: 1, 42–62.

Siikavirta, Kristian (2012a). Julkisen ja yksityisen sektorin yhteistyön rajat. Teoksessa Jan-Erik Helenelund, Ilpo Luoto, Niina Mäntylä, Kristian Siikavirta (Toim./red.). *Julkista – yksityistä; millaisissa rakenteissa? Juhlakirja professori Eija Mäkisen 60-vuotispäiväksi*. *Acta Wasaensia* No 265. Oikeustiede 11. Julkisoikeus. Vaasa: Vaasan yliopisto. 468–478.

Siikavirta, Kristian (2012b). Julkisen vallan sijoitukset, oma liiketoiminta ja valtiontuki-kielto. *DL* 93: 4, 470–481.

Siikavirta, Kristian (2015). *Julkisten hankintojen perusteet*. Edilex Libri. Edita Publishing Oy.

Siikavirta, Kristian (2019). European and Finnish Public Procurement Law and Experience. Teoksessa Chen Su & Ulla Liukkunen Editors. *Legal Reform and the Development of Rule of Law: A Comparison between China and Finland*. China Forum on the Rule of Law. SSAP Social Sciences Academic Press (China). 52–63.

Siltala, Raimo (2003). *Oikeustieteen tieteenteoria*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 234. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Simola, Heikki (1963). Vuositilintarkastajien vaalikelpoisuus ja esteellisyys. *Maalaiskunta* 42: 3, 90–95.

SiVM 7/1941 vp – TA 48/1941 vp. *Sivistysvaliokunnan mietintö N:o 7 julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamista tarkoittavan toivomusaloitteen johdosta*.

SM 9/2006. *Kuntakonserni- ja liikelaitostyöryhmän mietintö*. Kunnat. Sisäasiainministeriön julkaisuja 9/2006. Sisäasiainministeriö.

Soikkanen, Hannu (1966). *Kunnallinen itsehallinto kansanvallan perusta. Maalaiskuntien itsehallinnon historia*. Helsinki: Maalaiskuntien Liiton kirjapaino.

Soikkeli, Antti & Mauri Marjamäki (1990). Liikelaitosten talouden tavoitteita ja rajoituksia. Paikalliset olot, tarpeet ja ongelmat ratkaisevat. *Suomen Kunnallislehti* 75: 2, 19–21.

Sormunen, Anne & Olli Uotila (2016). Kuntastrategiaan osumatarkkuutta riskienhallinnan avulla. *Balanssi* 60: 2, 41–43.

STO 5.10.1911. *Vuonna 1911 lokakuun 5 päivänä, kello kaksitoista päivällä koontui Keisarillisen Suomen Senaatin Talousosasto istuntoon, jolloin olivat saapuvilla*.

STO 15.12.1911. *Vuonna 1911 joulukuun 15 päivänä perjantaina, kello puoli kaksitoista edellä puolen päivän kokoontuivat yhteiseen istuntoon Keisarillisen Suomen Senaatin Talousosastossa*.



Strömholm, Stig (1971). Användning av utländskt material i juridiska monografier. Några anteckningar och förslag. *Svensk Juristtidning* 56: 251–263.

STY (1911a). *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen säännöt. Stadgar för Finska Revisorsföreningen*. Keisarillisen Suomen Senaatin päätös. Annettu Talousosastossa, Helsingissä, 15 päivänä joulukuuta 1911.

STY (1911b). Suomen Tilintarkastajainyhdistys. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisut I*. Helsinki: Raittiuskansan Kirjapaino. 3.

STY (1912). Johtokunnan tiedonantoja. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisuja III*. Helsingfors: Mercator's Tryckeri. 6–7.

STY (1914a). Hallinnon tiedonantoja. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisuja VI*. Helsingfors: Mercator's Tryckeri. 7.

STY (1914b). Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Aktiivisille Jäsenille. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisuja IX*. Helsingfors: Mercator's Tryckeri. 13–14.

STY (1915). Johtokunnan tiedonantoja. Teoksessa *Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen Julkaisuja X*. Helsingfors: Mercator's Tryckeri. 7.

STY (1925). *Suomen Tilintarkastajainyhdistys 1911–1925. Johtokunnan valmista toimintaselostus, esitetty yhdistyksen viimeisessä kokouksessa 12. IX. 25*. Liiketaito 9: 237–243.

Ståhlberg, K. J. (1901). *Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Ståhlberg, K. J. (1902). *Kunnallisen itsehallinnon kehittämistä. Esitelmä Vaasan läänin Yleisen Isäntäyhdistyksen kokouksessa joulukuun 27 p:nä 1901*. Vaasa: Pohjalaisen Kirjapaino.

Ståhlberg, K. J. (1907). *Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta selityksillä varustettuna*. Toinen, lisätty painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Ståhlberg, K. J. (1913). *Suomen hallinto-oikeus. Yleinen osa*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Ståhlberg, K. J. (1915). *Suomen hallinto-oikeus. Sisäasiain hallinto*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Ståhlberg, K. J. (1926). *Lait ja asetukset maalaiskuntain hallinnosta*. Kolmas, uudistettu painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Suksi, Markku (1983). *Referenduminstitutet*. Meddelanden från ekonomiskstatsvetenskapliga fakulteten vid Åbo Akademi. Rättsvetenskapliga institutionen. Ser. A:190. Åbo: Åbo Akademi.

Suksi, Markku (1984). Folkomröstningsinstitutet: allmän systematik och institutets tillämpning i Finland. *Politikka* 26: 4, 340–354.

Suksi, Markku (1993). *Bringing in the People. A Comparison of Constitutional Forms and Practices of the Referendum*. Dordrecht/Boston/London: Martinus Nijhoff Publishers.

Suksi, Markku (1994a). Kansanäänestys Euroopan unionista. *Politiikka* 36: 2, 139–145.

Suksi, Markku (1994b). The Institution of the Referendum in Finland. Teoksessa *Yearbook of Finnish Foreign Policy*. The Finnish Institute of International Affairs. Forssa: Forssan kirjapaino. 29–38.

Suksi, Markku (1998). Kuntien hallintokulttuuri voi kehittyä, kun luottamus-henkilön saa erottaakin. Kansanäänestyksen sitovuus laajentaisi poliittista vastuuta. Teoksessa *Julkisjohtaminen*. Sanomalehtiyliopisto. Täydennyskoulu-tuskeskus. Vaasan yliopisto. 35–42.

Suksi, Markku (1999). Om återkallande av kommunalt förtroendeuppdrag. *JFT* 135: 3, 128–169.

Suksi, Markku (2010). Förvaltningslagen på Åland och i riket – några reflektioner kring likheter och skillnader. Teoksessa Toimituskunta Tuomas Ojanen, Maija Sakslin, Outi Suviranta, Ida Koivisto. *Avoim, tehokas ja riippumaton. Olli Mäenpää 60 vuotta juhlaKirja*. Helsinki: Edita. 159–173.

Sulonen, Arto (2012). Kunnan talouden ohjaus muuttuu. *Kuntalehti* 20: 8, 50–51.

Suokas, Maarit (1986). Tilintarkastaja Veikko Heikkinen työstään: Tarvittaessa täytyy osata jopa näytellä. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 12–15.

Suomela, Eero (1990). Hallinnon tarkastus osakeyhtiössä. *Tilintarkastus Revision* 34: 4, 267–272.

Suomela, Eero, Mauri Palvi & Kim Karhu (1995). *Tilintarkastuslaki*. KHT CGR sarja. Porvoo: Weilin+Göös.

Suomen Kaupunkiliitto (1944). Tilintarkastuslainsäädännön uudistaminen. *Suomen Kunnallislehti* 29, 5: 75–76.

Suomen Kaupunkiliitto (1960a). *Talousarvioasetelma. Komitean mietintö talousarvioasetelman tarkastamisesta ja ehdotus uudeksi asetelmaksi*. Helsinki: Sanoma Osakeyhtiö.

Suomen Kaupunkiliitto (1960b). *Talousarvioasetelman malli*. Helsinki: Sanoma Osakeyhtiö.

Suomen Kaupunkiliitto (1977a). *Kaupungin taloussäännön malli*. Kaupunkiliiton mallisääntöjä N:o B 60. Helsinki: Kirjapaino Oy Nova.

Suomen Kaupunkiliitto (1977b). *Kaupungin tilintarkastussäännön malli*. Kaupunkiliiton mallisääntöjä N:o B 61. Helsinki: Kirjapaino Oy Nova.

Suomen Kaupunkiliitto (1978a). *Kaupungin revisiotoimiston johtosäännön malli*. Kaupunkiliiton mallisääntöjä N:o B 72. Helsinki.

Suomen Kaupunkiliitto (1978b). *Jatkuvan tilintarkastuksen suorittamiseen liittyviä tarkastusohjeita*. Julkaisematon.

Suomen Kaupunkiliitto (1979). *Kunnallisen tilintarkastuksen yleispiirteet*. Suomen Kaupunkiliiton julkaisuja N:o C 26. Helsinki.

Suomen Kaupunkiliitto (1982). *Tilinpäätöskertomusmalli*. Julkaisu n:o B 188. Helsinki: Suomen Kaupunkiliitto.

Suomen Kaupunkiliitto (1983a). *Uusi tilintarkastussäännön malli valmistunut*. Yleiskirje 29./83. Suomen Kaupunkiliitto, Keskustoimisto 17.2.1983.

Suomen Kaupunkiliitto (1983b). *Kaupungin taloussäännön malli*. Kaupunkiliiton julkaisu N:o B 60. Uusittu painos. Helsinki.

Suomen Kaupunkiliitto (1984). *Kaupungin tilintarkastuskertomuksen malli*.

Suomen Kaupunkiliitto (1988). *Tarkastustoimiston palvelun kehittäminen*. Suomen Kaupunkiliitto, Talousosasto, Tarkastustoimisto.

Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto & Finlands svenska kommunförbund (1977). *Suositus kuntainliiton taloussäännöksi ja tilintarkastussäännöksi*. Kuntien keskusjärjestöjen yleiskirje 28.3.1977.

Suomen Kunnallisliitto (1977). *Suositus kunnan taloussäännöksi ja tilintarkastussäännöksi*. Yleiskirje n:o 17/1977. Suomen Kunnallisliitto 28.1.1977.

Suomen Kunnallisliitto (1982). *Kuntainliiton tilintarkastussääntö*. Suomen Kunnallisliiton lomake n:o 9106 · 82.

Suomen Kuntaliitto (1995). *Kunnan hallintosääntö. Valtuuston työjärjestys*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1996a). *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma*. Suositus. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1996b). *Kunnan liiketoimintojen järjestäminen. Liikelaitos, yhtiö vai yksityinen?* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1996c). *Tarkastussääntömalli*. Yleiskirje 11.1.1996.

Suomen Kuntaliitto (1996d). *Muutoksenhaku kunnan viranomaisen päätöksestä*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1997). *Konserniohje*. Liite yleiskirjeeseen 2/97 17.1.1997.

Suomen Kuntaliitto (1998a). *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätös malli*. 1. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1998b). *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma*. Suositus. 2. korjattu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1998c). *Kuntayhtymän hallinto ja toiminnan rahoitus*. 1. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (1999). *Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille*. Suositus. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2000). *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma*. Suositus. 3. korjattu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2001a). *Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille*. Suositus. 2. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2001b). *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli*. 1. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2001c). *Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2003). *Kunnan hallintosääntö. Valtuuston työjärjestys*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2004). *Kunnanhallituksen, lautakuntien ja muiden toimielinten valinnat*. Yleiskirje 24/80/2004 5.11.2004. Kunnan- ja kaupunginhallituksille, Kuntayhtymien hallituksille. Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2005). *Konserniohje*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2006). *Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille*. Suositus. 4. korjattu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2008). *Muutoksenhaku kunnan viranomaisen päätöksestä*. 4. painos. Toimittanut Riitta Myllymäki. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2011). *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma*. Suositus. 4. korjattu painos. Kuntaliiton verkkojulkaisu. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2012a). *Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille*. Suositus. 6. korjattu painos. Kuntaliiton verkkojulkaisu. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2012b). *Kunnanhallituksen, lautakuntien ja muiden toimielinten valinnat*. Yleiskirje 19/80/2012 24.10.2012. Kunnan- ja kaupunginhallituksille, Kuntien keskusvaalilautakunnille. Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2014a). *Tarkastuslautakunnat muuttuvassa kuntaympäristössä*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2014b). *Kuntien luottamushenkilöiden palkkiot ja korvaukset vuonna 2013*. Uutta kunnista. Kuntaliiton julkaisusarja Nro 1/2014. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto 8.12.2014. *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.* Lausunto 8.12.2014.

Suomen Kuntaliitto (2016a). *Kunnan hallintosääntö.* Kuntaliiton verkkojulkaisu. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2016b). *Perussopimusmalli.* Kuntaliiton verkkojulkaisu. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2016c). *Ohjeistus sidonnaisuusilmoituksista ja -rekisteristä.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2017a). *Kunnan konserniohje.* 2. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2017b). *Luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteet.* Kuntaliiton verkkojulkaisu. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2017c). *Sidonnaisuuksien ilmoittaminen kunnassa.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2018a). *Kaupunkien ja kuntien lukumäärät 1917–2018.* Viitattu 26.12.2018. Saatavissa: <https://www.kuntaliitto.fi/kunnat> ja kuntayhtymät.

Suomen Kuntaliitto (2018b). *Luottamushenkilön virheellinen ja rikollinen menettely ja sen seuraukset.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2018c). *Kuntien luottamushenkilöiden palkkiot ja korvaukset vuonna 2017 alkaneella valtuustokaudella.* Uutta kunnista. Kuntaliiton julkaisusarja Nro 4/2018. Helsinki.

Suomen Kuntaliitto (2018d). *Kehittyvä tarkastuslautakunta tavoitteiden toteutumisen ja tuloksellisuuden arvioijana.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Suomen Kuntaliitto (2018e). *Tilintarkastus.* Viitattu 13.1.2023. Saatavissa: <https://www.kuntaliitto.fi/laki/kunnan-toimielimet-ja-johtaminen/tarkastus-ja-valvonta>.

Suomen Kuntaliitto (2022). *Kuntien veroprozentit 2022. Kuntien vuoden 2022 kunnallis- ja kiinteistöveroprozentit.* Viitattu 8.1.2023. Saatavissa: Mikko Mehtonen @Mikko-Meh.

Suomen tilintarkastajat ry (2019). *Johdannaissopimusten käsittely kuntien ja kuntayhtymien liitetiedoissa.* Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2019.

Suomen tilintarkastajat ry (2020). *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.* Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2020.

Suomen tilintarkastajat ry (2021a). *Julkishallinnon mukautetut tilintarkastuskertomukset.* Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2021.

Suomen tilintarkastajat ry (2021b). *Osakeyhtiön hallinnon tarkastaminen*. Suomen tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2021.

Suomen tilintarkastajat ry (2022). *Kunnan, kuntayhtymän ja kuntakonsernin tilintarkastuskertomusten mallit*. Viitattu 8.6.2022. Saatavissa: tilintarkastajat.fi (<https://tilintarkastajat.fi>).

Sutela, Marja (2000). *Suora kansanvalta kunnassa. Oikeusvertaileva tutkimus kansanäänestyksestä kunnan asukkaiden itsehallinnon toteuttajana*. Helsinki: KAUPPAKAARI OYJ, Lakimiesliiton kustannus.

Suuripää, Seppo (1988). Tilintarkastus on osa kunnan hallintoa. *Tilintarkastus Revision* 32: 3, 167–171.

SuVM 15/1924 vp – HE 21/1924 vp. *Suuren valiokunnan mietintö N:o 15 hallituksen esityksen johdosta maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain muuttamisesta sekä ed. Särkän eduskuntaesityksen johdosta, joka sisältää ehdotuksen laiksi maalaiskuntain kunnallislain 27 §:n muuttamisesta, ja ed. Itkosen eduskuntaesityksen johdosta, joka sisältää ehdotukset a) laiksi kaupunkien kunnallislain 22 §:n muuttamisesta ja b) laiksi maalaiskuntain kunnallislain 26 §:n muuttamisesta*.

SuVM 15 a/1924 vp – HE 21/1924 vp. *Suuren valiokunnan mietintö N:o 15 a hallituksen esityksen johdosta maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain muuttamisesta sekä ed. Särkän eduskuntaesityksen johdosta, joka sisältää ehdotuksen laiksi maalaiskuntain kunnallislain 27 §:n muuttamisesta, ja ed. Itkosen eduskuntaesityksen johdosta, joka sisältää ehdotukset a) laiksi kaupunkien kunnallislain 22 §:n muuttamisesta ja b) laiksi maalaiskuntain kunnallislain 26 §:n muuttamisesta*.

SuVM 196/1947 vp – HE 125/1947 vp. *Suuren valiokunnan mietintö N:o 196 hallituksen esityksen johdosta kunnallislainsäädännön koonnasta*.

SuVM 138/1976 vp – HE 140/1975 II vp. *Suuren valiokunnan mietintö n:o 138 hallituksen esityksen johdosta kunnallislainsäädännön koonnasta*.

Svenfelt, Anders (1997). *Finlands svenska kommunförbund 1926–1993*. Ekenäs: Ekenäs Tryckeri Ab.

Svenska Österbottens kommunalförbund (1919). *Stadgar För Svenska Österbottens kommunalförbund*. Antagna den 12 juli 1919.

Syrjänen, Petri (1998). JHTT-järjestelmä vahvistetaan lailla. *Kuntalehti* 6: 10, 38.

Säilä, Esko, Paula Hellén-Toivanen, Kaija Pakkanen, Antti Kääriäinen & Antti Urrila (2008). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita Publishing Oy ja KPMG Oy Ab.

TA 48/1941 vp. *Toiv. al. N:o 48. Luokka: Julkisen tilintarkastajatutkinnon aikaansaamisesta*.

Tala, Jyrki (2001). *Lakien vaikutukset. Lakiuudistusten tavoitteet ja niiden toteuttaminen lainsäädäntöteoreettisessa tarkastelussa*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 177. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos.

Tala, Jyrki (2004). Lainsäädäntötutkimus – turhaa vai tarpeellista? *Oikeus* 33: 4, 378–397.

Tala, Jyrki (2005a). *Lakien laadinta ja vaikutukset*. Evolutio Legis. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tala, Jyrki (2005b). Lainsäädäntötutkimus – tarpeellinen näkökulma oikeustieteessä. *Defensor Legis* 86: 6, 1321.

Tapiola, Juhani (2010). Kuinka valtuuston tavoitteet toteutuvat? *Kuntalehti* 18: 3, 28–29.

Tarukannel, Veijo & Heikki Jukarainen (1999). *Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa*. Tampereen yliopisto. Julkisoikeuden laitos. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy.

TaVM 27/1994 vp – HE 295/1993 vp. *Talousvaliokunnan mietintö n:o 27 hallituksen esityksestä tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi*.

TaVM 41/1994 vp – HE 264/1994 vp. *Talousvaliokunnan mietintö n:o 41 hallituksen esityksestä kirjanpitolain muuttamisesta*.

TaVM 56/1994 vp – HE 138/1994 vp. *Talousvaliokunnan mietintö n:o 56 hallituksen esityksestä sähkömarkkinalaiksi*.

TaVM 24/1997 vp – HE 69/1977 vp. *Talousvaliokunnan mietintö 24/1997 vp. Hallituksen esitys laiksi julkisista hankinnoista annetun lain muuttamisesta*.

TaVM 1/2000 vp – HE 161/1999 vp. *Talousvaliokunnan mietintö 1/2000 vp. Hallituksen esitys laiksi tilintarkastuslain 6 §:n muuttamisesta*.

TaVM 22/2008 vp – HE 186/2008 vp. *Talousvaliokunnan mietintö 22/2008 vp. Hallituksen esitys laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta*.

TaVM 8/2011 vp – HE 126/2011 vp. *Talousvaliokunnan mietintö 8/2011 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain 57 §:n muuttamisesta*.

TaVM 34/2014 vp – HE 254/2014 vp. *Talousvaliokunnan mietintö 34/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi*.

TEM 17.12.2008. *Arviomuistio 17.12.2008: Suomalaisen tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen – Millaista tilintarkastusta tarvitsemme tulevaisuudessa?* Julkaisussa Arviomuistio tilintarkastajajärjestelmän uudistamisesta. Yhteenvedo lausunnoista. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky 43/2009. Työ- ja elinkeinoministeriö. 145–167.

TEM 1/2010. *Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen. Selvitysmiehen raportti.* Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky 1/2010. Työ- ja elinkeinoministeriö.

TEM 65/2010. *Selvitysmiehen raportti tilintarkastajajärjestelmän uudistamisesta. Yhteenvedo lausunnoista.* Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky 65/2010. Työ- ja elinkeinoministeriö.

TEM 16/2011. *Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen.* Työelämä- ja markkinaosasto. Selvitysmiehen raportti 4/2011. TEM raportteja 16/2011. Työ- ja elinkeinoministeriö.

TEM 48/2012. *Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti.* Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Kilpailukyky 48/2012. Työ- ja elinkeinoministeriö.

TEM 66/2015. *Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus. Tilintarkastuslain muutokset -työryhmän mietintö.* Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Konserni 66/2015. Työ- ja elinkeinoministeriö.

TEM 17.11.2015. *Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta.* Työ- ja elinkeinoministeriö. Työelämä ja markkinaosasto. Muistio 17.11.2015.

TEM 1.12.2015. *Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä.* Työ- ja elinkeinoministeriö. Työelämä ja markkinaosasto. Muistio 1.12.2015.

TEM 1/2018. *Työryhmän muistio tilintarkastuslain määräytyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä.* Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Yritykset. 1/2018. Työ- ja elinkeinoministeriö.

Terävä, Taisto (1990). Tarkastustoimen oltava mukana uudistuksissa. *Suomen Kunnallislehti* 75 3, 65.

Thors, Astrid (1994). XII Ahvenanmaan asema. Teoksessa Toimittaneet Keijo Sahrman ja Torsti Kivelä. *Kunnat ja Euroopan unioni. EU-jäsenyyden vaikutukset paikallis- ja aluehallintoon.* Helsinki: Suomen Kuntaliitto. 186.

Tikkanen, Jukka (1976). Yksityissektorin tilintarkastuksen kehittyminen ja kehittäminen. *Suomen Kunnallislehti* 61: 15, 13–14.

Tilastokeskus 2022. Kuntien avainluvut muuttujina Alue 2021 ja Tiedot. PxWeb. *Tilastokeskus.* Viitattu 29.11.2022. Saatavissa: <https://pxdata.stat.fi>.

Tilintarkastajien Oy – Ernst & Young 1995. *Kunnan konsernitilinpäätös.*

Timonen, Heikki (1972). Tilastollinen otantatarkastusmenetelmä kunnallisessa tilintarkastuksessa. *Suomen Kunnallislehti* 57: 4, 12, 15.

Tirronen, Paavo (1986). Tarkastajilla mahdollisuus saada riittävästi tietoja. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 23.



- Toiviainen, Heikki (2006). *Johdatus Suomen yksityisoikeudellisia yhteisöjä ja säätiöitä koskevaan oikeuteen*. Forum Iuris. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki.
- Toiviainen, Juhana (1924). Raha- ja tilitoimen keskityksestä maalaiskunnissa. *Maalaiskunta* 3: 6, 149–154.
- Toiviainen, Juhana (1926a). *Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli I. Talousarvio, kassatoimi ja kontrolli*. Helsinki: Maalaiskuntien Liitto.
- Toiviainen, Juhana (1926b). Tilintarkastus maalaiskunnissamme. *Maalaiskunta* 5: 10, 285–288.
- Toiviainen, Juhana (1926c). Rahatoimiohjesäännöt käytännössä. *Maalaiskunta* 5: 5, 37–39.
- Toiviainen, Juhana (1927a). *Kunnan tilintarkastajan käsikirja*. Kunnallisasiain käsikirjoja I. Helsinki: Maalaiskuntien Liitto.
- Toiviainen, Juhana (1927b). Arvostelua kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön tarkastamista varten asetetun komitean mietinnöstä. (Komitean mietintö n:o 4 v. 1927.). *Maalaiskunta* 6. vsk., 283–297.
- Toiviainen, J. (1927c). Alustus tilintarkastuksesta maalaiskunnissa. Mlk. Liiton Hallituksen esitys. *Maalaiskunta* 6 vsk., 313.
- Toiviainen, Juhana (1928a). Kuntien tilintarkastus. *Maalaiskunta* 7. vsk., 9–12.
- Toiviainen, Juhana (1928b). Kuntien taloudenhoitoa koskevan lainsäädännön uudistaminen. *Maalaiskunta* 7. vsk., 41–45.
- Toiviainen, Juhana (1929a). *Kunnallistalouden hoito, tilitykset ja kontrolli II. Hallinnollisten kirjanpitojen perusteet ja tekniikka*. Helsinki: Maalaiskuntien Liitto.
- T[oi]viainen, J[uhana] (1929b). Kuntien tilintarkastajain vaali. *Maalaiskunta* 8: 1, 10–11.
- Torpo, Tapani (2012). *Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä*. Turun kaupakorkeakoulun julkaisuja. Sarja / Series A-8:2012. Turun kaupakorkeakoulu.
- Troberg, Pontus (2003). *IAS ja kansainvälinen tilinpäätös*. Enterprics Adviser -kirjasarja. Helsinki: Talentum.
- Troberg, Pontus (2007). *IFRS and US GAAP. A Finnish Perspective*. Economica-kirjasarja. Talentum.
- Tuohimäki, Juha (2003). Tarkastuslautakunnasta kanava kuntalaisten ja päättäjien välille. *Kuntalehti* 11: 1, 51.
- Tuori, Kaarlo (2004). Oikeudenalajaotus – strategista valtapeliä ja normatiivista argumentaatiota. *LM* 102: 7–8, 1196–1224.

Tuori, Kaarlo (2007). *Oikeuden ratio ja voluntas*. Helsinki: WSOYpro.

Turunen, Jaakko K. (1955). Havaintoja tilintarkastustyöstä. *Maalaiskunta* 34: 4, 132–134.

Turunen, Jaakko K. (1962). Tilintarkastushavaintoja. Pohjois-Karjalan tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 41: 4, 152–154.

Turunen, Jaakko K. (1968). Tilintarkastajien puheenvuoro. Pohjois-Karjalan tarkastuspiiri. *Maalaiskunta* 47: 5, 296–297.

Turunen, Jaakko K. (1969). Kunnanviranomaisen toimintaan kohdistetun valtionvalvonnan vaikutuksista erityislakien toimeenpanossa. *Maalaiskunta* 48: 5, 294–296.

Tuusa, Pirjo (1984). Pääjohtaja Niskanen tilintarkastussuosituksista: ”Asiallinen, mutta huolestuttava”. *Suomen Kunnat* 63: 18, 16–17.

TyVM 10/1994 vp – HE 90/1994 vp. *Työasiainvaliokunnan mietintö n:o 10 hallituksen esityksestä laiksi naisten ja miesten välisestä tasa-arvosta annetun lain muuttamisesta*.

Tyynilä, Markku (1984). *Lainvalmistelukunta 1884–1964. Tutkimus lainvalmistelukunnan aseman ja organisaation kehitysvaiheista lainvalmistelukunnan perustamisesta 1884 vuoteen 1964*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja A-sarja N:o 166. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.

UaVM 16/1992 vp – HE 95/1992 vp ja 217/1992 vp. *Ulkoasiainvaliokunnan mietintö n:o 16 hallituksen esityksestä Euroopan talousalueen perustamiseen liittyvien sopimusten eräiden määräysten hyväksymisestä ja hallituksen esityksestä Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen liitteen I eräiden määräysten hyväksymisestä*.

UaVM 9/1994 vp – HE 135/1994 vp. *Ulkoasiainvaliokunnan mietintö n:o 9 hallituksen esityksestä Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä*.

Ulkuniemi, Martti (1975). *Ljungo Tuomaanpojan lainsuomennokset I. Maanlain ja Kaupunginlain teksti*. Suomalaisen Kirjallisuuden Seuran toimituksia 319. Vaasa: Suomalaisen Kirjallisuuden Seura.

Uotila, Martti (1988). Pöytäkirjan tarkastaminen on oikeusturvakeino luottamushenkilöelimille. *Suomen Kunnallislehti* 87: 1, 35.

Uotila, Jaakko, Seppo Laakso, Teuvo Pohjolainen & Jarmo Vuorinen (1983). *Yleishallinto-oikeus pääpiirteittäin*. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 193. Tampere: Finnpublishers Oy.

Vahtera, Ossi (1922). *Kirjanpitokaavoja maalaiskuntia varten*. Maalaiskuntien Liiton julkaisuja II. Helsinki: Kirjapaino-Osakeyhtiö Taito.

V[ahtera], O[ssi] (1923). Kuntien varojenhoidon tarkkailu. *Maalaiskunta* 2: 8, 189–191.

Vakkuri, Jarmo & Nina Pesonen (2005). Tarkastustoiminnan laatu julkisella sektorilla – käsitteellisiä näkökohtia ja näkemyksiä JHTT-laatulautakunnan toiminnasta ja tulevaisuuden haasteista. *Tilintarkastus Revision* 49: 5, 59–67.

Valanta, José (2002). Lisää liksaa! Kokous- ja vuosipalkkiot osana luottamus- henkilöiden työn edellytyksiä. *KTA* 31: 3, 327–338.

Vartia, Tauno I. (1969). Puheenvuoroja kunnallislakeja uudistettaessa. *Maalaiskunta* 48: 7, 386–387.

Vataja, Pentti (1966). Kunnallisen luottamusmiehen esteellisyydestä. *Maalaiskunta* 45: 8, 393–398.

Vataja, Pentti (1980). Kunnalliset luottamustoimet. Teoksessa Otto Larma, L. O. Johanson, Paavo Pekkanen, Tapani Jatkola & Mikko Jokela (Toimituskunta). *Kunnallismiehen kirja*. Helsinki: Kirjayhtymä. 201–205.

VaVM 65/1998 vp – HE 242/1998 vp. *Valtiovarainvaliokunnan mietintö 65/1998 vp. Hallituksen esitys laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista.*

VaVM 31/2000 vp – HE 163/2000 vp. *Valtiovarainvaliokunnan mietintö 31/2000 vp. Hallituksen esitys laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.*

VaVM 3/2005 vp – HE 10/2005 vp. *Valtiovarainvaliokunnan mietintö 3/2005 vp. Hallituksen esitys laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.*

Veijonsuo, Paavo (1963). Tilintarkastushavainnot. *Maalaiskunta* 42: 3, 116–118.

Veijonsuo, Paavo (1967). Tilintarkastajien puheenvuoro. *Maalaiskunta* 46: 3, 186–187.

Vesikansa, Jyrki (1993). *Talouden vapauden puolesta. 75 vuotta Keskuskauppa-kamarin toimintaa*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Viinikka, Jarmo & Hans Åberg (1994). VIII Julkiset hankinnat. Teoksessa Toimittaneet Keijo Sahrman ja Torsti Kivelä. *Kunnat ja Euroopan unioni. EU-jäsenyyden vaikutukset paikallis- ja aluehallintoon*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. 136–141.

Viitala, Erja (2013). Julkishallinnon tilintarkastus vaarantuu. *Kuntalehti* 21: 2, 53.

Viitanen, Janne (2000). *Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors*. Skrifterna utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 88. Helsingfors.

Vintturi, Aulis (1961). Tilintarkastustyössä tehtyjä havainnot. Pohjois-Pohjanmaan kuntien taloudesta. *Maalaiskunta* 40: 6, 345–346.

Virtanen, Aila (2002). *Laskentatoimi ja moraalit. Laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpito tavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta.* Jyväskylä Studies in Business and Economics 19. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Virtanen, Kyösti (1986a). Esteellisyys – kunnallishallinnon pysyvä ongelma. *Suomen Kunnallislehti* 71: 5, 36–38.

Virtanen, Kyösti (1986b). Tilintarkastajien kertomus valtuustokäsittelyssä. *Suomen Kunnallislehti* 71: 12, 25–26.

Virtanen, Kyösti (1989). Tasa-arvolain säännöksiin tulkinta-apua hallintolainkäytön ratkaisuihin. *Suomen Kunnallislehti* 74: 9, 60–62.

Virtanen, Pertti (2003). Suomen hankintalainsäädäntö. Teoksessa Ilkka Aalto-Setälä, Antti Aine, Petri Lehto, Anne Petäjäniemi-Björklund, Markku Stenborg & Pertti Virtanen. *Kilpailulait ja laki julkisista hankinnoista.* 3. uudistettu painos. Helsinki: Tietosanoma. 500–639.

Virtanen, Pertti (2008). Suomen hankintalainsäädäntö. Teoksessa Ilkka Aalto-Setälä, Antti Aine, Petri Lehto, Julius Parikka, Anne Petäjäniemi-Björklund, Markku Stenborg & Pertti Virtanen. *Kilpailulait ja laki julkisista hankinnoista.* Helsinki: Tietosanoma. 529–819.

Virtanen, Reino (1955). Havaintoja tilintarkastustyöstä. *Maalaiskunta* 34: 4, 129–130.

Virtanen, Reino A. (1959). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. Tilisäännön noudattamisesta ja muista tarkastushavainnoista. *Maalaiskunta* 38: 4, 164–166.

Virtanen, Reino A. (1960). Tilintarkastajat kertovat. *Maalaiskunta* 39: 4, 193–195.

Virtaneva, Väinö V. (1971). Tilintarkastajayhdistys HTM r.y:n - Revisorsföreningens GRM r.f:n toimintaa vuosina 1951 – 1971. Teoksessa *Tilintarkastajayhdistys HTM r.y. Revisorsföreningens GRM r.f. 20 vuotta år.* Helsinki: Yhteiskirjapaino Oy.

VM 1996. *Lausuntopyyntö 11.4.1996.* VM 42/00/95.

VM 8/1998. *JHTT-säädöstyöryhmä.* Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 8/98. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VM 18/1999. *JHTT-opintotyöryhmä.* Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 18/99. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VM 4/2003. *JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmän kehittämissuunnitelma.* Loppuraportti. Tutkimuksia ja selvityksiä. Helsinki: Valtiovarainministeriö, budjettiosasto.

VM 9/2004. *JHTT-lain tarkistamistyöryhmä.* Työryhmämuistioita, 9/2004. Helsinki: Valtiovarainministeriö, budjettiosasto.

VM 5/2007. *JHTT-järjestelmän kehittämishanke. Loppuraportti.* Työryhmämuistioita 5/2007. Helsinki: Valtiovarainministeriö, budjettiosasto.

VM 10/2011. *Selvitys kuntalain uudistustarpeista.* Valtiovarainministeriön julkaisuja 10/2011. Kunnat. Valtiovarainministeriö.

VM 20/2012. *Kuntalain taloussäännösten uudistaminen.* Valtiovarainministeriön julkaisuja 20/2012. Kunnat. Valtiovarainministeriö.

VM 2/2013. *Kuntien tehtävien kartoitus.* Raportti 2012. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2013. Kunnat. Valtiovarainministeriö.

VM 23/2014. *Kuntien tehtävien arviointi -työryhmän loppuraportti.* Valtiovarainministeriön julkaisuja 23/2014. Kunnat. Valtiovarainministeriö.

VM 30/2015. *Kuntien tehtävät ja velvoitteet 2015. Täydennysraportti.* Valtiovarainministeriön julkaisu – 30/2015. Kunta-asiat. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VM 40/2015. *Kuntien itsehallinnolliset tehtävät ja niiden laajuus.* Valtiovarainministeriön julkaisu – 40/2015. Kunta-asiat. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VM 16/2016. *Kari Prättälä: Kunnan hallinnon poikkeukselliset vaikeudet – kunnan omat toimet vai selvitysmenettely?* Valtiovarainministeriön raportti – 16/2016. Kunta-asiat. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VM 5/2007. *JHTT-järjestelmän kehittämishanke. Loppuraportti.* Työryhmämuistioita 5/2007. Helsinki: Valtiovarainministeriö, budjettiosasto.

VM 6/2008. *JHTT-säädösten tarkistamistyöryhmä.* Valtiovarainministeriön julkaisuja 6/2008. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VM 20/2012. *Kuntalain taloussäännösten uudistaminen.* Valtiovarainministeriön julkaisuja 20/2012 Kunnat. Helsinki: Valtiovarainministeriö.

VN 23.10.1925. *Valtioneuvoston pöytäkirja, joka laadittiin sisäasiainministeriön esittelyssä torstaina lokakuun 23 päivänä 1925.*

VN 18.3.1926. *Valtioneuvoston pöytäkirja, joka laadittiin sisäasiainministeriön esittelyssä maaliskuun 18 päivänä 1926.*

VN 6.10.1927. *Valtioneuvoston pöytäkirja, joka laadittiin sisäasiainministeriön esittelyssä torstaina, lokakuun 6 päivänä 1927.*

VN 17.12.2015. *Tilintarkastuslautakunnan asettaminen toimikaudelle 1.1.2016–31.12.2018,* liite: Muistio 10.12.2015. Valtioneuvoston yleisistunto 17.12.2015.

VN 13.12.2018. *Tilintarkastuslautakunnan asettaminen toimikaudeksi 1.1.2019–31.12.2021,* liite: Muistio 4.12.2018. Valtioneuvoston yleisistunto 3.12.2018.

VN 2.12.2021. *Tilintarkastuslautakunnan asettaminen toimikaudeksi 1.1.2022–31.12.2024,* Liite 1: Muistio 2.12.2021. Valtioneuvoston yleisistunto 2.12.2021.

VNS 3/1999 vp. *Valtioneuvoston selonteko Eduskunnalle uuden kuntalain soveltamisen vaikutuksista kuntien hallintoon ja toimintaan.*

Vuorinen, Erkki (1995a). *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa.* Turku: Vuoricon Oy.

Vuorinen, Erkki (1995b). Kunnan valvonta selkiintyy uuden lain myötä. *Tilintarkastus Revision* 39: 3, 223–224.

Vuorinen, Erkki (1996). *Tarkastuslautakunta kunnan valvonnassa.* Helsinki: Oy Auditor Ab.

Vuorinen, Erkki (1998a). *Kunnallinen tilintarkastuskulttuuri ja sen muuttaminen.* Pori: Vuoricon Oy.

Vuorinen, Erkki (1998b). Arviointikertomus kunnan uudessa tarkastuskulttuurissa. *Tilintarkastus Revision* 42: 6, 441–444.

Vuorinen, Erkki (1999a). *Valtuston asettamat tavoitteet.* Pori: Vuoricon Oy.

Vuorinen, Erkki (1999b). *Tarkastuslautakunnat 1997–2000.* Helsinki: Oy Auditor Ab.

Vuorinen, Erkki (1999c). Kuntalain mukainen tarkastusjärjestelmä ja kunnallishallinnon uskottavuus. *KTA* 28: 1, 73–76.

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

Vuorinen, Erkki (2002). *Visiosta tavoitteiksi.* Pori: Vuoricon Oy.

Vuorinen, Erkki (2005). *Tarkastuslautakunta. Sisäänajosta tositoimiin.* 2. painos. Pori: Vuoricon Oy.

Vuoti, Helge & Olli Uotila (2015). Millä mallilla on kuntien riskienhallinta? *Balanssi* 59: 4–5, 46–49.

Välilä, Vilho (1977). Tilintarkastussäännöstä. *Suomen Kunnat* 56: 17, 1281–1285.

Välilä, Vilho (1980). Kunnallisliiton tilintarkastuspalvelu kuntien tarpeita vastaavaksi. *Suomen Kunnat* 59: 24, 1515.

Wacker, Jani (2011). Eduskunnan tarkastusvaliokunta ja valtion omistajaohjauksen valvonta. Teoksessa Jarmo Vakkuri, Lasse Oulasvirta, Jani Wacker & Riikka Kivimäki (toim.). *Tarkastus ja arviointi. Julkisen ja yksityisen rajapinnassa.* Tampere University Press. 246–260.

Waronen, Eino (1938). Katsaus kuntien tehtäviä koskevaan lainsäädäntöön ja kuntien valtionapuihin. Liite teoksessa *KM 1938: 2. Kunnallisen verorasituksen tasoittaminen.* Helsinki: Valtioneuvoston kirjapaino. 1–60.

Westman, K. G. (1912). *De svenska Rättskällornas historia.* Uppsala: De Studerandes Tjänst.

Widenius, K. A. (1919). *Maalaiskuntien raha- ja tililaitos. Mietintö Suomen Senaatin toimenannosta.* Helsinki: Valtioneuvosto.

Wikström, Kauko (1991). Mitä on historiallinen lainoppi? Teoksessa Toimituskunta Leena Kartio, Kauko Wikström, Ari Saarnilehto toimittaja, Ari-Matti Nuutila toimittaja. *Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 30 vuotta.* Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, A. Juhlajulkaisut N:o 4. Turku: Turun yliopisto. 501–509.

Wilhelmsson, Thomas (1985). Den nordiska rättsgemenskapen och rättskällevärdet. *TfR* 98: 2, 181–197.

Wilhelmsson, Thomas & Niilo Jääskinen (2001). *Avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt.* 3. uudistettu painos. Helsinki: Kauppakaari, Lakimiesliiton Kustannus.

Willgren, Karl (1906). *Finlands finansrätt.* Helsingfors: Förlagsaktiebolaget Helios.

Willgren, K (1910). *Suomen finanssioikeus.* Tekijän kustantama.

Willgren, Karl (1932). *Finlands finansrätt.* Andra omarbetade upplagan. Helsingfors: Söderström & C:o Förlagsaktiebolag.

Ylinen, Leo A. (1956). Tilintarkastustyössä tehtyjä havaintoja. *Maalaiskunta* 35: 4, 122–124.

YmVM 12/2000 vp – HE 85/2000 vp. *Ympäristövaliokunnan mietintö 12/2000 vp. Hallituksen esitys vesihuoltolainsäädännön uudistamiseksi.*

Yrjänä, Jouni (2012). *Tilintarkastuksesta arviointiin. Helsingin kaupungin tarkastusvirasto 1912–2012.* Helsinki: Helsingin kaupungin tarkastusvirasto.

Zerni, Mikko (2009). *Essays on Audit Quality.* Acta Universitatis Ouluensis. Oeconomica 39. Oulu: Oulu University Press.

Zweigert, Konrad & Hein Kötz (1996). *Einführung in die Rechtsvergleichung auf dem Gebiete des Privatrechts.* 3., neuarbeitete Auflage. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).

Österman, Eino (1977). Luottamushenkilön asema uuden kunnallislain mukaan. *Suomen Kunnallislehti* 62: 3, 55–59.

## Kunnallinen päätöksenteko

### Valtuuston pöytäkirjat

Espoon kaupunginvaltuusto 20.3.2017 § 43. *Espoon kaupungin sekä kaupunkikonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen ja säätiöiden tilivuosien 2017 – 2018 sekä vuosien 2019 (optio) ja 2020 (optio) tilintarkastuspalveluiden hankinta.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Espoon kaupunginvaltuusto 22.3.2021 § 34. *Espoon kaupungin sekä kaupunkikonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen ja säätiöiden tilivuosien 2021–2022 sekä vuoden 2023 (optio) ja vuosien 2024–2026 (optiot) tilintarkastuspalvelujen hankinta.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Espoon kaupunginvaltuusto 16.5.2022 § 61. *Vuoden 2021 tilintarkastuskertomus, tilinpäätöksen hyväksyminen ja vastuuvapaudesta päättäminen 1.1. – 31.12. 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Helsingin kaupunginvaltuusto 13.3.2019 § 94. *Helsingin kaupungin tilintarkastajan valitseminen tilikausille 2019–2022.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Helsingin kaupunginvaltuusto 22.6.2022 § 183. *Vuoden 2021 arviointikertomus ja tilintarkastuskertomus sekä vastuuvapaus vuodelta 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Hämeenlinnan kaupunginvaltuusto 28.1.2019 § 7. *Tilintarkastuspalvelujen hankinta tilivuosille 2019 – 2022.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Hämeenlinnan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 64. *Tilinpäätöksen hyväksyminen, vastuuvapauden myöntäminen ja tilintarkastuskertomus 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Joensuun kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 48. *Joensuun kaupungin tilintarkastuskertomus, tilinpäätöksen hyväksyminen ja vastuuvapauden myöntäminen.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Jyväskylän kaupunginvaltuusto 11.12.2017 § 152. *Jyväskylän kaupungin tilintarkastuspalvelujen hankinta vuosille 2018 – 2019.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Jyväskylän kaupunginvaltuusto 31.1.2022 § 1. *Jyväskylän kaupungin tilintarkastuspalvelujen hankinta vuosille 2022–2024.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Jyväskylän kaupunginvaltuusto 30.5.2022 § 50. *Vuoden 2021 tilinpäätöksen hyväksyminen ja vastuuvapauden myöntäminen tilivelvollisille.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kotkan kaupunginvaltuusto 21.5.2018 § 83. *Hallinnon ja talouden tilintarkastuspalveluiden kilpailutus vuosille 2018 – 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.



Kotkan kaupunginvaltuusto 4.4.2022 § 34. *Tilintarkastussopimuksen kilpailutus.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kotkan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 94. *Tilinpäätös 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kouvolan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 81. *Kouvolan kaupunkikonsernin tilintarkastuspalvelujen hankinta vuosille 2021–2026.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kouvolan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 60. *Kouvolan kaupungin tilinpäätös vuodelta 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kuopion kaupunginvaltuusto 6.2.2017 § 10. *Tilintarkastuspalveluiden hankinta vuosille 2017 – 2020.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kuopion kaupunginvaltuusto 15.2.2021 § 3. *Tilintarkastuspalveluiden hankinta vuosille 2021–2023.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kuopion kaupunginvaltuusto 17.5.2021 § 25. *Kuopion kaupungin tilintarkastuskertomus vuodelta 2020, tilinpäätöksen 2020 hyväksyminen ja vastuuvapauden myöntäminen.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Kuopion kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 43. *Kuopion kaupungin tilintarkastuskertomus vuodelta 2021, tilinpäätöksen 2021 hyväksyminen ja vastuuvapauden myöntäminen.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Lahden kaupunginvaltuusto 25.1.2021 § 11. *Kaupungin tilintarkastus vuosina 2021–2023.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Lahden kaupunginvaltuusto 10.5.2021 § 60. *Lahden kaupungin tilinpäätös vuodelta 2020, tilintarkastuskertomus ja vastuuvapaus.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Lahden kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 53. *Lahden kaupungin tilinpäätös vuodelta 2021, tilintarkastuskertomus ja vastuuvapaus.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Lappeenrannan kaupunginvaltuusto 26.3.2018 § 27. *Tilintarkastuspalvelujen hankinta tilivuosille 2018 – 2021 ja optiona tilivuosille 2022 – 2023.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Lappeenrannan kaupunginvaltuusto 6.6.2022 § 62. *Lappeenrannan kaupungin tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus vuodelta 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Mikkelin kaupunginvaltuusto 11.12.2017 § 93. *Tilintarkastuksen kilpailuttaminen.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Mikkelin kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 90. *Mikkelin kaupungin tilintarkastuskertomus vuodelta 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Muonion kunnanvaltuusto 18.6.2018 § 25. *Tilintarkastusyhteisön valinta vuosille 2018–2022*. Kunnanvaltuuston pöytäkirja.

Oulun kaupunginvaltuusto 3.4.2017 § 61. *Tilintarkastuspalvelujen hankinta kaudeksi 2017 – 2018*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Oulun kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 19. *Tilintarkastuspalvelujen hankinta kaudeksi 2021–2023*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Oulun kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 54. *Oulun kaupungin vuoden 2021 tilinpäätös, tilintarkastuskertomus ja vastuuvapauden myöntäminen tilivelvollisille*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Porin kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 83. *Tilintarkastusyhteisön valinta vuosille 2019–2022*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Porin kaupunginvaltuusto 30.5.2022 § 69. *Vuoden 2021 tilinpäätös*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Porvoon kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 43. *Vuoden 2021 tilinpäätöksen hyväksyminen*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Rovaniemen kaupunginvaltuusto 20.6.2022 § 71. *Rovaniemen kaupungin tilinpäätös 2021, tilintarkastuskertomus ja vastuuvapauden myöntäminen*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Salon kaupunginvaltuusto 6.5.2019 § 64. *Tilintarkastuspalvelujen hankinta*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Salon kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 42. *Salon kaupungin tilinpäätös vuodelta 2021*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Seinäjoen kaupunginvaltuusto 20.2.2017 § 21. *Tilintarkastusyhteisön valinta vuosille 2017 – 2020*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Seinäjoen kaupunginvaltuusto 22.2.2021 § 18. *Tilintarkastusyhteisön valinta vuosille 2021–2024*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Seinäjoen kaupunginvaltuusto 20.6.2022 § 72. *Tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus tilikaudelta 2021*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Tampereen kaupunginvaltuusto 19.3.2018 § 60. *Tilintarkastuspalveluiden hankinta*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Tampereen kaupunginvaltuusto 21.3.2022 § 47. *Tampereen kaupungin tilintarkastuspalvelujen hankinta*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Tampereen kaupunginvaltuusto 16.5.2022 § 76. *Tampereen kaupungin vuoden 2021 tilinpäätös, tilintarkastuskertomus ja vastuuvapauden myöntäminen*. Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Turun kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 94. *Vastuuvapauden myöntäminen tarkastuslautakunnan jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Turun kaupunginvaltuusto 17.6.2019 § 109. *Turun kaupungin tilintarkastajan valitseminen.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Turun kaupunginvaltuusto 15.6.2020 § 79. *Vastuuvapauden myöntäminen tarkastuslautakunnan jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Turun kaupunginvaltuusto 13.6.2021 § 137. *Vastuuvapauden myöntäminen tarkastuslautakunnan jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Turun kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 125. *Turun kaupungin tilintarkastajan tilintarkastuskertomus 2021, vuoden 2021 tilinpäätöksen hyväksyminen ja vastuuvapauden myöntäminen vuodelta 2021.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Turun kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 126. *Vastuuvapauden myöntäminen tarkastuslautakunnan jäsenille ja toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Utsjoen kunnanvaltuusto 14.6.2019 § 32. *Hallinnon ja talouden tarkastuspalvelut vuosille 2019–2024.* Kunnanhallituksen pöytäkirja.

Vaasan kaupunginvaltuusto 18.3.2019 § 18. *Vaasan kaupungin lakisääteinen tilintarkastus tilikaudesta 2019 alkaen.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Vaasan kaupunginvaltuusto 13.6.2022 § 32. *Vuoden 2021 tilinpäätös.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Vantaan kaupunginvaltuusto 23.1.2017 § 20. *Vantaan kaupungin tilintarkastuspalvelujen hankinta, tilintarkastusyhteisön valinta.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Vantaan kaupunginvaltuusto 16.11.2020 § 15. *Tilintarkastuspalvelujen hankinta 2020, tilintarkastusyhteisön valinta.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Vantaan kaupunginvaltuusto 25.1.2021 § 11. *Vantaan kaupungin tilintarkastuspalvelujen hankinta 2021–2024, tilintarkastusyhteisön valinta.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Vantaan kaupunginvaltuusto 23.5.2022 § 7. *Vantaan kaupungin vuoden 2021 tilinpäätös.* Kaupunginvaltuuston pöytäkirja.

Ks. lisäksi liitteessä 1 mainitut kaupungin- ja kunnanvaltuustojen pöytäkirjat edellä mainittuja lukuunottamatta, yhteensä 272 kpl.

**Tarjouspyynnöt tilintarkastuksesta**

Espoon kaupunki 28.12.2016. *Tarjouspyyntö.*

Espoon kaupunki 8.12.2020. *Tarjouspyyntö.*

Helsingin kaupunki 15.10.2018. *Tarjouspyyntö.*

Joensuun kaupunki 14.10.2016. *Tarjouspyyntö.*

Jyväskylän kaupunki 21.10.2021. *Tarjouspyyntö.*

Kotkan kaupunki 12.4.2012. *Tarjouspyyntö.*

Kouvolan kaupunki 22.12.2016. *Tarjouspyyntö.*

Kuopion kaupunki 10.11.2016. *Tarjouspyyntö.*

Lahden kaupunki 19.10.2016. *Tarjouspyyntö.*

Lahden kaupunki 29.9.2020. *Tarjouspyyntö.*

Lappeenrannan kaupunki 8.12.2017. *Tarjouspyyntö.*

Oulun kaupunki 15.12.2016. *Tarjouspyyntö.*

Oulun kaupunki 2.8.2020. *Tarjouspyyntö.*

Porin kaupunki 4.10.2018. *Tarjouspyyntö.*

Porvoon kaupunki 22.12.2016. *Tarjouspyyntö.*

Rovaniemen kaupunki 26.9.2016. *Tarjouspyyntö.*

Salon kaupunki 15.3.2019. *Tarjouspyyntö.*

Seinäjoen kaupunki 16.11.2016. *Tarjouspyyntö.*

Tampereen kaupunki 13.12.2017. *Tarjouspyyntö.*

Vantaan kaupunki 26.10.2016. *Tarjouspyyntö.*

Vantaan kaupunki 16.9.2020. *Tarjouspyyntö.*

Vantaan kaupunki 9.11.2020. *Tarjouspyyntö.*

## Oikeustapausluettelo

### Suomen Senaatin Oikeusosasto

SOO 1917 II 112 s. 46 av 178

### Korkein oikeus

KKO 1920 II 32 s. 101 av 454  
 KKO 1920 II 145 s. 101 av 454  
 KKO 28.9.1960 N:o 2492 s. 455 av 2085, 464 av 2112  
 KKO 2.4.1964 N:o 707 s. 454 av 2078  
 KKO 1989:11 s. 200 av 1007  
 KKO 1998:41 s. 456 av 2091  
 KKO 24.9.2019 nro 1575 s. 460 av 2104, 462 av 2113

### Keisarillisen Suomen Senaatin Talousosasto

STO 14.10.1892 N<sup>o</sup> 228/89 63/59 S.D. C.E. 1892 s. 36 av 131  
 STO 12.10.1894 N<sup>o</sup> 138/41 S.D. 46/70 C.E. 1894 s. 37 av 134  
 STO 18.1.1895 N<sup>o</sup> 244/207 S.D. 40/99 C.E. 1894 s. 36 av 131  
 STO 2.2.1895 N<sup>o</sup> 827/128 S.D. 176/62 C.E. 1894 s. 34 av 125  
 STO 4.10.1895 N<sup>o</sup> 1670/87 S.D. 372/43 C.E. 1894 s. 36 av 131  
 STO 18.10.1895 N<sup>o</sup> 1459/98 S.D. 333/48 C.E. 1894,  
 1460/115 S.D. 328/43 C.E. 1895 s. 36 av 131  
 STO 25.10.1895 N<sup>o</sup> 1478/332 S.D. 329/129 C.E. 1894 s. 34 av 125  
 STO 24.1.1896 N<sup>o</sup> 1747/348 S.D. 385/89 C.E. 1894 s. 38 av 137  
 STO 21.11.1896 N<sup>o</sup> 1652/341 S.D. 368/125 C.E. 1895 s. 34 av 125  
 STO 26.2.1897 N<sup>o</sup> 302/294 S.D. 64/100 C.E. 1896 s. 36 av 131  
 STO 17.5.1897 N<sup>o</sup> 272/244 S.D. 62/85 C.E. 1896 s. 34 av 125  
 STO 10.2.1899 N<sup>o</sup> 110/134 S.D. 114/110 C.E. 1898 s. 38 av 137  
 STO 20.3.1899 N<sup>o</sup> 577/222 S.D. 16/171 C.E. 1899 s. 48 av 194  
 STO 28.4.1899 N<sup>o</sup> 320/174 S.D. 339/135 C.E. 1898 s. 34 av 125  
 STO 26.4.1901 N<sup>o</sup> 429/152 Val.D. 485/114 S.T. 1900 s. 38 av 137  
 STO 2.5.1902 N<sup>o</sup> 336/184 V.D. 509/140 S.T. 1901 s. 45 av 176  
 STO 7.3.1902 N<sup>o</sup> 905/54 W.D. 240/41 S.T. 1901 s. 36 av 131  
  
 STO 30.1.1903 N:o 518/112 W.D. 12/84 S.T. 1901 & 1902 s. 46 av 181  
 STO 25.1.1908 N:o 580/248 W.D. 850/218 S.T. 1906 s. 46 av 181  
 STO 30.4.1909 N:o 363/117 V.D. 697/296 S.T. 1906 s. 42 av 150  
 STO 18.4.1913 N:o 2/158 V.D. 15/4 S.T. 1909 s. 46 av 179  
 STO 16.9.1914 N:o 34/26 V.D. 31/8 S.T. 1910 s. 48 av 194

### Korkein hallinto-oikeus

KHO 1918 I 30 s. 42 av 158  
 KHO 1918 I 118 s. 34 av 125  
 KHO 1919 II 90 s. 45 av 176, 98 av 448  
 KHO 1919 II 1513 s. 101 av 454  
 KHO 1919 II 1803 s. 34 av 125  
 KHO 1919 II 1937 s. 46 av 176, 97 av 448  
 KHO 1920 I 110 s. 59 av 256

KHO 1920 II 1528	s. 57 av 244
KHO 1920 II 1636	s. 60 av 256
KHO 1921 I 50	s. 59 av 256
KHO 1921 I 61	s. 86 av 388, 97 av 447
KHO 1921 I 105	s. 72 av 318
KHO 1921 II 199	s. 70 av 308
KHO 1921 II 358	s. 59 av 256
KHO 1921 II 544	s. 70 av 308
KHO 1921 II 651	s. 101 av 454
KHO 1921 II 893	s. 66 av 294
KHO 1921 II 1040	s. 66 av 294
KHO 1921 II 1180	s. 66 av 294
KHO 1921 II 1224	s. 66 av 294
KHO 1921 II 2347	s. 67 av 294
KHO 1922 I 42	s. 60 av 256
KHO 1922 II 200	s. 59 av 254, 101 av 454
KHO 1922 II 207	s. 59 av 256
KHO 1922 II 558	s. 60 av 256
KHO 1922 II 1047	s. 101 av 454
KHO 1922 II 1601	s. 101 av 454
KHO 1923 I 25	s. 67 av 296, 98 av 448
KHO 1923 II 203	s. 71 av 308
KHO 1923 II 346	s. 60 av 256
KHO 1923 II 560	s. 66 av 294
KHO 1923 II 1110	s. 59 av 256
KHO 1923 II 1434	s. 60 av 256
KHO 1923 II 1538	s. 60 av 256
KHO 1923 II 1551	s. 71 av 308
KHO 1924 I 78	s. 66 av 294
KHO 1924 I 106	s. 60 av 256
KHO 1924 II 1427	s. 60 av 256
KHO 1924 II 1931	s. 60 av 256
KHO 1924 II 1932	s. 60 av 256
KHO 1924 II 1933	s. 60 av 256
KHO 1924 II 1737	s. 68 av 296, 98 av 448
KHO 1925 II 457	s. 60 av 256
KHO 1925 II 563	s. 59 av 256
KHO 1925 II 1089	s. 67 av 296, 98 av 448
KHO 1925 II 1713	s. 71 av 308
KHO 1925 II 1951	s. 101 av 454
KHO 1926 I 48	s. 50 av 204
KHO 1926 II 1649	s. 86 av 387, 451 av 2064, 461 av 2109
KHO 1926 II 1694	s. 73 av 319
KHO 1926 II 2103	s. 60 av 256
KHO 1927 II 1769	s. 60 av 256
KHO 1927 II 2174	s. 60 av 256
KHO 1930 II 3142	s. 60 av 256
KHO 1932 II 274	s. 71 av 308
KHO 1932 II 502	s. 43 av 163, 64 av 281
KHO 1933 II 314	s. 60 av 256
KHO 1933 II 947	s. 67 av 296, 98 av 448
KHO 1933 II 1934	s. 59 av 256

KHO 1933 II 3254	s. 101 av 454
KHO 1933 II 3255	s. 101 av 454
KHO 1934 I 6	s. 67 av 295
KHO 1935 I 9	s. 65 av 290
KHO 1935 II 239	s. 66 av 294
KHO 1935 II 296	s. 60 av 256
KHO 1935 II 2419	s. 78 av 344
KHO 1935 II 4135	s. 71 av 308
KHO 1935 II 4136	s. 71 av 308
KHO 1935 II 4137	s. 71 av 308
KHO 1935 II 4138	s. 71 av 308
KHO 1935 II 4139	s. 71 av 308
KHO 1936 II 416	s. 67 av 296
KHO 1937 II 372	s. 65 av 289, 144 av 707
KHO 1938 II 737	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1641	s. 71 av 308
KHO 1938 II 1642	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1643	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1644	s. 71 av 308
KHO 1938 II 1645	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1646	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1647	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1648	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1650	s. 71 av 308
KHO 1938 II 1651	s. 60 av 256
KHO 1938 II 1652	s. 60 av 256
KHO 1938 II 3982	s. 68 av 296
KHO 1938 II 4120	s. 60 av 256
KHO 1939 II 1099	s. 69 av 303
KHO 1939 II 1589	s. 71 av 308
KHO 1939 II 1599	s. 67 av 294
KHO 1939 II 1839	s. 58 av 249
KHO 1940 II 283	s. 69 av 303, 145 av 707
KHO 1946 I 53	s. 60 av 256
KHO 30.9.1947 T 2612	s. 73 av 319
KHO 1949 II 157	s. 71 av 308
KHO 1949 II 158	s. 71 av 308
KHO 1949 II 614	s. 71 av 308
KHO 10.10.1949 T 3433	s. 115 av 514
KHO 1950 II 160	s. 139 av 671
KHO 1951 I 10	s. 116 av 519
KHO 1951 II 149	s. 115 av 519
KHO 1951 II 205	s. 115 av 519
KHO 1951 II 735	s. 111 av 497
KHO 1952 II 298	s. 116 av 519
KHO 1953 II 499	s. 145 av 712
KHO 1954 I 2	s. 110 av 494
KHO 1954 II 139	s. 116 av 519
KHO 1954 II 227	s. 145 av 712, 199 av 1003, 214 av 1063
KHO 1954 II 260	s. 111 av 500
KHO 1954 II 419	s. 110 av 494
KHO 1954 II 420	s. 111 av 500

KHO 1954 II 464	s. 111 av 500
KHO 1954 II 502	s. 148 av 724
KHO 1955 II 182	s. 147 av 719
KHO 1956 II 371	s. 110 av 495
KHO 1956 II 491	s. 112 av 500
KHO 1956 II 606	s. 110 av 494
KHO 1956 II 610	s. 146 av 713
KHO 1956 II 728	s. 111 av 497
KHO 1957 II 108	s. 116 av 519
KHO 1957 II 247	s. 116 av 519
KHO 1957 II 288	s. 116 av 519
KHO 1958 II 112	s. 111 av 500
KHO 1958 II 224	s. 145 av 710
KHO 1959 II 162	s. 111 av 497
KHO 1959 II 221	s. 129 av 595, 146 av 715
KHO 1959 II 483	s. 146 av 713
KHO 1960 II 10	s. 110 av 494
KHO 1960 II 14	s. 116 av 519
KHO 1960 II 68	s. 144 av 708
KHO 1960 II 69	s. 112 av 500
KHO 1960 II 109	s. 129 av 598, 213 av 1060
KHO 1960 II 110	s. 129 av 598
KHO 1960 II 110 a	s. 128 av 595, 129 av 598
KHO 1960 II 219	s. 116 av 519
KHO 1960 II 438	s. 116 av 519
KHO 25.4.1960 T 2576	s. 145 av 712
KHO 1961 I 19	s. 112 av 500
KHO 1961 II 63	s. 111 av 497
KHO 1961 II 638	s. 112 av 500
KHO 1962 II 235	s. 146 av 713
KHO 1962 II 526	s. 111 av 497
KHO 24.1.1962 T 265	s. 146 av 715
KHO 1963 II 197	s. 146 av 714, 214 av 1063
KHO 1964 II 58	s. 111 av 497
KHO 1964 II 59	s. 111 av 497
KHO 1965 I 2	s. 116 av 519
KHO 1965 II 37	s. 116 av 519
KHO 1965 II 42	s. 121 av 554
KHO 1965 II 43	s. 130 av 604, 213 av 1061
KHO 1965 II 50	s. 111 av 498
KHO 1965 II 73	s. 111 av 498
KHO 1965 II 78	s. 111 av 499
KHO 1967 II 26	s. 146 av 714
KHO 1967 II 37	s. 111 av 497
KHO 1968 II 52	s. 143 av 699, 195 av 981, 214 av 1062
KHO 1968 II 60	s. 111 av 497
KHO 1970 II 131	s. 147 av 719
KHO 1971 II 54	s. 147 av 719
KHO 13.12.1972 T 4924	s. 127 av 587
KHO 1973 II 47	s. 112 av 500
KHO 31.10.1973 T 4335	s. 129 av 596
KHO 18.11.1974 T 4477	s. 111 av 497



KHO 1975 II 15	s. 111 av 497
KHO 15.1.1975 T 168	s. 111 av 497
KHO 1976 I 1	s. 110 av 495
KHO 1976 II 28	s. 133 av 619
KHO 1976 II 29	s. 123 av 566
KHO 1977 II 18	s. 111 av 498
KHO 1977 II 19	s. 111 av 498
KHO 1978 II 30	s. 147 av 719
KHO 1979 II 26	s. 147 av 719
KHO 1979 II 45	s. 161 av 782
KHO 3.10.1979 T 4063	s. 205 av 1036
KHO 1980 II 16	s. 162 av 785
KHO 1980 II 78	s. 160 av 779
KHO 16.6.1980 T 3107	s. 205 av 1036
KHO 1981 II 15	s. 167 av 818
KHO 1981 II 30	s. 161 av 782
KHO 1981 II 31	s. 161 av 782
KHO 1981 II 34	s. 161 av 782
KHO 1982 II 18	s. 162 av 785
KHO 1982 II 20	s. 161 av 781
KHO 1982 II 22	s. 184 av 923
KHO 1983 II 27	s. 162 av 785
KHO 1983 II 35	s. 162 av 784
KHO 1983 II 51	s. 200 av 1006
KHO 1984 II 12	s. 162 av 784
KHO 1984 II 19	s. 160 av 779
KHO 1985 II 30	s. 178 av 891
KHO 1985 II 68	s. 162 av 784
KHO 1986 II 23	s. 161 av 781
KHO 1986 II 24	s. 161 av 782
KHO 1986 II 25	s. 162 av 784
KHO 1986 II 28	s. 161 av 782
KHO 24.10.1986 T 4185	s. 161 av 781
KHO 9.7.1987 T 2726	s. 168 av 824
KHO 1988 A 21	s. 161 av 782
KHO 1988 A 22	s. 162 av 785
KHO 1988 A 35	s. 189 av 941
KHO 1988 A 36	s. 170 av 837
KHO 4.5.1988 T 1792	s. 198 av 998
KHO 1989 A 29	s. 183 av 916
KHO 1989 A 30	s. 183 av 917
KHO 1990 A 21	s. 162 av 984
KHO 1990 A 22	s. 161 av 781
KHO 1990 A 29	s. 183 av 917
KHO 1990 A 30	s. 183 av 917
KHO 1990 A 31	s. 183 av 917, 202 av 1015
HFD 25.9.1990 L 3171	s. 183 av 917
KHO 7.12.1990 T 4347	s. 202 av 1015
KHO 1992 A 48	s. 162 av 785
KHO 1992 A 56	s. 162 av 785
KHO 1993 A 23	s. 187 av 937
KHO 1995 A 9	s. 305 av 1493

- KHO 10.4.1995 T 1533 s. 468 av 2141  
KHO 1998:18 s. 201 av 1009  
KHO 1998:19 s. 248 av 1206, 277 av 1358, 360 av 1687  
KHO 1998:80 s. 223 av 1090  
KHO 31.8.1998 T 1483 s. 277 av 1363  
KHO 28.12.1998 T 2974 s. 288 av 1408  
KHO 1999:36 s. 313 av 1520  
KHO 1999:48 s. 233–234 av 1131, 254 av 1230, 282 av 1390, 285 av 1401, 315 av 1528, 386, 387 av 1804, 423 av 1980, 424 av 1985
- KHO 30.4.1999 T 963 s. 223 av 1087  
KHO 14.5.1999 T 1112 s. 287 av 1408  
KHO 17.5.1999 T 1152 s. 223 av 1087  
KHO 20.9.1999 T 2559 s. 289 av 1414  
KHO 9.12.1999 T 4037 s. 288 av 1408  
KHO 14.9.2000 T 2281 s. 278 av 1370  
KHO 2.8.2001 T 1738 s. 223 av 1090  
KHO 27.12.2001 T 3253 s. 290 av 1418  
KHO 2002:42 s. 224 av 1090  
KHO 19.12.2002 T 3385 s. 293 av 1437  
KHO 29.8.2005 T 2143 s. 288 av 1410  
KHO 26.7.2006 T 1820 s. 223 av 1090  
KHO 2007:53 s. 288 av 1410  
HFD 15.11.2007 L 2931 s. 288 av 1410  
KHO 2008:40 s. 223 av 1090  
KHO 2008:81 s. 225 av 1096  
KHO 14.1.2008 T 42 s. 290 av 1418  
KHO 6.3.2008 T 443 s. 292 av 1429  
KHO 10.4.2008 T 764 s. 292 av 1429  
KHO 2009:89 s. 225 av 1096  
KHO 2009:100 s. 223 av 1087  
KHO 2010:26 s. 225 av 1096  
KHO 23.8.2010 T 1893 s. 285 av 1403, 387 av 1802, 423 av 1977, 564 av 2324
- KHO 2012:2 s. 255 av 1237  
KHO 19.12.2012 T 3599 s. 323 av 1556  
KHO 19.12.2012 T 3600 s. 323 av 1556  
KHO 8.5.2013 T 1639 s. 460 av 2104  
KHO 2014:29 s. 227 av 1102  
KHO 2014:129 s. 299 av 1470, 397 av 1849  
KHO 17.4.2014 T 1296 s. 313 av 1520  
KHO 18.8.2014 T 2414 s. 280 av 1380  
KHO 19.12.2014 T 3981 s. 227 av 1102  
KHO 2015:25 s. 223 av 1087  
KHO 2015:76 s. 225 av 1096  
KHO 2015:126 s. 225 av 1096  
KHO 2015:180 s. 225 av 1096  
HFD 20.2.2015 L 479 s. 255 av 1237, 313 av 1520  
HFD 20.2.2015 L 483 s. 313 av 1520  
KHO 11.8.2015 T 2170 s. 322 av 1553  
KHO 18.1.2016 T 134 s. 255 av 1237  
KHO 22.3.2016 T 1023 s. 300 av 1474

KHO 2017:2	s. 354 av 1667
KHO 2017:12	s. 299 av 1470, 397 av 1849
KHO 2017:28	s. 235 av 1137
KHO 2017:196	s. 344 av 1629
KHO 2018:124	s. 397 av 1844
KHO 2018:164	s. 417 av 1956
KHO 26.3.2018 T 1457	s. 227 av 1102
KHO 2019:41	s. 255 av 1237
KHO 2019:107	s. 313 av 1520
KHO 29.3.2019 T 1219	s. 255 av 1237
KHO 29.3.2019 T 1220	s. 255 av 1237
KHO 2021:80	s. 525 av 2406
KHO 2021:81	s. 525 av 2404
KHO 2023:20	s. 379 av 1776

### **Hovioikeudet**

Turun HO 20.4.1932 N:o 653	s. 451 av 2065, 462 av 2111
Vaasan HO 31.1.2019 19/104154	s. 460 av 2104, 462 av 2113

### **Lääninoikeudet**

Kuopion LO 10.11.1994 T 912	s. 198 av 998
Oulun LO 14.1.1999 T 9/I	s. 287 av 1408, 313 av 1520
Turun ja Porin LO 30.7.1985 T 838/III	s. 184 av 925
Turun ja Porin LO 22.3.1990 Numero 207/I	s. 183 av 917
Uudenmaan LO 24.1.1989 T 102/II	s. 198 av 998
Uudenmaan LO 11.3.1999 123/2	s. 290 av 1418
Vaasan LO 11.9.1998 Numero 417/I	s. 290 av 1418

### **Hallinto-oikeudet**

Helsingin HAO 9.8.2016 16/0587/2	s. 313 av 1520
Hämeenlinnan HAO 24.1.2014 T 14/0056/3	s. 276 av 1359
Itä-Suomen HAO 11.6.2014 T 14/5071/4	s. 280 av 1380
Itä-Suomen HAO 26.11.2014 14/5280/4	s. 278 av 1369
Rovaniemen HAO 17.2.2010 10/0093/1	s. 280 av 1380
Turun HAO 10.5.2004 T 04/0153/1	s. 320 av 1550
Vaasan HAO 8.12.2006 T 06/0426/1	s. 322 av 1552
Ålands FD 15.11.2017/80/2017	s. 227 av 1101

**Keskusverolautakunta**

KVL 2014/8	s. 227 av 1102
KVL 2016/37	s. 330 av 1575

**Markkinaoikeus**

MAO:203/05	s. 291 av 1421
MAO:26/06	s. 290 av 1418
MAO:32/06	s. 292 av 1428
MAO:52/06	s. 292 av 1429
MAO:74/06	s. 290 av 1418
MAO:96/06	s. 324 av 1556
MAO:227/06	s. 292 av 1429
MAO:229/06	s. 290 av 1418
MAO:236/06	s. 290 av 1418
MAO:237/06	s. 324 av 1556
MAO:243/06	s. 290 av 1418
MAO:262/06	s. 290 av 1418
MAO:349/06	s. 290 av 1418
MAO:352/06	s. 290 av 1418
MAO:354/06	s. 292 av 1429
MAO:355/06	s. 290 av 1418
MAO:358/06	s. 292 av 1429
MAO:359/06	s. 324 av 1556
MAO:360/06	s. 292 av 1429
MAO:361/06	s. 292 av 1429
MAO:187/07	s. 290 av 1418
MAO 279/07	s. 290 av 1418
MAO:280/07	s. 290 av 1418
MAO:281/07	s. 290 av 1418
MAO:433/07	s. 290 av 1418
MAO:204/08	s. 292 av 1429
MAO:343/09	s. 298 av 1456
MAO:382/09	s. 297 av 1456
MAO:406/09	s. 298 av 1456
MAO:481/09	s. 298 av 1458
MAO:482/09	s. 324 av 1556
MAO:483/09	s. 298 av 1458
MAO:484/09	s. 298 av 1458
MAO:485/09	s. 298 av 1458
MAO:486/09	s. 298 av 1458
MAO:536/09	s. 297 av 1456
MAO:542/09	s. 297 av 1456
MAO:548/09	s. 297 av 1456
MAO:574/09	s. 297 av 1456
MAO:575/09	s. 297 av 1456
MAO:576/09	s. 297 av 1456
MAO:578/09	s. 297 av 1456
MAO:581/09	s. 297 av 1456
MAO:582/09	s. 297 av 1456
MAO 597/09	s. 297 av 1456

MAO:599/09	s. 297 av 1456
MAO:601–602/09	s. 297 av 1456
MAO:603/09	s. 297 av 1456
MAO:604/09	s. 297 av 1456
MAO:605/09	s. 297 av 1456
MAO:606/09	s. 297 av 1456
MAO:609/09	s. 297 av 1456
MAO:610/09	s. 297 av 1456
MAO:617/09	s. 297 av 1456
MAO:623/09	s. 297 av 1456
MAO:624/09	s. 298 av 1458
MAO:637/09	s. 297 av 1456
MAO:638–639/09	s. 324 av 1556
MAO:641/09	s. 324 av 1556
MAO:642/09	s. 297 av 1456
MAO:643/09	s. 297 av 1456
MAO:645/09	s. 297 av 1456
MAO:651/09	s. 297 av 1456
MAO:656/09	s. 297 av 1456
MAO:85/10	s. 297 av 1456
MAO:86/10	s. 297 av 1456
MAO:87/10	s. 297 av 1456
MAO:88/10	s. 297 av 1456
MAO:91/10	s. 324 av 1556
MAO:92/10	s. 324 av 1556
MAO:93/10	s. 297 av 1456
MAO:119/10	s. 297 av 1456
MAO:473/10	s. 297 av 1456
MAO:270/11	s. 300 av 1474
MAO:95/13	s. 300 av 1474
MAO:278/13	s. 300 av 1474
MAO:279/13	s. 300 av 1474
MAO:380/13	s. 300 av 1474
MAO:421/13	s. 324 av 1556
MAO:521/13	s. 324 av 1556
MAO:524/13	s. 324 av 1556
MAO:530/13	s. 300 av 1474
MAO:541/13	s. 300 av 1474
MAO:627/14	s. 324 av 1556
MAO:636/14	s. 300 av 1474
MAO:633/18	s. 394 av 1835
MAO:137/19	s. 395 av 1838
MAO:138/19	s. 394 av 1835
MAO:437/19	s. 404 av 1894

### **Työtuomioistuin**

TT:1981-65	s. 195 av 982
------------	---------------

### **Eduskunnan oikeusasiamies**

EOA 22.8.1994, dnro 1240/4/93	s. 456 av 2090
-------------------------------	----------------

EOA 28.5.1997, dnro 1422/4/95	s. 244 av 1188
EOA 26.6.1998, dnro 1454/4/96	s. 493 av 2253
EOA 26.2.1999, dnro 989/4/98	s. 283 av 1391

### **Valtioneuvoston oikeuskansleri**

AOK 10.1.1990 Dnro 45/a/88	s. 167 av 822
AOK 24.2.1992 Dnro 27/5/91	s. 172 av 856
AOK 30.11.1994 Dnro 77/1/93	s. 168 av 824
AOKVM 24.10.1996 Dnro 795/1/95	s. 468 av 2141
AOK 5.12.1997 Dnro 506/1/96	s. 168 av 824
AOK 9.6.1998 Dnro 228/1/97	s. 247 av 1200
AOK 11.5.2001 Dnro 896/1/00	s. 229 av 1112
AOKS 12.6.2006 Dnro 905/1/05	s. 282 av 1388
AOKS 22.4.2015 Dnro OKV/1695/1/2013	s. 233 av 1129
AOK 8.1.2016 Dnro OKV/177/1/2015	s. 285 av 1403, 423 av 1979
AOK 10.10.2016 Dnro OKV/1691/1/2015	s. 279 av 1376

### **Kirjanpitolautakunta**

KILA 1709/2003	s. 471 av 2153
KILA 1720/2004	s. 471 av 2153
KILA 1732/2004	s. 471 av 2153
KILA 1775/2006	s. 251 av 1215
KILA 1784/2006	s. 471 av 2153
KILA 1797/2007	s. 530 av 2429
KILA 1833/2009	s. 518 av 2375

### **Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto**

KuntaKILA 2/8.7.1996	s. 252 av 1224
KuntaKILA 9/29.5.1997	s. 252 av 1224
KuntaKILA 25/11.2.1998	s. 257 av 1252
KuntaKILA 38/4.3.1999	s. 257 av 1252
KuntaKILA 51/16.3.2001	s. 251 av 1215
KuntaKILA 72/7.12.2005	s. 257 av 1252
KuntaKILA 77/14.11.2006	s. 250 av 1215
KuntaKILA 79/20.3.2007	s. 257 av 1252
KuntaKILA 83/3.3.2008	s. 258 av 1255
KuntaKILA 84/24.6.2008	s. 250 av 1215, 251 av 1215
KuntaKILA 85/7.10.2008	s. 250 av 1215
KuntaKILA 86/7.10.2008	s. 301 av 1476
KuntaKILA 90/7.4.2009	s. 258 av 1255
KuntaKILA 99/17.5.2011	s. 258 av 1255
KuntaKILA 102/29.11.2011	s. 258 av 1255
KuntaKILA 118/28.8.2018	s. 363 av 1702
KuntaKILA 125/17.8.2021	s. 364 av 1711

### **Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto**

Hyvinvointi- ja KuntaKILA 128/16.5.2022	s. 341 av 1617
Hyvinvointi- ja KuntaKILA 130/28.6.2022	s. 367 av 1725, 369 av 1733

Hyvinvointi- ja KuntaKILA 131/28.6.2022 s. 367 av 1726  
 Hyvinvointi- ja KuntaKILA 137/7.2.2023 s. 369 av 1734

### **Valtion tilintarkastuslautakunta**

VALA 31.8.2009 N:o 3/2009 s. 471 av 2152  
 VALA 31.8.2009 N:o 4/2009 s. 510 av 2332

### **Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta**

JHTTLTK 31.1.2001 Numero 01/2001 s. 501 av 2283

### **Patentti- ja rekisterihallitus Tilintarkastuslautakunta**

PRH/TILA 13.2.2018 Dnro PRH/4217/10000/2016 s. 412 av 1937,  
 525 av 2404  
 PRH/TILA 13.3.2018 Dnro PRH/3281/10000/2017 s. 525 av 2405  
 PRH/TILA 21.1.2020 Dnro PRH/14/10000/2017 s. 525 av 2403  
 PRH/TILA 23.6.2020 Dnro PRH/1810/10000/2019 s. 525 av 2404  
 PRH/TILA 15.2.2022 Dnro PRH/2418/10000/2021 s. 525 av 2405  
 PRH/TILA 20.6.2023 Dnro PRH 387/10000/2023 s. 525 av 2405  
 PRH/TILA 20.6.2023 Dnro PRH/392/10000/2023 s. 525 av 2405

### **Högsta domstolen (Ruotsi)**

NJA 1988 s. 26 s. 176 av 882

### **Regeringsrätten (Ruotsi)**

RÅ 1913 ref 126 s. 72 av 315  
 RÅ 1921 ref 59 s. 72 av 315  
 RÅ 1927 ref 18 s. 72 av 315  
 RÅ 1929 ref 53 s. 68 av 296  
 RÅ 1932 ref 11 s. 67 av 295  
 RÅ 1935 ref 42 s. 67 av 295  
 RÅ 1942 S 409 s. 65 av 286  
 RÅ 1944 S 126 s. 68 av 296  
 RÅ 1951 I 238 s. 145 av 712  
 RÅ 1952 I 236 s. 129 av 595  
 RÅ 1953 I 135 s. 145 av 712  
 RÅ 1955 I 212 s. 145 av 712  
 RÅ 1960 ref 38 s. 145 av 712  
 RÅ 1971 ref 42 s. 285 av 1403  
 RÅ 1977 ref 15 s. 161 av 782  
 RÅ 1977 ref 77 s. 161 av 782  
 RÅ 1977 Ab 230 s. 199 av 1002  
 RÅ 1977 Ab 356 s. 199 av 1002  
 RÅ 1980 Ab 382 s. 189 av 941  
 RÅ 1992 ref 28 s. 184 av 927  
 RÅ 1992 not 177 s. 271 av 1326

## Liitteet

### Liite 1

#### Kuntien vuoden 2021 tilintarkastus tilintarkastusyhteisöittäin<sup>2527</sup>

Kunnat tilintarkastusyhteisöittäin suuruusjärjestyksessä. Kuntien lukumäärä vuoden 2021 lopussa yhteensä 293.

Tilintarkastusyhteisö voidaan KuntaL 122 §:n 3 momentin mukaan valita kerrallaan enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten.

Tilintarkastusyhteisöjen tarkastamat kunnat sekä tilintarkastusyhteisöt vaihtelevat tai voivat vaihdella kulloisinkin vuosina järjestettyjen tai järjestettävien kuntien tilintarkastusten kilpailutusten ja valinnan perusteella.

Jäjempänä \*:llä merkityt valtuuston pöytäkirjat (21 kpl) sisältyvät edellä kunnallisen päätöksenteon lähteinä mainittuihin pöytäkirjoihin.

Jäljempänä \*:llä merkittyjen kuntien (11 kuntaa) tilintarkastuskertomuksen allekirjoittanut JHTT-tilintarkastaja; ks. KuntaL 122 § 1 momentti ja JHTTL 12 § 7 momentti.

kunta	kv:n ptk tilintarkastuksesta ym. <sup>2528</sup>	kunnan asukasluku 31.12.2021 <sup>2529</sup>
<b>BDO Oy</b>		
Porin kaupunki	kv 30.5.2022 § 69*	83.482
Nokian kaupunki	kv 6.6.2022 § 36	34.884
Lumijoen kunta	kv 30.5.2022 § 49	2.018

**BDO Oy** yhteensä 3 kuntaa

#### **BDO Auditor Oy**

Espoon kaupunki	kv 16.5.2022 § 61*	297.132
Oulun kaupunki	kv 23.5.2022 § 54*	209.551
Jyväskylän kaupunki	kv 30.5.2022 § 50*	144.473
Kouvolan kaupunki	kv 13.6.2022 § 60*	80.454
Joensuun kaupunki	kv 23.5.2022 § 48*	77.261

<sup>2527</sup> KuntaL:n mukaisesti tarkastettavien Manner-Suomen kuntien lukumäärä vuoden 2021 lopussa oli yhteensä 293 kuntaa. ItseHallintoL:n perusteella noudatetaan Ahvenanmaan maakunnan 16:n kunnan tilintarkastuksessa maakuntalainsäädännön mukaisia määräyksiä; ks. tästä tarkemmin Hellberg 2021.

<sup>2528</sup> Pöytäkirja, josta tai jonka liitteistä (tilintarkastuskertomus, tilinpäätösmerkintä ym.) ilmenee kunnan tilintarkastaja vuodelta 2021. Suurimmilta osin (272 kuntaa) oli käytettävissä yleisestä tietoverkosta saatava kunnan tilintarkastuskertomus. KuntaL 109 §:n mukaan yleisessä tietoverkossa tulee olla saatavilla mm. kunnan tilintarkastuskertomus.

<sup>2529</sup> Tilastokeskus 2022.



Lappeenrannan kaupunki	kv 6.6.2022 § 62*	72.634
Hämeenlinnan kaupunki	kv 13.6.2022 § 64*	67.971
Seinäjoen kaupunki	kv 20.6.2022 § 72*	64.736
Salon kaupunki	kv 13.6.2022 § 42*	51.400
Kotkan kaupunki	kv 13.6.2022 § 94*	51.241
Hyvinkään kaupunki	kv 30.5.2022 § 33	46.880
Lohjan kaupunki	kv 15.6.2022 § 72	45.988
Järvenpään kaupunki	kv 13.6.2022 § 48	45.226
Rauman kaupunki	kv 30.5.2022 § 46	38.959
Keravan kaupunki	kv 13.6.2022 § 52	37.232
Kaarinan kaupunki	kv 23.5.2022 § 18	35.497
Ylöjärven kaupunki	kv 13.6.2022 § 59	33.533
Vihdin kunta	kv 6.6.2022 § 34	29.239
Riihimäen kaupunki	kv 6.6.2022 § 50	28.521
Raaseporin kaupunki	kv 16.5.2022 § 29	27.484
Imatran kaupunki	kv 23.5.2022 § 58	25.655
Raision kaupunki	kv 6.6.2022 § 85	24.810
Lempäälän kunta	kv 25.5.2022 § 35	24.164
Sastamalan kaupunki	kv 20.6.2022 § 29	23.998
Mäntsälän kunta	kv 23.5.2022 § 35	20.837
Valkeakosken kaupunki	kv 27.6.2022 § 61	20.695
Liedon kunta	kv 30.5.2022 § 52	20.291
Jämsän kaupunki	kv 30.5.2022 § 111	19.767
Haminan kaupunki	kv 14.6.2022 § 26	19.702
Naantalın kaupunki	kv 6.6.2022 § 41	19.579
Mustasaaren kunta	kv 13.6.2022 § 57	19.536
Kempeleen kunta	kv 20.6.2022 § 46	19.116
Heinolan kaupunki	kv 13.6.2022 § 27	18.344
Äänekosken kaupunki	kv 13.6.2022 § 35	18.318
Pieksämäen kaupunki	kv 6.6.2022 § 39	17.253
Forssan kaupunki	kv 20.6.2022 § 41	16.573
Janakkalan kunta	kv 6.6.2022 § 52	16.340
Uusikaupunki	kv 13.6.2022 § 52	15.463
Kuusamon kaupunki	kv 9.5.2022 § 25	15.165
Paraisten kaupunki	kv 30.5.2022 § 56	15.086
Kontiolahden kunta	kv 20.6.2022 § 44	15.035
Lapuan kaupunki	kv 6.6.2022 § 51	14.203
Ulvilan kaupunki	kv 13.6.2022 § 21	12.669
Kankaanpään kaupunki	kv 11.6.2022 § 38	12.662
Kalajoen kaupunki	kv 28.6.2022 § 38	12.412
Ilmajoen kunta	kv 13.6.2022 § 40	12.366
Liperin kunta	kv 30.5.2022 § 17	11.979
Pedersören kunta	kv 6.6.2022 § 33	11.172
Lieksan kaupunki	kv 6.6.2022 § 47	10.543
Muuramen kunta	kv 20.6.2022 § 36	10.426
Nivalan kaupunki*	kv 9.6.2022 § 46	10.396
Hämeenkyrön kunta	kv 6.6.2022 § 29	10.337
Kiteen kaupunki	kv 22.6.2022 § 25	9.877
Huittisten kaupunki	kv 30.5.2022 § 24	9.870
Maskun kunta	kv 13.6.2022 § 20	9.612
Mänttä-Vilppulan kaupunki	kv 20.6.2022 § 39	9.563
Närpiön kaupunki	kv 23.5.2022 § 20	9.562

Keuruun kaupunki	kv 13.6.2022 § 19	9.443
Hattulan kunta	kv 15.6.2022 § 71	9.405
Eurajoen kunta	kv 13.5.2022 § 26	9.334
Alajärven kaupunki	kv 30.5.2022 § 27	9.311
Leppävirran kunta	kv 13.6.2022 § 30	9.280
Saarijärven kaupunki	kv 6.6.2022 § 20	9.117
Karkkilan kaupunki	kv 20.6.2022 § 33	8.717
Someron kaupunki	kv 13.6.2022 § 34	8.563
Laitilan kaupunki	kv 6.6.2022 § 51	8.456
Pöytyän kunta	kv 30.5.2022 § 29	8.222
Asikkalan kunta*	kv 13.6.2022 § 16	8.033
Hangon kaupunki	kv 14.6.2022 § 37	7.979
Lopen kunta	kv 30.5.2022 § 27	7.799
Mynämäen kunta	kv 30.5.2022 § 35	7.594
Kokemäen kaupunki	kv 16.5.2022 § 28	6.951
Ikaalisten kaupunki	kv 27.6.2022 § 34	6.877
Kemiönsaaren kunta	kv 30.5.2022 § 27	6.614
Säkylän kunta	kv 6.6.2022 § 28	6.588
Iitin kunta	kv 24.5.2022 § 22	6.559
Kittilän kunta	kv 20.6.2022 § 50	6.523
Outokummun kaupunki	kv 20.6.2022 § 44	6.506
Virtain kaupunki	kv 13.6.2022 § 27	6.465
Kruunupyyn kunta	kv 13.6.2022 § 29	6.442
Kristiinankaupunki	kv 13.6.2022 § 21	6.380
Vöyrin kunta	kv 19.5.2022 § 28	6.376
Parkanon kaupunki	kv 20.6.2022 § 3	6.286
Tammelan kunta	kv 30.5.2022 § 28	5.967
Juvan kunta	kv 13.6.2022 § 27	5.887
Maalahden kunta	kv 20.6.2022 § 30	5.487
Inkoon kunta	kv 6.6.2022 § 21	5.353
Kangasniemen kunta	kv 23.5.2022 § 31	5.230
Nakkilan kunta	kv 27.6.2022 § 28	5.169
Pyhtään kunta*	kv 13.6.2022 § 22	5.119
Pornaisten kunta	kv 20.6.2022 § 44	5.066
Jokioisten kunta	kv 16.6.2022 § 28	5.046
Ruokolahden kunta	kv 31.5.2022 § 11	4.913
Askolan kunta	kv 13.6.2022 § 14	4.847
Sievin kunta*	kv 14.6.2022 § 28	4.781
Nousiaisten kunta	kv 13.6.2022 § 28	4.689
Ilomantsin kunta	kv 27.6.2022 § 22	4.643
Joroisten kunta	kv 13.6.2022 § 24	4.624
Taipalsaaren kunta	kv 14.6.2022 § 39	4.595
Parikkalan kunta	kv 20.6.2022 § 6	4.567
Luumäen kunta	kv 13.6.2022 § 22	4.473
Juuan kunta	kv 30.5.2022 § 18	4.444
Vesilahden kunta	kv 20.6.2022 § 29	4.444
Pielaveden kunta	kv 23.5.2022 § 27	4.269
Tohmajärven kunta	kv 20.6.2022 § 47	4.241
Kaustisen kunta*	kv 29.6.2022 § 24	4.196
Ruoveden kunta	kv 20.6.2022 § 99	4.155
Auran kunta	kv 20.6.2022 § 27	3.955
Sonkajärven kunta	kv 6.6.2022 § 21	3.777

Petäjäveden kunta	kv 13.6.2022 § 41	3.678
Uuraisten kunta	kv 30.5.2022 § 20	3.634
Rantasalmen kunta	kv 6.6.2022 § 28	3.330
Pellon kunta	kv 30.5.2022 § 44	3.296
Savitaipaleen kunta	kv 30.5.2022 § 12	3.261
Rautjärven kunta	kv 13.6.2022 § 25	3.092
Merikarvian kunta	kv 27.6.2022 § 47	3.055
Pyhäjoen kunta	kv 22.6.2022 § 43	3.048
Virolahden kunta	kv 20.6.2022 § 17	3.040
Rautalammin kunta	kv 14.6.2022 § 29	3.033
Vetelin kunta	kv 20.6.2022 § 25	3.004
Sauvon kunta	kv 6.6.2022 § 23	2.959
Toholammin kunta*	kv 27.6.2022	2.938
Simon kunta	kv 13.6.2022 § 36	2.904
Padasjoen kunta	kv 6.6.2022 § 12	2.813
Kaavin kunta	kv 28.6.2022 § 33	2.778
Punkalaitumen kunta	kv 8.6.2022 § 12	2.721
Perhon kunta*	kv 20.6.2022 § 39	2.676
Hartolan kunta*	kv 6.6.2022 § 19	2.621
Lapinjärven kunta	kv 8.6.2022 § 12	2.580
Utajärven kunta	kv 22.6.2022 § 42	2.568
Kärsämäen kunta	kv 7.6.2022 § 33	2.533
Alavieskan kunta*	kv 13.6.2022 § 25	2.491
Puolangan kunta	kv 21.6.2022 § 12	2.446
Sulkavan kunta	kv 6.6.2022 § 29	2.430
Evijärven kunta*	kv 20.6.2022 § 23	2.404
Toivakan kunta	kv 13.6.2022 § 23	2.387
Muonion kunta	kv 13.6.2022 § 25	2.321
Karvian kunta	kv 21.6.2022 § 32	2.290
Ypäjän kunta	kv 2.6.2022 § 7	2.282
Koski Tl:n kunta	kv 29.6.2022 § 30	2.271
Vehmaan kunta	kv 20.6.2022 § 10	2.271
Humppilan kunta	kv 1.6.2022 § 26	2.166
Hyrnsalmen kunta	kv 16.6.2022 § 13	2.139
Keiteleen kunta	kv 20.6.2022 § 15	2.095
Korsnäsin kunta	kv 30.5.2022 § 27	2.050
Rääkkylän kunta	kv 20.6.2022 § 23	2.032
Pomarkun kunta	kv 16.6.2022 § 28	2.013
Soinin kunta	kv 13.6.2022 § 12	1.997
Marttilan kunta	kv 20.6.2022 § 35	1.990
Pyhärannan kunta	kv 7.6.2022 § 37	1.985
Vesannon kunta	kv 11.7.2022 § 26	1.941
Isojoen kunta	kv 23.5.2022 § 12	1.891
Pukkilan kunta	kv 6.6.2022 § 14	1.848
Miehikkälän kunta	kv 20.6.2022 § 10	1.835
Kihniön kunta	kv 13.6.2022 § 8	1.808
Juupajoen kunta	kv 13.6.2022 § 15	1.786
Jämijärven kunta	kv 20.6.2022 § 21	1.685
Taivassalon kunta	kv 27.6.2022 § 12	1.677
Pertunmaan kunta	kv 13.6.2022 § 39	1.644
Pyhännän kunta	kv 30.5.2022 § 25	1.631
Rautavaaran kunta	kv 13.6.2022 § 31	1.513

Tervon kunta	kv 14.6.2022 § 29	1.479
Enonkosken kunta	kv 21.6.2022 § 20	1.362
Siikaisten kunta	kv 25.5.2022 § 14	1.352
Oripään kunta	kv 20.6.2022 § 14	1.337
Kannonkosken kunta	kv 20.6.2022 § 10	1.311
Kaskisten kaupunki	kv 28.6.2022 § 21	1.289
Ristijärven kunta	kv 20.6.2022 § 14	1.210
Karijoen kunta	kv 6.6.2022 § 10	1.192
Utsjoen kunta	kv 21.6.2022 § 36	1.176
Kivijärven kunta	kv 20.6.2022 § 12	1.088
Halsuan kunta	kv 16.6.2022 § 14	1.083
Savukosken kunta	kv 13.6.2022 § 19	1.009
Kustavin kunta	kv 11.4.2022 § 19	971
Pelkosenniemen kunta	kv 17.6.2022 § 36	924
Lestijärven kunta*	kv 22.6.2022 § 28	719

**BDO Audiator Oy** yhteensä 176 kuntaa

**BDO** (BDO Oy & BDO Audiator Oy) yhteensä 179 kuntaa

### **KPMG Oy Ab**

Helsingin kaupunki	kv 22.6.2022 § 183*	658.457
Tampereen kaupunki	kv 16.5.2022 § 76*	244.223
Vantaan kaupunki	kv 23.5.2022 § 7*	239.206
Turun kaupunki	kv 13.6.2022 § 125*	195.137
Vaasan kaupunki	kv 13.6.2022 § 32*	67.615
Rovaniemen kaupunki	kv 20.6.2022 § 71*	64.180
Kokkolan kaupunki	kv 13.6.2022 § 45	47.909
Tuusulan kunta	kv 20.6.2022 § 80	39.718
Kajaanin kaupunki	kv 13.6.2022 § 31	36.493
Sipoon kunta	kv 13.6.2022 § 51	22.190
Tornion kaupunki	kv 20.6.2022 § 71	21.333
Siilinjärven kunta	kv 23.5.2022 § 20	21.293
Iisalmen kaupunki	kv 13.6.2022 § 39	20.958
Pirkkalan kunta	kv 23.5.2022 § 51	20.206
Kemin kaupunki	kv 13.6.2022 § 49	19.982
Varkauden kaupunki	kv 13.6.2022 § 37	19.973
Laukaan kunta	kv 6.6.2022 § 23	18.788
Kauhavan kaupunki	kv 20.6.2022 § 37	15.312
Loviisan kaupunki	kv 15.6.2022 § 56	14.643
Euran kunta	kv 13.6.2022 § 30	11.417
Alavuden kaupunki	kv 13.6.2022 § 25	11.197
Sotkamon kunta	kv 21.6.2022 § 53	10.348
Limingan kunta	kv 16.5.2022 § 35	10.218
Iin kunta	kv 30.5.2022 § 60	9.912
Oriveden kaupunki	kv 20.6.2022 § 26	8.978
Muhoksen kunta	kv 27.6.2022 § 43	8.909
Sodankylän kunta	kv 16.6.2022 § 40	8.187
Kuhmon kaupunki	kv 23.5.2022 § 44	7.928
Laihian kunta	kv 20.6.2022 § 33	7.916
Keminmaan kunta	kv 16.6.2022 § 82	7.904

Kiuruveden kaupunki	kv 20.6.2022 § 22	7.759
Pudasjärven kaupunki	kv 20.6.2022 § 45	7.702
Suomussalmen kunta	kv 20.6.2022 § 28	7.508
Uusikaarlepyyn kaupunki	kv 2.6.2022 § 33	7.497
Kemijärven kaupunki	kv 30.5.2022 § 48	7.105
Oulaisten kaupunki	kv 1.6.2022 § 32	7.102
Inarin kunta	kv 23.6.2022 § 31	7.008
Haapajärven kaupunki	kv 20.6.2022 § 43	6.802
Harjavallan kaupunki	kv 13.6.2022 § 27	6.785
Haapaveden kaupunki	kv 16.5.2022 § 14	6.613
Tyrnävän kunta	kv 6.6.2022 § 37	6.593
Pälkäneen kunta	kv 14.6.2022 § 19	6.439
Luodon kunta	kv 20.6.2022 § 37	5.622
Ähtärin kaupunki	kv 20.6.2022 § 48	5.484
Kannuksen kaupunki	kv 6.6.2022 § 22	5.390
Siikajoen kunta	kv 13.6.2022 § 77	5.028
Pyhäjärven kaupunki	kv 31.5.2022 § 36	4.964
Teuvan kunta	kv 13.6.2022 § 27	4.952
Urjalan kunta	kv 20.6.2022 § 16	4.669
Isonkyrön kunta	kv 26.6.2022 § 24	4.480
Polvijärven kunta	kv 14.6.2022 § 15	4.161
Kolarin kunta	kv 14.6.2022 § 28	3.989
Taivalkosken kunta	kv 30.6.2022 § 43	3.913
Ylitornion kunta	kv 20.6.2022 § 26	3.830
Karstulan kunta	kv 6.6.2022 § 24	3.774
Ranuan kunta	kv 13.6.2022 § 30	3.670
Kuortaneen kunta	kv 13.6.2022 § 38	3.528
Vieremän kunta	kv 6.6.2022 § 28	3.490
Sallan kunta	kv 13.6.2022 § 22	3.416
Paltamon kunta	kv 13.6.2022 § 21	3.183
Heinäveden kunta	kv 13.6.2022 § 26	3.136
Posion kunta	kv 30.6.2022 § 25	3.066
Lappajärven kunta	kv 20.6.2022 § 23	2.866
Vimpelin kunta	kv 13.6.2022 § 62	2.756
Vaalan kunta	kv 22.6.2022 § 71	2.673
Konneveden kunta	kv 21.6.2022 § 15	2.586
Enontekiön kunta	kv 29.6.2022 § 44	1.789
Kinnulan kunta	kv 16.6.2022 § 20	1.581
Multian kunta	kv 13.6.2022 § 15	1.488
Kyyjärven kunta	kv 20.6.2022 § 18	1.232
Merijärven kunta	kv 14.6.2022 § 23	1.076
Hailuodon kunta	kv 14.6.2022 § 43	950

**KPMG Oy Ab** yhteensä 72 kuntaa

**KPMG Julkistarkastus Oy**

KPMG Oy Ab osti PwC Julkistarkastus Oy:n osakkeet 31.5.2019. PwC luopui tiedotteen mukaan kaupan myötä kuntien tilintarkastuksesta, minkä jälkeen yhtiö toimii nimellä KPMG Julkistarkastus Oy.<sup>2530</sup>

Mikkelin kaupunki	kv 13.6.2022 § 90*	52.122
Porvoon kaupunki	kv 13.6.2022 § 43*	51.149
Nurmijärven kunta	kv 25.5.2022 § 43	44.127
Kirkkonummen kunta	kv 16.5.2022 § 44	40.433
Kangasalan kaupunki	kv 13.6.2022 § 50	32.622
Savonlinnan kaupunki	kv 13.6.2022 § 43	32.547
Kurikan kaupunki	kv 13.6.2022 § 76	20.197
Akaan kaupunki	kv 15.6.2022 § 37	16.467
Loimaan kaupunki	kv 13.6.2022 § 25	15.628
Kauhajoen kaupunki	kv 30.5.2022 § 29	12.890
Kauniaisten kaupunki	kv 20.6.2022 § 24	10.396
Hausjärven kunta	kv 6.6.2022 § 32	8.143
Ruskon kunta	kv 30.5.2022 § 33	6.379
Siuntion kunta	kv 6.6.2022 § 60	6.198
Kärkölän kunta	kv 20.6.2022 § 25	4.245
Myrskylän kunta	kv 6.6.2022 § 15	1.816

**KPMG Julkistarkastus Oy** yhteensä 16 kuntaa

**KPMG** (KPMG Oy Ab & KPMG Julkistarkastus Oy) yhteensä 88 kuntaa

**TALVEA Julkishallinnon Palvelut Oy**

Kuopion kaupunki <sup>2531</sup>	kv 13.6.2022 § 43*	121.543
Lahden kaupunki <sup>2532</sup>	kv 23.5.2022 § 53*	120.027
Ylivieskan kaupunki	kv 20.6.2022 § 4	15.357
Paimion kaupunki	kv 8.6.2022 § 27	11.041
Nurmeksien kaupunki	kv 20.6.2022 § 41	9.423
Suonenjoen kaupunki	kv 20.6.2022 § 32	6.891
Viitasaaren kunta	kv 13.6.2022 § 37	6.070
Siikalatvan kunta	kv 14.6.2022 § 46	5.131
Hankasalmen kunta	kv 14.6.2022 § 14	4.683
Pihtiputaan kunta	kv 27.6.2022 § 47	3.873
Reisjärven kunta	kv 20.6.2022 § 52	2.690
Tuusniemen kunta	kv 13.6.2022 § 28	2.420

**TALVEA** yhteensä 12 kuntaa

<sup>2530</sup> Ks. KPMG 2019; PwC 2019.

<sup>2531</sup> Vuoden 2020 tilintarkastajana toimi BDO Audiator Oy, ks Kuopion kaupunginvaltuusto 17.5.2021 § 25. Ks myös jakso 4.2.13.4.

<sup>2532</sup> Vuoden 2020 tilintarkastajana toimi KPMG Oy Ab, ks. Lahden kaupunginvaltuusto 10.5.2020 § 60. Ks. myös jakso 4.2.13.4.

**Mikkelin Tilintarkastus Oy**

Mäntyharjun kunta	kv 6.6.2022 § 37	5.635
Joutsan kunta	kv 29.3.2022 § 22	4.263
Sysmän kunta	kv 20.6.2022 § 44	3.584
Lemin kunta	kv 20.6.2022 § 12	2.917
Hirvensalmen kunta	kv 23.5.2022 § 4	2.131
Puumalan kunta	kv 13.6.2022 § 26	2.117
Luhangan kunta	kv 29.6.2022 § 20	703

**Mikkelin Tilintarkastus** yhteensä 7 kuntaa

**Ernst & Young Oy**

Raahen kaupunki	kv 20.6.2022 § 81	24.260
Pietarsaaren kaupunki	kv 13.6.2022 § 32	19.097
Tervolan kunta	kv 16.6.2022 § 54	2.882

**Ernst & Young** yhteensä 3 kuntaa

**Revisium Oy**

Hollolan kunta	kv 20.6.2022 § 17	23.090
Orimattilan kaupunki	kv 6.6.2022 § 39	15.808
Kuhmoisten kunta	kv 13.6.2022 § 26	2.158

**Revisium** yhteensä 3 kuntaa

**Itä-Suomen Tilintarkastus Oy**

Lapinlahden kunta	kv 13.6.2022 § 20	9.247
-------------------	-------------------	-------

**Itä-Suomen Tilintarkastus** yhteensä 1 kunta

**Yhteenveto**

<b>BDO</b>	179	kuntaa
<b>KPMG</b>	88	kuntaa
<b>TALVEA</b>	12	kuntaa
<b>Mikkelin tilintarkastus</b>	7	kuntaa
<b>Ernst &amp; Young</b>	3	kuntaa
<b>Revisium</b>	3	kuntaa
<b>Itä-Suomen Tilintarkastus</b>	1	kunta
<b>yhteensä</b>	<b>293</b>	<b>kuntaa</b>

**Liite 2****Tilintarkastusyhteisöt<sup>2533</sup>**

KuntaL 122 §:n 1 momentin mukaan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön. Yhteisön on määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi JHT-tilintarkastaja.<sup>2534</sup>

JHTTL 12 §:n 7 momentin mukaan, jos muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastusyhteisön valitsemisesta ja JHT-tilintarkastajan toimimisesta sen päävastuullisena tilintarkastajana, voitiin tilintarkastajaksi valita myös JHTT-yhteisö<sup>2535</sup> ja tilintarkastusyhteisön päävastuullisena<sup>2536</sup> tilintarkastajana voi edelleen toimia myös JHTT-tilintarkastaja.<sup>2537</sup>

Kuntien tilikautena olevan kalenterivuoden 2021 tilintarkastukseen osallistuneet tilintarkastusyhteisöt esitetty seuraavassa **lihavoituna**.

## Tilintarkastusyhteisö

Aaltonen & Co Oy	Helsinki
Ajado Oy	Uusikaupunki
AltumAudit Oy Ab	Helsinki
APK Auditing Oy	Helsinki
APP Audit Oy	Kuopio
Audec Tilintarkastus Oy	Pori
Auditia Oy	Helsinki
AuditPlan Oy	Helsinki
Auditus Tilintarkastus Oy	Hämeenlinna
<b>BDO Audiator Oy</b>	<b>Helsinki</b>
BDO Erityistarkastus Oy	Helsinki
<b>BDO Oy</b>	<b>Helsinki</b>
Deloitte Oy	Helsinki
DHS Oy Audit Partners	Espoo
Digital Audit Company Oy	Vantaa
<b>Ernst &amp; Young Oy</b>	<b>Helsinki</b>
Finnpartners BDO Oy	Helsinki
Hermans & Revisorernas Ab	Mariehamn
Hill Audit Oy	Helsinki
HJL Tilintarkastajapalvelut Oy	Savonlinna
Hooteem Oy	Tampere
HT Auditing Oy	Turku

<sup>2533</sup> Tilanteessa 7.5.2022; ks. PRH Tilintarkastusvalvonta 2022.

<sup>2534</sup> Ks. Laki kuntalain 122 §:n muuttamisesta 18.9.2015/1236. Alkuperäisen säännöksen mukaan valtuuston tuli valita hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisö, jonka tuli olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä yhteisö (JHTT-yhteisö). Yhteisön oli määrättävä vastuunalaiseksi tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden hyväksytty tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja). Ks. KuntaL 122 §.

<sup>2535</sup> JHTT-yhtesöjen hyväksyminen lakkasi JHTTL 12 §:n 6 momentin mukaan viimeistään viisi vuotta JHTTL:n voimaantulon 1.1.2016 jälkeen eli vuoden 2020 päätyttyä.

<sup>2536</sup> KuntaL 122 §:n 1 momentin mukainen termi on vastuunalainen tilintarkastaja.

<sup>2537</sup> Ks. HE 254/2014 vp: 88.



Idman Vilén Grant Thornton Oy	Tampere
<b>Itä-Suomen Tilintarkastus Oy</b>	<b>Juva</b>
Joen Tilintarkastajat Oy	Joensuu
JTT Audit	Joensuu
Juha Tissari Oy	Kuopio
<b>KPMG Julkistarkastus Oy</b>	<b>Helsinki</b>
<b>KPMG Oy Ab</b>	<b>Helsinki</b>
KS Tilintarkastus Oy	Hämeenlinna
Kuusi Audit Oy	Turku
Kymen Tilintarkastus Oy	Kotka
Kymenlaakson Tilintarkastus Oy	Mäntsälä
MGI Tilintarkastus Oy	Vantaa
<b>Mikkelin Tilintarkastus Oy</b>	<b>Mikkeli</b>
Mimities Oy	Helsinki
Moore Rewinet Oy	Tampere
MS-Revisor Oy	Helsinki
MyAuditor Oy	Helsinki
NeonAudit Oy	Vantaa
Nexia Oy	Helsinki
OT tilintarkastus Oy	Helsinki
Oy Audicon Ab	Helsinki
Oy SK-Reviisorit Ab	Seinäjoki
Oy Soinio & Co	Turku
Oy Tuokko Ltd	Helsinki
Pohjois-Suomen Tilintarkastus Oy	Oulu
PricewaterhouseCoopers Oy	Helsinki
Rantalainen Audit Oy	Hyvinkää
Revico Grant Thornton Oy	Helsinki
<b>Revisium Oy</b>	<b>Tampere</b>
Signia Tilintarkastus Oy	Espoo
SJ Audit Oy	Oulunsalo
Suomen Tilintarkastajaverkko Oy	Helsinki
SYS Audit Oy	Jyväskylä
Talera Oy	Oulu
<b>TALVEA Julkishallinnon Palvelut Oy</b>	<b>Oulu</b>
TALVEA Tarkastuspalvelut Oy	Oulu
Tase-Koivu Oy Tilintarkastusyhteisö	Turku
Tietotili Audit Oy	Vantaa
Tiliextra Oy	Helsinki
Tilintarkastus AAA Oy	Tampere
Tilintarkastus Hartikainen Oy	Joensuu
Tilintarkastus Inkeröinen & Himanen Oy	Mikkeli
Tilintarkastus Lamberg Oy	Tampere
Tilintarkastus Reijo Lehtimäki Oy	Turku
Tilintarkastus Riuttanen Oy	Jyväskylä
Tilintarkastusrengas Oy	Helsinki
Tilintarkastustoimisto Auditor Oy	Helsinki
Tilintarkastustoimisto Selinheimo Oy	Vantaa
Tilintarkastustoimisto TM Oy	Hyvinkää
Tilipalvelu Sirpa Koponen Oy	Kuopio

**yhteensä 71 tilintarkastusyhteisöä**