

16

Tarkastuslautakunnat kuntien kestävyyden johtamisen strategisena tukena – empiirinen katsaus

Jaakko Rönkkö & Mika Luhtala

Kunnat on tunnustettu keskeisinä kestävä kehityksen toimijoina, koska ne vastaavat paikallisesti ja lähellä kansalaisia monista keskeisistä suorista ja epäsuorista palveluista yhteistyössä eri sidosryhmien kanssa. Kunnan tarkastuslautakunnan arviointityön tarkoituksena on määritetty tiedon tuottaminen valtuustolle kunnan strategisen johtamisen tueksi. Strateginen johtaminen onkin kirjallisuudessa nostettu keskeiseksi asiaksi kuntien järjestämän toiminnan kestävyys tavoittelussa. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on kartoittaa empiirisen katsauksen avulla kestävyys eri näkökulmien esiintyvyyttä Manner-Suomen kuntien strategia-asiakirjoissa sekä tarkastuslautakuntien arviointisuunnitelmissa ja arviointikertomuksissa koskien tilikautta 2022. Kaikkiaan 534 asiakirjaa kattavan empiirisen katsauksen tulosten perusteella kestävyys eri näkökulmat ovat alkaneet juurtua osaksi kuntien strategista johtamista. Tarkastuslautakuntatyöskentelyyn ympäristöllinen, sosiaalinen ja taloudellinen kestävyys eivät empiirisen aineiston perusteella ole kuitenkaan vielä kaikilta osin rantautuneet. Tulokset viittaavat siihen, että kestävyysnäkökulmasta tarkastuslautakunnat eivät näyttäyty kunnissa proaktiivisena strategisena tukena, vaan pikemminkin reaktiivisena arviointitoimijana.

Avainsanat: *kestävä kehitys, kestävyys, kunta, strateginen johtaminen, tarkastuslautakunta*

Johdanto

Julkisen sektorin auditointi on tunnistettu toimintona, jolla on potentiaalia edistää kestävä kehitys (Cordery et al. 2023; Grossi et al. 2023). Kestävä kehitys on monitulkintaisena ja -syisenä ilmiönä haastava määritellä. Yleisellä tasolla kestävä kehitys määritellään usein Brundtlandin raporttiin nojaten kuvaamalla, että kestävä kehitys varmistaa nykyisten tarpeiden täyttämisen ilman että vaarannetaan tulevien sukupolvien mahdollisuutta täyttää omat tarpeensa (ks. World Commission on Environment and Development 1987). Suomen kuntalain (410/2015, 1 §, 2 mom.) tarkoituksessakin käytetään Brundtlandin raportissa esiintynyttä kestävyiden jaottelua kolmeen osa-alueeseen: ”Kunta edistää asukkaidensa hyvinvointia ja alueensa elinvoimaa sekä järjestää asukkailleen palvelut *taloudellisesti, sosiaalisesti ja ympäristöllisesti* kestävällä tavalla” (kursivointi lisätty). Yhdistyneiden kansakuntien (YK) politiikkaohjelman Agenda 2030 tarkoitus on ohjata kestävä kehitys kansainvälisellä tasolla vuosina 2016–2030 Kestävän kehityksen tavoitteiden (*sustainable development goals*, SDGs) kautta. Kestävän kehityksen tavoitteita (myöh. SDG) on yhteensä 17 kappaletta ja niiden tulisi ohjata YK:n jäsenvaltioiden toimintaa kohti kestävä yhteiskuntaa (YK 2024). Kunnat on tunnistettu keskeisinä kestävä kehityksen toimijoina, koska ne vastaavat paikallisesti monista suorista ja epäsuorista palveluista yhteistyössä eri sidosryhmien kanssa ja ne ovat lähellä kansalaisia (Manes-Rossi et al. 2020; Rios et al. 2024). Suomen kunnissa auditointia kestävä kehityksen näkökulmasta voivat tehdä tarkastuslautakunnat.

Tarkastuslautakunta on yksi kolmesta kunnan lakisääteisestä toimielimestä (KuntaL 410/2015, 30 §) ja sen asettaa kunnanvaltuusto (KuntaL, 121 §). Tarkastuslautakunnan lakisääteinen arviointitehtävä on jaettu kahteen osaan: 1) ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja sen konsernissa toteutuneet; ja 2) onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. (KuntaL 410/2015, 121 §, 2 mom., kohta 2). Arviointitehtävän ensimmäinen osa viittaa käytännössä valtuuston kuntastrategiassa ja talousarviossa vahvistamien tavoitteiden toteutumisen arviointiin. Toinen osa korostaa ajatusta siitä, että tarkastuslautakunnalla on oikeus tehdä valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisen arviointia laajempaa arviointia kunnan toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta (HE 268/2014 vp, 223). Tämän voidaan katsoa mahdollistavan tarkastuslautakunnan tekemään arvioinnin esimerkiksi lainsäädäntöön perustuen (Uoti 2019, 219) siitä, onko kunnan toiminta kuntalain 1 §:n 2 momentin mukaista nykyisen toimintaympäristön ja ymmärryksen kannalta. Tarkastuslautakunta laatii arviointisuunnitelman ja julkaisee arviointinsa tulokset kultakin vuodelta antamalla valtuustolle arviointikertomuksen (KuntaL 410/2015, 121 §, 4 mom.).

Tarkastuslautakunnan arviointityön tarkoitus on tuottaa tietoa valtuustolle kunnan strategisen johtamisen tueksi (Kiviluoto 2023, 68). Strateginen johtaminen onkin kirjallisuudessa nostettu keskeiseksi asiaksi kuntien järjestämän toiminnan kestävyiden tavoittelussa (esimerkiksi Guarini et al. 2022; Jäntti & Peltomaa 2024; Luhtala et al. 2024; Sinervo et al. 2024; Vikstedt et al. 2024). Mainituissa tutkimuksis-

sa nostetaan esiin kestävyiden konkretisoimisen haasteet ja puutteet strategisessa johtamisessa.

Cordery et al. (2023, 306) esittävät, että julkisen auditoinnin rooli on tärkeä *puutteidensa esiin nostamisessa*, mutta erityisen tärkeä *asteittaisen muutoksen edistämiseksi* vuorovaikutteisessa demokraattisessa johtamisessa. Tarkastuslautakuntien arviointitehtävää käsitellään kirjallisuudessa usein *tuloksellisuusarviointina* tai *tuloksellisuuden arviointina* (Saarelainen & Vakkuri 2024; Saarelainen & Viitala 2021). Vastaavasti valtiontalouden tarkastusvirastolle (VTV) laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000) sekä hyvinvointialueilla (611/2021) kuvattu tarkoituksenmukaisuuden tarkastus katsotaan tarkoittavan käytännössä kansainvälisten standardien (ISSAI) tarkoittamaa *tuloksellisuustarkastusta*, engl. *performance audit* (ks. HE 241/2020 2.7.8.2; HE 241/2020 7.50). Vaikka tarkastuslautakunnan arviointitehtävä on oma instituutiossa, kansainväliseen kontekstiin ja kirjallisuuteen peilaten se voidaan katsoa vertautuvan tuloksellisuustarkastukseen (Meklin 2005). Tuloksellisuustarkastuksen menetelmät ovat moninaisia ja tarkastuksen rajauksen (*scope*) määrittäminen on laajasti tarkastajan harkintavallassa (ISSAI 3000). Tämä näyttäytyy myös tarkastuslautakunnan arviointitehtävän toteuttamisessa (Saarelainen & Viitala 2021).

Tässä artikkelissa käsitellään tarkastuslautakunnan roolia toimia kunnan strategisen johtamisen tukena kestävä kehityksen näkökulmasta. Tutkimuksen aineistona ovat manner-Suomen kuntien 1) strategiat, sekä tarkastuslautakuntien 2) arviointisuunnitelmat ja 3) arviointikertomukset tilikaudelta 2022. Tutkimuskysymyksenä on: Mikä osuus tutkimuksen kohteena olevista kuntien johtamiseen liittyvistä dokumenteista mainitsee käsitteen ”sosiaalinen kestävyys”, ”taloudellinen kestävyys”, ”ympäristöllinen kestävyys” ja ”kestävän kehityksen tavoitteet”. Tällä pyritään muodostamaan käsitys siitä, miten tarkastuslautakunnat huomioivat kestävyysnäkökulmia suhteessa kuntien strategioihin eli miten yleisesti tarkastuslautakunnat näyttäisivät toimivan kuntien strategisena tukena kestävässä kehityksessä.

Artikkelin rakenne etenee seuraavasti. Seuraavassa luvussa käsitellään tutkimuskirjallisuuden kautta kestävyiden johtamista ja arviointia kunnissa. Kolmannessa luvussa esitellään tutkimusaineisto ja menetelmät. Neljänneksi kuvataan tutkimuksen tulokset. Lopuksi reflektoidaan tuloksia ja kirjallisuutta muodostamalla tutkimuksen päätelmät, pohditaan tutkimuksen rajoitteita, sekä esitetään suosituksia ja jatkotutkimusaiheita.

Kestävyiden johtaminen ja arviointi kunnissa

Kestävyystematiikkaa voidaan pitää melko tuoreena ilmiönä kuntien johtamisessa. Guthrie et al. (2010) argumentoivat, miten ”kestävyydestä on tullut hallitseva keskustelu nykyaikaisessa organisatorisessa elämässä” ja miten kestävyiden ”pitäisi olla keskeistä julkisissa palveluissa”, mutta he myös kuvaavat, miten kestävyiden

mittaamiskäytännöt ovat olleet vähäisesti tutkimuksen kohteena. Voidaan väittää, että kestävä kehitys ei ollut tuona aikana myöskään keskeinen kuntien käytännön johtamisen fokus. Kymmenen vuotta myöhemmin, Manes-Rossi et al. (2020) kuvaavat, että kuntien kestävyysraportointi on noussut keskeiseksi kiinnostuksen kohteeksi tutkimuksessa. Mol et al. (2024) toteavat systemaattisen kirjallisuuskatsauksen pohjalta, että kuntien kestävyysraportointia koskevia tutkimuksia on julkaistu 190 kappaletta vuosien 1987–2021 aikana. Heidän mukaansa julkaisujen määrä per vuosi on ajan mittaan jatkuvasti kasvanut. Voidaan olettaa, että kiinnostus on edelleen kasvanut sen jälkeen. Samoin voidaan olettaa käyneen kuntien käytännön johtamisessa: Kestävyysraportointi on yleistynyt ja yleistyneet edelleen ajan mittaan, kun kuntien strateginen johtaminen tarvitsee sidosryhmien vaatimuksista sekä toimintaympäristöllisistä ja institutionaalisista paineista johtuen enenevässä määrin kestävyysinformaatiota (vrt. Mol et al. 2024, 18–22).

Monissa tutkimuksissa on esitetty, miten kunnan toiminnan suuntaaminen kestävä kehityksen suuntaan edellyttää kestävyys sisällyttämistä kunnan strategiaan (Brorström 2018; Brorström et al. 2023; Guarini et al. 2022; Jäntti & Peltomaa 2024; Luhtala et al. 2024; Sinervo et al. 2024; Vikstedt et al. 2024; Zeemering 2018). Kun näin tehdään, kestävä kehityksen tavoitteiden pitäisi talousjohtamisen oppien mukaisesti juontua strategiasta edelleen talousarvioon, toiminnan mittausjärjestelmiin ja tilinpäätösraportointiin. Strategiset tavoitteet eivät kuitenkaan aina muunnu mittaristoksi ja toiminnaksi, mikä saisi aikaan muutosta (ks. esim. Brorström 2018; Brorström 2023), eikä kestävyysmatematiikka aina johdonmukaisesti etene dokumentitietojussa strategiasta aina tilinpäätökseen saakka (ks. esim. Luhtala et al. 2024). Kestävyysjohtamisessa käytäntöön tarvitaan mittausjärjestelmien ja johtamisen vahvaa yhteyttä (Sinervo et al. 2024) ja todellista pyrkimystä kestävään toimintaan osana oikeutusta kunnan olemassaololle (Vikstedt et al. 2024).

Grossi et al. (2023) kuvaavat julkisen sektorin tuloksellisuustarkastuksen muuttuneita rajoja suhteessa aiempaan. Vaikka heidän tarkastelunsa keskittyy ensi sijassa ylimpien tarkastusviranomaisten (Supreme Audit Institutions, SAIs; vrt. VTV) tuloksellisuustarkastukseen, voidaan sitä pitää relevanttina myös kuntien tarkastuslautakuntien arviointitehtävän näkökulmasta, kuten tämän artikkelin johdannossa esitetään. Perustuen aiempaan tutkimuskirjallisuuteen Grossi et al. (2023, 420–423) esittelevät, miten tuloksellisuustarkastuksen on syytä ja tarpeen tehdä kestävyys, ja erityisesti kestävä kehityksen tavoitteiden (SDG), toimeenpanoon keskittyviä tarkastuksia. Lisäksi he painottavat kuntien huomioimista kestävä kehityksen tavoitteiden toimeenpanossa ja toimeenpanon auditoinnissa.

Keskittyen kestävä kehityksen tavoitteiden kehikseen, Cordery et al. (2023) kuvaavat, että ennakoivalla tuloksellisuustarkastuksella on tärkeä rooli julkisessa kestävyysjohtamisessa. He (2023, 321) korostavatkin tuloksellisuustarkastuksen kannustavaa (kirjaimellisesti engl. *spurring*) ja tukevaa roolia kestävyys edistämässä suhteessa julkisorganisaation strategiaan johtajiin, minkä ”haasteena on saada aikaan oikea-aikaisesti institutionaalinen muutos, mikä on julkisten keskustelujen informoima ja vahvistama, mutta ei byrokraattisten menettelytapojen rajoit-

tama”. Heidän mukaansa tämä edellyttää jännitteistä tasapainoilua demokraattisten instituutioiden ja innovaation välillä. Tuloksellisuustarkastajien tulisi edistää omaa jatkuvaa oppimistaan sekä tuloksellisuustarkastuksellaan edistää kohteen ja organisaation jatkuvaa oppimista vuorovaikutteisessa keskustelussa (Cordery et al. 2023, 322). Vastaavasti tarkastuslautakunnan arviointityön tulisi kannustavalla otteella tuottaa tietoa valtuustolle kestävän kehityksen edistämisestä kunnan strategisen johtamisen tueksi (vrt. Kiviluoto 2023, 68).

Tutkimusaineisto ja menetelmät

Tämän tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu Manner-Suomen kuntien johtamiseen liittyvistä julkisista asiakirjoista koskien tilikautta 2022. Aineisto kerättiin manuaalisesti kuntien virallisilta Internet-sivuilta ja tallennettiin Microsoft Teams -alustalle. Tutkimusta varten kerättiin kaikkiaan 534 asiakirjaa. Manner-Suomen kuntia oli tilikaudella 2022 yhteensä 293 (Tilastokeskus, 2024) ja tätä tutkimusta varten koottu aineisto käsittää kaikkiaan 287 kuntaa, jolloin otoksen kattavuus on noin 98 prosenttia.

Ensinnäkin kuntien verkkosivuilta kerättiin kuntalain tarkoittamia kuntastrategia-asiakirjoja koskien tilikautta 2022. Käytännössä tämä tarkoitti, että tutkimukseen valikoituneet kuntastrategiakaudet olivat voimassa tilikaudella 2022, jolloin strategiakaudet olivat esimerkiksi vuosille 2018–2022, 2021–2024 tai 2022–2025. Kuntastrategia-asiakirjoja löydettiin yleisestä tietoverkosta kaikkiaan 278 kappaletta, jolloin 9 kunnan osalta kuntastrategioita ei kyetty julkisista lähteistä löytämään. Toiseksi kuntastrategioiden ohella kuntien internet-sivuilta kerättiin tarkastuslautakuntatyöskentelyyn liittyvistä asiakirjoista arviointisuunnitelmat ja arviointikertomukset. Kuntien arviointisuunnitelmia löydettiin kuntien Internet-sivuilta ainoastaan 22 kappaletta koskien tilikautta 2022, jolloin peräti 265 kuntaa ei julkaissut arviointikertomuksiaan julkisilla verkkosivuillaan. Analysoitujen arviointisuunnitelmien kattavuus on siten noin 7,7 prosenttia tutkimukseen sisältyneistä kunnista. Tilikautta 2022 koskevia arviointikertomuksia sen sijaan kerättiin 234 kappaletta eli noin 81,5 prosenttia tutkimukseen sisällytetyistä kunnista. Näin ollen 53 kuntaa eli noin 18,5 prosenttia ei julkaissut arviointikertomustaan internet-sivuillaan. Kokonaisuutena tutkimusta varten kerättyä aineistoa, yhteensä 534 asiakirjaa, voidaan siten pitää varsin kattavana. Tiedot kerättiin manuaalisesti Microsoft Excel -laskentataulukkoon ja kerätyt dokumentit tallennettiin Microsoft Teams -alustalle.

Tutkimusta varten kerätyt kuntastrategiat, arviointisuunnitelmat ja arviointikertomukset analysoitiin kestävyysnäkökulmasta siten, että havainto luokiteltiin arvolla 1, jos asiakirjassa on mainittu kestävyys eri näkökulmia (ympäristöllinen, taloudellinen ja sosiaalinen kestävyys sekä SDG:t). Jos siis kunnan arviointikertomuksessa on mainittu taloudellinen kestävyys, se luokiteltiin laskentataulukkoon arvolla 1. Jos taas taloudellisen kestävyys näkökulmaa ei ole huomioitu arvioin-

tikertomuksessa, havainto luokiteltiin laskentataulukkoon arvolla 0. Samoin toimittiin arviointisuunnitelmien ja kuntastrategioiden kohdalla. Hakusanoina käytettiin seuraavia: kestävyys, kestävä*, vastuullisuus, vastuulli*, Agenda 2030, Agenda, 2030 sekä SDG, jotta terminologiset erot eivät muodostuneet esteeksi kestävyysnäkökulmien löytämiseksi kuntien asiakirjoista. Tällöin esimerkiksi ympäristöllisen kestävyiden mainintana voitiin löytää ja tulkita ”ekologinen kestävyys”. Tilikautta 2022 koskeviin kuntien johtamiseen liittyviin asiakirjoihin – kuntastrategioihin, arviointisuunnitelmiin ja arviointikertomuksiin – luotiin siten empiirinen katsaus, jonka avulla pystytään muodostamaan käsitys kestävyiden eri näkökulmien esiintyvyydestä kuntien tarkastuslautakuntatyöskentelyssä.

Tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa esitetään Manner-Suomen kuntien tilikautta 2022 koskevien asiakirjojen empiirisen katsauksemme keskeiset tulokset kestävyiden johtamisen näkökulmasta. Analysoituja kuntastrategia-asiakirjoja oli yhteensä 278 kappaletta edustaen noin 95 prosenttia kaikista Manner-Suomen kunnista tilikaudella 2022. Näistä 179 kuntastrategiassa oli mainittu ympäristöllinen kestävyys. Tämä tarkoittaa siten 64,4 prosenttia analysoiduista asiakirjoista. Sosiaalinen kestävyys oli mainittu kaikkiaan 115 kuntastrategiassa eli 41,4 prosentissa analysoiduista strategioista. Taloudellinen kestävyys mainittiin 153 kuntastrategiassa eli 55,0 prosentissa tutkituista strategia-asiakirjoista. SDG:t oli mainittu vain 13 eli 4,7 prosentissa analysoiduista strategioista. Analysoitujen kuntastrategioiden keskeiset tulokset kestävyysnäkökulmasta on esitetty taulukossa 1.

Taulukko 1. Kestävyiden eri näkökulmien esiintyvyys kuntastrategioissa koskien tilikautta 2022.

Strategia	Kpl	%-osuus
Ympäristöllinen	179	64,4 %
Sosiaalinen	115	41,4 %
Taloudellinen	153	55,0 %
SDG	13	4,7 %
Analysoidut strategiat	278	100,0 %

Arviointisuunnitelmia löydettiin yleisestä tietoverkosta tätä tutkimusta varten ainoastaan 22 kappaletta, jolloin otos kattaa vain noin 7,5 prosenttia kaikista Manner-Suomen kunnista tilikaudella 2022. Näistä 22 analysoidusta arviointisuunnitelmasta kahdessa oli mainittu ympäristöllinen kestävyys. Ainoastaan yhdessä analysoiduista arviointisuunnitelmista oli mainittu sosiaalinen kestävyys. Taloudellinen kestävyys mainittiin kolmessa analysoiduista arviointisuunnitelmista ja SDG:t puo-

lestaan vain yhdessä arviointisuunnitelmassa. Analysoitujen arviointisuunnitelmien keskeiset tulokset kestävyysnäkökulmasta on esitetty taulukossa 2.

Taulukko 2. Kestävyyden eri näkökulmien esiintyvyys arviointisuunnitelmissa koskien tilikautta 2022.

Arviointisuunnitelma	Kpl	%-osuus
Ympäristöllinen	2	9,1 %
Sosiaalinen	1	4,5 %
Taloudellinen	3	13,6 %
SDG	1	4,5 %
Analysoidut arviointisuunnitelmat	22	100,0 %

Kolmantena kokonaisuutena tässä tutkimuksessa analysoitiin kestävyiden eri näkökulmien esiintyvyyttä kuntien tarkastuslautakuntien arviointikertomuksissa koskien tilikautta 2022. Tätä tutkimusta varten analysoituja arviointikertomuksia oli yhteensä 234 kappaletta. Analysoidut arviointikertomukset vastaavat siten noin 79,9 prosenttia kaikista tilikautta 2022 koskevista Manner-Suomen kuntien arviointikertomuksista. Analysoiduista arviointikertomuksista 64 oli mainittu ympäristöllinen kestävyys. Siten kaikkiaan 27,4 prosentissa analysoiduista asiakirjoista oli mainittu ympäristöllisen kestävyiden näkökulma. Sosiaalinen kestävyys oli puolestaan mainittu kaikkiaan 27 arviointikertomuksessa eli 11,5 prosentissa analysoiduista arviointikertomuksista. Taloudellinen kestävyys mainittiin 79 eli 33,8 prosentissa tutkituista arviointikertomuksista. Sen sijaan SDG:t oli mainittu vain 8 eli 3,4 prosentissa analysoiduista arviointikertomuksista. Analysoitujen tarkastuslautakuntien tilikautta 2022 koskevien arviointikertomuksien keskeiset tulokset kestävyysnäkökulmasta on esitetty taulukossa 3.

Taulukko 3. Kestävyyden eri näkökulmien esiintyvyys arviointikertomuksissa koskien tilikautta 2022.

Arviointikertomus	Kpl	%-osuus
Ympäristöllinen	64	27,4 %
Sosiaalinen	27	11,5 %
Taloudellinen	79	33,8 %
SDG	8	3,4 %
Analysoidut arviointikertomukset	234	100,0 %

Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen keskeisenä tavoitteena oli pyrkiä muodostamaan käsitys siitä, miten tarkastuslautakunnat huomioivat kestävyysnäkökulmia suhteessa kuntien strategioihin eli miten yleisesti tarkastuslautakunnat näyttäisivät asiakirjojen perusteella toimivan kuntien strategisena tukena kestävässä kehityksessä. Tässä tutkimuksessa keskityttiin analysoimaan kuntien strategia-asiakirjoja sekä tarkastus-

lautakuntien arviointisuunnitelmia ja arviointikertomuksia koskien tilikautta 2022. Tutkimuksen otos kattoi kaikkiaan 98 prosenttia kaikista Manner-Suomen kunnista, joten tulokset antavat kattavan kuvan kestävyiden eri näkökulmien esiintyvyydestä tutkituissa asiakirjoissa.

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että kestävyiden eri näkökulmat ovat hiljalleen alkaneet rantautua osaksi keskeisiä kuntien johtamiseen ja arviointiin liittyviä asiakirjoja. Tutkimuksen keskeisenä tuloksena voidaan todeta, että erityisesti kuntien strategisessa johtamisessa kestävyydellä on ilmeinen rooli, sillä esimerkiksi ympäristöllisen kestävyiden huomioi strategioissaan noin 64 prosenttia tutkituista kunnista. Sen sijaan kestävä kehityksen tavoitteet (sustainable development goals, SDGs), joiden kautta YK:n politiikkaohjelma Agenda 2030:a olisi tarkoitus ohjata vuosina 2016–2030, eivät näytä tämän tutkimuksen aineiston perusteella vielä rantautuneen kiinteäksi osaksi kuntastrategioita. Tämä on havaintona sikälikin relevantti, että tutkimuksen aineistona olivat asiakirjat koskien tilikautta 2022, joka ajoittuu karkeasti politiikkaohjelman ajalliseen puoliväliin.

Tämän tutkimuksen tutkimusajatus lähti aiempaan kirjallisuuteen perustuvas- ta havainnosta, että tarkastuslautakunta voisi toimia kunnan strategisena tukena kestävyiden näkökulmasta (Cordery et al. 2023; Grossi et al. 2023; Kiviluoto 2023). Esimerkiksi nojaten kuntalain 1 §:ään tarkastuslautakunta voisi arvioida, toimiiko kunta ympäristöllisesti kestäväällä tavalla (Uoti 2019, 219). Tässä tapauksessa yksi arvioitava näkökulma tai tavoite voisi olla esimerkiksi hiilineutraalius, minkä mitarina voisi olla kunnan hiilidioksidiekvivalenttipäästöt. Jos päästöt eivät ole nolla tai negatiiviset, tarkastuslautakunta voisi arvioida, miten uskottava kunnan suunnitelma hiilineutraalisuuteen on ja miten hiilineutraaliuden toimeenpano sujuu suhteessa tähän suunnitelmaan.

Toisaalta tarkastuslautakunta voi tukea strategista johtamista myös esimerkiksi koskien sitä, miten kunta on valmistautunut ilmastonmuutokseen. Tarkastuslautakunta voisi arviointikertomuksessaan tuottaa tietoa, näkökulmia ja suosituksia näistä ja muista kestävyteen liittyvistä asioista. Tällä tavoin tarkastuslautakunta voi tukea kuntaa ja valtuustoa strategisessa johtamisessa kestävyiden suhteen. Tämän tutkimuksen tulokset viittaavat kuitenkin siihen, että kestävyysnäkökulmasta tarkastuslautakunnat eivät useimmiten näyttäydy kunnissa proaktiivisena strategisen tuen toimijana, vaan pikemminkin reaktiivisena arviointitoimijana. Tätä havaintoa tukevat empiirisen katsauksen tulokset, joiden mukaan kuntastrategioissa kestävyiden eri näkökulmat esiintyvät selvästi useammin kuin tarkastuslautakuntien arviointisuunnitelmissa ja arviointikertomuksissa.

Empiirinen katsauksemme näyttää, että kuntien tarkastuslautakuntatyöskentely ei toistaiseksi toimi aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjen näkemysten mukaisesti (Cordery et al. 2023, 306), eli useimmat tarkastuslautakunnat eivät täytä julkisen auditoinnin roolia kestävä kehityksen osalta tärkeänä puutteiden esiinnostajana ja asteittaisen muutoksen edistäjänä vuorovaikutteisessa demokraattisessa johtamisessa. Mahdollisuus kuitenkin olisi, että arviointikertomuksissa olisi kestävyys mainittu suuremmassa osassa dokumentteja kuin kuntastrategioissa, koska

arvioinnin voi pohjata strategian ja muiden valtuuston hyväksymien tavoitteiden lisäksi esimerkiksi myös lainsäädäntöön (Uoti 2019).

Tällä tutkimuksella on luontaisia rajoitteita johtuen empiirisen aineiston laajuudesta ja sen analyysimenetelmistä. Todennäköisimmin analysoiduissa dokumenteissa on asiasisällöllisesti samankaltaisia ajatuksia, mitä esimerkiksi käsitteen “sosiaalinen kestävyys” voidaan tulkita sisältävän, vaikka osassa niistä ei kyseistä käsitettä olisi mainittu lainkaan (vrt. Jäntti & Peltomaa 2024, 21). Tässä tutkimuksessa etsittiin kuitenkin vain suoria mainintoja esitetyistä hakusanoista. Vaikka tässä lähestymistavassa on puutteensa, voidaan tutkimuksen tulosten kuitenkin nähdä antavan yleiskuvaa siitä, miten tarkastuslautakunnat huomioivat kestävyysnäkökulmia suhteessa kuntien strategiaihin. Lisäksi on huomioitava, että tämän tutkimuksen aineisto perustuu vain yhtä tilikautta koskeviin asiakirjoihin ja yhdessä maassa sijaitseviin kuntaorganisaatioihin. Kannustamme siten tiedeyhteisöä tutkimaan jatkossa kestävyysnäkökulmien levinneisyyttä kuntien johtamiseen laajemmilla asiakirja-aineistoilla ja useamman tilikauden kattavalla analyysillä, jolloin kuva kestävyysnäkökulmien juurtumisesta osaksi suomalaista kuntajohtamista ja arviointityöskentelyä muodostuisi selkeämmäksi.

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

- Brorström, S., Argento, D., Grossi, G., Thomasson, A. & Almqvist, R. 2018. Translating sustainable and smart city strategies into performance measurement systems. *Public Money & Management* 38(3), 193–202. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1434339>
- Brorström, S. 2023. The sustainability shift: The role of calculative practices in strategy implementation. *Financial Accountability & Management* 39(1), 3–17. <https://doi.org/10.1111/faam.12289>
- Cordery, C., Arora, B. & Manochin, M. 2023. Public sector audit and the state's responsibility to "leave no-one behind": The role of integrated democratic accountability. *Financial Accountability & Management* 39(2), 304–326. <https://doi.org/10.1111/faam.12354>
- Grossi, G., Hay, D.C., Kuruppu, C. & Neely, D. 2023. Changing the boundaries of public sector auditing. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 35(4), 417–430. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2023-0079>
- Guarini, E., Mori, E. & Zuffada, E. 2022. Localizing the sustainable development goals: a managerial perspective. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 34(5), 583–601. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2021-0031>
- Guthrie, J., Ball, A. & Farneti, F. 2010. Advancing Sustainable Management of Public and Not For Profit Organizations. *Public Management Review* 12(4), 449–459. <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496254>
- ISSAI 3000 - Performance Audit Standard. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>
- Jäntti, A. & Peltomaa, J. 2024. Kestävyys kuntajohtamisessa: analyysi Suomen 21 suurimman kaupungin kuntastrategioista. *Focus Localis* 52(3), 7–25.
- Kiviluoto, J.-M. 2023. *Kunnan hallintosääntömalli*. 3. uudistettu, täydennetty painos. Helsinki: Kuntaliitto.
- Luhtala, M., Welinder, O. & Vikstedt, E. 2024. Glocalizing sustainability: How accounting begins for sustainable development goals in city administration. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* ennakoverkkajulkaisu. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2023-0097>
- Manes-Rossi, F., Nicolò, G. & Argento, D. 2020. Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 32(4), 639–669. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2020-0037>
- Meklin, P. 2005. Arvata, arvioida vai mitata? Teoksessa Hakulinen, P., Tuohimäki, J., Roslakka, K., Ainasvuori, O. & Meklin, P. (toim.) *Tarkastuslautakunnan arviointitoiminta – Arvata, arvioida vai mitata?* Helsinki: Oy Auditor Ab, 74–83.
- Mol, A., van Schie, V. & Budding, T. 2024. Drivers of sustainability reporting by local governments over time: A structured literature review. *Financial Accountability & Management* ennakoverkkajulkaisu. <https://doi.org/10.1111/faam.12407>

- Ríos, A.-M., Guillamón, M.-D. & Benito, B. 2024. The influence of local government transparency on the implementation of the sustainable development goals in municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 36(4), 417–444. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2023-0229>
- Saarelainen, T. & Vakkuri, J. 2024. Kuntien ja hyvinvointialueen tarkastuslautakuntien yhteistyö - kokemuksia Keski-Suomesta. *Focus Localis* 52(2), 81–87.
- Saarelainen, T. & Viitala, E. 2021. Tarkastuslautakunnan haasteet kuntapalvelujen tuloksellisuuden arvioinnissa. Teoksessa Kihn, L.-A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J., Urpilainen, M. & Wacker, J. (toim.) *Tarkastus, arviointi ja valvonta murroksessa*. Tampere: Tampere University Press, 283–299. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-032-8>
- Sinervo, L.-M., Vikstedt, E., Luhtala, M., Laihonen, H. & Welinder, O. 2024. Fostering sustainability in local government: The institutional work perspective on the accounting-management nexus. *Financial accountability & management* ennakkovertkojulkaisu. <https://doi.org/10.1111/faam.12399>
- Tilastokeskus 2024. Kuntien ja maakuntien 2022 välinen luokitusavain. https://stat.fi/fi/luokitukset/corrmapi/kunta_1_20220101%23maakunta_1_20220101
- Uoti, A. 2019. Tarkastuslautakunta kunnan ulkopuolisten palvelutoimintamuotojen arvioijana. Teoksessa Kihn, L.-A., Oulasvirta, L., Ruohonen, J., Rönkkö, J. & Wacker, J. (toim.) *Talous, sääntely, ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaistaisymyksiä*. Tampere: Tampere University Press, 201–245. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:tuni-201911075809>
- Vikstedt, E., Luhtala, M., Welinder, O., Sinervo, L.-M. & Laihonen, H. 2024. Different Sustainability Endgames: Institutional Logics in the Performance Management of Local Governments. *Public Money and Management* ennakkovertkojulkaisu. <https://doi.org/10.1080/09540962.2024.2421503>
- World Commission on Environment and Development. 1987. *Our Common Future*. United Nations. <https://digitallibrary.un.org/record/139811?v=pdf>
- Yhdistyneet Kansakunnat (YK). 2024. *The 17 Goals*. <https://sdgs.un.org/goals>

Virallislähteet

- Kuntalaki (410/2015).
- Laki hyvinvointialueesta (611/2021).
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000).