

TAMPEREEN YLIOPISTO
Oikeustieteiden laitos: Julkisoikeus

**UNIONIJÄSENYYDEN VELVOITTEET ERITYISESTI
JULKISEN TALOUDEN VALVONNASSA**

Esimerkkinä Suomen tilintarkastusjärjestelmä

Pro gradu -tutkielma

Huhtikuu 2007

Helena Karppelin

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Julkisoikeuden laitos

KARPPELIN, HELENA: Unionijäsenyyden velvoitteet erityisesti julkisen talouden valvonnassa –
Esimerkkinä Suomen tilintarkastusjärjestelmä

Pro gradu –tutkielma, 83 s.

Julkisoikeus

Huhtikuu 2007

Pro gradu -tutkielman aihe on unionijäsenyyden velvoitteet erityisesti julkisen talouden valvonnassa. Tutkielman tarkoitus on selvittää, mitä velvoitteita jäsenyys Euroopan unionissa on aiheuttanut Suomen julkisen talouden valvonnassa. Aihetta tarkastellaan tilintarkastusjärjestelmän näkökulmasta, koska julkisten ja yksityisten yksiköiden sidosryhmät haluavat tilintarkastuksen kautta varmistua siitä, että toiminnasta ja taloudesta on annettu oikea informaatio. Tutkielmassa selvitetään, miksi unionijäsenyys velvoittaa tilintarkastusjärjestelmää muuttumaan ja miten se on kehittynyt tämän johdosta.

Tutkimus on oikeusdogmaattinen sekä osin oikeuspoliittinen. Tutkielmassa esitetään tilintarkastusjärjestelmän juridinen kartoitus. Keskeistä tutkimuksessa ovat Euroopan unionin rakennerahastoista ja maatalousrahastoista saatavien tukien valvonnan oikeudelliset perusteet. Tämän lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan unionijäsenyyden vaikutuksia valtion ja kuntien talouden valvontaan. Välillinen julkishallinto muodostaa kytkennän julkisen ja yksityisen sektorin valvontasäännösten välillä. Siksi myös yksityisen sektorin tilintarkastusjärjestelmä on mukana tutkielmassa. Sisäinen valvonta on mukana tutkielmassa, koska sen merkitys koko ajan kasvaa ulkoisen valvonnan ohella ja tukena. Keskeisiä lähteitä tutkimuksen oikeusdogmaattisessa osuudessa ovat olleet Euroopan yhteisön ja kansalliset lait ja asetukset sekä lainvalmisteluaineistot. Aiheeseen liittyvä oikeuskirjallisuus on tukenut tulkintoja. Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jonka kansainvälisen käytännön mukaan määrittelevät tilintarkastajat ja heidän ammatilliset järjestönsä. Tutkielmassa esitetään hyvän tilintarkastustavan noudattamisen merkitys tilintarkastukselle ja sen velvoittavuus oikeuslähdeopillisesti. Tärkeänä tiedon lähteenä tutkimuksessa on toiminut myös oikeuskäytäntö.

Oikeuspoliittista näkökulmaa tutkimukseen tuo unionijäsenyyden vaikutusten yhteiskunnallisen tavoitteenasettelun ja suunnittelun tutkiminen. Tutkimuksessa on seurattu oikeuspoliittista keskustelua alan lehdistä. Lisäksi on analysoitu erilaisten tutkimusten tuloksia. Moitteettoman varainhoidon periaate edellyttää jäsenvaltioilta taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta unionivarojen hoidossa. Tästä on seurannut, että Suomessa edellytetään myös muulta julkisen talouden hoidolta saman periaatteen toteutumista. Unionijäsenyys velvoittaa tilintarkastusta monin tavoin riippumatta siitä, onko kyseessä julkinen vai yksityinen yksikkö. Euroopan unionin tavoitteena on yhtenäistää ja yksinkertaistaa valvontaa. EU-tukien käytön moitteettomuuden valvonta on ensisijaisesti kuitenkin jäsenvaltioilla, mikä aiheuttaa kirjavuutta käytännöissä. Suomessa säädetyt kansalliset lait hallinnoinnista ja valvonnasta ovat selkeyttäneet toimintaa, mutta säädösten vastaisuuksia löytyy silti. Vaikuttavuuden valvominen on todellinen haaste talouden valvonnalle ja sisäisen valvonnan kehittäminen on siinä tehtävässä avainasemassa. Talouden valvonta vaatii yhä enemmän voimavaroja globalisaation edetessä.

Avainsanat: Unionijäsenyys, valvonta, hyvä tilintarkastustapa, vaikuttavuus ja tilintarkastus

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	VIII
1. JOHDANTO	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimustehtävä ja rajaukset.....	3
1.3 Tutkimusmetodi.....	4
1.4 Tutkielman rakenne.....	6
2. TALOUDEN VALVONTA JA TARKASTUS	8
2.1 Valvonnan käsitteestä.....	8
2.1.1 Hyvä hallintotapa ja päämies-agentti -teoria.....	8
2.1.3 Sisäinen valvonta.....	9
2.2 Tilintarkastus.....	11
2.2.1 Tilintarkastuksen tehtävät ja merkitys.....	11
2.2.2 Tilintarkastuksen intressiryhmät.....	13
2.2.3 Tilintarkastuksen edellytykset.....	14
2.3 Pehmeän sääntelyn vaikutus talouden valvontaan.....	16
2.3.1 Soft law oikeuslähteopin näkökulmasta.....	16
2.3.2 Kansainväliset suositukset ja hyvä tilintarkastustapa.....	18
2.3.3 Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen merkitys.....	19
3. EUROOPAN UNIONIN TALOUDEN SÄÄNTELYN JA VALVONNAN MERKITYS SUOMELLE	20
3.1 Suomi Euroopan unionin jäsenenä.....	20
3.1.1 Yhteisön oikeusjärjestys ja yksinomainen toimivalta.....	20
3.1.2 EY-oikeuden ja kansallisen oikeuden suhde.....	23
3.1.3 Rahoituskehys 2007 – 2013 ja Euroopan unionin vuosittainen talousarvio.....	25
3.2 Euroopan unionin valvontajärjestelmä.....	27
3.2.1 Moitteettoman varainhoidon periaate.....	27
3.2.2 Euroopan komission ja parlamentin harjoittama valvonta.....	28
3.2.3 Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuin.....	30
3.2.4 Euroopan petostentorjuntavirasto OLAF.....	32
3.3 EU-rahavirrat Suomeen.....	33
3.3.1 Yleistä.....	33
3.3.2 Tukijärjestelmän rakenne.....	33
3.3.4 Alue- ja rakennepolitiikka.....	36
3.3.5 Yhteinen maatalouspolitiikka.....	39
3.4 Tukien valvonta.....	42
3.4.1 Tukien valvonnan tehtävät.....	42
3.4.2 Unionin tukitoimien valvonnan oikeudelliset perusteet.....	42
3.4.3 Unionin tukitoimien kansallinen hallinnointi ja valvonta.....	44
3.4.4 Valtiontalouden tarkastusviraston valtuudet suorittaa valvontaa.....	48
3.5 Historiallinen kehitys ja valvonnan toteutumisen arviointia.....	49
4. UNIONIJÄSENYHDEN VELVOITTEET VALTION JA KUNTIEN TALOUDEN VALVONNALLE	54
4.1 Yleistä valtion talouden valvonnasta.....	54
4.2 Sisäinen valvonta.....	56
4.2.1 INTOSAI ja julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa valtion varojen valvonnassa.....	57
4.2.2 Valtionvarain controller -toiminto.....	58
4.3 Valtiontalouden ulkoinen valvonta.....	60
4.3.1 Nykytilanne.....	60
4.3.2 Perustuslain uudistushanke – eduskunnan tarkastusvaliokunta valtioneuvoston tilintarkastajien sijaan.....	61
4.3.3 Välillinen julkishallinto.....	62
4.3.4 Valtion tukien oikeudellinen valvonta EU:ssa.....	66
4.4 Kuntien talouden valvonta.....	67
4.4.1 Yleistä.....	67

4.4.2 Ulkoinen ammattitilintarkastus.....	67
4.4.3 Tarkastuslautakunta ja sen tehtävät.....	68
4.4.4 Sisäinen valvonta kunnissa.....	69
4.4.5 Unionijäsenyyden velvoitteet kunnille.....	70
5. YKSITYISEN SEKTORIN VALVONTAJÄRJESTELMÄ.....	73
5.1 Ketä tilintarkastuslaki koskee?.....	73
5.2 Tilintarkastusinstituutio yksityisellä sektorilla.....	74
5.3 Tilintarkastusdirektiivi.....	75
5.3.1 Yleistä.....	75
5.3.2 Uudet velvoitteet tilintarkastukselle.....	76
5.3.3 Hyvän tilintarkastustavan ja soft law –sääntelyn velvoittavuus.....	77
6. KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ.....	80

LÄHTEET

Kirjallisuus

Elintarviketieto Oy: Tukivalvontatytyväisyys 27.3.2001.

ESR-strategia- ja ohjelmatyö 2007 - 2013: projektisuunnitelma, Drno TM006:00/2005.

Ehdotus: Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta sekä direktiivien 76/660 EY ja 83/349/EY muuttamisesta. KOM (2004) 177 lopullinen. Bryssel, 16.3.2004.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, annettu 17. toukokuuta 2006, tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta

Euroopan komissio: Eurooppa ja sen talousarvio: mihin rahoja käytetään? Luxemburg 2000: Euroopan yhteisöjen virallisten julkaisujen toimisto.

Help, Tuulikki: Mitkä ovat pienen sisäisen tarkastuksen yksikön toimintamahdollisuudet?. Tilintarkastus 1/2003, s. 50 – 52.

Holopainen, Atte – Koivu, Eila – Kuuluvainen, Antero – Lappalainen, Keijo – Leppiniemi, Jarmo – Mikola, Matti – Vehmas, Keijo: Sisäinen tarkastus. AS Paketti, Tallinna 2006.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Vantaa 2005.

Huovinen, Sakari: Yhteissäätely ja itsensäätely –julkisen vallan tehtäviä muuttavat sääntelykeinot. Lakimies 7 – 8 /2006, s. 1206 – 1224.

Joutsamo, Kari- Aalto, Pekka - Kaila, Heidi - Maunu, Antti: Eurooppaoikeus. Helsinki 2000.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa: Julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajat ry. Helsinki 2006.

Kaisanlahti, Timo – Timonen, Pekka: Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu –kehitystarpeet de lege ferenda. KTM julkaisu 39/2006.

KHT-yhdistys Ry: Tilintarkastusalan suositukset 2005.

Keskuskauppakamari ja Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto: Suositukset pörssiyhtiöiden hallinnoinnista (1997), s. 6 sekä OECD: OECD Principles of Corporate Governance: osa 1, kohdat II-VI.

Klabbers, Jan: Reflections on soft international law in a privatized world. Lakimies 7 – 8/2006, s. 1191 – 1205.

Kosonen, Leena: Vaarinpidoista virtuaali aikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto 2005.

Korkea-aho, Emilia: Pehmeä sääntely sääntelytutkimuksen ja oikeusjärjestyksen haasteena. Saatavilla www.muodossa.com/om.fi/optula/uploads/09drs9bv_1.pdf.

Krokkfors, Klaus: Julkishallinnon tarkastajien laadunvarmistus on uskottavuuskysymys. Tilintarkastus 7/2003, s. 77.

Kuntaliitto: Tarkastussääntömalli, yleiskirje 2/96

Laakso, Seppo – Suviranta, Outi – Tarukannel, Veijo: Yleishallinto-oikeus. Jyväskylä 2006.

Laurila, Christa – Leppälahti, Jenni: The Statement of Assurance in Monitoring the Finances of the European Union. pro gradu. Tampereen yliopisto Julkisoikeuden laitos. 2002.

- Mattila, Matti*: Tehtävän valvonta. 3.versio. 2004
- Meklin, Pentti*: Valtiontalouden perusteet. Helsinki 2002.
- Myllymäki, Arvo – Kalliokoski, Päivi*: Valtio, kunta ja Euroopan unioni. Vammala 2006.
- Myllymäki, Arvo*: Kuntien kujanjuoksu. Vammala 2002.
- Myllymäki, Arvo – Vakkuri, Jarmo (toim.)* Tulos, normi ja tilivelvollisuus. Tampere University Press 2001.
- Myllymäki, Arvo*: Finanssihallinto-oikeus. Porvoo 2000.
- Mäkilaine, Molla*: Valtiontukien valvonta yritystoiminnassa tehostuu. Defensor Legis 2/2004, s. 240 – 255.
- Määttä, Tapio*: Soft law kansallisen oikeuden oikeuslähteenä. Tutkimus oikeudellisen ratkaisun normipremissin muodostamisen perusteista ympäristöoikeudessa. Oikeustiede – Jurisprudentia XXXVIII, Helsinki 2005, s. 337 – 460.
- Nuolimaa, Risto*: Onko tilintarkastuslaissa muutostarpeita ja –paineita?. Tilintarkastus 1/2003, s. 7 – 11.
- Oulasvirta, Lasse*: Sisäisen tarkastajan ammattikunnan kehitys Suomessa. Tilintarkastus 2/2006, s. 43 – 50.
- Pirkola, Hannu*: Rakennerahastot – ohjelmien valmistelu, täytäntöönpano ja valvonta. Vammala 1998.
- Porokka-Maunuksela, Raija – Huuskonen, Juha – Koskinen, Outi – Säilä, Esko*: Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki 2004.
- Raitio, Juha*: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. Helsinki 2006.
- Raunio, Tapio – Wiberg, Matti (toim.)*: Risto Lampisen artikkeli teoksessa: Virkamiehistö – EU-asioiden kansalliset asiantuntijat ss. 151. Helsinki 2000.
- Raunio, Tapio – Wiberg, Matti (toim.)*: Ilkka P. Laurilan artikkeli teoksessa. Maatalous ss. 221. Helsinki 2000.
- Riistama, Veijo*: Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. Porvoo 1999.
- Rinkineva, Marja-Leena*: EU:n tilintarkastussäätely uudistuu. Tilintarkastus 4/2004, s. 8 – 12.
- Rosas, Allan (toim.)*: Oikeus, demokratia ja informaatio. s. 66 – 75. Helsinki 1993.
- Ruostetsaari, Ilkka – Holttinen, Jari*: Tarkastuslautakunta kunnan päätöksenteossa. Vammala 2004.
- Ryynänen, Aimo*: Euroopan Unioni ja kunnallishallinto – edetäänkö ”kuntasokeudesta” aitoon kumppanuuteen?. Julkaistu Edilexissä 11.10.2006. <http://edilex.fi/lakikirjasto/3711.pdf>.
- Saarikivi, Maj-Lis*: Osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuus. Helsinki 2000.
- Saarinen, Antti*: Sarbanes-Oxley-lain ja Suomen tilintarkastuslain merkittävimmät erot yritysten näkökulmasta. Jyväskylän yliopisto 2005. Pro gradu –tutkielma.
- Satopää, Rauno*: Euroopan unioni muovaa tilintarkastusta. Tilisanomat 2/1998, s. 53 – 55.
- Siltala, Raimo*: Oikeustieteen tieteenteoria. Helsinki 2003.
- Sisäasianministeriö*: Suomen rakennerahastostrategia 2007 - 2013, ss. 111.
- Strasser, Daniel*: The Finances of Europe. Luxembourg 1991.
- Tiilikainen, Teija*: Perustuslaki EU:lle. Ulkoasianministeriö/ Eurooppa-tiedotus.2004.

Valtiontalouden tarkastusvirasto: Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet. Tilintarkastusjulkaisuja 2003.

Vuorinen, Erkki: Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät. Pori 2000.

Wiiberg, Matti: Lainsäädäntömme EU-vaikutteisuus luultua oleellisesti pienempää. Oikeus 2/2004.

White, Fidelma – Hollingsworth: Audit, Accountability and Government. Oxford : Clarendon Press 1999.

Työryhmäraportit

Hallinnon ja kehittämisen ohjausryhmä, loppuraportti 2007: Maa- ja metsätalousministeriö.

Maaseutuelinkeinohallinnon muutoksenhakusäännösten uudistamistyöryhmän muistio MMM 2004:1. Helsinki 2004.

Rakennerahastojen valvonta- ja hallinnointityöryhmän mietintö. Sisäasianministeriön julkaisu 6/1999.

Valtionvarainministeriön työryhmämuistio 15/2001: EU-rahavirrat Suomessa 1995 - 2000.

Tilintarkastuslakityöryhmän raportti: Kauppa- ja teollisuusministeriön julkaisu 12/2003.

Tukivalvonnan kehittämistä selvittäneen työryhmän muistio: Maa- ja metsätalousministeriön julkaisu 1999/12 (ISSN 0781-6723).

Lainvalmisteluaineisto:

HaVM 30/2006 vp: Hallituksen esityksestä rakennerahastolaiksi sekä laeiksi alueiden kehittämislain ja Kainuun hallintokokeilusta annetun lain muuttamisesta.

HE 242/1998 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

HE 39/2000 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 56/2003 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta

HE 8/2006: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kuntalain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

HE 35/2006 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi maaseudun kehittämiseen liittyvien ohjelmien hallinnoinnista.

HE 71/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 §:n muuttamisesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 194/2006: Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi

HE 220/2006 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Euroopan kalatalousrahaston kansallisesta hallinnoinnista ja elinkeinokalataloudelle myönnettävistä tuista.

HE 242/2006 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rakennerahastolaiksi sekä laeiksi alueiden kehittämislain ja Kainuun hallintokokeilusta annetun lain muuttamisesta.

TaVM 33/2006 vp: Talousvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä tilintarkastuslaiksi.

VaVM 2/2006 vp: Valtionvarainvaliokunnan mietintö valtiontilintarkastajien kertomuksesta vuodelta 2005.

Internet-lähteet (saatavilla alla olevissa osoitteissa 21.3.2007)

Alueellinen kilpailukyky- ja työllisyystavoite:

<http://www.intermin.fi/intermin/home.nsf/pages/A02A571606BF0DBBC22570220046FC79>.

EU-rahoituksen opas 2005: www.eurooppa-tiedotus.fi/doc/fi/rahoitus/rahoitusopas2005.pdf.

Euroopan Keskuspankkijärjestelmän ja Euroopan Keskuspankin perussääntö:

http://www.bof.fi/fi/suomen_pankki/tehtavat/laki.htm.

Euroopan komissio: Eurooppa ja sen talousarvio: http://europa.eu/pol/financ/index_fi.htm.

Euroopan tilintarkastustuomioistuin: <http://www.eca.eu.int/9.5.2006>.

Eurooppa ja sen talousarvio: http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/21/index_fi.htm.

EU-talousarvio: http://www.vm.fi/vm/fi/09_valtiontalous/09_eu-talousarvio/index.jsp.

EU-teemoja: <http://www.eurooppa-tiedotus.fi/doc/fi/eu-tieto/EU-teemoja/default.asp>.

Keskuskauppakamarin lausunto JHTT-lain tarkistamistyöryhmän työryhmämuistiosta:

http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/julkaisut/jalausunnot/lausunnot/lausunnot_2004/fi_FI/jhtt_la
ki/.

Keskuskauppakamarin tilintarkastustiedotteet:

http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/ttt/

Kuntalehti 2.1.2007: <http://www.kuntalehti.fi/default.asp?sc=3034&sa=81723>.

Ohjelmakausi 2007 - 2013: <http://www.intermin.fi/intermin> → alueiden kehittäminen → EU:n alue- ja rakennepolitiikka → Ohjelmakausi 2007 - 2013.

Petostentorjuntavirasto OLAF: http://ec.europa.eu/dgs/olaf/mission/mission/index_fi.html.

Ray taloustietoa: <http://www.ray.fi/raytietoa/raytalous.php?11=2>.

Suomen Pankki Säädöksiä 2006, verkkojulkaisu:

http://www.bof.fi/fi/suomen_pankki/tehtavat/laki.htm.

Suomen pankin tilintarkastajat: [http://web.eduskunta.fi/Resource.phx/toimielimet/toimielin-](http://web.eduskunta.fi/Resource.phx/toimielimet/toimielin-sptt01/index.htx?subpage=virkamiehet&te=sptt01#virkamiehet)

[sptt01/index.htx?subpage=virkamiehet&te=sptt01#virkamiehet](http://web.eduskunta.fi/Resource.phx/toimielimet/toimielin-sptt01/index.htx?subpage=virkamiehet&te=sptt01#virkamiehet).

Suuret virastot panostavat sisäiseen tarkastukseen:

http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20070118Suuret/name.jsp.

Taloudellinen, alueellinen ja sosiaalinen

koheesio: http://europa.eu/scadplus/glossary/economic_social_cohesion_fi.htm.

Uusi rakennerahastokausi linjattu:

<http://www.intermin.fi/intermin/bulletin.nsf/09e69b0dd8f7d53d00256a8d0047ccdf/1ca2f30d8613f3f6c225726e0031532b?OpenDocument>.

Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta 23.12.2005:

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20051223Valtio/name.jsp.

VTV:n tarkastuskertomus 138/2006:EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerahastojen epäsäännönmukaisuuksien ilmoittamismenettelystä: <http://www.vtv.fi>.

Yhteisen maatalouspolitiikan rahoitus: <http://europa.eu/scadplus/leg/fi/lvb/l11096.htm>.

Yleinen talousarvio 2007: http://eur-lex.europa.eu/budget/data/D2007_VOL1/FI/nmc-grseqN70091660751-2/index.html.

Oikeuskäytäntö

KHO:2006:58

KHO:2006:5

KHO 1993 A 57

KKO:2001:36

Rovaniemen käräjäoikeus 20.5.2005, tuomio 368 Dnro 243/230/2002.

Apulaisoikeusasiamiehen päätös 22.12.2006. Dnro 1896/2/05.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin:

Asia C-289/05, Länsstyrelsen i Norrbottens län v. Lapin liitto 8.3.2007.

Asia C-279/05, Vonk Dairy Products BV v. Productschap Zuivel.

Asia T-272/02, Comune di Napoli v. Euroopan yhteisöjen komissio.

Asia C-417/04P, Regione Siciliana v. Euroopan yhteisöjen komissio.

Asia C-27/04, komissio v. neuvosto 13.7.2004.

Asia C-124/1997, 21.9.1999, Läära.

Asia T-105/99, komissio v. Conseils des communes et régions d'Europe (CCRE) 1999, II-04099.

Asia T-277/1997, Iseri Europa Srl v. Euroopan tilintarkastustuomioistuin.

LYHENTEET

AGENDA 2000

EU:n poliitikkojen, mm. maatalouspolitiikan uudistus, josta sovittiin EU:n hallitusten päämiesten huippukokouksessa Berliinin Eurooppa-neuvostossa 1999 ja jossa on vahvistettu EU:n talousarvion rahoitusnäkymät vuosiksi 2000 - 2006.

art.	Artikla
CAP	Euroopan unionin yhteinen maatalouspolitiikka (Common Agricultural Policy)
COSO	Internal Control – Integrated Framework, 1992, 1994 by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants, Financial Executives Institute (Sisäisen valvonnan käsitelmä)
Dnro	diaarinumero
EAKR	Euroopan aluekehitysrahasto
EKTR	Euroopan kalatalousrahasto
EMOTR	Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahasto, kaudella 2007 - 2013 kuitenkin Euroopan maatalouden tukirahasto
EMR	Euroopan maaseuturahasto
EMU	Euroopan talous- ja rahaliitto (Economic and Monetary Union)
ERM	Enterprise risk management, kokonaisvaltainen riskienhallinta
ESR	Euroopan sosiaalirahasto
EU	Euroopan unioni (European Union)
EY	Euroopan yhteisö (EC, European Communities)
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
FEE	Federation des Experts Comptables Europeens (Euroopan tilintarkastajaliitto)
HaVM	hallintovaliokunnan mietintö
HE	hallituksen esitys eduskunnalle
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
IFAC	International Federation of Accountants (maailmanlaajuinen tilintarkastajien Yhteistyöorganisaatio)
IIA	The Institute of Internal Auditors Incorporated (Kansainvälinen sisäisen tarkastuksen Järjestö)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (YK:n jäsenvaltioiden Ylimpien tarkastuselinten ammatillinen järjestö)
ISA	International Standards of Auditing (Kansainväliset tilintarkastusstandardit)
JHTT	julkishallinnon tilintarkastaja
KHO	korkein hallinto-oikeus
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KKO	korkein oikeus
KOR	kalatalouden rahoituksen ohjausväline
KTM	Kauppa- ja teollisuusministeriö
LFA	luonnonhaittakorvaus, epäsuotuisille viljelyalueille maksettava tuki (Less Favourable Areas)
MAKERA	Maatalouden kehittämisrahasto

MMM	maa- ja metsätalousministeriö
MTK	Maataloustuottajain Keskusliitto
OLAF	Euroopan petostentorjuntavirasto (Office de Lutte Européen Antifraude)
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
RS	Rooman sopimus 25.3.1957
SM	sisäasiainministeriö
TE-keskus	työvoima- ja elinkeinokeskus
TILA	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TM	työministeriö
v.	vastaan
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta
VaVM	valtionvarainvaliokunnan mietintö
VFM	Value for Money
vp.	valtiopäivät
VTV	Valtiontalouden tarkastusvirasto
YMP	yhteinen maatalouspolitiikka

1. JOHDANTO

1.1 Taustaa

Talouden valvonta käsitteenä sisältää paljon muutakin kuin tilintarkastusta. Tilivelvollisuusajattelu kattaa yhteiskunnan kaikki erilaiset organisaatiot ja toiminnalliset järjestelmät. Agenttiteorian mukaan tarvitaan päämies (omistaja, kansalainen jne.), jonka toimeksiantoja hoitaa agentti (johto, palvelujen tuottaja jne.). Jotta päämies voisi varmistua agentin toimien asianmukaisuudesta, tarvitaan ulkopuolinen osapuoli, tilintarkastaja, arvioimaan toimeksiantojen toteutumisen tuloksellisuutta.¹

Tilintarkastusta on harjoitettu jo tuhansia vuosia, yhtä kauan kuin tilejä on pidetty². Suomen talouden kannalta tilintarkastusta voidaan tarkastella kahdelta eri taholta. Yksityisellä sektorilla on muodostunut yrityksiä ja muita yhteisöjä ja julkisen vallan puolella erilaisia julkisen vallan yksiköitä. Näiden yksiköiden johdon toiminnan tarkkailussa on tilintarkastuksella merkittävä rooli. Yksiköiden sidosryhmät, kuten omistajat tai jäsenet, haluavat tilintarkastuksen kautta varmistua siitä, että toimista ja taloudesta on annettu oikea informaatio.³

Yhteiskunnan muuttuminen, talouden kasvu ja nopea kansainvälistyminen ovat aiheuttaneet sen, että perinteiset sääntelyvälineet, kuten lait, eivät enää riitä. Valvontavastuuta on alettu siirtää julkisen vallan ulkopuolelle, koska sieltä löytyy asiantuntemusta ja osaamista paremmin. Esimerkiksi teollisuudelle ja erilaisille ammattiryhmille on määrätty erilaisia velvollisuuksia. Mainittakoon tässä tilintarkastajan velvollisuus ilmoittaa havaitsemistaan väärinkäytöksistä.⁴ Allan Rosas on artikkelissaan ”Soft law ihmisoikeuksien lähteenä” kirjoittanut sopimustapaisesta pehmeästä sääntelystä kansainvälisessä oikeudessa.⁵ Tämä tapahtui vuonna 1993 ja siitä voidaan katsoa soft law -käsitteen ja kehittymisen lähteneen Suomessa. Soft law eli pehmeä sääntely onkin kasvanut rajusti viime vuosina. EY-oikeudessa pidetään soft law:na EY:n perustamissopimuksen 249 artiklan mainitsemia Euroopan parlamentin, neuvoston ja komission suosituksia ja lausuntoja, jotka eivät lähtökohtaisesti ole sitovia. Tutkielmassani hyvän tilintarkastustavan ja kansainvälisten

¹ Myllymäki – Vakkuri, toim. 2001, s. 17 - 18.

² Kosonen 2005, s.17.

³ Riistama 1999, s. 15.

⁴ Huovinen: Tilintarkastus 7 - 8/2006, s. 1206.

⁵ Rosas 1993, s. 66 - 75.

tilintarkastusstandardien sekä komission suositusten velvoittavuus talouden valvonnassa nousee esiin.

Suomen liittyminen Euroopan unionin jäseneksi vuoden 1995 alusta on aiheuttanut talousjärjestelmämme muuttumista monin tavoin. Euroopan yhteisön päämäärien toteuttamiseksi on unioni asettanut yhdeksi tavoitteekseen sisämarkkinat. Niiden saavuttamiseksi poistetaan tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat esteet jäsenvaltioiden väliltä.⁶ Sisämarkkinoiden alueella Euroopan unionilla on yksinomainen toimivalta. Sisämarkkinoiden edistämiseksi harmonisoitiin välillinen verotus koko unionin alueella. Maallemme tuli velvollisuus maksaa jäsenmaksuja unionin budjetin rahoittamiseksi. Lisäksi Rooman sopimus velvoittaa jäsenvaltiot välttämään liiallista julkistalouden alijäämää (budjettikuri). Liittymissopimuksen allekirjoittaminen tarkoitti siis samalla Suomen eduskunnan finanssivallan olennaista vapaaehtoista rajoittamista.

Jokainen jäsenvaltio on joutunut myöntämään Euroopan yhteisön oikeusjärjestelmän ylikansallisen aseman liittyessään Euroopan unionin jäseneksi. Maataloustuet ovat kokonaan Euroopan unionin päätösvallassa. Se on kaventanut Suomen valtion mahdollisuuksia myöntää valtion tukia ja avustuksia. Toisaalta taas Suomi saa käyttää päätösvaltaa yhtenä Euroopan unionin neuvoston jäsenenä.⁷ Maatalouspolitiikan siirtyminen kokonaan yhteisen maatalouspolitiikan alaiseksi (RS 3 art.) on aiheuttanut suuria lainsäädännöllisiä sekä institutionaalisia muutoksia jäsenvaltioille.

EU-varojen käytössä ja valvonnassa on oikeussäännösten ja muiden oikeuslähteiden lisäksi otettava huomioon oikeusperiaatteita. Rooman sopimuksessa Suomi on hyväksynyt lojaliteettiperiaatteen, jossa tunnustetaan yhteisöoikeuden etusija. Lisäksi lojaliteettiperiaatteen noudattaminen tarkoittaa, että Suomi pidättäytyy kaikesta toiminnasta, joka saattaisi vaarantaa perustamissopimuksen tavoitteet. Varainkäytön valvonnan kannalta tärkeä periaate on yhteisön taloudellisten etujen suojaaminen petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta. Rooman sopimus velvoittaa myös moitteettomaan varainhoidon varmistamiseen. Se velvoittaa Suomen toimimaan yhteistyössä komission kanssa, jotta varmistetaan yhteisön budjetista myönnettyjen varojen moitteeton käyttö.⁸

⁶ Rooman sopimus, 3 art.

⁷ Myllymäki – Vakkuri, toim. 2001, s. 27.

⁸ Ibid, s. 28 - 31.

Kiinnostuin tutkielman aiheesta, koska käytännön tilintarkastustyö on ollut tuttua vuodesta 1996 alkaen. Työssäni olen joutunut yhä useammin tekemisiin EU-tukien valvonnan kanssa ja siksi koin tarpeelliseksi selvittää unionijäsenyyden etusijan vaikutukset tilintarkastusjärjestelmälle sekä julkisella että yksityisellä sektorilla.

1.2 Tutkimustehtävä ja rajaukset

Tutkielman tarkoitus on selvittää, mitä velvoitteita jäsenyys Euroopan unionissa on aiheuttanut Suomen julkisen talouden valvonnassa. Tutkielmassani keskityn tarkastelemaan aihetta Suomen tilintarkastusjärjestelmän näkökulmasta. Pyrin esittämään myös vastauksen kysymykseen, miksi unionijäsenyys velvoittaa Suomen tilintarkastusjärjestelmää muuttumaan? Tutkielmani päätehtävä on selvittää, miten Suomen tilintarkastusjärjestelmä on kehittynyt näiden velvoitteiden johdosta?

Tutkimus keskittyy analysoimaan niitä tilintarkastusjärjestelmää koskevia ratkaisuja, joita Suomen unionin jäsenvaltiona on ollut pakko panna täytäntöön unionijäsenyyden johdosta. Näille esitetään myös lainopillinen perusta sekä analysoidaan yhteiskunnallisia ja institutionaalisia vaikutuksia. Pyrin saamaan tutkielmaani myös kriittistä näkökulmaa analysoimalla jäsenyyden mukanaan tuomien velvoitteiden merkitystä kaikilla tilintarkastusjärjestelmän eri osa-alueilla. Mielenkiintoista on myös yrittää selvittää mitä seuraa, jos velvoitteita ei noudateta? Tutkielmassa pyrin myös osoittamaan, että yksityinen ja julkinen sektori ovat lähentyneet talouden valvontasäännösten alueella. Julkisen hallinnon valvonnassa joudutaan usein noudattamaan myös yksityisoikeuden säädöksiä. EU-tukien valvonta taas tuo yksityiselle puolelle Euroopan yhteisön oikeusjärjestyksen velvoitteet.

Uusien tutkimusten perusteella voidaan sanoa, että soft law –sääntelyn velvoittavuus oikeuslähteenä on muuttunut. Tutkielmani aihepiiriin liittyy harvinaisen paljon pehmeää sääntelyä, joten aion selvittää soft law'n merkitystä tilintarkastuksen näkökulmasta. Hyvä tilintarkastustapa on olennainen sääntelykeino tilintarkastusalalla, vaikka sen sisältöä ei määritellä laeissa. Myös erilaisia suosituksia ja ohjeistuksia noudatetaan talouden valvonnassa paljon. Tarkastelen aihetta sekä ulkoisen että sisäisen valvonnan kautta.

Suomen saamien EU-tukien valvonta on aiheuttanut suurimmat muutokset julkisen taloutemme valvonnassa, joten tutkielmani pääpaino on sen selvittämisessä. Aiheen laajuuden ja

monimutkaisuuden vuoksi olen keskittynyt rakennerahastotukien ja maataloustukien järjestelmien ja valvonnan tarkasteluun. Pääpaino on uudessa rahoituskaudessa 2007 – 2013, koska se on tuonut mukanaan runsaasti muutoksia. Valtion talouden valvonnasta tuon esille nykyisen tarkastusjärjestelmän ja unionijäsenyyden aiheuttamat pääasialliset muutokset siihen. Kunnat ovat olennainen osa valtiota ja siksi niiden valvontamekanismi on esityksessäni mukana. Välillisen julkishallinnon valvonta lähestyy yksityistä sektoria, joten selvitän niiden suhdetta lyhyesti.

1.3 Tutkimusmetodi

Tutkielma kuuluu julkisoikeuden alaan, vaikka myös yksityisoikeuden normistolla on merkitystä. Valtiosääntöoikeus on kaiken perustana ja muodostaa näin kytkennän finanssioikeuteen, joka jakautuu vero-oikeuteen ja finanssihallinto-oikeuteen. Tässä tutkielmassa keskitytään varainkäytön valvontaan, joka kuuluu finanssihallinto-oikeuden alaan. Kuntien varainkäytön valvonnan kautta liittyy kunnallisoikeus myös kiinteästi tutkimukseen.⁹ Tilintarkastusjärjestelmään kuuluu luontaisesti julkinen ja yksityinen alue. Oikeusjärjestelmämme on luokiteltu samoin julkisoikeuteen ja yksityisoikeuteen. Tutkielmassa käsitellyn yksityissektorin tilintarkastusjärjestelmän osalta tutkielma kuuluu yksityisoikeuden alaan ja tarkemmin talousoikeuteen.

Tutkimuksen kohteena ovat Euroopan unionin jäsenyyden velvoitteet Suomen tilintarkastusjärjestelmälle ja tältä osin tutkimus on oikeudenalaltaan yhteisöoikeutta. Sillä tarkoitetaan kolmea Euroopan yhteisöjen perustamissopimusta¹⁰ sekä unionisopimusta (Maastrichtin sopimus) siten kuin näitä on muutettu Amsterdamin sopimuksella ja Nizzan sopimuksella¹¹.

Tutkielmani tutkimusmetodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkimusongelmana on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö tilintarkastusjärjestelmän osalta kansallisella tasolla ja yhteisötasolla. Lisäksi pyrin antamaan vastauksen siihen, miten voimassa olevan oikeusjärjestyksen mukaan tulisi toimia todellisessa tilanteessa kansallisesti. Tutkielmassa pyrin tulkitsemaan eli selvittämään oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen sisältöä. Euroopan yhteisöjen ja Suomen oikeussääntöjen systematisoinnilla tavoittelen sitä, että oikeusjärjestysten sisältöön tutustujat löytävät olennaiset säännökset. Tarkoitus on saada hahmottumaan kokonaiskuva EY-

⁹ Myllymäki 2000, s. 17 - 19.

¹⁰ EY:n perustamissopimus ja EHTYn ja Euratomin perustamissopimukset

¹¹ Joutsamo ym. 2000, s. 17.

oikeuden ja kansallisen oikeuden välisistä keskinäissuhteista. Pyrin myös jäsentämään ajantasaiset oikeusjärjestykset Suomen tilintarkastusjärjestelmän kannalta, jotta unionijäsenyyden aiheuttamista velvoitteista saisi selkeän kuvan.

Tarkastelen lisäksi unionijäsenyyden Suomen tilintarkastusjärjestelmälle aiheuttamia velvoitteita oikeuspoliittisin (de lege ferenda) keinoin. Tutkielmassani tarkoituksenani on tuoda esiin yhteisön oikeusjärjestyksen vaikutukset kansallisiin normeihin ja yhteiskuntaamme. Oikeuspoliittisen tutkimuksen päämääränä on tutkia oikeudellisesta näkökulmasta yhteiskunnallista tavoitteenasettelua ja suunnittelua¹². Arvioin esimerkiksi moitteettoman varainhoidon-periaatteen mukanaan tuomia muutoksia kansallisella tasolla.

Suomi on solminut liittymissopimuksen Euroopan unionin kanssa vuonna 1994 (voimaan 1.1.1995). Sopimuksen mukaisesti Suomi on sitoutunut noudattamaan kaikkia liittymishetkellä voimassaolevia perustamissopimuksia sekä unionin toimielinten ennen liittymistä antamia päätöksiä ja määräyksiä. Myös Eurooppa-neuvoston, neuvoston ja jäsenvaltioiden yhteisesti hyväksymät julistukset, päätöslauselmat ja muut kannat tulivat samalla Suomea sitoviksi. Suomen liittymissopimus saatettiin voimaan supistetussa perustuslainsäätämisyjärjestyksessä. Unionin perustamissopimukset sekä liittymissopimus ovat Suomen unionijäsenyyden valtiosopimusoikeudellinen perusta.¹³

Suomen talouden valvonnan normilähteet koostuvat siis sekä Euroopan yhteisön säännöstöstä että Suomen kansallisesta lainsäädännöstä. Perustamissopimuksen määräyksillä voi olla välitön oikeusvaikutus, johon yksityiset oikeussubjektit voivat vedota. Tällöin oikeusmääräysten on kuitenkin oltava riittävän selkeitä, täsmällisiä ja ehdottomia. Välittömän oikeusvaikutukset katsotaan kohdistuvan vertikaalisuhteisiin eli oikeussuhteisiin yksityisen oikeussubjektin ja jäsenvaltion välillä. Sen lisäksi on vakiintunut tulkinta, että EY:n perustamissopimuksen määräyksillä voi olla myös horisontaalinen vaikutus (yksityisten oikeussubjektien välisissä suhteissa). Ainakin suurimpaan osaan sisämarkkinoita ja kilpailuoikeutta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin voidaan vedota suoraan.¹⁴

¹² Husa ym. 2005, s. 13.

¹³ Joutsamo ym. 2000, s. 60 - 61.

¹⁴ Ibid, s. 65 ja 80.

Yhteisön johdettua oikeutta ovat asetukset, direktiivit ja päätökset. Nämä sitovat normistot antaa Euroopan parlamentti, neuvosto tai komissio. Asetukset ovat suoraan ylikansallista lainsäädäntöä. Niitä pitää soveltaa välittömästi jäsenvaltioissa (RS 249 art.). Kansallista täytäntöönpanoa ei tarvita tai se voi olla jopa kiellettyä. Direktiivit on tarkoitettu lainsäädännön lähentämisnormeiksi. Jäsenvaltioiden lainsäätäjillä on velvollisuus panna ne täytäntöön kansallisella tasolla valitsemallaan tavalla. Päätökset koskevat yksittäistapauksia. Niihin sovelletaan yhteisön oikeuden ensisijaisuuden periaatetta, joten jäsenvaltioiden on myös niitä noudatettava.¹⁵

Suomen lainsäädäntö mukaan lukien myös perustuslaki on joutunut unionijäsenyyden vuoksi suurten muutosten kohteeksi. Jäsenyys Euroopan unionissa on rajoittanut Suomen eduskunnan lainsäädäntövaltaa, ulkoasianvaltaa ja budjettivaltaa. Suomen talouden kannalta merkittävässä asemassa ovat rakennerahastojen ja maatalousrahastojen rahavirrat ja niiden valvonta. Varainhoitoa ja rahastoja koskevat asetukset ovat suoraan sovellettavaa oikeutta. Kansallisella tasolla on Suomessa säädetty hallinnointilakeja selkeyttämään Suomen ja EU:n välisten varainsiirtojen hallinnointia ja valvontaa.

Tapaoikeuden velvoittavuus oikeuslähteenä on tutkielmassani vahvasti esillä. Erilaisten suositusten, käytännesääntöjen ja tapojen merkitys on kasvanut talouden valvonnassa. Hyvä tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuus on mainittu kansallisessa lainsäädännössä. Sen sisältöä ei ole kuitenkaan säädelty laintasolla.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielmassa on kuusi päälukua. Ensimmäinen luku koostuu johdannosta, jossa tutkielman taustat, tutkimustehtävät ja rajaukset sekä tutkimusmetodi selvitetään.

Toisessa luvussa tarkastellaan talouden valvonnan ja tilintarkastuksen käsitteitä teoreettisesti. Tarkoitukseni on selventää käsitteitä ja valvonnan merkitystä eri sidosryhmille. Sisäisen ja ulkoisen valvonta erottaminen toisistaan pohjustaa jatkossa esitettäviä erilaisia valvontajärjestelmiä. Tässä yhteydessä tuon esille myös pehmeän sääntelyn merkitystä Suomen talousvalvonnalle. Hyvän

¹⁵ Joutsamo ym. 2000, s 68 - 69.

tilintarkastustavan noudattamisen merkitys on selvitetty, koska se on olennaisen tärkeää tarkastuksen näkökulmasta.

Tutkielmani kolmannessa luvussa on esitetty ensin EY-oikeuden ja kansallisen oikeuden suhde sekä oikeusperiaatteiden ja suositusten vaikutukset. Samoin on selostettu unionin talousarviojärjestelmää ja monivuotista rahoituskehystä. Ne muodostavat perustan Suomen ja EU:n välisille varainsiirroille. Seuraavaksi käsittelen unionin valvontajärjestelmää, koska se valvoo myös Suomen julkista taloutta. Merkittävä osa tutkielmastani on Suomeen tulevien EU-rahavirtojen valvonta, joten selvitän ensin tukijärjestelmän rakenteen rakennerahastotukien ja maatalousrahastotukien osalta uudella ohjelmakaudella 2007 – 2013. Sen jälkeen käyn läpi tukien valvonnan normiperusteet sekä kansallisen hallinnon ja valvonnan. Lopuksi esitän arviointia valvonnan toteutumisesta.

Neljäs luku koostuu unionijäsenyyden velvoitteiden selvittämisestä valtion ja kuntien talouden valvonnalle. Käyn läpi kummankin valvonta- ja tarkastusjärjestelmän ja EU:n vaikutukset niihin. Välillisen julkishallinnon osalta olen ottanut esimerkeiksi Suomen Pankin, raha-automaattiyhdistyksen sekä Oy Veikkaus Ab:n talouden valvonnat.

Välillisen julkishallinnon valvonta muodostaa yhteyden yksityisen sektorin valvontajärjestelmään, jota olen tutkinut viidennessä luvussa. Unionijäsenyyden velvoitteet yksityisen puolen tarkastukseen ja valvontaan on selvitetty, jotta sen ominaispiirteiden vaikutusta julkisella sektorilla voitaisiin arvioida.

Kuudenteen lukuun olen kerännyt olennaiset päätelmät tutkielman muissa luvuissa käsitellyistä asioista. Siihen sisältyvät siis unionijäsenyyden aiheuttamat velvoitteet julkisen talouden valvonnalle Suomessa.

2. TALOUDEN VALVONTA JA TARKASTUS

2.1 Valvonnan käsitteestä

2.1.1 Hyvä hallintotapa ja päämies-agentti -teoria

Yksityisellä sektorilla organisaation johdon odotetaan johtavan toimintaa omistajien edun ja tahdon mukaisesti. Tehtävän hoitamiseksi on monilla eri tahoilla kehitelty hyvän hallintotavan (corporate governance) suosituksia. Hyvään hallintoon kuuluu omistajan oikeuksien suojeleminen, omistajien tasapuolinen kohtelu, omistajien lakisääteisten oikeuksien tunnustaminen ja heidän osallistumisensa rohkaiseminen, organisaation taloudellisten tietojen oikea-aikainen ja tarkka raportointi sekä organisaation johtoelimen ohjaus- ja valvontatehtävät ja tilivelvollisuus.¹⁶

Julkinen valta on tavallaan omistajan asemassa rahoittajana ja kansalaiset ja yhteisöt edunsaajina. Virastot ja laitokset hoitavat yhteiskunnan kannalta tärkeitä tehtäviä. Toiminnasta ei synny voittoa, vaan rahoitus hoidetaan pääosin julkisin varoin. Valtion hallintotoiminnassa noudatetaan keskeisesti hallintolakia, jossa säädetään hyvän hallinnon perusteet (HL 434/2003, 2 luku).¹⁷

Yrityksen, viraston tai laitoksen toimiva johto pitää saada sitoutumaan omistajien (yksityisellä sektorilla) tai asiakkaiden (julkisella sektorilla) etujen edistämiseen. Omistuksen ja vallan eriytyminen aiheuttaa valvontaongelman. Tämä päämies-agentti – näkökulma tarkoittaa sitä, että kumpikin toimija yrittää saada itselleen mahdollisimman suuren hyödyn. Agentti saattaa esimerkiksi toimia vastoin päämiehen etua omien intressiensä saavuttamiseksi. Ristiriitatilanteet voidaan välttää tai ainakin minimoida riittävien valvontatoimien avulla. Ylin johto on tilivelvollinen yksityisellä sektorilla omistajille ja julkisella sektorilla asianomaisen julkisen vallan edustajille.

¹⁶ Keskuskauppaamari ja Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitto: Suositukset pörssiyritysten hallinnoinnista (1997), s. 6 sekä OECD: OECD Principles of Corporate Governance: osa 1, kohdat II-VI.

¹⁷ Mattila 2006, s. 2 – 3.

Tilintarkastus ja sisäinen valvonta ovat keskeiset välineet valvonnan toteuttamiseksi. Johtoa voidaan myös sitouttaa erilaisten palkitsemisten kautta.¹⁸

2000-luvun alussa tapahtuneet väärinkäytökset (Enron, WorldCom, Qwest, Tyco) osoittivat, että pelkkä lainsäädäntö, tiedottaminen ja sitouttamistoimet eivät riitä hyvän hallintotavan varmistamiseen. Organisaation johtoa pitää valvoa ja sen pitää olla tilivelvollinen. On huolehdittava, että taloudellisten tietojen raportointi on oikea-aikaista ja tarkkaa. Myös tilintarkastus, sisäinen valvonta, riskienhallinta ja johtamis- ja hallintokäytännöt on järjestettävä asianmukaisesti.¹⁹

2.1.3 Sisäinen valvonta

Sisäinen valvonta eli kontrolli on käsitteenä prosessi, jota suorittaa organisaation johto saadakseen kohtuullisen varmuuden tavoitteiden saavuttamisesta. Näitä tavoitteita ovat toimintojen vaikuttavuus ja tehokkuus, taloudellisen raportoinnin luotettavuus sekä lakien ja säännösten noudattaminen. Sisäinen tarkastus on sisäisen valvonnan alakäsite, jonka avulla johto voi arvioida ja tutkia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tilaa. Sisäisen tarkastuksen tehtävät ovat laajempia kuin ulkoisen tarkastuksen, joka keskittyy pääosin lakisääteisiin tehtäviin.²⁰

Tilintarkastus voidaan siis jakaa kahteen osaan, sisäiseen ja ulkoiseen tarkastukseen. Sisäinen tarkastus tapahtuu organisaation johdon avuksi, jotta se saa informaatiota toimintojen onnistumisesta. Tarkoitus on varmistua, että sisäiset tarkkailujärjestelmät ovat tarkoituksenmukaisia ja toimivat. Sisäinen ja ulkoinen tarkastus liittyvät toisiinsa kiinteästi, koska ulkoisen tarkastuksen pitää varmistua siitä, että sisäinen tarkastus on järjestetty ja toimii tarkoituksenmukaisesti. Ulkoiset ja sisäiset tarkastajat toimivat monissa organisaatioissa yhteistyössä. Pääasiallinen ero sisäisellä ja ulkoisella tarkastuksella on kuitenkin se, että sisäinen tarkastus toimii organisaation johdon alaisena ja ulkoinen tarkastus on riippumaton johdosta ja tarkastaa myös johdon toimintaa. Sisäinen ja ulkoinen tarkastus kattavat kumpikin osittain samoja kohteita. Koska ulkoinen tarkastus on lakisääteistä toimintaa, ei se voi kokonaan siirtää vastuuta sisäiselle tarkastukselle.²¹

¹⁸ Mattila 2006, s. 2 – 3.

¹⁹ Ibid, s. 1 – 5.

²⁰ Riistama 1999, s. 65 - 69.

²¹ Ibid.

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on palvella johdon tarpeita. Sen tarkoituksena on saada johto varmistumaan siitä, että organisaation resurssit ovat tehokkaassa ja vaikuttavassa käytössä, lakeja ja säännöksiä noudatetaan ja raportointi on tarkoituksenmukaista. Sisäinen tarkastus on kehittynyt myöhemmin kuin ulkoinen tarkastus. Aluksi sisäinen tarkastus oli vain yksikön laskentatoimen osaston laajennusta. 1970- 1980 – luvuilla sisäisten tarkastajien tehtäväkuva laajentui myös operatiivisen toiminnan tarkastamiseen. Sisäisiltä tarkastajilta on alettu vaatia riskienhallinnan arviointia ja tavoitteeksi on asetettu johtamisen ja hallintoprosessien kehittäminen. Sisäiseltä tarkastukselta odotetaan nykyään lisäarvoa koko organisaatiolle.²²

Lisäarvon tuotto-odotuksista on seurannut, että Sisäisten tarkastajien kansainvälinen järjestö (IIA) on määritellyt sisäisen tarkastuksen uudestaan: ”Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmennus- sekä konsultointitoimintaa, jolla tuotetaan lisäarvoa organisaatiolle ja parannetaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.”

Yksityisellä puolella sisäinen tarkastus on joutunut ottamaan kehitysaskelita sijoittajien vaatimusten noustessa. Yhdysvalloissa säädettiin Sarbanes-Oxley–laki vuonna 2002, joka on yksi merkittävimmistä uudistuksista kansainvälisellä tasolla. Laki koskee Yhdysvalloissa listattuja pörssiyrityksiä sekä niitä tarkastavia tilintarkastusyhteisöjä ja sillä perustettiin uusi elin (Public Companies Accounting Oversight Body) valvomaan tilintarkastusyhteisöjä. Lisäksi laissa asetettiin uusia vaatimuksia ja rajoituksia tilintarkastajille, johtajille ja työntekijöille. EU:n tilintarkastusdirektiivi on viemässä lainsäädäntöä Sarbanes-Oxley–lain suuntaan. Myös Suomessa on eduskunta juuri hyväksynyt uuden tilintarkastuslain (HE 194/2006 vp) direktiivin voimaansaattamiseksi. Tilintarkastusdirektiivissä edellytetään sisäisten valvontajärjestelmien olemassaoloa. SOX menee vielä pitemmälle ja edellyttää, että ulkoiset tilintarkastajat vahvistavat sisäisten valvontajärjestelmien raportoinnin.²³

Vuonna 1992 Yhdysvalloissa kehitetty COSO –raportti sisälsi nykyään yleisesti sovelletun sisäisen valvonnan mallin. Sitä on myöhemmin täydennetty kokonaisvaltaiseksi COSO-ERM-kehikoksi ²⁴. Malli kuvaa organisaation toimintaa lähtien strategisista tavoitteista. Suomessa on

²² Riistama 1999, s. 65 - 69.

²³ Saarinen 2005, s.39.

²⁴ ERM= *enterprise risk management* 'kokonaisvaltainen riskienhallinta'.

valtionvarainministeriö julkaissut valtion laitoksia koskevan arviointikehikon, joka perustuu COSO-ERM-malliin.²⁵

Monilla suurilla yhtiöillä tai julkisilla laitoksilla tai virastoilla on oma sisäinen tarkastusosastonsa. Pienemmällä yksiköillä saattaa olla vain yksi sisäinen tarkastaja. Kaikkein pienimmillä organisaatioilla ei ole mahdollista palkata omaa sisäistä tarkastajaa, joten tehtävät on monesti annettu ulkopuoliselle tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle. Tuulikki Help käsittelee artikkelissaan pienen sisäisen tarkastuksen yksikön toimintamahdollisuuksia. Hänen mukaansa sisäisen valvonnan toimeenpanon ja seurannan vastuu kuuluu yrityksen operatiiviselle johdolle. Onnistunut sisäinen tarkastus edellyttää sisäisen tarkastuksen aseman vakiintuneisuutta tarkastuskohteessa, yhteistyötä ulkoisten tarkastajien kanssa sekä tarkastuskohteen toimintojen tuntemista. Lisäksi verkostoituminen oman ammattikunnan muiden tarkastajien kanssa on tärkeää, jotta voi oppia muiden kokemuksista.²⁶ Sisäisen tarkastuksen volyymin lisääntymistä kuvaa Sisäiset tarkastajat ry:n jäsenmäärän kasvu. Vuonna 2005 yhdistyksellä on ollut 550 jäsentä. Yhdistyksen perustamisvuonna 1956 jäseniä oli 19.²⁷

2.2 Tilintarkastus

2.2.1 Tilintarkastuksen tehtävät ja merkitys

Kansainvälinen tilintarkastajaliitto eli *International Federation of Accountants* (IFAC) määrittelee tilintarkastuksen seuraavasti: ”Tilintarkastus on minkä tahansa kokoisen tai lakisääteisen muodon omaavan ansaintataloudellisen tai muun talousyksikön tilinpäätöksen tai siihen verrattavan informaation tutkimista, jonka tarkoituksena on mielipiteen ilmaiseminen tutkitusta tilinpäätöksestä tai siihen rinnastettavasta informaatiosta.”²⁸

Tilintarkastuksen tehtävä on ensisijaisesti välittää informaatiota tilintarkastuskertomuksen, tilintarkastuspöytäkirjan sekä suullisen raportoinnin kautta. Tilintarkastuksen antaman informaation tarkoitus on varmentaa tilinpäätöksen ja kirjanpidon antama taloudellinen tieto. Informaatiota

²⁵ Holopainen ym. 2006, s. 37 – 40.

²⁶ Help: Tilintarkastus 1/2003, s. 50 - 52.

²⁷ Oulasvirta: Tilintarkastus 2/2006, s. 46.

²⁸ Sarja 1999, s. 6.

välitetään tarkastettavasta kohteesta erilaisille sidos- tai intressiryhmille. Tiedon välittämisessä on olennaista, että se on todenmukaista.²⁹

Yhteiskunnallisella tasolla tilintarkastuksen tehtävä on määriteltävissä uuden tilintarkastuslain (UTTL 11§) normeista. Lain mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. Tarkastuksen tavoitteet on löydettävissä lain 15 §:stä, jossa säädetään tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. Edellytykset tilintarkastuksen yhteiskunnallisen tavoitteen saavuttamiseksi on pyritty luomaan Kansainvälisen tilintarkastusjärjestön (IFAC) antamilla suosituksilla. IFAC määrittelee tilintarkastuksen tavoitteen saavutetuksi, jos tilintarkastaja on varmistunut siitä, että tilinpäätös on kokonaan laadittu yksilöidyn, taloudellisten tietojen esittämistä koskevan kehyksen mukaisesti.³⁰

Kuntalain mukaiset tavoitteet voidaan määritellä sekä suppeasti että laajasti. Suppean näkökulman mukaan tilintarkastuksen tavoitteet voidaan lukea suoraan kuntalain 73 §:stä (365/1995). Lain mukaan tilintarkastajan on tarkastettava, onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Lisäksi on tarkastettava, onko kunnan tilinpäätös ja konsernitase laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista. Valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annettujen tietojen oikeellisuus on varmistettava. Lopuksi on vielä tutkittava, onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Laajemman määritelmän mukaan kunnan tilintarkastuksen tehtäviin luetaan edellä mainittujen lakisääteisten tehtävien ohella repressiiviset, preventiiviset sekä järkeistävät pyrkimykset. Tarkastuksessa pyritään paljastamaan jo tapahtuneet väärinkäytökset sekä hyvän kunnallisen tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa estämään uhkaavat väärinkäytökset. Kolmanneksi tilintarkastuksen haluttaisiin pyrkiä kehittämään ja järkeistämään hallintoa ja taloutta kaikin mahdollisin tavoin.

Yksityisen ja julkisten sektorin tilintarkastus vaihtelee painotusten ja yksityiskohtien osalta. Tilintarkastuksen perustehtävä säilyy kuitenkin samana. Sen pääfunktiona on saada aikaan luotettavuutta. Tilintarkastuksen antama informaatio palvelee koko yhteiskuntaa. Informaationtarve

²⁹ Sarja 1999,s. 7 - 8.

³⁰ Ibid, s. 10.

tosin vaihtelee sen mukaan, onko kyseessä julkis- vai yksityisoikeudellinen organisaatio. Tarkastuksen tuloksista saatava käytännön hyöty luo sille arvon. Suomessa 1990-luvun taloudellinen lama toi mukanaan konkurseja, joiden osasyynä on katsottu olevan tilintarkastusjärjestelmän pettäminen. Tilintarkastuksen olisi pitänyt ennakoita tulevat katastrofit. Tilintarkastuksen tehtävänä on toimia omistajien ja tarkastettavan kohteen edun mukaisesti. Tilintarkastuksella on myös merkitystä julkisen vallan organisaatioiden käyttäytymiseen. Tarkastuksen yhtenä tarkoituksena on pitää johto vastuussa sekä omistajiaan että muita intressitahoja kohtaan.³¹ Julkistalouden valvonnassa lisäelementtinä on mukana edustuksellisen kansanvallan huomioiminen.

Tilintarkastus eettiseltä kannalta katsottuna valvoo liike-elämän ja julkisen toiminnan etiikkaa. Yhteiskunnan eettisten arvojen muutos vaikuttaa myös välittömästi tilintarkastuksen käsitteeseen. Tämän eettisen tehtävän yhteydessä on tilintarkastusdirektiivillä ja muilla normeilla ja suosituksilla suuri merkitys. Unionin jäsenmaiden erilaiset kulttuurit ja yhteiskuntarakenteet tarvitsevat yhdenmukaistavia säännöksiä, jotta yhteismarkkinat voivat toimia.³²

2.2.2 Tilintarkastuksen intressiryhmät

Julkisen ja yksityisen organisaation tilintarkastuksen intressiryhmät ovat erilaiset. Kummatkin ryhmät haluavat kuitenkin tilintarkastuksen varmentavan tilinpäätöksen oikeellisuuden. Julkisen sektorin toimintatavat ovat viime aikoina lähentyneet yksityistä sektoria. Tulos- ja tehokkuusajattelu on tullut mukaan myös julkisella puolella.

Mikko Sarja on kirjassaan (Tilintarkastajan riippumattomuus, s. 17 - 23) kuvannut intressiryhmiä seuraavasti:

Yksityisen sektorin pääasiallinen intressiryhmä ovat osakkeenomistajat. Omistajien intressi tilintarkastusta kohtaan on suuri yhtiöissä, joissa johto ja omistus ovat erillään. He haluavat tilintarkastuksen varmentavan heidän sijoituksensa arvon. Kunnissa intressiryhmänä ovat kuntalaiset. Kunnan asukkaat haluavat, että heidän veroina maksamansa summat käytetään asiallisesti.

³¹ Sarja 1999, s. 10 - 14.

³² Ibid, s. 16 - 17.

Luotonantajien intressi tilintarkastusta kohtaan on merkittävä sekä julkisella että yksityisellä puolella. Rahoituslaitokset haluavat varmistaa, että kohteeseen on turvallista antaa luottoa. Tavaroiden ja palvelujen toimittajat voidaan myös lisätä tähän luetteloon. Mahdolliset uudet osakkeenomistajat ja liikekumppanit sekä kilpailijat ovat myös erittäin kiinnostuneita tilintarkastuksen tuloksista.

Työntekijöiden intressit kohtaavat myös sekä julkisella että yksityisellä sektorilla. He haluavat yhtäältä tietää, että heidän työpaikkansa on turvattu. Toisaalta heitä kiinnostaa työehtojen ja palkkauksen parantamismahdollisuudet. Työnantajan huono taloudellinen tilanne aiheuttaa työntekijöiden hakeutumista muualle.

Valtio ja sen viranomaiset ovat yksi intressiryhmä. Vero-, poliisi- ja hallinnolliset valvontaviranomaiset ovat kiinnostuneita kohteen tilintarkastuksesta. Tukia myöntävät viranomaiset ovat myös erittäin kiinnostuneita tarkastustuloksista. Valtio kontrolloi tilintarkastuksen avulla yhteiskunnallisesti merkittäviä aloja, kuten esimerkiksi pankkeja ja vakuutusyhtiöitä. Valtion on myös tärkeätä tietää, käyttävätkö kunnat saamansa valtionavut oikeisiin tarkoituksiin. Tilintarkastus toimii kaikilla näillä alueilla tärkeänä varmentajana.

Tiedotusvälineet ja julkinen sana voivat nykyään vaikuttaa kaikkiin tilintarkastuksen intressiryhmiin. Median pitäisi kuitenkin tuntea vastuusta välittämänsä tiedon oikeellisuudesta. Tiedotusvälineet pystyvät kuitenkin usein muokkaamaan tilintarkastuksesta saamansa tiedon kansalaisille tajuttavaan muotoon.³³

2.2.3 Tilintarkastuksen edellytykset

Tilintarkastussuosituksen mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on saavuttaa riittävä varmuus siitä, ettei tilinpäätös kokonaisuutena sisällä olennaisia virheitä tai puutteita. Riittävä varmuus kattaa koko tarkastusprosessin.³⁴ Tilintarkastustyön perusolettamuksia ovat todennettavuus, etujen

³³ Sarja 1999, s. 17 - 23.

³⁴ KHT-yhdistys ry 2005, s. 50.

ristiriidattomuus, perusteiden saatavuus, sisäisen tarkkailun toimivuus, hyvän kirjanpitotavan riittävyys, oikeellisuuden pysyvyys ja riippumattomuuden ammatillinen veloittavuus.³⁵

Todennettavuus on näistä edellytyksistä keskeisin. Kyse on siitä, mitä on pidettävä näyttönä (evidence) ja millä tavoin se voidaan todentaa (verification). Näyttö on ehdoton, kun tilintarkastaja voi esimerkiksi itse nähdä vaihto-omaisuuden olevan olemassa (empiirinen todentaminen). Harvoin todentaminen on kuitenkaan täydellistä ja ehdotonta. Tarkastustyössä joudutaan soveltamaan montaa eri menetelmää. Valtaosa tilintarkastajan hankkimasta tilintarkastusevidenssistä on enemmän suuntaa antavaa kuin täyden varmuuden antavaa. Etujen ristiriidattomuus tarkoittaa sitä, että tilintarkastajan ja johdon toiminnan ja tavoitteiden välillä ei voi pitkällä aikavälillä olla ristiriitaa. Tilintarkastus ei ole käytännössä mahdollista kohtuullisin kustannuksin, jos luottamukselliset suhteet puuttuvat toimeksiantajaan ja johtoon.³⁶

Tilintarkastajan on voitava luottaa siihen, että kaikki kirjanpidon tositteet ja tilinpäätöksen perusteet sekä muu aineisto ovat hänen käytettävissään. Johdolta voi pyytää kirjallisen vakuutuksen, että kaikki tarpeellinen aineisto on esitetty ja toiminta ei perustu esimerkiksi salaisiin yhteisön kannalta vahingollisiin sopimuksiin. Jos johto kieltäytyy antamasta tietoja tai on muuten syytä epäillä aineiston kattavuutta, tilintarkastajan tulee harkita asian vaikutusta raportointiinsa eli tilintarkastuskertomukseen. Kyseessä on silloin tilintarkastuksen laajuutta koskeva rajoitus.³⁷

Sisäisen tarkkailun toimivuus ehkäisee väärinkäytöksiä ja sääntöjen vastaista menettelyä. Tilintarkastajan tulisi perehtyä tarkastuskohteen kirjanpitojärjestelmään ja sisäiseen kontrollijärjestelmään tilintarkastuksen suunnittelemista varten. Suunnittelulla pyritään minimoimaan tilintarkastusriskiä. Tilintarkastusriski tarkoittaa riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa väärän lausunnon silloin, kun tilinpäätökseen sisältyy olennainen virhe tai puute. Tarkastuskohteen sisäiset kontrollijärjestelmät tarkoittavat johdon käyttöönotettavia toimintaperiaatteita ja menettelytapoja, joilla pyritään varmistamaan tavoitteiden saavuttaminen.³⁸

³⁵ Riistama 1999, s. 50 – 52.

³⁶ Ibid, s. 58 – 59.

³⁷ KHT-yhdistys ry 2005, s. 301 – 305 sekä Riistama 1999, s. 60.

³⁸ KHT-yhdistys ry 2005, s. 163 – 177.

Hyvän kirjanpitotavan riittävyys on tärkeä edellytys tilintarkastukselle. Talousyksikön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta esitetään oikeat ja riittävät tiedot. Hyvän kirjanpitotavan noudattaminen tarkoittaa voimassaolevien lakien ja säännösten sekä viranomaisohjeiden noudattamista. Niiden lisäksi on noudatettava kirjanpitolain säätämiä yleisiä tilinpäätösperiaatteita, joita ovat muun muassa toiminnan jatkuvuus, johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja –menetelmien soveltamisessa ja varovaisuus.³⁹

Jos tilintarkastaja on todennut toimivan johdon hoitavan liiketoimintoja menestyksekkäästi, voi hän olettaa tulevaisuudessakin todennäköisesti näin tapahtuvan. Tätä tarkoittaa oikeellisuuden pysyvyys tilintarkastustyössä. Toisaalta taas havaitessaan, että puutteellisuuksien korjaamiseen ei ole ryhdytty riittävästi, tilintarkastajan on tehostettava tarkastustoimintaansa.⁴⁰

Tilintarkastajan on oltava tarkastuskohteestaan riippumaton. Riippumattomuus voidaan käsittää tosiasiallisena riippumattomuutena, jolloin tarkastaja voi hoitaa tarkastuksen itsenäisesti kiinnittäen huomiota kaikkiin tarkastuksen kannalta merkittäviin asioihin. Riippumattomuuden pitää olla uskottavaa myös ulkopuolisen tarkastelijan silmin katsottuna.⁴¹

2.3 Pehmeän sääntelyn vaikutus talouden valvontaan

2.3.1 Soft law oikeuslähdeopin näkökulmasta

Lakien vahvas velvoittavuus oikeuslähteenä on selvää. Tavanomaisen oikeuden sisältö taas on ollut paljon keskustelun aiheena. Raimo Siltala tulkitsee sen tarkoittavan määrätyllä oikeudenalalla vakiintunutta käytäntöä tai tapaa. Jos säädettyä lakia ei ole, tuomarin tai viranomaisen tulee soveltaa alan tavanomaista käytäntöä, ellei se ole kohtuutonta. Siltala tulkitsee myös, että lainsäätäjä on saattanut myös jättää tarkan ja yksityiskohtaisen sääntelyn jonkin ammattiryhmän tehtäväksi ja mainitsee esimerkkeinä hyvän kauppatavan, hyvän kirjanpitotavan sekä hyvän tilintarkastustavan.⁴²

³⁹ Riistama 1999, s. 61 – 62.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Saarikivi 2000, s. 61 – 66.

⁴² Siltala 2003, s. 272 - 274.

Sallittuja oikeuslähteitä voidaan perinteisesti käyttää lisäperusteluiksi ja kannanottojen tueksi. Niillä ei ole itsenäistä perusteluarvoa. Kyseeseen voivat tulla esimerkiksi arvot, moraali, vertailut tai seuraamusharkinta. Perinteisesti soft law –säätely asettuu oikeuslähteenä myös tähän sallittujen joukkoon. Säädösten lisääntynyt määrä on kuitenkin pakottanut joustavamman säätelyn hyväksymiseen lakien rinnalle.

Tapio Määttä on tutkinut soft law –säädöksen sitovuutta erityisesti ympäristöoikeuden alalla ja korostaa, että ammatillinen harjaantuminen on ainoa keino selvittää niiden velvoittavuus oikeuslähteenä.⁴³ Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkija Emilia Korkea-aho ennustaa Internetjulkaisussaan, että pehmeä säätely kasvaa räjähdysmäisesti unionin alueella tulevina vuosina. Hänen mukaansa pehmeä säätely kilpailee kovan säätelyn kanssa, jos oikeudenalan perusteita koskeva lainsäädäntö tai oikeudenalan yleiset opit ovat ajantasaisia ja vakiintuneita. Korkea-ahon mukaan on mahdollista, että pehmeä säätely on vain välivaihe ja siirtyy oikeushistoriaan, kun yleiset opit kehittyvät ajan tasalle.⁴⁴ Jan Klabbers aprikoi artikkelissaan Lakimies-lehdessä pehmeiden säännösten laatijoiden tilivelvollisuusasemaa. Viranomaiset näyttävät vain noudattavan soft law-sääntöjä, mutta he eivät ole vastuussa niiden laatimisesta. Hän pohtii myös sitä, kenellä on oikeus luoda uusia sääntöjä globalisaation edetessä kovaa vauhtia. Muuttuvassa maailmassa ei ole aina selvää, kuka toimintaa johtaa. Klabbers miettii myös sitä, millainen asema monikansallisilla yhtiöillä on pehmeän säätelyn luomisessa. Hänen mielestään ero lain ja soft law'n välillä on hämärtynyt. Etenkin tulevaisuutta on vaikea ennustaa. On mahdollista, että julkisen tahon luoma lainsäädäntö on tulevaisuudessa lähinnä poikkeustapaus.⁴⁵

EY:n perustamissopimuksen 249 artiklan mukaisesti Euroopan parlamentti, neuvosto ja komissio voivat antaa suosituksia ja lausuntoja. Ne ohjaavat yleensä ylempien sääntöjen tulkintaa myös varainhoidossa ja valvonnassa. Pehmeät oikeuslähteet muodostavat yhteisön oikeusjärjestyksessä oman ryhmänsä. Niiden sitovuus ja velvoittavuus on tapauskohtaista. Erilaisia soft law'n muotoja yhteisössä ovat ilmoitukset, julistukset, jäsenvaltioiden lausumat, kertomukset, käytännesäännöt, lausunnot, puheenjohtajan päätelmät, puiteohjelmat, puitepäätökset, päätöslauselmat, suositukset,

⁴³ Määttä 2005, s. 448 - 452.

⁴⁴ Korkea-aho 2006, s. 81 - 83.

⁴⁵ Klabbers: Lakimies 7-8/2006, s. 1198 - 1205.

suuntaviivat, tiedonannot, toimielinten väliset sopimukset, valkoiset kirjat, vihreät kirjat, yhteiset kannat, yhteiset toiminnat, yleiset toimintaohjelmat ja yleissopimukset.⁴⁶

Tapaoikeuden merkitys korostuu myös kaikessa tarkastustoiminnassa hyvän tilintarkastustavan noudattamisen vaatimuksena. EU -varoja tarkastavat viranomaisten lisäksi yksityiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt ostopalveluna.

2.3.2 Kansainväliset suositukset ja hyvä tilintarkastustapa

Kansainväliseen tilintarkastajaliittoon IFAC:iin kuuluu tällä hetkellä 155 jäsentä, jotka koostuvat eri maiden auktorisoitujen tilintarkastajien yhdistyksistä. Suomea edustavat IFAC:ssa sekä KHT-yhdistys ry että HTM-tilintarkastajat ry. IFAC:in tehtävänä on kehittää muun muassa hyvää tilintarkastustapaa maailmanlaajuisesti julkaisemalla tilintarkastusta koskevia ISA-standardeja. Yhdistys julkaisee myös eettisiä ohjeita (Code of Ethics'). Suomessa KHT-yhdistys on julkaissut tilintarkastusalan suosituksia 1970 -luvun lopusta alkaen. Suosituksilla on keskeinen merkitys hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä ja tunnetuksi tekemisessä. Nykyään KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksia seuraavat tarkoin ISA-standardeja ja eettiset ohjeet Code of Ethics'ä.⁴⁷

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa –julkaisu on suositus julkisen hallinnon tilintarkastuksen hyvistä käytännöistä. Sen johdannossa todetaan, että tilintarkastus perustuu lainsäädäntöön, tilintarkastusalan ohjeisiin ja suosituksiin sekä tilintarkastusalan hyvään tilintarkastustapaan. Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota kansainvälisen käytännön mukaan määrittelevät tilintarkastajat ja heidän ammattilliset järjestönsä. Oman suosituksen antamista JHTT-yhdistys perustelee sillä, että eroja KHT-yhdistyksen suositukseen on useita. Esimerkiksi tilintarkastuskertomukset eroavat toisistaan ja lisäksi julkishallinnon toiminta ei pyri voitontavoitteluun kuten yritystoiminta, vaan toiminnassa korostuu palveluiden järjestämisvastuu. Siinä pyritään mahdollisimman hyvään vaikuttavuuteen, tuottavuuteen ja taloudellisuuteen. Lähtökohtana suositukselle ovat olleet ylimpien tarkastusviranomaisten maailmanlaajuisen yhteistyöjärjestön INTOSAI:n⁴⁸ tarkastusstandardit. Suosituksessa todetaan kuitenkin, että KHT-

⁴⁶ Joutsamo ym. 2000, s. 55 - 103.

⁴⁷ KHT-Yhdistys Ry 2005, s. 830 - 831.

⁴⁸ International Organization of Supreme Audit Institutions, YK:n jäsenvaltioiden ylimpien tarkastuselinten ammatillinen järjestö.

yhdistyksen suosituksia voidaan noudattaa soveltuvin osin JHTT-yhdistyksen suositusten täydennyksenä.⁴⁹

Käsitteenä hyvä tilintarkastustapa on jatkuvasti kehittyvä. EU:n komissio suunnittelee myös ISA-standardien pakollista käyttöönottoa tilintarkastuksissa jäsenmaissa. Euroopan parlamentti ja neuvosto ovat antaneet uuden tilintarkastusdirektiivin⁵⁰, jossa annetaan komissiolle valtuudet hyväksyä tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA). Komissiolle annettiin samalla myös oikeus kehittää uusi eurooppalainen tilintarkastuskertomusmalli. Näitä tehtäviä varten on komission yhteyteen perustettu uusi toimielin, Audit Regulatory Committee (AuRC). Tämä rajoittaa jäsenvaltioiden omien kansallisten tilintarkastusstandardien noudattamista. AuRC –komitea koostuu pelkästään virkamiehistä.⁵¹

Komission rooli tilintarkastusjärjestelmän kehittämässä näyttää siis olevan olennainen. Esimerkiksi komissio on 14.12.2005 asettanut EGAOB:n (European Group of Auditors' Oversight Bodies) valvomaan tilintarkastajien toimintaa. Toimielin vastaa EU-tasoisesta tilintarkastusalan valvonnan koordinoinnista. Sen jäsenet eivät saa olla ammattitilintarkastajia.⁵² Lisäksi Euroopan unionin komissio on antanut kaksi tilintarkastusta koskevaa tärkeää suositusta. Ne ovat komission suositus lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa (2001/256/EY) ja komission suositus tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa (2002/590/EY).

2.3.3 Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen merkitys

TTL (1994/936) 16 §:n sekä UTTL 22 § mukaan tilintarkastuksessa velvoitetaan noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) valvoo tilintarkastuslain valtuuttamana Suomessa KHT-tilintarkastajia ja KHT-yhteisöjä. TILA on siirtänyt jäsenkuntansa laadunvalvonnan KHT-yhdistykselle. KHT-yhdistys raportoi vuosittain laadunvalvonnan tulokset TILA:lle. HTM-tilintarkastajat ry:llä on myös jäsentensä laadunvarmistusjärjestelmä. Yhdistys velvoittaa sääntöjensä nojalla jäsenensä laaduntarkastukseen tietyin aikavälein.

⁴⁹ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006, s. 4.

⁵⁰ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, annettu 17. toukokuuta 2006, tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta.

⁵¹ Keskuskauppakamari Tilintarkastustiedote 5/2005, s. 4.

⁵² Keskuskauppakamari Tilintarkastustiedote 1/2006, s. 3.

Tilintarkastajan vastuusta säädetään UTTL 51 §:ssä. Sen mukaan tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan yhteisölle tai säätiölle vahingon, jonka hän on aiheuttanut tahallisesti ja huolimattomuuttaan. Näin ollen vastuu on tuottamusvastuuta ja sen toteutumiseen vaaditaan syy-yhteys tilintarkastajan toimiin. Nykyään tilintarkastajan vastuu voi realisoitua ja näin on käynytkin muun muassa oikeustapauksessa KKO:2001:36. Siinä tilintarkastajat tuomittiin vahingonkorvauksiin muun muassa sillä perusteella, että ”...kuten alan tapaa osoittavasta tilintarkastusalan ohjeistuksesta ilmenee, tilintarkastajan on todettava...”. Korkein Oikeus on päätöksessään huomionnut hyvän tilintarkastustavan noudattamatta jättämisen raskauttavana tekijänä. Myös erään matkatoimiston konkurssin yhteydessä on julkisuudessa paljon keskusteltu tilintarkastajien vastuusta. TILA onkin antanut kyseisessä tapauksessa varoituksen hyvän tilintarkastustavan vastaisesta menettelystä⁵³.

Laissa julkistalouden ja –hallinnon tilintarkastajista (467/1999) 6 §:ssä säädetään, että tilintarkastuksessa on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. JHTT-lain (467/1999) 13 §:n mukaan JHTT-lautakunta huolehtii julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta. JHTT-lain 4 §:ssä säädetään, että tilintarkastajalla on toimessaan virkavastuu. Samoin kuin tilintarkastuslain alainen tilintarkastaja JHTT-tilintarkastajakin on velvollinen korvaamaan sen vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai huolimattomuudesta aiheuttanut tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle.

3. EUROOPAN UNIONIN TALOUDEN SÄÄNTELYN JA VALVONNAN MERKITYS SUOMELLE

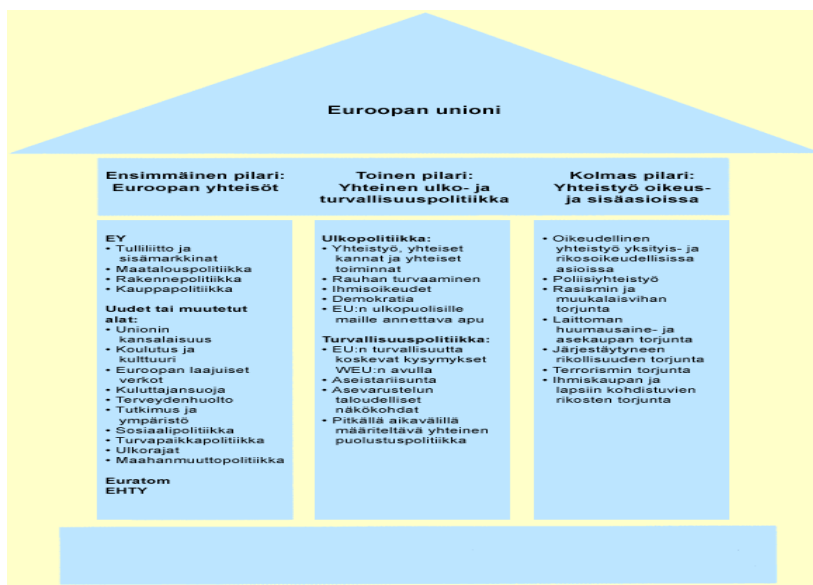
3.1 Suomi Euroopan unionin jäsenenä

3.1.1 Yhteisön oikeusjärjestys ja yksinomainen toimivalta

Euroopan unionin toimivallat on jaettu pilarimuotoon. Ensimmäiseen pilariin eli Euroopan yhteisön (EY) yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvat tulliliitto sekä sisämarkkinat ja maatalous-, rakenne- sekä kauppapolitiikka. Tässä tutkielmassa on tarkasteltu pääosin maatalous- ja rakennepolitiikkaa, koska Suomi saa niiden kautta eniten varoja. Unionin maatalouspolitiikan perustan muodostavat sisäinen tulliton kauppa ja yhteinen hintajärjestelmä.

⁵³ TILA: ratkaisusta http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/tt/.

Kuvio 1: Euroopan unionin pilarimalli



Lähde: http://europa.eu.int/eur-lex/fi/about/abc/abc_12.html

Euroopan unionin päätöksenteko- ja hallintokoneisto ovat isojen muutosten edessä itälaajentumisen vuoksi. Oikeusjärjestyksen sopeuttaminen muuttuneeseen tilanteeseen aiheuttaa paljon työtä.⁵⁴ Maastrichtin sopimuksella⁵⁵ hyväksytyn pilarimallin merkitys EU:n oikeusjärjestyksen kuvaajana onkin esimerkiksi Juha Raition mielestä vähitellen menettänyt merkitystään, koska EU:n yksinomaista toimivaltaa on lisätty asioissa, jotka ennen kuuluivat hallitusten välisen yhteistyön piiriin⁵⁶. EU:n uusin sopimusmuutos, jäsenmaissa ratifioitavana oleva sopimus Euroopan perustuslaista pyrkii yksinkertaistamaan EU:n ja jäsenmaiden välistä toimivallan jakoa. Perinteisestä pilarijaosta luovuttaisiin kokonaan. Tarkoituksena on myös selkeyttää monimutkaista sopimusjärjestelmää ja koota EY:n tuomioistuinkäytännössä tunnustetut oikeuden lähtökohdat samaan paikkaan. Sopimus sisältää myös oikeushenkilöiden EU:lle, jotta se voi solmia tiettyjä kansainvälisiä sopimuksia. Nykytilanteessa oikeushenkilöys on vain EU:n I pilarin Euroopan yhteisöllä. Uusi sopimus laajentaisi myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen toimivallan kattamaan Euroopan unionin kokonaan nykyisen I pilarin asemesta.⁵⁷

⁵⁴ Joutsamo ym. 2000, s. 1.

⁵⁵ Maastrichtin Eurooppa-neuvoston kokouksessa 9 - 10.12.1991 hyväksytty ”sopimus Euroopan unionista” (Treaty on European Union).

⁵⁶ Raitio 2006, s. 15.

⁵⁷ Tiilikainen 2004, s. 15 - 17.

Tällä hetkellä voimassaolevat perustamissopimukset⁵⁸ sisältävät EU:n ja EY:n tavoitteet, joita toimielinten pitää pyrkiä toteuttamaan jäsenvaltioiden kanssa yhteistyössä. Sisämarkkinoiden kannalta tärkeimmät päämäärät ovat taloudellisen toiminnan sopusointuinen kehitys, ympäristöä kunnioittava talouskasvu, talouden suorituskyvyn suuruus, työllisyyden ja sosiaalisen suojelun korkea taso, elintason ja elämän tason nousu sekä taloudellinen ja sosiaalinen yhteenkuuluvuus ja solidaarisuus jäsenvaltioiden välillä.⁵⁹

EY:n oikeusjärjestykseen sisältyvät myös integraatiota edistävät tavoitteet, periaatteet, politiikat ja säännöt. Esimerkiksi sisämarkkinaoikeuden neljän perusvapauden (tavaroiden, henkilöiden, palveluiden ja pääoman vapaa liikkuvuus) painoarvo on suuri lainsoveltamistilanteessa.⁶⁰ Poliitikkojen lisäksi EY:n tuomioistuin on luonut ratkaisukäytännöllään merkittäviä oikeusperiaatteita, jotka määrittävät jäsenvaltioiden ja EU:n suhdetta. Näistä eniten tulkintavaikutuksia aiheuttavat yhteisöoikeutta koskevat ensisijaisuuden-, suoran sovellettavuuden- ja välittömän vaikutuksen periaatteet. Rooman sopimus myös määrää jäsenvaltioille velvollisuuden edistää integraatiota lojaliteettiperiaatteen mukaisesti (EY 10 art.).

Euroopan unionin talousarviossa päätetään siis yhteisön toimien ja tukien rahoittamisesta. Varojen kohdentaminen heijastaa toiminnan painopisteitä sekä politiikan suuntaviivoja. Talousarvion muutoksista voidaan päätellä Euroopan unionin kasvu. Vuonna 1970 yhteisön talousarvion loppusumma oli 3,6 miljardia euroa ja vuonna 2007 se on 126,5 miljardia euroa. Vuodesta 1998 alkaen on unionin talousarvion laatimisessa noudatettu keskipitkän aikavälin rahoituskehystä. EU:n varainsiirrot Suomelle jäsenyyden ensimmäisillä rahoituskausilla 1995 - 1999 sekä 2000 - 2006 ovat suurimmaksi osaksi koostuneet maatalous- sekä rakennerahastotuista. Euroopan unionin yhteinen maatalouspolitiikka on kuluttanut aina eniten määrärahoja unionin talousarviosta.⁶¹

Euroopan yhteisön monikulttuurinen oikeusjärjestys on syntynyt poliittisten kompromissien tuloksena. Siksi myös yleisten oikeusperiaatteiden merkitys oikeudellisessa sääntelyssä ja tulkinnassa korostuu. Yhteisön varainkäytön ja valvonnan oikeudellinen perusta on Rooman sopimus (25.3.1957). Yhteisön ja jäsenvaltion on suojattava yhteisön taloudellisia etuja petolliselta

⁵⁸ Rooman sopimus 1957, Maastrichtin sopimus 1992, uusien jäsenvaltioiden liittymissopimukset, Euroopan yhtenäisasiakirja 1997, Amsterdamin sopimus 1997 ja Nizzan sopimus 2001.

⁵⁹ Raitio 2006, s. 14.

⁶⁰ Ibid, s. 20 - 21.

⁶¹ Eurooppa ja sen talousarvio: http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/21/index_fi.htm.

menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta. Vaatimus moitteettomasta varainhoidosta on tärkeä periaate, jotta EU:n poliittinen uskottavuus voidaan varmistaa.⁶² Rooman sopimuksen pohjalta on säädetty asetuksia varainhoidon ja valvonnan järjestämiseksi, ja asetuksista tärkein on varainhoitoasetus [(EY) N:o 1605/2002] siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen [viimeisin asetuksella (EY) N:o 1995/2006]. Tämän lisäksi on annettu neuvoston asetus [(EY) N:o 2988/1995] Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta. Sen mukaan komissio toteuttaa talousarviota myönnettyjen määrärahojen rajoissa ja moitteettoman varainhoitotavan periaatteen mukaisesti sekä toimii kiinteässä yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa.

Hallituksen esityksessä uudeksi rakennerahastolaiksi (HE 242/2006 vp, s. 25) asetetaan uudistetun EY-sääntelyn tavoitteeksi selkeyttää ja yksinkertaistaa ohjelmien kansallista hallintoa ja seuranta, jotta rakennerahastovarojen vaikuttavuus lisääntyisi. Erityisesti pyritään tehostamaan tarkastustoimintaa edellä mainittujen päämäärien lisäksi.

3.1.2 EY-oikeuden ja kansallisen oikeuden suhde

Euroopan yhteisön oikeusjärjestyksessä ylimpinä säädöksinä ovat primaarioikeudelliset perussopimukset. Ne sisältävät alkuperäiset perustamissopimukset, niitä muuttavat ja täydentävät sopimukset (Euroopan yhtenäisasiakirja 1986, Maastrichtin sopimus 1992, Amsterdamin sopimus 1997 ja Nizzan sopimus 2001) sekä eri maiden liittymissopimukset. Perussopimusten jälkeen tulevat määräykset, jotka on annettu perustamissopimusten perusteella. Määräyksiä alempia säädöksiä ovat asetukset, direktiivit, päätökset, pehmeä sääntely sekä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen päätökset.⁶³

Asetukset ovat kaikkia jäsenmaita välittömästi ja suoraan velvoittavia. Direktiivit voi kukin jäsenvaltio saattaa voimaan haluamallaan tavalla. Suomessa direktiivit saatetaan yleensä voimaan lailla, mutta myös soft law –tyyppinen ratkaisu olisi mahdollista. Päätökset taas velvoittavat vain niitä, joille ne on osoitettu.⁶⁴

Euroopan unioniin liittymiseen liittyy peruseriaatteita, joista yksi olennainen on voimassa olevan yhteisön säännösten hyväksyminen. Säännöstöön lasketaan kuuluvaksi myös Euroopan yhteisöjen

⁶² Myllymäki ym. 2001, s.27 - 32.

⁶³ Joutsamo ym. 2000, s. 55 - 103.

⁶⁴ Ibid.

tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka tuo mukanaan muun muassa EY-oikeuden etusijaperiaatteen ja välittömän oikeusvaikutuksen periaatteen. Yhteisöjen tuomioistuin on tuonut selvästi ilmi käsityksensä siitä, että yhteisön oikeudella on ainutlaatuinen luonne. Lisäksi EYT on katsonut, että jäsenvaltiot ovat luovuttaessaan toimivaltuuksia yhteisön toimielimille luoneet uuden oikeusjärjestyksen, jolla on ristiriitatilanteissa etusija kansalliseen normistoon nähden. Välittömän oikeusvaikutuksen periaate sallii yksityisten luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden vedota tietyin edellytyksin suoraan EY-oikeuteen kansallisissa viranomaisissa. Välitön sovellettavuus taas on periaate, jonka mukaan EY-oikeus on voimassa, vaikka sitä ei olisi vielä saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.⁶⁵

EY 10 artikla sisältää johdetun yhteisön oikeuden tehokkuuden ja yhdenmukaisen tulkinnan periaatteet. Kansallisten tuomioistuinten on turvattava yhteisön oikeuden tehokas toteutuminen. Lisäksi tuomioistuinten pitää tulkita kansallista oikeutta EU-oikeuden sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti.⁶⁶

Lojaliteettiperiaatteen (EY 10 art.) mukaan jäsenvaltioiden tulee aktiivisesti pyrkiä toteuttamaan kaikki toimenpiteet, jotka ovat aiheellisia pyrittäessä varmistamaan niiden velvoitteiden täyttyminen, jotka aiheutuvat yhteisöoikeudesta. Sama periaate koskee myös pidättäytymistä kaikista toimenpiteistä, jotka ovat omiaan vaarantamaan perustamissopimusten tavoitteiden saavuttamisen. Lojaliteettiperiaate kohdistuu laajasti kaikkeen julkiseen valtaan jäsenvaltioissa (toimeenpanevaan, lakiasäätävään ja tuomiovaltaa käyttävään). Myös alueelliset ja paikalliset viranomaiset ovat velvoitettuja noudattamaan periaatetta.⁶⁷

EY 5(2) artikla säättää toissijaisuusperiaatteesta eli siitä, milloin EU:lla on toimivalta toimia. Se koskee vain niitä alueita, joilla yhteisöllä ei ole yksinomaista toimivaltaa. Toissijaisuusperiaatteeseen liittyy myös läheisesti suhteellisuusperiaate, jonka mukaan unionin toiminta ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen. Uudessa perustuslakia koskevassa sopimusehdotuksessa on määritelty jaetun toimivallan aloiksi merkittävä osa EY-lainsäädännön aloista, esimerkiksi sisämarkkinat, maatalous, kalastus, liikenne, koheesio ja ympäristö. Yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvia aloja olisivat siis jatkossa muun muassa tulliliitto,

⁶⁵ Joutsamo ym. 2000, s. 22 - 25.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Raitio 2006, s. 176 - 177.

kilpailusäännöt, rahapolitiikka euroalueen maissa ja yhteinen kauppapolitiikka.⁶⁸ Toissijaisuusperiaatteen mukaisesti tukitoimien valvonta kuuluu ensisijaisesti jäsenvaltioille.

Julkisyhteisöjä jäsenmaissa ja siten myös Suomessa velvoittaa talous- ja rahaliitto EMU:n edellyttämä budjettikuri, josta määrätään perustamissopimuksen 104 artiklassa. Komissiolla on aloitevalta puuttua asiaan, jos liiallisia alijäämiä syntyy. Tilannetta varten on säädetty erityinen menettelyprosessi, jossa päätökset tekee Euroopan unionin neuvosto. Aluksi siinä seurataan syntyneitä alijäämiä ja esitetään suosituksia tilanteen korjaamiseksi. Neuvostolla on viime kädessä oikeus määrätä jäsenvaltiolle sanktioita. Paljon keskustelua ja arvostelua on herättänyt tapaus, jossa komissio haastoi neuvoston oikeuteen Saksan ja Ranskan budjettikuriloukkasasiassa.⁶⁹ Lojaliteettiperiaate ei tässä tapauksessa koskenutkaan kaikkia jäsenvaltioita tasavertaisesti.⁷⁰

Toissijaisuusperiaatetta noudattamalla jäsenvaltiot ovat velvollisia ja oikeutettuja kansalliseen menettelyautonomiaan yhteisöoikeuden täytäntöönpanossa. Kansalliset viranomaiset noudattavat kansallista lainsäädäntöä ja oikeudellisia periaatteita tukitoimien kansallisessa hallinnoinnissa. Etusijaperiaatteen mukaan on kuitenkin noudatettava määräaikoihin, päivämääriin ja määräpäiviin sovellettavaa neuvoston asetusta (71/1182/ETY). Ainoastaan erityisaloilla (esim. yhteinen maatalouspolitiikka), on noudatettava EY:n säädöksiä yksityiskohtaisista menettelytavoista. EY-oikeus menee kansallisen oikeuden edelle ristiriitatilanteissa.⁷¹

3.1.3 Rahoituskehys 2007 – 2013 ja Euroopan unionin vuosittainen talousarvio

Euroopan unionin monivuotisessa rahoitussuunnitelmassa vahvistetaan talousarvion suuntaviivat useiksi vuosiksi. Eurooppa-neuvosto on 17.12.2005 sopinut rahoituskehysratkaisun vuosiksi 2007 - 2013 (19.12.2005, 15915/05). EU:n tuki jäsenmaille kanavoidaan jäsenmaissa valmisteltujen ja komission hyväksymien toimenpideohjelmien kautta. Euroopan parlamentti ja unionin neuvosto hyväksyvät tämän kehyksen yhdessä määrääjäksi.⁷² EU:n vuosittaisen budjetin tuloperusteista päätäntävalta on neuvostolla. Päätöstä kutsutaan omien varojen päätökseksi ja sen pitää olla yksimielinen. Jäsenvaltioilta kerätään varat unionin toimintaan. Niiden summa voi olla korkeintaan

⁶⁸ Raitio 2006, s. 181 - 183 sekä Tiilikainen 2004, s. 28 - 32.

⁶⁹ Euroopan yhteisön tuomioistuimen ratkaisu 13.7.2004 (Asia C-27/04, komissio v. neuvosto).

⁷⁰ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 131 - 132.

⁷¹ Laakso ym. 2006, s. 87 - 88.

⁷² Euroopan komissio: Eurooppa ja sen talousarvio 2000, s. 4 - 6.

1,24 prosenttia jäsenvaltioiden yhteenlasketusta bruttokansantulosta, mikä on tähän asti aina selvästi alitettu.⁷³

Talousarvion laatimisessa ja toteuttamisessa on noudatettava yhtenäisyyden, talousarvion totuudenmukaisuuden, vuotuisuuden, tasapainon, laskentayksikön, yleiskatteisuuden, erittelyn, moitteettoman varainhoidon ja seurattavuuden periaatteita. Nämä periaatteet on lueteltu unionin talousarvioasiakirjan johdannossa seuraavasti:

- *Yhtenäisyyden ja talousarvion totuudenmukaisuuden periaatteiden* mukaan kaikki Euroopan yhteisöjen ja Euroopan unionin tulot ja menot, jotka on tarkoitus suorittaa talousarviosta, on esitettävä yhdessä ainoassa asiakirjassa.
- *Vuotuisperiaatteen* mukaan talousarvio hyväksytään yhtä varainhoitovuotta varten kerrallaan. Varainhoitovuoden maksusitoumus- ja maksumäärärahat on pääsääntöisesti käytettävä saman varainhoitovuoden aikana.
- *Tasapainoperiaatteen* mukaan varainhoitovuoden tulojen ja menojen on oltava yhtä suuret. Talousarvion alijäämän kattaminen lainavaroin on omien varojen järjestelmän periaatteiden vastaista ja siksi kiellettyä.
- *Laskentayksikön periaatteen* mukaan talousarvio laaditaan, toteutetaan ja tilinpäätös esitetään euroina.
- *Yleiskatteisuuden periaatteen* mukaan tulojen kokonaismäärän on katettava maksumäärärahat lukuun ottamatta rajoitettua osaa tuloista, joka on sidottu joidenkin erityiskustannusten rahoittamiseen. Tulot ja menot on otettava talousarvioon täysimääräisinä vähentämättä niitä toisistaan.
- *Erittelyperiaate* tarkoittaa, että kaikki määrärahat on sidottava ennalta määriteltyyn tarkoitukseen, jotta vältetään eri määrärahojen sekoittuminen.
- *Moitteettoman varainhoidon periaate* määrittellään viittaamalla taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden periaatteisiin.
- Talousarvion laadinnassa noudatetaan *seurattavuuden periaatetta* eli tiedotetaan riittävästi talousarvion toteuttamisesta ja kirjanpidosta.⁷⁴

Tulot unionin budjetissa muodostuvat jäsenmailta kerätyistä varoista. Niitä ovat maatalous- ja sokerimaksut, tullitulot kaupasta kolmansien maiden kanssa, alv-pohjaan perustuva maksu sekä jäsenmaiden BKT:seen sidottu maksu.⁷⁵

EU:n budjetin menot luokitellaan pakollisiin ja ei-pakollisiin. Pakollisista menoista päättää neuvosto ja ei-pakollisista menoista parlamentti. Nykyään jaottelu pakollisista ja ei-pakollisista menoista sovitaan toimielinten⁷⁶ välisessä budjettisopimuksessa, joka solmitaan aina joka

⁷³ EU-talousarvio: http://www.vm.fi/vm/fi/09_valtiontalous/09_eu-talousarvio/index.jsp.

⁷⁴ Joutsamo ym. 2000, s. 330 – 332 sekä Yleinen talousarvio 2007: http://eur-lex.europa.eu/budget/data/D2007_VOL1/FI/nmc-grseqN70091660751-2/index.html.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Euroopan unionin neuvoston, komission ja parlamentin välinen budjettisopimus.

rahoituskehyskaudeksi kerrallaan. Sen mukaan neuvoston päätösvaltaan kuuluvat muun muassa osa yhteisen maatalouspolitiikan menoista, avustukset jäsenvaltioille ja ulkosopimuksista johtuvat sitoumukset. Muista eristä parlamentilla on päätösvalta, joten sen valta on lisääntynyt.⁷⁷

Euroopan unionin vuoden 2007 talousarviossa suurimmat menoluokat ovat kestävä kasvu (54,9 mrd €) ja luonnonvarojen suojelu ja hallinta (56,3 mrd €). Budjetin loppusumma on 126,5 miljardia euroa, joten edellä mainitut politiikat käsittävät siitä suurimman osan.⁷⁸ Kestävän kasvun politiikkaan sisältyvät Suomelle tärkeät rakennerahastotuet, joita maksetaan Euroopan aluekehitysrahastosta (EAKR) ja Euroopan sosiaalirahastosta (ESR). Luonnonvarojen suojelun ja hallinnon politiikkaan taas kuuluvat maataloustuet, joita kanavoidaan Euroopan maatalouden tukirahaston (EMOTR) ja Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahaston kautta (EMR). Nämä tuet ovat osarahoitusta eli niiden saaminen edellyttää samanaikaisesti myös kansallista julkista tai yksityistä rahoitusosuutta.

3.2 Euroopan unionin valvontajärjestelmä

3.2.1 Moitteettoman varainhoidon periaate

Euroopan unionin jäsenvaltiot ovat siirtäneet toimivaltaansa yhteisön toimielimille liittyessään Euroopan unionin jäseniksi. Samalla unionin oikeusperiaatteet sitovat jäseniä. Varainhoitoon liittyvät kiinteästi ensisijaisuuden, suoran sovellettavuuden, välittömän vaikutuksen, lojaliteetin, toissijaisuuden, suhteellisuuden, budjettikurin ja etenkin moitteettoman varainhoidon periaatteet. Varainhoidon valvonnan kannalta keskeinen periaate on Rooman sopimukseen sisältyvä velvoite suojata yhteisön taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta (RS 280 art.).⁷⁹

Rooman sopimukseen sisältyvä moitteettoman varainhoidon vaatimus (RS 274 art.) vaikuttaa kaikkeen yhteisövarojen käyttöön. Periaate velvoittaa jäsenvaltiot yhteistyössä Euroopan komission kanssa varmistamaan, että myönnettyt varat käytetään moitteettomasti. Neuvoston varainhoitoasetus (EY) N:o 1605/2002 siihen asetuksella (EY) N:o 1995/2006 tehtyine muutoksineen sisältää laajemman määrittelyn moitteettoman varainhoidon käsitteestä. Sen mukaan

⁷⁷ Joutsamo ym. 2000, s. 330 - 331.

⁷⁸ EU-talousarvio: http://www.vm.fi/vm/fi/09_valtiontalous/09_eu-talousarvio/index.jsp.

⁷⁹ Myllymäki ym. 2001, s. 28 - 32.

talousarviomäärärahojen käyttöä säätelee moitteettoman varainhoidon periaate, joka sisältää taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden vaatimukset. Asetus määrittelee taloudellisuuden edellytykseksi ne, että toimielimet käyttävät saamansa varat oikeaan aikaan ja että ne ovat määrältään riittävät, laadultaan asianmukaiset sekä kustannuksiltaan mahdollisimman edulliset. Tehokkuus saavutetaan, kun käytetyillä varoilla saadaan aikaan parhaat mahdolliset tulokset. Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuin on ratkaisuillaan myös muokannut moitteettoman varainhoidon periaatetta tehokkuusvaatimuksen suuntaan⁸⁰. Tilintarkastustuomioistuin on myös todennut, että sen oma toimivalta voi myös ulottua tarkoituksenmukaisuusseikkoihin moitteettoman varainhoidon toteutumista arvioitaessa.⁸¹

Toiminnalle asetettujen tavoitteiden ja odotettujen tulosten saavuttaminen täyttää vaikuttavuuden periaatteen tarkoituksen. Uutta moitteettoman varainhoidon periaatteen kannalta neuvoston asetuksen [(EY) N:o 1995/2006] perusteluissa on kohdassa 5) maininta, että ”olisi selvennettävä, että moitteeton varainhoito edellyttää vaikuttavaa ja tehokasta *sisäistä* valvontaa, ja sisäisen valvonnan järjestelmien keskeiset piirteet ja tavoitteet olisi määriteltävä”. Varainhoitoasetukseen on tämän vuoksi lisätty 28 a artikla sisäisestä valvonnasta. Moitteettoman varainhoidon periaate on esitetty ensi kertaa yhteisön vuoden 1960 varainhoitoasetuksessa ja otettu mukaan perustamissopimukseen Maastrichtin sopimuksessa⁸².

Moitteettoman varainhoidon periaate on sisällytetty myös kansalliseen lainsäädäntöön. Uuden rakennerahastolain (1401/2006) 53.1 §:n mukaisesti Euroopan yhteisön rakennerahastoista Suomeen myönnettävän rahoituksen ja vastaavan kansallisen rahoitusosuuden hallinnoinnin ja käytön tarkastukseen ja muuhun valvontaan sovelletaan sellaisia menetelmiä ja periaatteita, joilla voidaan varmistaa Euroopan yhteisön lainsäädännöstä johtuvien velvollisuuksien ja moitteettoman varainhoidon vaatimusten noudattaminen.

3.2.2 Euroopan komission ja parlamentin harjoittama valvonta

Unionin talousjärjestelmän sisäisellä valvonnalla pyritään varmistamaan, että hallinto on asianmukaista ja käytetty tieto oikeellista ja riittävää. Ylin valvontavastuu on komissiolla ja sen

⁸⁰ Asia T-105/1999, komissio v. Conseil de communes et régions d'Europe (CCRE)1999, II-04099.

⁸¹ Asia T-277/1997, Ismeri Europa Srl v. Euroopan tilintarkastustuomioistuin.

⁸² Strasser 1991, s. 69.

valvontavalta ulottuu koko yhteisöoikeuden alaan. Komissiolla on oikeus hankkia tarvittavat tiedot ja toimittaa tarvittavat tarkastukset neuvoston vahvistamien määräysten mukaisesti (RS 284 art.). Sisäistä valvontaa komissio harjoittaa kahdella tasolla. Ensinnäkin komissio valvoo jäsenvaltioiden ja unionin toimielinten toimien laillisuutta. Toiseksi komissiolle kuuluu talousarvion toimeenpanovaltaan liittyvä varainhoidon valvonta, joka sisältää sekä laillisuus- että tarkoituksenmukaisuusvalvonnan. Valvontaa toteutetaan ennakolta ja jälkikäteen. Ennakolliseen valvontaan kuuluvat muun muassa suojatoimenpiteet sekä tuomioistuimen antamat ennakkolausunnot. Komissio voi myös vaatia etukäteishyväksyntää tai poikkeuslupaa jollekin toimelle. Jälkikäteen komission valvonta koostuu tarkastuksista, jotka pääosin toteutetaan jäsenvaltioiden kertomusten, ilmoitusten ja selvitysten avulla.⁸³

Komission vastuulla on varmistaa, että jäsenvaltioissa on tehokas ja asianmukainen hallinto- ja valvontajärjestelmä. Komissio voi tehdä tarkastuksia paikan päällä ja jäsenvaltion viranomaisten pitää avustaa kaikin tavoin. Uuden ohjelmakauden asetukset sisältävät säädökset menettelystä väärinkäytöstapauksissa. Jäsenvaltion pitää periä takaisin varat, jotka on menetetty. Todettujen väärinkäytösten vuoksi komission on viipymättä annettava huomautus tukitoimen kohteena olevalle jäsenvaltiolle ja kyseisen tukitoimen hallintoviranomaisille. Tämän jälkeen jäsenvaltion on tiedotettava komissiolle, mihin toimiin on ryhdytty. Jollei väärinkäytöksiä oikaista, komissio voi keskeyttää välimaksun maksatuksen osittain tai kokonaisuudessaan, jos kyseessä on sen mielestä merkittävä väärinkäytös. Ensisijainen vastuu väärinkäytösten tutkimisesta ja toimista niiden johdosta on kuitenkin jäsenvaltioilla itsellään. Jäsenvaltio voi itse tehdä tarvittavat väärinkäytösten oikaisut sekä peruuttaa tuen osittain tai kokonaan. Jäsenvaltioilla on myös oikeus käyttää väärinkäytösten johdosta peruutetut varat uudelleen. Ellei komissio ole tyytyväinen jäsenvaltion toimiin, se voi keskeyttää maksut ja pyytää oikaisemaan asian määräajassa. Jos jäsenvaltio jättää komission pyynnöt huomioimatta, komissio voi suhteellisuusperiaatetta noudattaen ryhtyä tehokkaampiin toimiin.⁸⁴ On mahdollista, että komissio antaa tietoonsa tulleen rikkomuksen vuoksi perustamissopimuksen 226 artiklan mukaisen virallisen huomautuksen tai peräti nostaa artiklan 228 mukaisen sanktiokanteen yhteisöjen tuomioistuimessa.⁸⁵

Komissio vastaa yhteisöoikeuden noudattamisesta ja talousarvion toimeenpanovallan käytöstä unionissa ja jäsenvaltioissa. Tämän toteuttamiseksi komissiolle on annettu laaja valvontavalta, joka

⁸³ Myllymäki – Kalliokoski 2006 s, 134 - 135.

⁸⁴ Yleisasetus (EY) N:o 1083/2006 ja rahoitusasetus (EY) N:o 1260/2005.

⁸⁵ Myllymäki – Kalliokoski 2006 s, 135 - 137.

kattaa myös kansallisten säädösten toimeenpanon. Kuitenkaan komission sisäinen valvonta ei kohdistu kansallisiin viranomaisiin yksittäistapauksissa.⁸⁶

Euroopan parlamentti valvoo unionin toimintaa yleisellä poliittisella tasolla. Varainhoidon valvonnassa sen tehtävä on osin valvoa toiminnan asianmukaisuutta ja laillisuutta. Nykyään parlamentin valtaa on lisätty ja se antaa yksin vastuuvapauspäätöksen vuosittain Euroopan tilintarkastustuomioistuimen vuotuisen kertomuksen pohjalta.⁸⁷ Parlamentti voi myös kieltäytyä myöntämästä vastuuvapautta, jos varainhoito kokonaisuudessaan ei ole ollut vaikuttavaa tai unionin poliittisia tavoitteita ei ole edistetty. Ratkaisulla lienee vain poliittista merkitystä.⁸⁸ Euroopan parlamentissa unionin varainhoitoa käsittelevät talousarviovaliokunta ja talousarvion valvontavaliokunta. Talousarvion valvontavaliokunta valmisteleo parlamentille vastuuvapautta koskevan päätöksen. Valiokunta tutkii tilintarkastustuomioistuimen vuosikertomuksen ja erityiskertomukset. Euroopan petostentorjuntavirasto toimittaa myös valiokunnalle säännöllisesti tiedot tutkittavana olevista tapauksista. Talousarvion valvontavaliokuntaa avustaa virkamiessihteeristö.⁸⁹

3.2.3 Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuin

Tilintarkastustuomioistuin valvoo unionin varojen käytön säännönmukaisuutta, laillisuutta sekä varainhoidon moitteettomuutta täysin riippumattomana toimielimenä (RS 247 - 248 art.). Moitteettomuus tarkoittaa myös value for money –vaatimusta eli varainhoidon vaikuttavuutta⁹⁰. Tilintarkastustuomioistuimen tehtävänä on hoitaa ulkoista tarkastusta ja valvontaa kaikkien yhteisön tuloja ja menoja koskevien tilien osalta. Tilintarkastustuomioistuimella on oikeus tarkastaa myös jäsenvaltioiden sisällä tapahtuvaa yhteisön taloutta. Perustamissopimuksessa tuomioistuin on saanut valtuudet saada haltuunsa tehtäviensä toimittamiseksi tarvittavat tiedot. Tarkastus voidaan tehdä paikalla Euroopan unionin toimielimissä tai niiden tiloissa, jotka hallinnoivat varoja unionin puolesta. Tilintarkastustuomioistuin suorittaa tarkastuksia myös jäsenvaltioissa ja edunsaajamaissa kaikilla hallinnon tasoilla yhteisövarojen lopulliseen edunsaajaan asti.⁹¹

⁸⁶ Myllymäki – Kalliokoski 2006 s, 135 - 137.

⁸⁷ Ibid, s. 140 - 141.

⁸⁸ White-Hollingsworth 1999, s. 177 - 180.

⁸⁹ HE 71/2006 vp, s. 8.

⁹⁰ HE 71/2006 vp, s. 176.

⁹¹ Euroopan tilintarkastustuomioistuin: Esite. www.eca.eu.int.

Tarkastustehtävät, joita tilintarkastustuomioistuin hoitaa luokitellaan kolmeen osaan. Ne ovat varsinaiset tarkastustehtävät, asiantuntijatehtävät ja parlamentin ja neuvoston avustamistehtävät. Tilintarkastustuomioistuimen valvonnan päätehtävänä on komissio ja erityisesti sen toiminta talousarvion toimeenpanossa. Tuomioistuin tekee tarkastuksensa joko suoraan sille toimitetuista asiakirjoista tai lähtee tarkastamaan asianomaiseen paikkaan. Tarkastusoikeus kattaa kaikki talousarvion piiriin kuuluvat yksiköt yhteisön omissa toimielimissä, jäsenvaltioissa tai jopa kolmansissa maissa. Tilintarkastustuomioistuimella on oikeus tarkastaa kaikki ne viranomaiset, yksityiset tai oikeushenkilöt, joilla on oikeus käyttää, välittää tai hallinnoida unionin varoja. Jäsenvaltioissa toimitaan yhteistyössä kansallisten ylinten tarkastusviranomaisten kanssa, joka esimerkiksi Suomessa on Valtiontalouden tarkastusvirasto.⁹²

Tilintarkastustuomioistuimella on *oikeus* saada tarkastusta varten tarvitsemansa tiedot kaikilta, jotka ovat tekemisissä unionin varainsiirtojen kanssa. Tarkastuksen kohteena oleva toimielin on velvollinen toimittamaan tilintarkastustuomioistuimelle kaikki sen pyytämät asiakirjat ja tiedot, jotta tarkastus voidaan toimittaa. Rooman sopimuksen 248 artiklan 3. kohdan mukaan: ”Tarkastus toimitetaan asiakirjojen perusteella ja tarvittaessa paikalla yhteisön toimielimissä, yhteisön puolesta sen tuloja ja menoja hoitavissa elimissä ja jäsenvaltioissa, mukaan lukien talousarviosta tuloja saavien luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden toimitilat”. Yhteisöoikeuden asetuksien mukaisesti jäsenvaltiot vastaavat itse tukitoimien varainhoidon valvonnasta. Sen lisäksi tilintarkastustuomioistuimella on Rooman sopimuksen 248 artiklan säätämä oikeus tarkastaa ja valvoa itse niitä kohteita, mitkä se katsoo tarpeelliseksi. Jos tilintarkastustuomioistuimen tarkastajat epäilevät petoksia tai säännönvastaisuuksia, saadut tiedot toimitetaan viipymättä Euroopan petostentorjuntavirastolle (OLAF), joka ryhtyy asianmukaisiin tutkimuksiin.

Tilintarkastustuomioistuimella on oikeus saada kaikki tarvitsemansa tiedot tarkastuksen suorittamista varten. Tämä tarkoittaa laajaa tiedonsaantioikeutta. EY:n varainhoitoasetuksen N:o 1605/2002 artiklassa 142 säädetään⁹³, että tarkastuksen kohteena oleva toimielin joutuu toimittamaan tilintarkastustuomioistuimelle kaikki sen pyytämät tiedot. Jos tuomioistuin katsoo tarpeelliseksi, täytyy tarkastuskohteen toimittaa myös epäviralliset dokumentit nähtäväksi. Varainhoitoasetuksen mukaan tilintarkastustuomioistuimella on *ainoana* oikeus saada tarkastettavakseen myös tarvittava kirjeenvaihto ja kaikki muut tarpeelliset asiakirjat. Sen lisäksi

⁹² Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 138 - 139.

⁹³ Neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1995/2006 Euroopan yhteisöjen talousarvioon sovellettavasta varainhoitoasetuksesta annetun asetuksen (EY) N:o 1605/2002 muuttamisesta on jätetty artikla 142 ennalleen.

tilintarkastustuomioistuimen tarkastajat voivat tulla tarkastuskäynnille henkilökohtaisesti. Tilintarkastustuomioistuimen Internetsivuilla (<http://www.eca.eu.int>) todetaan esimerkiksi, että viljelijöille maksetun emolehmäpalkkion tarkastamiseksi tarvitaan näyttö karjan olemassaolosta ynnä muita tietoja.

Tilintarkastustuomioistuimen pääasiallinen tehtävä on laatia vuosikertomus, joka julkaistaan unionin virallisessa lehdessä. Vuosikertomus sisältää erillisenä lukuna DAS-tarkastuslausuman. Se on lausuma tilien luotettavuudesta sekä tilien perustana olevien toimien laillisuudesta ja asianmukaisuudesta. DAS-tarkastuslausuma osoitetaan Euroopan parlamentille ja neuvostolle.⁹⁴

3.2.4 Euroopan petostentorjuntavirasto OLAF

Unionin talousarviosta rahoitetaan hankkeita, jotka hyödyttävät koko EU:ta. Perustamissopimuksen artikloissa 274 ja 280 säädetään komission vastuusta yhteisön taloudellisten etujen suojaamisessa. Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta on myös annettu yleisasetus (EY) N:o 2988/1995. Tämän suojaamistehtävän tehostamiseksi on komission vuonna 1999 tekemällä päätöksellä perustettu Euroopan petostentorjuntavirasto OLAF.⁹⁵

Euroopan petostentorjuntaviraston internetsivuilla kuvataan toimintaa seuraavasti:

OLAF:n tehtävänä on suojella unionin taloudellisia etuja torjumalla petoksia, lahjontaa ja muita sääntöjenvastaisuuksia, myös EU:n toimielinten sisällä. OLAF pyrkii palvelemaan unionin kansalaisia laadukkaasti täyttämällä tehtävänsä vastuullisella, avoimella ja tuloksellisella tavalla. OLAF toteuttaa tehtävänsä suorittamalla sekä sisäisiä että ulkoisia tutkimuksia täysin itsenäisesti. Lisäksi se tekee tiivistä ja säännöllistä yhteistyötä jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten kanssa niiden toimien koordinoimiseksi. OLAF tarjoaa jäsenvaltioille petostentorjuntatoimissa tarvittavaa tukea ja teknistä osaamista. Se osallistuu EU:n petostentorjuntastrategian laatimiseen ja tekee aloitteita asiaa koskevan lainsäädännön kehittämiseksi. OLAF pyrkii suorittamaan tehtävänsä johdonmukaisesti, puolueettomasti ja ammattitaitoisesti ja noudattaa poikkeuksetta yksilön oikeuksia ja vapauksia sekä asianmukaista lainsäädäntöä.⁹⁶

Virastoon on järjestetty maksuton vihjepuhelin kaikkien jäsenvaltioiden kansalaisten käytettäväksi vihjeiden antoa varten. OLAF toimii yhteistyössä poliisin ja viranomaisten kanssa ja on muun muassa selvittänyt Euroopan unionin tilastotoiminnon (Eurostat) talouspetokset vuonna 2003.

⁹⁴ Laurila - Leppälahti 2002, s. 45 - 48.

⁹⁵ Joutsamo ym. 2000, s. 337 - 339 ja 866 - 867.

⁹⁶ Petostentorjuntavirasto OLAF: http://ec.europa.eu/dgs/olaf/mission/mission/index_fi.html.

Virasto ei voi itse nostaa syytettä jäsenvaltioiden tuomioistuimissa tai ryhtyä kurinpitotoimiin. Väärinkäytöstopauksissa asia siirretään toimivaltaiselle viranomaiselle.⁹⁷

3.3 EU-rahavirrat Suomeen

3.3.1 Yleistä

Euroopan unionin jäsenmaat voivat osallistua unionin osarahoituksella erilaisiin projekteihin. Tukien tarkoitus, käyttökohteet ja rahoituksen periaatteet määräytyvät ohjelmatyypin mukaan. Rahoitusta voidaan hakea ja kanavoida monin eri tavoin. Tukea on mahdollista saada sekä kansallisilta viranomaisilta että suoraan unionin komissiolta. Rakennerahastohankkeiden rahoitus kulkee pääosin kansallisten viranomaisten kautta. Tukikelpoisia ovat yhteisöt ja yritykset. Ohjelmakaudella 2000 - 2006 rahoitusta on pääosin kanavoitu yleisimpien rakennerahastojen kautta, joita ovat olleet Euroopan aluekehitysrahasto (EAKR), Euroopan sosiaalirahasto (ESR), Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahasto (EMOTR) sekä kalatalouden ohjausrahasto (KOR). EMOTR:n ohjausosasto on toiminut muiden rakennerahastojen tavoin. Unionin kautta maksettavien maataloustukien merkitys on Suomessa maantieteellisen sijaintimme ja epäsuotuisten luonnonolosuhteidemme vuoksi suuri. Keskeisimmät tulotuet on saatu peltokasveille ja eläimille (CAP-tuet), luonnonhaittakorvaukset (LFA) sekä ympäristötuet.

Eurooppa-neuvosto on hyväksynyt uuden ohjelmakauden 2007 - 2013 rahoituskehiksen. Suomessa sen tuloperusteisiin sitoutuminen vaatii eduskunnan hyväksynnän, koska Suomen maksuosuuksien korotukset loukkaavat eduskunnan budjettivaltaa. Maatalouden rahoituksesta sekä rakennerahastojen kautta maksettavista avustuksista päätetään unionin budjetissa. Niiden hallinnoinnista ja valvonnasta säädetään yhteisön asetuksin.⁹⁸

3.3.2 Tukijärjestelmän rakenne

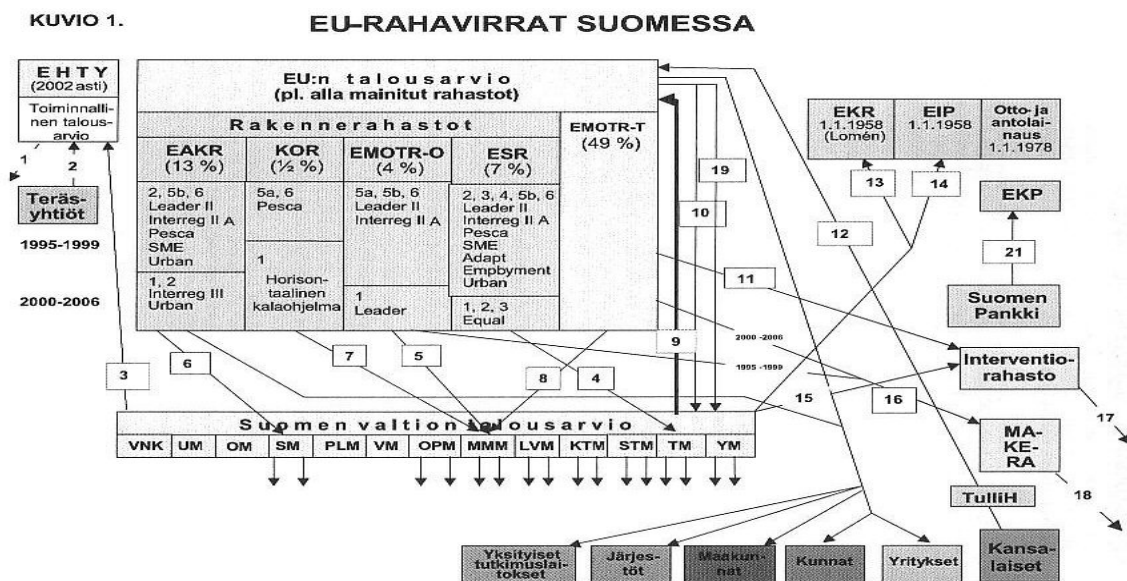
Valtionvarainministeriö asetti 20.12.1999 EU-rahavirrat Suomessa –nimisen työryhmän selvittämään Euroopan unionin ja Suomen välisiä tulo- ja menovirtoja vuosilta 1995 - 2000.

⁹⁷ Myllymäki - Kalliokoski 2006, s. 88.

⁹⁸ Ibid, s.118 - 132.

Tutkimusryhmän loppuraportti on yhtenäinen esitys varainsiirtojärjestelmistä ja niiden eri vaikutuksista.⁹⁹ Tutkimusryhmän loppuraportista peräisin olevasta Kuvioista 2 voidaan todeta, että rahan siirtyminen EU:n ja Suomen välillä on perustunut ja perustuu yhä vieläkin monimutkaiseen järjestelmään. Suurin laatikko kuvaa EU:n talousarviota, jonka kautta budjetoinnin täydellisyyperiaatteen mukaisesti kaikki menot kanavoituvat. Kullekin rahavirralle on kuviossa annettu oma numero. Näistä numerot 4 - 8, 10, 11, 16 ja 19 edustavat Suomen EU:lta saamia varoja. Kuvion alareunassa ovat kuvattuina suomalaiset toimijat, joita ovat Suomen valtion talousarvio ja sen kattamat ministeriöt. Valtion talousarvion kautta ohjataan suurin osa Suomen saamista EU-varoista lopullisille saajilleen (numerot 4 - 8, 10 ja 19). Talousarvion ulkopuolelta maksettavat tuet päätyvät suoraan tutkimuslaitoksille, järjestöille, maakuntien liitoille, kunnille ja yrityksille. Maatilatalouden kehittämisrahasto MAKERA ja Maatalouden interventiorahasto ovat myös saaneet suoraa tukea EU:sta.¹⁰⁰

Kuvio 2: EU-rahavirrat Suomessa



Lähde: Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 15/2001: EU-rahavirrat Suomessa 1995 - 2000 (<http://www.vm.fi> → Julkaisut ja asiakirjat → Työryhmämuistiot 2001)

Euroopan unionilla on ollut neljä alueita koskevaa rakennerahastoa. Niistä suurin on Euroopan aluekehitysrahasto (EAKR, perustettu 1975), ja sen tehtävänä on ollut tasoittaa alueiden välisiä

⁹⁹ Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 15/2001, s. 13.

¹⁰⁰ Ibid, s. 23.

kehityseroja. EAKR on osallistunut Tavoite 1 ja Tavoite 2 –ohjelmien sekä Interreg- ja Urban-yhteisöaloitteiden rahoitukseen. Vastuutaho rahastolla Suomessa on ollut sisäasiainministeriö (SM). Euroopan sosiaalirahasto (ESR, perustettu 1960) on Euroopan väline työllisyyspolitiikan toteuttamiseksi jäsenmaissa. ESR on rahoittanut Tavoite 3 –ohjelmaa sekä Equal-yhteisöaloitetta. Vastuuviranomaisena rahastolla on ollut työministeriö (TM). Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahasto (EMOTR, perustettu 1962) on ollut jakautuneena kahteen osastoon, ohjaus- ja tukiosastoon. Ohjausosasto (EMOTR-O) on toiminut kuten muut rakennerahastot. Sen varoin on tuettu mm. maatalouden rakennemuutosta. Ohjausosasto on rahoittanut Tavoite 1 -ohjelmaa ja Leader-yhteisöaloitetta. Vastuuviranomainen rahastolla on ollut maa- ja metsätalousministeriö (MMM). Tukiosaston (EMOTR-T) pääasiallisimmat tehtävät ovat olleet maatalousmarkkinoiden toimivuuden ja hintatason vakauden varmistaminen. Suomelle rahaston kautta on myönnetty muun muassa epäsuotuisten alueiden tuki (LFA) ja ympäristötuki. Neljäs varsinainen rakennerahasto on ollut kalatalouden rahoituksen ohjausväline (KOR, perustettu 1993), jonka avulla uudistetaan ja parannetaan kalastuselinkeinon kilpailukykyä. Myös sen vastuuministeriö on maa- ja metsätalousministeriö.¹⁰¹ Rahoituskaudella 2007 - 2013 on toteutettu rahastojen osalta uudistuksia, joita käsitellään tarkemmin kohdassa 3.3.

Suomelle tulevat rahavirrat EU:sta on esitetty Taulukossa 1. Se havainnollistaa hyvin maataloustukien tärkeyden Suomelle. Valtionvarainministeriön budjettiosaston mukaan EU:lle menevät maksut olivat vastaavasti v. 2004 / 1427 milj. €, v. 2005 / 1606 milj. € ja v. 2006 / 1725 milj. €.

Taulukko 1: EU:n talousarviosta tulevat tulot

Luvut milj. €	2004 TP	2005 TP	2006 TA
EU:N TALOUSARVIOSTA TULEVAT TULOT			
1. SUOMEN TALOUSARVIOON	1 210	894	1 231
12.28.90 Kantopalkkiot	32	39	35
12.26.98 Aluekehitysrahasto	120	116	129
12.34.40 Sosiaalirahasto	138	116	134
12.30.02 Maatalouden ohjaus- ja tukirahaston ohjausosastosta saatavat tulot	44	21	33
12.30.03 EU:n kalatalouden ohjauksen rahoitusvälineestä saatavat tulot	8	6	5
12.30.01 EU:n maatalouden ohjaus- ja tukirahaston tukiosastosta saatavat tulot	792	456	825
EU:lta saatavat muut tulot	76	140	70
2. SUOMEN TALOUSARVION ULKOPUOLELLE	114	84	97
Interventiorahasto	100	77	81
MAKERA	14	7	16
Kohdat 1 ja 2 yhteensä	1 324	978	1 328
Lisäksi Suomeen tulee maksatuksia, joiden arvioidaan olevan vajaat 65 milj. euroa ja suuntautuvan pääosin T&K-tarkoituksiin.			

¹⁰¹ EU-rahoituksen opas 2005, s. 3 - 4.

Lähde: Valtionvarainministeriö, budjettiosasto

Uudella rahoituskehyskaudella on pyritty selkeyttämään ja yksinkertaistamaan ohjelmien kansallista hallinnointia, jotta tukien vaikuttavuus lisääntyisi. Esimerkiksi tavoitteiden lukumäärää on vähennetty, ja toimenpideohjelmiin on säädetty yhden rahaston periaate.¹⁰²

3.3.4 Alue- ja rakennepolitiikka

Taloudellinen ja sosiaalinen koheesio eli yhteenkuuluvuus kuvastaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja alueiden välistä solidaarisuutta. Se edistää yhteisön alueen tasapainoista kehitystä, unionin alueiden välisten rakenteellisten erojen kaventamista sekä yksilöiden yhtäläisten mahdollisuuksien toteutumista. Käytännössä se on toteutettu erilaisten rahoitustoimien ja erityisesti rakennerahastojen ja koheesiorahaston avulla. Poliitiikka juontaa juurensa Rooman sopimuksesta (1957), jonka johdanto-osassa on maininta alueiden välisten kehityserojen vähentämisestä.¹⁰³

Yhteisön alue- ja rakennepolitiikassa on viisi keskeistä periaatetta. Ensimmäinen niistä on keskittämisperiaate. Sen mukaisesti yhteisön rahoitus keskitetään valituille painopistealueille. Nämä painopistealueet määritellään jokaiselle ohjelmakaudelle erikseen. Kaikki yhteisön rahoitusvälineet ovat sidottuja EY:n perustamissopimuksen (158 ja 160 art.) määrättyjen yleisten päämäärien toteuttamiseen. Toisena periaatteena on ohjelmapainotteisuus eli pyrkimys tukea laajempia alue- ja rakennekehitysohjelmia yksittäisten sijasta. Kolmantena periaatteena on kumppanuus, joka edellyttää läheistä yhteistyötä viranomaisten kesken aina paikallistasolle asti. Täydentävyysperiaatteella (neljäs periaate) tarkoitetaan sitä, että rakennerahastoista myönnettävät varat vain täydentävät kansallista rahoitusta. Ne eivät saa kokonaan korvata jäsenvaltioiden julkisia tukimuotoja. Viidentenä periaatteena on yhteensopivuus. Sen mukaan yhteisön politiikkoja ja oikeutta on noudatettava yhteisöltä osarahoitusta myönnettyihin kohteisiin. Mikäli jäsenvaltio on saanut tukea yhteisön oikeuden vastaisesti, tuki voidaan periä takaisin. Tärkeä periaate näiden edellä mainittujen lisäksi on myös hankkeiden jälkivalvonta, jota käsitellään myöhemmin kohdassa 3.4 lisää.¹⁰⁴

¹⁰² HE 242/2006 vp, s. 25.

¹⁰³ Joutsamo ym. 2000, s. 711 - 712.

¹⁰⁴ Ibid, s. 714 - 717.

Agenda 2000:ssa¹⁰⁵ on yhteinen maatalouspolitiikka ja rakennepolitiikka uudistettu. Laajentuminen 25 jäsenvaltioon (etenkin Keski- ja Itä-Euroopan maihin) on aiheuttanut suuria rakennetoimia unionissa. Unionin pinta-ala kasvoi peräti 23 % ja väestömäärä 20 %. Kuitenkin Euroopan unionin asukasta kohti laskettu bruttokansantulo laski ja alueelliset erot kaksinkertaistuivat. Aluepolitiikan painopiste siirtyi itään, vaikka tukitoimia tarvitaan yhä myös muilla seuduilla, joilla on rakenteellisia vaikeuksia. Ratifiointia vaille olevassa EU:n perustuslakia koskevassa sopimuksessa on korostettu alueellisen koheesion tavoitetta taloudellisen ja sosiaalisen tavoitteen lisäksi. Tämä vahvistaa jatkossa alueviranomaisten asemaa. Toissijaisuusperiaatteen noudattamisen valvonta kasvattanee tulevaisuudessa EU:n alueiden komitean merkitystä.¹⁰⁶

Koheesiopolitiikalle on syntynyt uudenlaisia haasteita. Tarvitaan tehokkaita välineitä taloudellisen, sosiaalisen ja alueellisen eriarvoisuuden kaventamiseksi. EU:n rakennerahastojen tukemien ohjelmien tulee samalla aiempaa voimakkaammin tukea unionin kilpailukyvyn vahvistamista. Sisäasiainministeriön nettisivuilla on kuvattu koheesiopolitiikan uudistamista rahoituskaudella 2007 - 2013 oheisen Kuvion 3 avulla¹⁰⁷.

Kuvio 3: EU:n koheesiopolitiikan uudistuksen vaiheet

EU:n koheesiopolitiikan uudistuksen vaiheet



Lähde: <http://www.intermin.fi/intermin/home.nsf/pages/B252984943E38039C2256F9C0031F810?opendocument>
26.1.2007.

¹⁰⁵ EU:n poliitikkojen, mm. maatalouspolitiikan uudistus, josta sovittiin EU:n hallitusten päämiesten huippukokouksessa Berliinissä Eurooppa-neuvostossa 1999 ja jossa on vahvistettu EU:n talousarvion rahoitusnäkymät vuosiksi 2000 - 2006.

¹⁰⁶ Taloudellinen, alueellinen ja sosiaalinen koheesio: http://europa.eu/scadplus/glossary/economic_social_cohesion_fi.htm.

¹⁰⁷ Ohjelmakausi 2007 - 2013: <http://www.intermin.fi/intermin> → alueiden kehittäminen → EU:n alue- ja rakennepolitiikka → Ohjelmakausi 2007 - 2013.

Tulevaa alue- ja rakennepolitiikkaa koskevat yksityiskohtaiset asetukset on saatu voimaan 1.8.2006 (EYVL 210, 31.7.2006). Koheesiopolitiikan asetusten hyväksyminen ei kuitenkaan vielä antanut riittävää säädöserustaa rakennerahasto-ohjelmien toteutukselle. Tulevan kauden ohjelmilta edellytetään aiempaa strategisempaa otetta. Erityisesti Lissabonin strategia¹⁰⁸ sisältää talouskasvua, kilpailukykyä ja työllisyyttä koskevia tavoitteita. Euroopan unionin neuvosto on 6.10.2006 päättänyt koheesiopolitiikan strategisista suuntaviivoista (CSG 6.10.2006). Uudella ohjelmakaudella toteutetaan kolme eri tavoiteohjelmaa, jotka ovat:

- lähentymistavoite,
- alueellinen kilpailukyky ja työllisyys,
- ja Euroopan alueellinen yhteistyö –tavoitteet.

Suomessa ei toteuteta lainkaan lähentymistavoitetta. Se koskee maita, joiden bruttokansantuote asukasta kohti on alle 75 % yhteisön keskiarvosta. Aikaisemmilla rahoituskausilla toteutettuja yhteisöaloitteita ei uudella kaudella ole enää erikseen. Niiden sisältämät toimet ovat omina osiinaan uusissa tavoiteohjelmissa¹⁰⁹. Lisäksi tavoitteiden lukumäärää on vähennetty, toimenpideohjelmiin on tullut yhden rahaston periaate, ohjelmarakennetta on yksinkertaistettu ja tukikelpoisuussääntöjä on vähennetty Euroopan unionin tasolla¹¹⁰.

Tärkein tulevaa alue- ja rakennepolitiikkaa koskevista asetuksista on yleisasetus [Neuvoston asetus (EY) N:o 1083/2006], joka säätelee politiikan sisällön, varojen jaon sekä hallinnointimenettelyt. Alueellinen kilpailukyky ja työllisyys – tavoiteohjelmissa keskitytään ensisijaisesti tutkimukseen, innovointiin, saavutettavuuteen ja työpaikkojen luomiseen. Ohjelmien tarkka sisältö määritellään yleisasetuksen artiklassa 36. Lisäksi koheesio- ja aluepolitiikan jokaisesta rakennerahastosta on annettu erikseen omat asetuksensa¹¹¹.

Suomen kansallinen alue- ja rakennepoliittinen strategia 2007 - 2013 on valmisteltu sisäasiainministeriössä strategiatyöryhmän johdolla¹¹². Valtioneuvosto on 1.2.2007 hyväksynyt rahastokohtaiset toimenpideohjelmat, minkä jälkeen ne toimitetaan Euroopan komissioon

¹⁰⁸ Vuonna 2005 Eurooppa-neuvoston kokouksessa uudistettu strategia, joka korostaa jäsenvaltioiden toimenpiteitä kasvun ja työllisyyden edistämiseksi EU-alueilla.

¹⁰⁹ HE 242/2006 vp, s.15 - 16.

¹¹⁰ Ibid, s. 25.

¹¹¹ EAKR-asetus (EY) N:o 1080/2006, ESR -asetus (EY) N:o 1081/2006, Koheesiorahastoasetus (EY) N:o 1084/2006 sekä Euroopan alueellisen yhteistyön yhtymää (EAYY) koskeva asetus (EY) N:o 1082/2006.

¹¹² Sisäasiainministeriö: Suomen rakennerahastostrategia, ss. 111.

hyväksyttäväksi¹¹³. Taulukossa 2 näkyvät kansallisen suunnitelman mukaisesti rakennerahasto-ohjelmiin sitoutuvat julkiset varat. Sen lisäksi ohjelmien toteuttamiseksi tarvitaan yksityisiä varoja. EAKR –ohjelmiin on arvioitu käytettävän noin 4265 milj. € sekä vastaavasti ESR –ohjelmiin 422 milj. € yksityistä rahoitusta.¹¹⁴ Esimerkkinä ohjelmista mainittakoon Manner-Suomessa ohjelmakaudelle 2007 - 2013 laaditut neljä suuralueittaista (NUTS II¹¹⁵) EAKR –toimenpideohjelmaa, jotka koskevat alueellista kilpailukyky- ja työllisyystavoitetta.¹¹⁶

Taulukko 2: Rakennerahasto-ohjelmien julkinen rahoitus Suomessa kaudella 2007 - 2013.

Rakennerahasto-ohjelmien julkinen rahoitus

ALUEELLINEN KILPAILUKYKY JA TYÖLLISYYS - TAVOITE	Rahasto	EU yhteensä	Kansallinen julkinen rahoitus	Julkinen rahoitus yhteensä 2007-2013
Etelä-Suomen toimenpideohjelma	EAKR	138	207	345
Länsi-Suomen toimenpideohjelma	EAKR	159	239	398
Itä-Suomen toimenpideohjelma	EAKR	366	365	731
Pohjois-Suomen toimenpideohjelma	EAKR	311	311	622
Ahvenanmaan toimenpideohjelma	EAKR	3	3	6
Manner-Suomen ESR - toimenpideohjelma	ESR	615	799	1 414
- Valtakunnallinen osio	ESR	218	327	545
- Itä-Suomen osio	ESR	179	181	360
- Pohjois-Suomen osio	ESR	69	69	138
- Etelä-Suomen osio	ESR	69	104	173
- Länsi-Suomen osio	ESR	80	119	199
Ahvenanmaan ESR - toimenpideohjelma	ESR	3	3	6
Euroopan alueellinen yhteistyötavoite ja ENPI	EAKR	120	83	203
Rahastot yhteensä	EAKR+ESR	1 716	2 010	3 726
EAKR yhteensä	EAKR	1 098	1 209	2 307
ESR yhteensä	ESR	618	801	1 419

<http://www.intermin.fi/intermin/home.nsf/pages/592826DCAB775889C22572750040128E?OpenDocument>

3.3.5 Yhteinen maatalouspolitiikka

Euroopan unionin yhteinen maatalouspolitiikka (YMP) kuuluu EY:n yksinomaiseen toimivaltaan. Maatalouden pitkäjänteiseen kohentamiseen pyrkivä maatalouden rakennepolitiikka ja tukiehdot on kuitenkin jo rahoituskaudella 2000 - 2006 siirretty laajemmin jäsenvaltioiden päätettäväksi.¹¹⁷ Agenda 2000 –uudistus sai aikaan sen, että hallinnointia voitiin säännellä yhdellä

¹¹³ Alueellinen kilpailukyky- ja työllisyystavoite:

<http://www.intermin.fi/intermin/home.nsf/pages/A02A571606BF0DBBC22570220046FC79>.

¹¹⁴ Alueellinen kilpailukyky- ja työllisyystavoite:

<http://www.intermin.fi/intermin/home.nsf/pages/A02A571606BF0DBBC22570220046FC79>.

¹¹⁵ NUTS tarkoittaa yhteistä tilastollista alueyksiköiden luokitusta, joka perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseen [(EY) N:o 1059/2003] yhteisestä tilastollisesta alueyksiköiden nimikkeistöstä. NUTS I-alue jaottelun mukaan tarkoittaa Manner-Suomea ja NUTS III-alue maakuntia.

¹¹⁶ HE 242/2006 vp, s. 17.

¹¹⁷ Joutsamo ym. 2000, s. 631.

kehittämisasetuksella [(EY) N:o 1257/1999]. Se sisälsi 22 toimenpidettä, joista jäsenvaltiot pystyivät valitsemaan omaan tarpeeseensa parhaiten sopivat. YMP:n rahoituksesta on lisäksi ollut voimassa asetus [(EY) N:o 1258/1999].

Euroopan unionin neuvosto on antanut 21.6.2005 asetuksen [(EY) N:o 1290/2005], jolla säädetään yhteisen maatalouspolitiikan rahoituksesta uudella kaudella 2007 - 2013 ja kumotaan vanha asetus [(EY) N:o 1258/1999]. Uudella asetuksella on perustettu kaksi uutta rahastoa, joiden menot katetaan Euroopan unionin yleisestä talousarviosta. Ne ovat Euroopan maatalouden tukirahasto (EMOTR) ja Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahasto (EMR). Niillä kummallakin on omat erityispiirteensä, vaikka ne toimivat samanlaisen järjestelmän pohjalta. Niitä ei lueta enää varsinaisiin yleisiin rakennerahastoihin, joita jatkossa ovat ainoastaan EAKR ja ESR.

Maataloustukirahastosta (EMOTR) rahoitetaan jäsenvaltioiden ja komission välisenä yhteistyönä:

- kolmansiin maihin vietävien maataloustuotteiden vientituet
- maatalousmarkkinoiden sääntelemiseksi tehtävät interventiot
- maanviljelijöille yhteisen maatalouspolitiikan mukaisesti maksettavat suorat tuet
- jäsenvaltioiden välityksellä yhteisön sisämarkkinoilla ja kolmansissa maissa toteutettavat, maataloustuotteita koskevat tiedotus- ja menekinedistämistoimet.

Neuvoston asetuksella [(EY) N:o 1698/2005] vahvistetaan *maaseuturahaston* (EMR) tuen yleiset säännöt ja kumotaan vanha asetus [(EY) N:o 1257/1999]. Yhteisön tasolla EMR –rahastosta tuetaan kolmen eri tavoitteen saavuttamista maaseudun kehittämissuunnitelmissa. Ne ovat 1) kilpailukyvyyn parantaminen, 2) ympäristön ja maaseudun parantaminen maisemanhoitoa tukemalla ja 3) elämänlaadun parantaminen maaseudulla ja elinkeinoelämän monipuolistaminen. Samoin kuin alue- ja rakennepolitiikassa, myös maatalouspolitiikan rahoittamisen suunnittelu alkaa strategisten suuntaviivojen suunnittelulla neuvostossa. Sen jälkeen prosessi jatkuu kunkin jäsenvaltion kansallisella suunnitelmalla. Maaseuturahastosta myönnettävällä tuella pyritään kaikin tavoin parantamaan toimijoiden toimintaedellytyksiä sekä maataloustuotannon laatua. Maaseuturahastosta voi saada tukea muun muassa nuorten viljelijöiden toiminnan aloittamiseen, maanviljelijöiden varhaiseläkkeelle siirtymiseen sekä maa- ja metsätilojen nykyaikaistamiseen. Maaseuturahaston alueeseen kuuluu myös Leader -toimintalinja, jonka tarkoituksena on saada aikaan innovatiivinen paikallinen hallinnointi.¹¹⁸

¹¹⁸ Yhteisen maatalouspolitiikan rahoitus: <http://europa.eu/scadplus/leg/fi/lvb/l11096.htm>.

Kuvio 4: EU:n yhteisen maatalouspolitiikan päätavoitteet kaudella 2007 - 2013.



Lähde: http://ec.europa.eu/agriculture/rurdev/index_fi.htm

Kuvio 4 havainnollistaa tulevan maatalouspolitiikan keskittymistä kolmeen yhteisesti sovittuun poliittiseen päätavoitteeseen. Maaseuturahaston tukien kansallisesta hallinnoinnista on Suomessa annettu laki maaseudun kehittämiseen liittyvien ohjelmien hallinnoinnista (532/2006). Maaseudun kehittämisohjelmia koskeva lainsäädäntö on eriytynyt rakennerahastoja koskevasta lainsäädännöstä, koska ohjelmakaudelle 2007 - 2013 varattu rahoitus on keskitetty maaseuturahastoon. Maaseuturahasto ei enää jatkossa ole yleinen rakennerahasto, ja siksi siihen ei sovelleta rakennerahastolakia.¹¹⁹

Euroopan kalatalousrahastosta (EKTR) on myös annettu uusi asetus [(EY) N:o 1198/2006]. Uudella ohjelmakaudella elinkeinokalataloutta rahoitetaan sen kautta. Uusi kalatalousrahasto ei myöskään ole Euroopan yhteisön yleinen rakennerahasto, toisin kuin aiempi kalatalouden ohjauksen rahoitusväline (KOR). Suomen lainsäädäntö oli siksi tarpeen muuttaa uuden EY-asetuksen mukaiseksi säätämällä uusi laki Euroopan kalatalousrahaston kansallisesta hallinnoinnista ja elinkeinokalataloudelle myönnettävistä tuista (1447/2006).¹²⁰

¹¹⁹ HE 35/2006 vp, s. 9 - 10.

¹²⁰ HE 220/2006 vp, s. 3.

3.4 Tukien valvonta

3.4.1 Tukien valvonnan tehtävät

Unionin eri rahoitusvälineistä saatujen tukien käytön valvonnalla ja tarkastamisella on useita tärkeitä tehtäviä. Tukirahojen mahdollisimman tehokas käyttö jäsenmaissa on yksi valvonnan funktioista. Väärinkäytösten ehkäiseminen sekä niihin puuttuminen on myös olennaista. Valvonta ja tarkastus tukevat järjestelmän jatkuvaa kehittämistä monin eri tavoin. Tarkastustilanteissa ja niistä annetuissa raporteissa pyritään parantamaan täytäntöönpanon ja maksatuksen sekä valvonnan tekniikoita. Tarkastusten tuottama tieto ohjaa päätöksentekijöitä jatkossa. Valvonnan merkitys korostuu myös poliittisesti. Jos tukia käytetään jatkuvasti väärin, EU:n uskottavuus kärsii.¹²¹ Monissa jäsenmaissa vastustus EU:ta kohtaan on lisääntynyt. Sen voi hyvin havaita esimerkiksi meneillään olevasta EU:n perustuslakia koskevan sopimuksen ratifointiprosessista, jossa ranskalaiset ja hollantilaiset äänestivät kansanäänestyksissään sopimusta vastaan¹²².

3.4.2 Unionin tukitoimien valvonnan oikeudelliset perusteet

Rooman sopimus sisältää lojaliteettiperiaatteen (10 artikla). Perustamissopimus myös velvoittaa Suomea suojaamaan yhteisön taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta (RS 280 art.). Suomen lainsäädäntö on saatettu yhdenmukaiseksi Rooman sopimuksen 280 artiklan kanssa ottamalla kansalliseen rikoslakiin vastaavat säädökset mukaan.

Rooman sopimus sisältää myös vaatimuksen moitteettoman varainhoidon järjestämisestä (RS 274 art.). Periaate velvoittaa jäsenvaltiot tekemään yhteistyötä Euroopan komission kanssa, jotta määrärahojen moitteeton käyttö voidaan varmistaa. Komissiolla ja tilintarkastustuomioistuimella on lisäksi oikeus antaa *soft law* – sääntöjä muun muassa varainhoidon moitteettomuuden varmistamiseksi. Näitä ovat muun muassa komission vihreät kirjat sekä suositukset.¹²³

¹²¹ Pirkola 1998, s. 73.

¹²² EU-teemoja: <http://www.eurooppa-tiedotus.fi/doc/fi/eu-tieto/EU-teemoja/default.asp>.

¹²³ Myllymäki ym. 2001 s, 28 - 31.

Perustamissopimuksen ohella Euroopan unionissa varainhoidosta on sovittu Euroopan parlamentin, neuvoston ja komission välisessä sopimuksessa¹²⁴. Siinä sovitaan yhteisön varojen tehokkaasta ja yhdennetystä sisäisen valvonnan varmistamisesta. Ensisijaisesti pyritään toteuttamaan moitteeton varainhoito. Se perustuu taloudellisuuden, tehokkuuden, vaikuttavuuden, taloudellisten etujen suojaamisen, hallinnollisten kustannusten oikeasuhtaisuuden ja menettelyjen helppokäyttöisyyden periaatteisiin. Sopimuksessa on sovittu varainhoitoasetuksen¹²⁵ muutoksen hyväksymisestä, joka onkin toteutettu 7.8.2006 (EY N:o 1995/2006). Sen perusteluiden mukaan moitteeton varainhoito edellyttää edellä mainittujen perusteiden lisäksi vaikuttavaa ja tehokasta sisäistä valvontaa, ja sisäisen valvonnan järjestelmien keskeiset piirteet ja tavoitteet olisi määriteltävä. Uudessa varainhoitoasetuksessa on myös huomioitu muutokset uusien rahastojen käsitteiden osalta.¹²⁶

Perustamissopimuksen ja varainhoitoasetuksen lisäksi EY:n rakennerahastojen valvonta-asetus ([EY] N:o 438/2001) on ollut tärkeä säädös Suomen kannalta ohjelmakaudella 2000 - 2006. Valvonta-asetus koski neuvoston asetuksen (EY) N:o 1260/1999 yksityiskohtaisia soveltamissääntöjä, jotka liittyivät rakennerahastoista myönnettävän tuen hallinto- ja valvontajärjestelmiin. Uuden ohjelmakauden rakennerahastoja koskevien asetusten täytäntöönpanoa varten on komissio antanut erillisen täytäntöönpanoasetuksen (EY) N:o 1828/2006, joka sisältää yksityiskohtaiset säännöt EAKR-, ESR- ja koheesiorahastoista myönnettävistä tuista.¹²⁷ Rakennerahastoja koskevan yleisasetuksen (EY) N:o 1083/2006 artiklan 70 mukaisesti tukitoimien varainhoidon valvonnasta vastaavat ensisijaisesti jäsenvaltiot. Artiklan mukaan jäsenvaltioiden on järjestettävä varojen tehokas ja moitteeton käyttö.

Vastaavasti yleisistä rakennerahastoista eriytetyt maatalousrahastot ovat saaneet uudet asetukset uudelle ohjelmakaudelle. Rahoitusasetuksella (EY) N:o 1290/2005 on perustettu uudet maaseudun kehittämisrahastot EMR ja EMOTR. Asetus sisältää myös varojen hallinnointia koskevat säädökset. Maaseutuasetus (EY) N:o 1698/2005 säätelee maaseuturahastosta rahoitettavista tuista. Kuten rakennerahastoissakin, myös maaseudun kehittämisrahastoissa unioni velvoittaa jäsenmaat järjestämään varojen tehokkaan ja moitteettoman käytön. Lisäksi komissio on antanut joukon

¹²⁴ Euroopan parlamentin, neuvoston ja komission välinen toimielinten sopimus talousarviota koskevasta kurinalaisuudesta ja moitteettomasta varainhoidosta (2006/C 139/01).

¹²⁵ Edellinen varainhoitoasetus EY N:o 1605/2002 on myös voimassa.

¹²⁶ Uudella ohjelmakaudella yleisiä rakennerahastoja ovat ERS ja EAKR ja maatalouden kehittämisrahastoja EMR ja EMOTR.

¹²⁷ Sisäasiainministeriön nettisivulla on lueteltu kaikki kansalliset ja EU-säädökset kahden ohjelmakauden osalta. <http://www.intermin.fi/intermin/home.nsf/webprint/22827084FEAC53E4C2256F9700326C1A?OpenDocument>.

kohdennettuja asetuksia, jotka koskevat maaseudun kehittämistukien myöntämistä, tarkastusta ja valvontaa uudella ohjelmakaudella 2007 - 2013.¹²⁸

Euroopan Unionin tilintarkastustuomioistuin on perustettu Brysselin sopimuksella 22. heinäkuuta 1975 ja se on aloittanut toimintansa 1977. Tilintarkastustuomioistuin hoitaa Euroopan unionin varainhoidon ulkoista tarkastusta. Tilintarkastustuomioistuimen toimivaltuudet ja kokoonpano säädetään EY:n perustamissopimuksen 246 - 248 artikloissa. Tilintarkastustuomioistuin on riippumaton primäärivaltaa käyttävä instituutio Euroopan Unionin sisällä. Sijaintipaikkana tilintarkastustuomioistuimella on Luxemburg. Nimestään huolimatta se ei ole tuomioistuin, vaan sen tarkoituksena on tarkastaa kaikkia yhteisön varoja. Euroopan tilintarkastustuomioistuimelle on perustamissopimuksessa annettu valtuudet tarkastaa kaikkia yhteisön tuloja ja menoja tuen loppukäyttäjään asti.¹²⁹ Tilintarkastustuomioistuimen toiminnasta kerrotaan enemmän kohdassa 3.2.3.

3.4.3 Unionin tukitoimien kansallinen hallinnointi ja valvonta

Yleisistä rakennerahastoista rahoitettavista ohjelmista (ESR ja EAKR) sekä maatalouden kehittämisohjelmista (EMOTR ja EMR) säädetään jatkossa yhteisön tasolla erikseen¹³⁰. Jäsenvaltioille säädettyt velvollisuudet sekä ohjelmien ja varojen hallinnointi tulevat poikkeamaan toisistaan. Tämän vuoksi Suomessakin on säädetty erilliset lait yleisten rakennerahastojen hallinnoinnista sekä maaseuturahastojen hallinnoinnista. Uutena elementtinä moitteettoman varainhoidon periaatteeseen on tullut varainhoitoasetuksen muutosasetukseen [(EY) N:o 1995/2006] lisätty 28 a artikla. Sen mukaisesti moitteeton varainhoito edellyttää vaikuttavaa ja tehokasta sisäistä valvontaa.

¹²⁸ Komission asetukset (EY) N:o 883/2006, (EY) N:o 885/2006, (EY) N:o 1320/2006, (EY) N:o 1974/2006 ja (EY) N:o 1975/2006.

¹²⁹ Laurila – Leppälahti 2002 s, 20 - 32.

¹³⁰ HE 35/2006 vp, s. 13

Yleiset rakennerahastot

Euroopan yhteisön rakennerahastoja koskevat EY-asetukset ovat välittömästi sovellettavaa oikeutta, jota kansallisten viranomaisten on noudatettava.¹³¹ Hallintovaliokunnan mietinnön (30/2006 vp) mukaan rakennerahastoja koskevan yleisasetuksen [(EY) N:o 1083/2006] säännökset yksinkertaistavat hallinnointia unionitasolla. Muutokset tulevat kehittämään myös kansallista hallinnointijärjestelmää. Esimerkiksi varojen jaon yksinkertaistamiseksi ja nopeuttamiseksi niitä ei enää kierrätetä ministeriöiden kautta.¹³²

Suomessa uutta rakennerahastolakia (1401/2006) sovelletaan Euroopan yhteisön rakennerahastoista osarahoitettaviin suunnitelmiin ja ohjelmiin. Laki on tullut voimaan 1.1.2007. Se on korvannut aikaisemman lain rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista (1353/1999). Uuden rakennerahastolain tarkoituksena on sovittaa kansallinen rakennerahastovarojen hallinnointijärjestelmä uusien EY-asetusten kanssa yhdenmukaiseksi. Ohjelmien hallinnointia pyritään siirtämään alueille. Kansallista hallinnointia on myös tavoitteena selkeyttää ja yksinkertaistaa, jotta rakennerahastotoimien vaikuttavuus lisääntyisi.¹³³

Yleisasetuksen (EY) N:o 1083/2006 artikkelit 58 - 62 säätelevät varojen hallinnointia, seuranta ja valvontaa. Jäsenvaltion on asetuksen mukaisesti nimettävä kullekin toimenpideohjelmalle a) hallintoviranomainen, b) todentamisviranomainen ja c) tarkastusviranomainen. Hallintoviranomaisen tehtävänä on vastata toimenpideohjelman hallinnoinnista ja täytäntöönpanosta noudattaen moitteettoman varainhoidon periaatetta. Todentamisviranomainen todentaa menoilmoitukset ja maksupyynnöt ennen niiden lähettämistä komissiolle. Tarkastusviranomainen tarkastaa riippumattomana hallinto- ja valvontajärjestelmän toiminnan tosiasiallisen tehokkuuden.

Rakennerahasto-ohjelmien täytäntöönpanon osalta kuuluu valvonta jäsenvaltioiden varoja myöntäneelle viranomaiselle. Uusi yleisasetus [(EY) N:o 1083/2006] olisi aiheuttanut kansalliseen rakennerahastolakiin paljon muutoksia ja siksi laki (1401/2006) on kokonaan säädetty uudestaan. Laissa on määrätty hallintoviranomaiset ja niiden tehtävät sekä todentamis- ja tarkastusviranomaiset. EAKR:n kautta osarahoitettavien toimenpideohjelmien osalta hallinto- ja todentamisviranomainen on sisäasiainministeriö ja ESR:sta osarahoitettavien ohjelmien osalta

¹³¹ Laakso jne. 2006, s. 87.

¹³² HaVM 30/2006 vp, s. 2, joka koskee hallituksen esitystä rakennerahastolaiksi jne. HE 242/2006 vp.

¹³³ HE 242/2006 vp, s. 25.

työministeriö. Tarkastusviranomaisen kilpailukyky- ja työllisyys –tavoitteessa on valtionvarainministeriön valtionvarain controller –toiminnon yhteydessä. Tarkastustoiminnan keskittämällä pyritään tehostamaan resurssien käyttöä ja yhdenmukaistamaan eri hallinnonalojen käytäntöjä. Myös varojen käsittelyä valtion talousarviossa on muutettu, jotta ohjelmatyö tehostuisi. Lakiin ei ole otettu mukaan tukien takaisinperintäsäädöksiä, vaan niiltä osin noudatetaan mitä valtionavustuslaissa (688/2001) säädetään. Myös varojen seurantajärjestelmää uusitaan siten, että se kattaisi kaikki ohjelmat ja hallinnonalat. Euroopan alueellinen yhteistyö –tavoitteen toimenpideohjelmaan hallintoviranomaiseksi on määrätty maakunnan liitto. Muultakin osin jäsenvaltioiden välisten rakennerahasto-ohjelmien hallinnointi poikkeaa kilpailukyky- ja työllisyys –tavoitteen hallinnoinnista. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan näitä eroja tarkemmin käsitellä.¹³⁴

Rakennerahastolaki (1401/2006) säättää kutakin toimenpideohjelmaa varten perustettavaksi seurantakomitean, jonka tehtävät määräytyvät yleisasetuksen mukaisesti. Lain 25 §:n mukaan sen tehtävänä on varmistaa toimenpideohjelman täytäntöönpanon tehokkuus ja laatu. Valtioneuvosto asettaa seurantakomitean jäsenet. Kuhunkin maakuntaan on lisäksi säädetty perustettavaksi maakunnan yhteistyöryhmä, jonka asettaa maakunnan liiton hallitus. Maakunnan yhteistyöryhmän pääasiallisena tehtävänä on sovittaa yhteen rakennerahastovarot ja niitä vastaavan kansallinen rahoitusosuus rahoitukseen osallistuvien kesken. Seurantakomitean sekä yhteistyöryhmän jäsenen sovelletaan lain mukaan rikosoikeudellista virkavastuuta koskevia säännöksiä. Laissa on säädetty myös hallintokomiteasta, jonka tehtävänä on ohjelman toimeenpano. Näiden komiteoiden sekä yhteistyöryhmän osalta ei uusi rakennerahastolaki juurikaan eroa aiemmasta.¹³⁵

Uudella ohjelmakaudella on hallintojärjestelmää pyritty yksinkertaistamaan. Alueetasolla maakunnan yhteistyöryhmät jatkavat toimintaansa kuten edelliselläkin ohjelmakaudella kuin myös ohjelmien seurantakomiteat. Valtion talousarviossa EU-rahoitus ja kansallinen valtion rahoitus kohdennetaan omille momenteilleen.¹³⁶ Toimintojen tehostaminen näyttääkin olevan tarpeen. Esimerkiksi uuden ohjelmakauden kansallisen ESR –strategia- ja ohjelmatyöryhmän projektisuunnitelmassa jo todetaan nykytilaan liittyvänä ongelmana Euroopan neuvoston aikataulujen venyminen asetusten säätämisessä. Tämä vaarantaa työryhmän mukaan

¹³⁴ HE 242/2006 vp, s. 25 - 29.

¹³⁵ Ibid, s. 21.

¹³⁶ Uusi rakennerahastokausi linjattu:

<http://www.intermin.fi/intermin/bulletin.nsf/09e69b0dd8f7d53d00256a8d0047ccdf/1ca2f30d8613f3f6c225726e0031532b?OpenDocument>.

rakennerahasto-ohjelmien toimeenpanon käynnistämisen sekä pakottaa asioiden valmisteluun epävarmassa viitekehyksessä.¹³⁷

Aikaisemman rakennerahastojen hallinnoinnista säädetyn lain mukaan ensisijainen vastuu rakennerahastovarojen valvonnasta ja tarkastuksesta on ollut varoja myöntäneellä ministeriöllä. Hallituksen esityksen (HE 242/2006 vp, s. 22 - 25) mukaisesti kansalliseen rakennevarojen hallintoon on päättyneellä ohjelmakaudella liittynyt puutteita, jotka ovat aiheuttaneet tehottomuutta. Suomessa järjestelmä on ollut liiaksi hajautettu ja liian monet ministeriöt ovat osallistuneet hallintoon. Hallituksen esityksessä todetaan, että menettelyjen monimutkaisuus ja hitaus on saattanut karkottaa hyviä hakijoita. Tarkastuksen keskittämällä valtionvarain controller – toiminnon yhteyteen pyritään yhdenmukaistamaan eri hallinnonalojen toimintoja ja laajentamaan moitteettoman varainhoidon periaatteen toteuttamista. Komission täytäntöönpanoasetus (EY) N:o 1828/2006 säätelee tarkasti myös rakennerahastojen varojen valvonnasta. Se sisältää yksityiskohtaiset ohjeet tarkastusviranomaiselle tarkastuksen suorittamista varten. Lisäksi rakennerahastolaissa laajennettiin hallinto- ja todentamisviranomaisten toimivaltaa suorittaa tarkastuksia eri hallinnonalojen välillä.

Maaseudun kehittämisrahastot

Maaseuturahaston hallinnosta ja valvonnasta sekä seurannasta ja arvioinnista säädetään neuvoston asetuksella (EY) N:o 1698/2005 artikloissa 73-87. Jäsenvaltioiden on uusien asetusten mukaisesti nimettävä seuraavat viranomaiset: a) ohjelman hallinnoimisesta vastaava hallintoviranomainen, b) hyväksytty maksajavirasto ja c) todentamisviranomaisen. EY -säästöjen mukaisesti jäsenvaltioiden on otettava käyttöön varojen käytön asianmukaisuuden varmistamiseksi tehokas hallintoi- ja valvontajärjestelmä, josta vastaa hallintoviranomainen. Maksajavirastot vastaavat ennen kaikkea ohjelmaan sisältyvien tukien maksamisesta. Todentamisviranomaisen tehtävänä on ottaa vastuu maksajaviranomaisten tilien tarkastamisesta kansallisella tasolla. EY -säästöjen tarkoituksena on pakottaa jäsenvaltiot luomaan kansallisesti tarvittavat yhteydenpito- ja vastuujärjestelyt suhteessa yhteisöön. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin hoitaa nämä velvoitteet ja tukien toimeenpanot itsenäisesti.¹³⁸

¹³⁷ ESR-strategia- ja ohjelmatyö 2007 - 2013; projektisuunnitelma, Drno TM006:00/2005.

¹³⁸ HE 35/2006 vp, s. 9 - 11.

Maaseudun kehittämiseen liittyvien ohjelmien hallinnoinnista on säädetty oma kansallinen lakinsa (532/2006). Sen 9 §:n mukaisesti maa- ja metsätalousministeriö (MMM) hallintoviranomaisena vastaa varojen maksamisen ja varojen käytön riittävän valvonnan järjestämisestä. Laissa säädetään, että MMM voi asettaa seurantaryhmän avukseen ohjelman toteutumisen ja vaikutusten seurantaa varten. MMM määrää myös rahoitusasetuksen [(EY) N:o 1290/2005] mukaisen maksajaviraston. Tike eli maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus on hoitanut tätä tehtävää edellisellä ohjelmakaudella. Tämän lisäksi lain mukaan valtioneuvosto asettaa seurantakomitean, jonka tehtävät määräytyvät maaseutuasetuksen [(EY) N:o 1698/2005] artiklan 77 mukaisesti. Komitea huolehtii maaseudun kehittämisohjelman täytäntöönpanon tehokkuudesta.

MMM:llä on siis ensisijainen vastuu varojen käytön valvonnasta. Tehtävä ei käytännössä poikkea edellisestä ohjelmakaudesta. Tukijärjestelmistä, tukien myöntämiseen, maksamiseen ja valvontaan liittyvistä ehdoista ja menettelyistä on säädetty erillinen kansallinen lakinsa (1443/2006). Sen mukaan MMM:llä ja maaseutuvirastolla on oikeus suorittaa tuen myöntämiseen, maksamiseen ja käyttöön liittyvien edellytysten ja ehtojen noudattamisen valvomiseksi tuen myöntäjiin ja saajiin kohdistuvia tarkastuksia. Tuen saajien osalta myös työvoima- ja elinkeinokeskuksilla on vastaavat oikeudet. Tarkastustehtävän hoitamiseksi voidaan myös valtuuttaa ulkopuolinen tilintarkastaja suorittamaan tarkastusta. Tilintarkastajaan sovelletaan rikosoikeudellista virkavastuuta koskevia säännöksiä. Laissa on myös säännökset tuen takaisinperinnästä. Suomessa on säädetty laki maaseutuvirastosta (666/2006), jonka mukaan maksajaviraston tehtävät siirtyvät uudelle virastolle uudella ohjelmakaudella. Myös MSR:sta rahoitettavien tukien hallinnointi ja valvonta siirtyvät maaseutuvirastolle.

3.4.4 Valtiontalouden tarkastusviraston valtuudet suorittaa valvontaa

Kuten jo aiemmin tässä työssä on todettu, toimii Valtiontalouden tarkastusvirasto yhteistyössä Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuimen kanssa sen jäsenmaihin kohdistuvien tarkastusten osalta. Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) oli ennen perustuslain uudistusta valtionvarainministeriön alainen virasto. Päätehtävänä virastolla on valtiontalouden tarkastaminen.

Tarkastusviraston toimivalta on laaja. Suomen ja EU:n välisten varainsiirtojen tarkastuksessa VTV:llä ja valtiontilintarkastajilla on merkittävä rooli.¹³⁹

VTV:n laaja tarkastusvalta perustuu Suomen perustuslain 90§:ään ja lakiin valtiontilintarkastajien ja valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). VTV tarkastaa Suomen maksusuudet Euroopan unionille. Sen tarkastusvelvoite kattaa tietenkin myös ne ministeriöt, jotka hallinnoivat EU-varoja. Rakennerahastovarojen tarkastus tapahtuu yhteistyössä Euroopan unionin tilintarkastustuomioistuimen ja komission kanssa. Tarkastus on laillisuustarkastuksen ohella myös Value for Money (VFM) tarkastusta. Myös valtionvarain controller –toiminto raportoi vuosittain eduskunnalle valtion varainkäytön vaikuttavuudesta.

3.5 Historiallinen kehitys ja valvonnan toteutumisen arviointia

Suomen EU-jäsenyyden ensimmäisellä ohjelmakaudella 1995 - 1999 käytössä ollut varojen hallinnointi- ja valvontakäytäntö oli monimutkainen ja hajautettu eri virastoille ja laitoksille erilaisten työjärjestysten, taloussäännösten ja ohjesääntöjen perusteella. Kansallisesti ei ollut säädettynä yhtenäistä lakia varojen hallinnointia varten. Tämä aiheutti paljon aukkoja ja puutteita myös valvonnassa.¹⁴⁰ Hannu Pirkola on tutkinut rakennerahastojen täytäntöönpanoa ja valvontaa ensimmäisellä ohjelmakaudella. Hän toteaa tutkimuksessaan, että rahastojen varoja kanavoitiin liian monien ministeriöiden kautta. Se hidasti päätöksentekoa ja jakoi rahat pieniksi siivuiksi. Pirkola arvioi, että vallankin alkuvaiheessa on ohjelmia kelpuutettu mukaan liian helposti johtuen muun muassa tiedon puutteesta. Silloin ei Suomessa vielä ollut lainkaan näyttöä tukipetoksista.¹⁴¹

Seuraavalla ohjelmakaudella (2000 - 2006) säädettiin rakennerahastojen valvonta-asetus [(EY) N:o 438/2001] sekä varainhoitoasetus [(EY N:o 1605/2002)], joista muodostui tärkeimmät säädökset Suomen kannalta. Niiden tarkoituksena oli saavuttaa varainhoidon valvonnassa riittävän hyvä taso. Neuvoston asetus [(EY) N:o 1260/1999] rakennerahastoja koskevista yleisistä säännöksistä edellytti, että tukitoimien varainhoidon valvonnasta vastaavat ensisijaisesti jäsenvaltiot. Asetuksen 38 artiklan mukaan oli jäsenvaltioiden järjestettävä varojen tehokas ja moitteeton käyttö. Suomessa

¹³⁹ Meklin 2002, s. 155 - 160.

¹⁴⁰ Sisäasiainministeriön julkaisu 6/1999, s. 19.

¹⁴¹ Pirkola 1998, s. 100 - 112.

säädettiin myös laki rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista (1353/1999), joka tehosti ohjelmien hallinnointia ja varojen käyttöä. Tulevan ohjelmakauden osalta on ollut jälleen tarpeen säätää uusi rakennerahastolaki (1401/2006), jota on käsitelty jo edellä.

Suomessakin on jo oikeuskäytännössä nähty, että valvonta on kiristynyt ja viranomaiset ottavat moitteettoman varainhoidon periaatteen tosissaan. Tästä ovat esimerkkinä melko ankarat rangaistukset, jotka Rovaniemen käräjäoikeus määräsi yhteisövarojen väärinkäytön johdosta.¹⁴²

Rovaniemen hallinto-oikeus on myös tehnyt ennakkoratkaisupyynnön rakennerahastoista korvattavien yleiskustannusten tukikelpoisuuden edellytyksistä. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on antanut asiassa tuomion 8.3.2007. Tuomion mukaan yleiskustannusten jakamisessa voidaan käyttää prosenttiosuutta kaikista yleiskustannuksista, kunhan oikeudenmukaisuus ja tasapuolisuus toteutuvat. Lisäksi osuuden pitää olla oikeassa suhteessa yhteisöhankeeseen laajuuteen nähden.¹⁴³ Tästä voisi päätellä, että valvontaa on tarkennettu myös paikallisten viranomaisten taholta, koska Lapin liitto ei ollut yleiskustannuksia hyväksynyt ilman paperitositteita.

Perusteettomien tukien palauttamisesta on myös runsaasti EYT:n tuomioita. Esimerkiksi maataloustuotteiden vientitukia koskevassa ennakkoratkaisussaan¹⁴⁴ EYT on lausunut käsityksensä jatkuvan ja toistuvan väärinkäytöksen määritelmästä. Toimien vähäisyydellä ei ollut asiassa merkitystä. Myös Italian valitukset suurten metro- ja moottoritiehankkeiden tukien palautuspäätöksistä eivät ole tulleet hyväksytyiksi tuomioistuimessa¹⁴⁵.

Ohjelmakaudella 2000 - 2006 näyttää myös olleen ongelmia tukien myöntämisessä ja valvonnassa. Esimerkkinä mainittakoon Aamulehdessä uutisoitu Uudenmaan työvoima- ja elinkeinokeskuksen osastonjohtajan pidättäminen virantoimituksesta hanketukien väärinkäytösepäilyjen johdosta. TE-keskuksen maaseutuosaston epäillään myöntäneen EU-rahoitteisia hanketukia liikaa.¹⁴⁶ Ongelmallista näyttää olevan myös paikallisten toimintaryhmien ja TE-keskusten yhteistyö. Pirkanmaan TE-keskuksen johtaja on kommentoinut Aamulehdelle antamassaan haastattelussa, että

¹⁴² Rovaniemen käräjäoikeus 20.5.2005, tuomio 368 Dnro 243/230/2002.

¹⁴³ Asia C-289/05, Länsstyrelsen i Norrbottens län v. Lapin liitto, ennakkoratkaisu.

¹⁴⁴ Asia C-279/05, Vonk Dairy Products BV v. Productschap Zuivel, ennakkoratkaisu.

¹⁴⁵ Asia T-272/02, Comune di Napoli v. Euroopan yhteisöjen komissio ja Asia C-417/04P, Regione Siciliana v. Euroopan yhteisöjen komissio.

¹⁴⁶ Aamulehti 9.12.2006, s. A9.

hankkeita on käynnistetty vain siksi, että rahaa on jaossa. TE-keskuksen on kuitenkin ollut myönnettävä tuki, jos hanke ei ole ollut säännöstenvastainen.¹⁴⁷ Tämä tarkoittaisi sitä, että toimien vaikuttavuutta pitäisi enemmän tarkastella. Toisaalta uusi rakennerahastolaki säätelee laajemmasta todentamisviranomaisen tarkastusvallasta, jota TE-keskus voisi resurssien salliessa käyttää. Maaseudun Tulevaisuus taas uutisoi, että yritystukia on jäänyt Kaakkois-Suomessa käyttämättä yhteensä lähes 1,5 miljoonaa euroa. TE-keskuksen mukaan rahojen hakemisella on jo kiire, koska vanha ohjelmakausi on päättymässä.¹⁴⁸ Lehtiartikkelissa ei kerrota, miksi tukea ei ole haettu tarpeeksi. Olisiko tämä merkki siitä, että tukivarojen hallinnoinnissa olisi kehittymisen varaa?

Maataloustukien valvontaan ovat valtioneuvoston tarkastajat kiinnittäneet huomiota kertomuksessaan (K 16/2005 vp) vuodelta 2005. Valtiovarainvaliokunta on mietinnössään (VaVM 2/2006 vp) todennut valtioneuvoston tarkastajien kertomuksen mukaisesti, että maataloustukien valvontaan tarvittavat voimavarat ovat olleet jatkuvassa kasvussa, vaikka maatalojen määrä on samanaikaisesti vähentynyt. Valtioneuvoston tarkastajat ovat kehottaneet maa- ja metsätalousministeriötä selvittämään kaikki mahdollisuudet yksinkertaistaa monimutkaista ja byrokraattista valvonta- ja seuranta järjestelmää.¹⁴⁹ MMM asetti ohjausryhmän, jonka tehtävänä oli: ”suunnitella ja kehittää viljelijätukien valvontaa siten, että se resurssien mahdollisimman tehokkaasti hyödyntäen täyttää Euroopan komission asettamat vaatimukset”. Tämä hallinnon ja valvonnan kehittämisen ohjausryhmä on saanut loppuraporttinsa valmiiksi vuoden 2007 alussa. Tutkimus keskittyi vain pinta-alaperusteisten tukien valvonnan kehittämiseen ja tuloksena on hyvin yksityiskohtainen ohjeistus.¹⁵⁰ Tämä osoittaa, että viranomaisilla on halua toteuttaa moitteettoman varainhoidon periaatetta.

Maataloustukien maksaminen valvontatilanteessa on koettu hankalaksi. Edellisellä ohjelmakaudella on viisi prosenttia maataloustuen saajista joutunut vuosittain valvontatarkkailuun ja siksi tukien maksatus on viivästynyt. MMM:n työryhmä on muistiossaan 22.1.2004 selvittänyt viljelijöiden oikeusturvan kehittämistä hallinnossa. Tuloksena oli, että maaseutuelinkeinojen valituslautakunta on tarpeellinen ja sen toimintaa pitää kehittää jatkossakin.¹⁵¹ Viljelijöiden mielipiteitä on myös

¹⁴⁷ Aamulehti 26.11.2006, s. A5.

¹⁴⁸ Maaseudun Tulevaisuus 1.2.2007, s. 7.

¹⁴⁹ VaVM 2/2006 vp, s. 3 - 4.

¹⁵⁰ MMM: Hallinnon ja kehittämisen ohjausryhmä, loppuraportti 2007.

¹⁵¹ Työryhmämuistio MMM 2004:1.

pyritytutkimaan tukivalvontatytyväisyystutkimusten avulla. Tulokset olivat pääosin positiivisia, mutta valtaosa viljelijöistä koki maataloustukijärjestelmän ja siihen liittyvän haun vaikeaksi.¹⁵²

EU-jäsenyys on aiheuttanut Suomen maataloudelle rakennemuutoksen. Pieniä tiloja suosinut politiikka on loppunut. Viljelyn kannattavuus on heikentynyt ja viljelijöiden tulot alentuneet. Institutionaalisen muutoksena merkittävin on tärkeimpien maatalouspoliittisten ratkaisujen siirtyminen yhteisön päätettäväksi. Maataloustuottajien Keskusliiton (MTK) aikaisempi painoarvo tuloneuvotteluissa on pienentynyt kattaen nykyään vain kansallisen tuen jakoperiaatteet.¹⁵³ Myös yhteisön ympäristöpolitiikan pyrkimykset maatalouden vesipäästöjen vähentämiseen ovat vaikuttaneet Suomalaisen talonpojan elämään. Tästä ovat esimerkkeinä seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Ratkaisussa KHO:2006:5 on käsitelty viljelijälle annettua huomautusta pellon suojakaistojen puuttumisesta ja ratkaisussa KHO:2006:58 oli MTK:n paikallisosasto valittanut Kokkolan kaupungin hyväksymistä ympäristönsuojelumääräyksistä, jotka koskivat muun muassa lannan varastointia ja levitystä.¹⁵⁴ Kummassakin ratkaisussa ilmeni Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin (91/676/ETY)¹⁵⁵ vaikutus.

Viranomaisten työmäärä on lisääntynyt monimutkaisten tukijärjestelmien hallinnoinnin ja valvonnan johdosta. Uusien EY-asetusten asettamat lisävaatimukset eivät tule helpottamaan tilannetta. Näyttää siltä, että Suomen EU-jäsenyyden alkutaipaleella on valvonta jäänyt väkisinkin pintapuoliseksi johtuen tiedon ja resurssien puutteesta. Risto Lampinen on tutkinut unionijäsenyyden vaikutuksia virkamiehistöön Suomessa vuosina 1995 - 1997. Hänen mukaansa jäsenyys on merkinnyt huomattavaa työmäärän lisäystä ministeriöissä, erityisesti maa- ja metsätalousministeriössä. Koulutuksen tarve monimutkaisten säädösten johdosta sekä matkustustarve ovat lisääntyneet. Toisaalta hän toteaa, että suomalainen virkamiehistö on onnistunut kuitenkin jäsenyyden sille asettamissa haasteissa.¹⁵⁶ Tosin joulukuussa 2006 on apulaisoikeusasiamies joutunut antamaan Lapin TE-keskukselle huomautuksen valitusten käsittelyn viivästymisestä¹⁵⁷.

¹⁵² Elintarviketieto Oy: Tukivalvontatytyväisyys 27.3.2001, s. 23.

¹⁵³ Raunio - Wiberg, toim. 2000, s 225 - 226 sekä Myllymäki - Kalliokoski 2006, s. 56 - 64.

¹⁵⁴ KHO:2006:5 ja KHO:2006:58.

¹⁵⁵ Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivi vesien suojelemisesta maataloudesta peräisin olevien nitraattien aiheuttamalta pilaantumiselta.

¹⁵⁶ Raunio - Wiberg, toim. 2000, s. 151 - 164.

¹⁵⁷ Apulaisoikeusasiamiehen päätös 22.12.2006. Dnro 1896/2/05.

Erilaisia sääntöjenvastaisuuksia on tullut esille myös Suomessa. Esimerkkinä ote Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomuksesta 138/2006:

Euroopan komission ja jäsenvaltioiden välillä on merkittäviä mielipide-eroja, mikä on katsottava rakennerrahastojen sääntöjenvastaisuudeksi ja mikä tavanmukaiseksi virheeksi. Komission seikkaperäiset rekisteröinti- ja ilmoittamisvaatimukset aiheuttavat jäsenmaiden hallinnolle kuormitusta, mutta ne näyttävät jääneen Euroopan petoksentorjuntavirastossa (OLAF) vähäiselle huomiolle. Niistä ei ole annettu jäsenmaille palautetta. Tarkastusvirasto suosittaa, että komission tulisi pyrkiä jäsenvaltioiden kanssa parempaan yhteisymmärrykseen sääntöjenvastaisuuksien tarkasta rekisteröintivaiheesta. Rekisteröintiä ja ilmoittamista koskevia vaatimuksia tulisi yksinkertaistaa, jotta jäsenvaltioiden kuormitus vähenisi. Jäsenvaltioiden tulisi analysoida sääntöjenvastaisuuksia nykyistä yksityiskohtaisemmin, jotta mahdolliset järjestelmävirheet paljastuisivat. Takaisinperittävästä liikamaksuista tulisi säännönmukaisesti periä korko. Kansallisten viranomaisten tulisi ennen jokaisen avustushakemuksen hyväksymistä tarkastaa, ettei avustuksen saaja ole syyllistynyt sääntöjenvastaisuuksiin. EU:n rinnakkaistarkastuksessa Suomen tarkastuskohteeksi valittiin työministeriön hallinnoima Euroopan sosiaalirahasto (ESR) ja tavoite 3 -ohjelma. Ohjelman kansalliset avustukset sisältävä kokonaistuki on yhteensä noin 1 500 miljoonaa euroa, josta EU:n rakennerrahaston osuus on 415 miljoonaa euroa. Tarkastuksen aikana havaittuja sääntöjenvastaisuuksia rakennerrahastokaudella 2000–2006 oli työministeriön osalta 76. Sääntöjenvastaisuuksista johtuneiden liikamaksujen yhteismäärä 30.6.2005 mennessä oli noin 3,1 miljoonaa euroa, josta EU:n rakennerrahastojen osuus on noin 1,4 miljoonaa euroa. EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastuksessa oli mukana 12 tarkastusvirastoa sekä huomioitsijana 3 tarkastusvirastoa ja Euroopan tilintarkastustuomioistuin (ECA). Tarkastus tehtiin kaikissa osallistujavaltioissa yhteisesti hyväksytyin tarkastussuunnitelman mukaisesti.¹⁵⁸

Eduskunnassa on parhaillaan lepäämään jätettynä hallituksen esitys perustuslain muuttamisesta koskien tarkastusvaliokunnan perustamista (HE 71/2006). Tarkoituksena on, että uusi tarkastusvaliokunta korvaisi valtioneuvoston tarkastajat ja valtionvarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaoston valvontatoimen. Aamulehden artikkelissa¹⁵⁹ kansanedustaja Matti Ahde kommentoi, että ”ohi olisi valtakunnassa köydenvelo esimerkiksi siitä, riittääkö nykyinen EU-tukien valvonta”. Uusi tarkastuselin voisi hänen mukaansa tarkistaa, onko valvonta asianmukaista. Tarkastusvaliokunnan on tarkoitus aloittaa toimintansa kevään 2007 vaalien jälkeen, joten tulevaisuus tulee näyttämään tehostuuko valvonta. Valiokuntaa käsitellään enemmän kohdassa 4.3.2.

¹⁵⁸ VTV:n tarkastuskertomus 138/2006:EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerrahastojen epäsäännönmukaisuuksien ilmoittamismenettelystä.

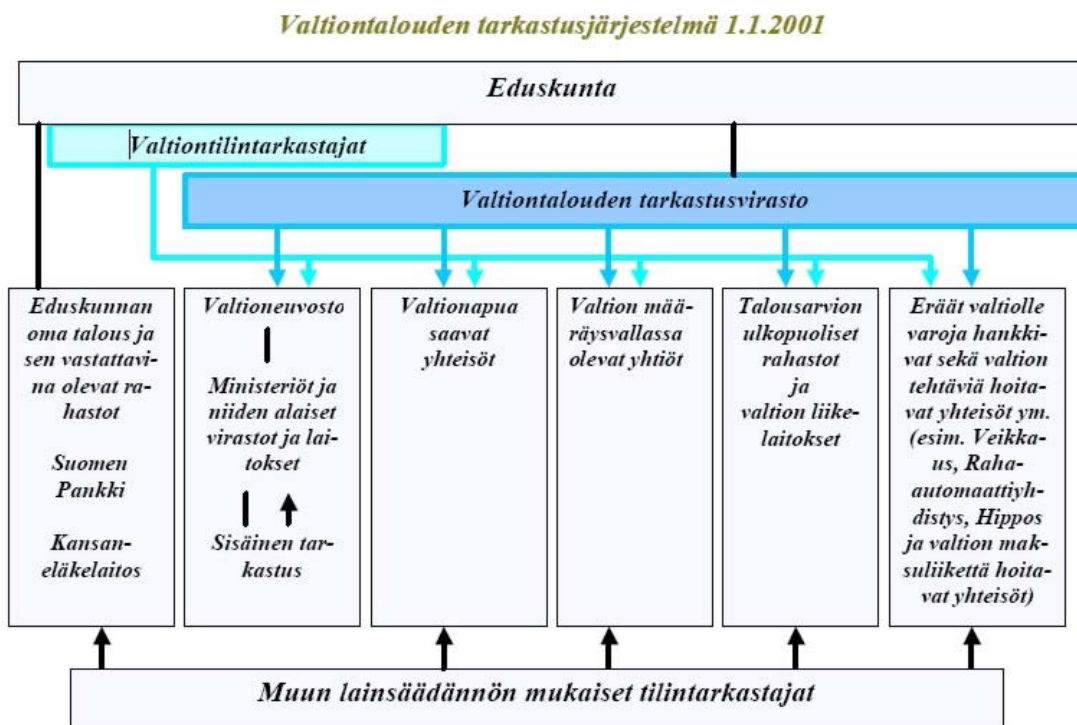
¹⁵⁹ Aamulehti 25.7.2006, s. A5.

4. UNIONIJÄSENYTYDEN VELVOITTEET VALTION JA KUNTIEN TALOUDEN VALVONNALLE

4.1 Yleistä valtion talouden valvonnasta

Valtiontalouden valvontaa voidaan tarkastella valvonnan harjoittajan mukaan. Yhtäältä Suomen eduskunnan budjettivaltaan liittyy olennaisesti parlamentaarinen valtiontalouden valvonta. Toisaalta on hallinnollista valvontaa, jota harjoittavat valtiontalouden tarkastusvirasto ja erilaisten toimintayksikköjen sisäiset valvonta- ja tarkastusyksiköt. Kuviossa 5 on esitetty valtiontalouden valvontajärjestelmä tämän jaottelun mukaisesti.¹⁶⁰

Kuvio 5: Valtiontalouden tarkastusjärjestelmä



Lähde: http://www.vtv.fi/chapter_images/285_vtalouden_tarkastusjarjestelma.jpg.

Valtiovarain käyttöä valvotaan perustuslain (PL 90 §) ja lain tasoisten säännösten turvin. Valtiontilintarkastajat ja valtiontalouden tarkastusvirasto ovat ulkoiset valvontaelimet.

¹⁶⁰ Meklin, 2002, s. 148 – 153.

Valtiontilintarkastajien on oltava kansanedustajia ja eduskunnan on valittava tehtäviin sellaiset henkilöt, joilla on riittävä taito ja kyky tarkastuksen suorittamiseen.¹⁶¹ Valtiontilintarkastajien toimintaa säädellään valtiontilintarkastajien johtosäännössä (VJ) (745/2000). Valtiontilintarkastajien tehtävänä on suorittaa parlamentaarista valtiontalouden valvontaa sekä valvoa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta (PL 90 § ja VJ 4 §). Johtosäännön 3 §:n mukaan valvonnan piirissä eivät kuitenkaan ole Eduskunta, valtiontalouden tarkastusvirasto, Kansaneläkelaitos eikä Suomen Pankki. Suomen Pankin valvontajärjestelmää on käsitelty enemmän kohdassa välillinen julkishallinto.

Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) toimintaa säätelee laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000). Hallituksen esityksen (HE 39/2000) mukaisesti laki toi mukanaan perustuslakiin (PL 90.2 §) 1.3.2000 tehdyn muutoksen siirtämällä viraston pois toimeenpanovallan alaisuudesta eduskunnan yhteyteen. Aiemmin virasto oli valtionvarainministeriön alaisuudessa. Lakimuutoksen tavoitteena oli, että tarkastusviraston riippumattomuus tarkastuskohteistaan toteutuisi. INTOSAI:n yleiskokous (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) on vuonna 1977 hyväksynyt tarkastusvirastojen asemaa ja riippumattomuutta koskevat suuntaviivat, joihin uudistus tukeutui.¹⁶² INTOSAI:ta¹⁶³ käsitellään enemmän kohdassa 4.2.1. Merkittävä syy uudistukselle oli myös yhteisön oikeusjärjestyksen vaatimus turvata ulkoisen finanssivalvonnan riippumattomuus toimeenpanokoneistosta (VaVL 29/1998 vp, 8 – 12)¹⁶⁴.

Valtiontalouden tarkastusvirastossa annetussa laissa on tarkemmin säädetty viraston asemasta, tehtävistä, toimivaltuuksista sekä tietojen saantioikeudesta. Tämän lisäksi tarkastusviraston toimivaltuuksista säädetään laissa valtiontilintarkastajien ja valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Valtiontalouden tarkastusvirastolla ja valtion tilintarkastajilla on siis 1.4.1995 alkaen ollut oikeus tarkastaa myös kunnat, kuntayhtymät ja yksityinen sektori, jos ne ovat saaneet EU-rahoitusta.

¹⁶¹ Myllymäki 2000, s. 123 - 142.

¹⁶² HE 39/2000 vp, s. 1 – 13.

¹⁶³ INTOSAI on ylimpien (ulkoisten) tarkastusviranomaisten vuonna 1953 perustettu ammatillinen järjestö. Sen jäsenistön muodostaa yli 170 Yhdistyneisiin kansakuntiin kuuluvan valtion tarkastusvirastoa ja organisaatiota. EURO-SAI (European Organisation of Supreme Audit Institutions) on INTOSAI:n alueorganisaatio. Sen muodostaa noin 40 Euroopassa olevaa ylintä tarkastusviranomaista.

¹⁶⁴ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 145.

Muun lainsäädännön mukaiset tilintarkastajat ovat kuvion 5 mukaisesti tarkastamassa monella alalla. Vain valtioneuvosto, ministeriöt ja niiden alaisten virastojen ja laitosten sisäinen tarkastus ovat poisluettuja. Julkisen talouden ja hallinnon valvonnassa on siis koko ajan huomioitava myös yksityissektorin säädökset, joten lähentymistä on tapahtunut.

Euroopan unionin talousarviosta myönnettyjen tukien sisäinen valvonta on komission tehtävä, koska se vastaa talousarvion toteutumisesta. Kuten jo aiemmin on todettu vastaavat rakennerahastojen tukitoimien varainhoidon valvonnasta *ensisijaisesti* jäsenvaltiot [(EY) N:o 1083/2006 art. 70] järjestämällä varojen tehokas ja moitteeton käyttö. Samoin rakennerahastoista eritettyjen maatalousrahastojen valvonta on ensikädessä jäsenvaltioiden vastuulla [(EY) N:o 1290/2005]. Tukijärjestelmän valvonta Suomessa on osa valtiontalouden sisäistä finanssivalvontaa¹⁶⁵.

4.2. Sisäinen valvonta

Valtiontalouden sisäinen valvonta jakaantuu käsitteellisesti sisäiseen tarkastukseen ja sisäiseen tarkkailuun. Tarkastukseen kuuluu toimintayksikköjen sisällä tapahtuva tarkastustoiminta sekä ministeriöiden tarkastusyksikköjen suorittama toimintayksikköjen sisällä tapahtuva tarkastustoiminta.¹⁶⁶ Suomen liittyttyä unioniin vuonna 1995 syntyi EU-varoja hallinnoivissa ministeriöissä tarve sisäisen valvonnan laajentamiseen. EU-varojen valvontasäännöt sekä 8. direktiivi tarkastuksesta ovat ohjanneet valvonnan kehitystä Suomessa. Valtiontalouden sisäinen valvonta alkoi kehittyä EU:n viitoittamaan suuntaan, kun lakiin valtion talousarviosta otettiin säädös sisäisen valvonnan järjestämisestä (217/2000, 24 b §). Laissa edellytetään, että sisäinen valvonta on asianmukaisesti järjestetty virastoissa ja laitoksissa. Niiden johto on vastuussa valvonnan organisoinnista riittävälle tasolle. Tämän lisäksi on annettu tarkempia säännöksiä asetuksessa valtion talousarviosta (1243/1992). Asetukseen on 7.4.2004 lisätty uusi 69 a §, jossa säädetään muun muassa, että Euroopan yhteisön oikeuden vaikutukset on otettava huomioon sisäistä valvontaa järjestettäessä. Tämän lisäksi mainitaan, että yleiset standardit ja suositukset on otettava huomioon. Toimintayksiköt vahvistavat itselleen sisäisen valvonnan menettelyt ja aseman sisäisen tarkastuksen erillisissä ohjesäännöissä. Sisäisen valvonnan toteutumista EU-tukien valvonnassa on käsitelty jo aiemmin kohdassa 3.5.

¹⁶⁵ Myllymäki 2000, s. 148 – 149.

¹⁶⁶ Meklin 2002, s. 158 – 159.

Lakia valtion talousarviosta (1216/2003) on 19.12.2003 muutettu siten, että virastot ja laitokset on velvoitettu suunnittelemaan toimintaansa ja talouttaan sekä tuloksellisuuttaan usean vuoden aikavälillä. Myös ministeriöt joutuvat suunnittelemaan toimialansa toiminnan vaikuttavuutta ja toiminnallista tuloksellisuutta usean vuoden aikavälillä. Hallituksen esityksen (HE 56/2003 vp) mukaisesti on valtion tilinpäätöskertomuksella korvattu aikaisempi valtiovarain hoidosta ja tilasta annettu kertomus. Uudistuksella on pyritty siihen, että tilinpäätöskertomuksen tuloksellisuuden kuvaus antaisi oikeat ja riittävät tiedot. Virastojen ja laitosten tilinpäätöksiltä vaaditaan jatkossa samoin oikeiden ja riittävien tietojen esittämistä.¹⁶⁷ Lain muutoksella on perustettu myös valtionvarain controller-toiminto, jota käsitellään enemmän kohdassa 4.2.2.

4.2.1 INTOSAI ja julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa valtion varojen valvonnassa

INTOSAI on Yhdistyneiden kansakuntien jäsenmaiden ylimpien tarkastuselinten järjestö. Se on laatinut tilintarkastuksen standardit julkisen talouden alalla. Niitä kutsutaan peräti julkistalouden Magna Cartaksi. Järjestö on julkaissut jäsentensä hyväksyminä kaksi olennaista opasta: Auditing Standards ja Guidelines for Internal Control Standards. INTOSAI -järjestö on kansainvälisesti tunnustettu ja sen tärkeimpiä tehtäviä ovat julkistalouden tarkastamisen ja tarkastusmenetelmien kehittäminen sekä suuntaviivojen vetäminen. Myös EU:n tilintarkastustuomioistuin on järjestön jäsen ja tietysti Suomen osalta Valtiontalouden tarkastusvirasto. Euroopan tasolla on perustettu myös vastaavanlainen järjestö EUROSAI. Siihen kuuluvat Euroopan alueen ylimmät tarkastuselimet.¹⁶⁸

Julkishallinnon tarkastajien osalta säädetään myös hyvästä tilintarkastustavasta. JHTT-lain 6 §:ssä sanotaan, että: ”Tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa”. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä on hyväksynyt jo vuonna 1991 käyttöönsä suosituksen julkishallinnon omasta tilintarkastustavasta ja sitä on tarkistettu uudestaan vuonna 1999. Hallituksen esityksessä JHTT-laiksi (HE 242/1998 vp) ovat suosituksen lähtökohtana olleet INTOSAI:n Eurooppaa koskevat tarkastusstandardit. INTOSAI:n tarkastusstandardit on jaettu yleisiin ja yksityiskohtaisiin standardeihin. Yhdessä ne luovat vähimmäisvaatimukset toimivan sisäisen tarkastuksen rakenteelle.¹⁶⁹ Valtiontalouden

¹⁶⁷ HE 56/2003 vp, s. 1.

¹⁶⁸ Euroopan tilintarkastustuomioistuin:

http://www.eca.eu.int/cooperation/meetings/cooperation_meetings_international_fi.htm

¹⁶⁹ HE 242/1998 vp, kohta 1.2.

tarkastusvirasto noudattaa tarkastuksissaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa täydennettynä INTOSAI:n tarkastusstandardeilla.¹⁷⁰

4.2.2 Valtionvarain controller -toiminto

Valtionvarain controller-toiminto on säädetty laissa valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta (19.12.2003/1216). Lain uusien 24 e-24 h §:en mukaisesti valtionvarainministeriöön muodostetaan valtion talouden ja -toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmän laadun ja tili-velvollisuuden varmistamiseksi ja kehittämiseksi valtionvarain controller-toiminto. Toiminto palvelee valtioneuvostoa ja ministeriöiden johtoa. Tarkoituksena on varmistaa, että valtion tilinpäätös antaa oikeat ja riittävät tiedot valtiontaloudesta ja tuloksellisuudesta. Lisäksi controller-toiminto ohjaa ja sovittaa yhteen valtiontalouden ja sen tuloksellisuuden raportointeja.

Controller-toiminnon vastuulla on myös sisäisen valvonnan ja sen riskienhallinnan ohjaus sekä valtion tehtävänä olevan EU-varojen valvonta valtioneuvoston tasolla. Lain 24 f.1 §:n mukaan ”toiminnon tehtävänä on sovittaa yhteen Suomen valtion vastuulla olevien Euroopan unionin varojen sisäistä ja hallinnollista valvontaa ja valmistella unionin varojen valvontaa ja tarkastusta sekä varojen hoidon virheitä ja varoihin kohdistuneita väärinkäytöksiä koskevat kannanotot ja selvitykset Euroopan unionin toimielimille ja muille elimille, jolleivät ne kuulu jonkin muun viranomaisen tehtäviin”. Valtionvarain controller ei kuitenkaan ole valtioneuvoston sisäinen tarkastaja eikä ulkoisen tarkastuksen yksikkö.¹⁷¹

Valtioneuvoston asettama sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta¹⁷² on vuonna 2005 laatinut sille osana valtion talousarviosta annetun asetuksen mukaisia tehtäviään suosituksen hyvästä käytännöstä sisäisen valvonnan ja siihen kuuluvan riskienhallinnan kehittämistarpeiden tunnistamisessa sekä asianmukaisuuden ja riittävyyden arvioinnissa. Suositus on nimeltään Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Se on tarkoitettu ohjeeksi riskienhallinnan peruslähestymistavoista sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan arvioinnista.

¹⁷⁰ Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, s. 31.

¹⁷¹ HE 56/2003 vp, yksityiskohtaiset perustelut.

¹⁷² Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunta on valtion talousarviosta annetussa asetuksessa [71 § (7.4.2004/254)] säädetty lakisääteinen neuvottelukunta, jonka valtioneuvosto asettaa. Neuvottelukunnan puheenjohtajana on valtioneuvoston controller.

Laadittu ohjeistus perustuu yleisesti hyväksytyyn IIA:n¹⁷³ laatimaan COSO ERM –viitekehykseen. Valtion viraston tai laitoksen ei kuitenkaan ole pakko noudattaa ohjetta, vaan vaihtoehtoisina malleina mainitaan myös esimerkiksi ISO -laatustandardit tai Balanced Scorecard –mallit.¹⁷⁴ Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava sisäisen valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä. Johdolla on siis valta päättää, kuinka se järjestää sisäisen tarkkailun yksikössään. Valtionvarain controller suosittaa, että valtion tilivirastoina toimivat virastot ja laitokset, virastot ja laitokset, joille ministeriö on suoraan asettanut tulostavoitteet sekä soveltuvin osin talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot käyttäisivät tätä suositusta sisäisen valvonnan toimintojen kehittämisessä.¹⁷⁵

Valtion sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnansisäisen tarkastuksen jaosto on vuonna 2006 tehnyt kartoituksen valtionhallinnon sisäisen tarkastuksen järjestämisen tilasta, hyödyntämisestä johtamisessa ja ohjauksessa sekä sisäisen tarkastuksen menetelmistä ja yleisestä kehityksestä. Tutkimuksen mukaan sisäiseen tarkastukseen panostivat eniten ne virastot, joissa tarkastetaan EU:n rakennerahastovarojen käyttöä. Lisäksi selvisi, että sisäinen tarkastus on järjestetty hyvin vaihtelevalla tavalla eri virastoissa. Kuitenkin hyvin monessa tapauksessa panostus sisäiseen tarkastukseen oli niin vähäistä, että tarkastuksen ammattimaisuus vaarantuu.¹⁷⁶

Finanssineuvos Jan Holmberg valtionvarainministeriöstä lähetti myös sähköpostitse lisätietoja kartoituksesta. Hän toteaa viestissään, että EU-varojen tarkastukset ovat luonteeltaan melko epätyypillinen osa sisäistä tarkastusta. Holmbergin mukaan Suomessa on ongelmana se, että EY-säädösten edellyttämä tarkastus on vienyt lähes kaikki sisäisen tarkastuksen voimavarat niissä organisaatioissa, joilla on ollut rakennerahastoihin liittyvä tarkastusvelvollisuus. Hän mainitsee myös, että esimerkiksi kauppa- ja teollisuusministeriössä on arvioitu, että noin viiden hengen sisäisen tarkastuksen resursseista 80 prosenttia on jouduttu käyttämään EU-varojen tarkastuksiin. Kuitenkin rakennerahastovarojen osuus KTM:n toiminnasta on alle 20 prosenttia.

¹⁷³ The Institute of Internal Auditors Incorporated (Kansainvälinen sisäisen tarkastuksen järjestö)

¹⁷⁴ Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta 23.12.2005, s. 3: http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20051223Valtio/name.jsp.

¹⁷⁵ Ibid, s. 6.

¹⁷⁶ Suuret virastot panostavat sisäiseen tarkastukseen:

http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20070118Suuret/name.jsp.

4.3 Valtiontalouden ulkoinen valvonta

4.3.1 Nykytilanne

Eduskunta valitsee valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen parlamentaarista valvontaa varten valtiontilintarkastajat, jotka laativat tarkastuksestaan kertomuksen eduskunnalle. Nykyään tilintarkastajia valitaan viis ja yhtä monta varajäsentä. Tilintarkastajilla on noin 15 hengen kanslia avustamassa työtä. Tarkastajien toimivalta on laaja ulottuen kaikkiin budjettitalouden yksiköihin, valtion liikelaitoksiin, budjetin ulkopuolisiin rahastoihin ja valtionyhtiöihin. Myös valtioapuja saavat yksiköt kuuluvat tarkastusvallan alaisuuteen. Valvonnan piirissä eivät kuitenkaan ole Eduskunta, valtiontalouden tarkastusvirasto, Kansaneläkelaitos eikä Suomen Pankki.¹⁷⁷ Suomen Pankin valvontajärjestelmää on käsitelty enemmän kohdassa välillinen julkishallinto.

Unionijäsenyyden myötä on valtiontilintarkastajille säädetty oikeus tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (EYTarkL 353/1995). Näillä varainsiirroilla tarkoitetaan valtion, kuntien, kuntayhtymien, suomalaisten tai Suomessa toimivien yhdyskuntien, seurakuntien ja muiden yhteisöjen, säätiöiden, laitosten, yritysten ja yksityisten henkilöiden suoritus- tai tilitysvelvollisuuksia ja muita vastuita Euroopan yhteisöille sekä Euroopan yhteisöjen varoista Suomeen myönnettäviä avustuksia, lainoja tai muuta rahoitusta, takauksia, maksuhelpotuksia sekä tukitoimia. Sama oikeus koskee myös valtiontalouden tarkastusvirastoa, kuten jo aiemmin on mainittu. Valtiontilintarkastajien tehtävänä on valvoa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tehtävän painopisteenä on kuitenkin keskittyä valtiontalouden yleiseen tilaan ja hoitoon sekä kysymyksiin, joiden saattaminen eduskunnan tietoon on perusteltua.¹⁷⁸

Eduskunnan yhteydessä olevan riippumattoman valtiontalouden tarkastusviraston tehtäviä ovat vuositilintarkastukset valtion tilivirastoista, toiminnantarkastukset, erillistarkastukset, asiantuntija-apu, ja se toimii EY:n tilintarkastustuomioistuimen yhteistyövirastona. Valtiontilintarkastajien ja valtiontalouden tarkastusviraston tehtäviä voidaan koordinoida toiminnantarkastuksen osalta eli tarkastettaessa taloudellisuutta, tuottavuutta, vaikuttavuutta tai ei-odotettuja vaikutuksia. Tarkastusviraston vuositilintarkastuksen päätehtävänä on talousarvion täytäntöönpanon laillisuuden

¹⁷⁷ Meklin 2002, s. 152 – 154.

¹⁷⁸ Ibid, s. 154.

varmistus. Valtiontalouden tarkastajilta ei vaadita lain mukaan auktorisointia, mutta JHTT-tutkinnon suorittaminen osoittaa pätevyuden.¹⁷⁹ Virasto antaa vuosittain eduskunnalle kertomuksen toiminnastaan¹⁸⁰.

4.3.2 Perustuslain uudistushanke – eduskunnan tarkastusvaliokunta valtiontilintarkastajien sijaan

Hallitus on vuonna 2006 antanut eduskunnalle esityksen laiksi Suomen perustuslain 35 ja 90 n§:n muuttamisesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 71/2006 vp). Lakimuutokset odottavat tällä hetkellä lopullista hyväksymistä yli juuri järjestettyjen vaalien. Esityksen pääasiallisena tarkoituksena on hallituksen esityksen mukaisesti ”vahvistaa valtiontalouden parlamentaarista valvontaa perustamalla uusi eduskunnan tarkastusvaliokunta, joka hoitaisi keskitetysti nykyisin valtiontilintarkastajille sekä valtiovarainvaliokunnan hallinto- ja tarkastusjaostolle kuuluvat valvontatoimen tehtävät. Valtiontilintarkastajat ja valtiontilintarkastajien kanslia ehdotetaan lakkautettaviksi”.

Perustuslakivaliokunnan mietinnön (PeVM 10/2006 vp) mukaan sääntelyn taustalla on valtion talousarvion yleispiirteistyminen ja sen vaikutukset eduskunnan budjettiohjausta kaventavasti. Myös talousarvion ulkopuolinen valtiontalous on kasvanut, valtion toimintoja on liikelaitostettu ja yhtiöitetty sekä kuntien valtionosuusjärjestelmää uudistettu kuntien itsehallintoa vahvistavasti. Nämä syyt aiheuttavat valiokunnan mukaisesti sen, että valtiontalouden parlamentaarista valvontaa on vahvistettava. Uudistus takaisi paremmin sen, että valvontatoimi tuottaisi ajantasaista ja talousarviomenettelyn kannalta oikea-aikaista tietoa eduskunnalle.

Uuden tarkastusvaliokunnan toiminnassa halutaan korostuvan oma-aloitteisuus siten, että se voisi ottaa asioita käsiteltäväkseen omasta aloitteestaan. Ehdotuksen taustalla on Euroopan unionin valvontajärjestelmä. Se perustuu riippumattomaan tarkastusviranomaiseen ja vahvaan, parlamentaariseen talousarvion valvontavaliokuntaan, joka on osa parlamentin valiokuntalaitosta.¹⁸¹

¹⁷⁹ Myllymäki 2000, s. 124 ja 161 - 162.

¹⁸⁰ Valtiontalouden tarkastusviraston kertomukset ovat saatavissa: <http://www.vtv.fi>.

¹⁸¹ HE 71/2006 vp, s. 8 – 9.

4.3.3 Välillinen julkishallinto

Välillisellä julkishallinnolla tarkoitetaan perinteisen valtionhallinnon, kunnallishallinnon ja muun itsehallinnon ulkopuolisiksi lain nojalla perustettuja yksiköitä. Ne voidaan jakaa neljään eri kategoriaan, joita ovat julkisoikeudelliset laitokset, julkisoikeudelliset yhdistykset, julkisoikeudellista luonnetta omaavat osakeyhtiöt ja julkisia tehtäviä hoitavat yksityiset yhteisöt ja henkilöt. Nämä välillisen julkishallinnon yksiköt ovat itsenäisiä oikeussubjekteja ja ne eivät kuulu valtion tai kuntien välittömän budjettivallan piiriin. Julkisoikeudellisten yksiköiden talousvalvonta jää myös valtion ja kuntien toimivaltuuksien ulkopuolelle. Niiden ulkoinen ja sisäinen valvonta onkin järjestetty siten, että yhtymäkohtia yksityissektoriin voidaan havaita. Julkisoikeudellisia laitoksia ovat esimerkiksi Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos. Yhdistyksistä mainittakoon Raha-automaattiyhdistys ja Suomen Kuntaliitto. Julkisoikeudellisia osakeyhtiöitä ovat muun muassa Oy Alko Ab, Oy Veikkaus Ab tai Oy Yleisradio Ab. Julkisia tehtäviä hoitavia yhteisöjä ovat esimerkiksi yksityiset koulut. Välillinen julkishallinto Suomessa on siis melko laajaa. Yksiköiden perustamisen tarkoituksena on ollut, että ne hoitavat tiettyjä erityistehtäviä mahdollisimman joustavasti, tehokkaasti ja tuloksekkaasti.¹⁸²

Suomen Pankki

Suomen perustuslain 91 § kuuluu seuraavasti:

Suomen Pankki toimii eduskunnan takuulla ja hoidossa sen mukaan kuin lailla säädetään. Eduskunta valitsee pankkivaltuutetut valvomaan Suomen Pankin toimintaa. Eduskunnan asianomaisella valiokunnalla ja pankkivaltuutetuilla on oikeus saada Suomen Pankin valvontaa varten tarvitsemansa tiedot.

Euroopan unionin jäsenyys ja etenkin liittyminen Euroopan talous- ja rahaliittoon 1.1.1999 alkaen on muuttanut Suomen Pankin asemaa olennaisesti. Maastrichtin sopimuksen artiklat 108 - 109 määräävät, että keskuspankkimme toimii osana Euroopan keskuspankkijärjestelmää. Tämän vuoksi on Suomen Pankkia koskevaa lainsäädäntöä muutettu vuosina 1998 ja 1999. EMUn kolmannen vaiheen vaatimukset säädettiin 27.3.1998 eduskunnassa hyväksytyyn uuteen lakiin Suomen Pankista (214/1998). Laissa todetaan, että Suomen Pankki on Suomen keskuspankki ja toimii osana EKPJ:ää. Hoitaessaan EKPJ:n tehtäviä Suomen Pankki toimii Euroopan keskuspankin antamien suuntaviivojen ja ohjeiden mukaisesti eikä saa EKPJ:n tehtäviä hoitaessaan pyytää tai ottaa vastaan

¹⁸² Myllymäki 2000, s. 316 – 319 ja 345 – 351.

toimintaansa koskevia määräyksiä muulta kuin Euroopan keskuspankilta.¹⁸³ Suomen Pankki ei siis enää johda Suomen rahapolitiikkaa yksin. Perustuslain 91 § on myös menettänyt merkitystään ja eduskunnan valta on kaventunut.

Eduskunnan valitseman pankkivaltuuston tehtävät liittyvät pankin hallinnon ja toiminnan valvontaan, hallinnollisiin päätöksiin sekä laissa Suomen Pankista lueteltuihin muihin tehtäviin. Euron käyttöönoton yhteydessä rahaa koskeva toimivalta siirtyi yhteisötasolle ja yhteistä rahaa koskevat säännökset sisältyvät 1.1.1999 voimaan tulleeseen euroasetukseen [(EY) N:o 974/98]. Tämän vuoksi nykyinen rahalaki (215/1998) kumottiin. Uuteen metallirahalakiin (216/1998) sisältyvät Euroopan yhteisön lainsäädäntöä täydentävät kansalliset säännökset metallirahasta.¹⁸⁴

Eduskunta valitsee myös Suomen Pankin tilintarkastajat (LSP 18, 20 ja 22 §), jotka toimittavat vuosittain tilintarkastuskertomuksen pankkivaltuustolle. Tarkastuksessa on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Lain mukaan kahden viidestä tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia tai julkishallinnon ja talouden tilintarkastajan tutkinnon suorittaneita. Suomen Pankin taloutta ja hallintoa ei siis valvota ulkoisesti virkamiesvoimin. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta säättäminen myös sekoittaa asioita, koska hyvä tilintarkastustapa on julkisella ja yksityisellä sektorilla erilainen. Suomen Pankin tilintarkastajiksi voidaan kuitenkin valita myös KHT-tilintarkastajia ja näin on myös tapahtunut. Itse asiassa yhtään JHTT -tilintarkastajaa ei valittujen joukossa tällä hetkellä ole¹⁸⁵. Sisäinen valvonta kuuluu pankkivaltuuston tehtäviin kuten myös ylin päätösvalta pankissa. Eduskunnalle Suomen Pankin toiminnasta raportoidaan pankkivaltuutettujen kertomuksen muodossa.¹⁸⁶ Euroopan unionin neuvoston hyväksymillä tilintarkastajilla on myös oikeus tarkastaa Suomen Pankin kirjanpito ja tilit sekä saada tiedot pankin toiminnasta. Tämä oikeus perustuu EKP:n perussäännön 27 artiklaan:

27.1. EKP:n ja kansallisten keskuspankkien tilit tarkastaa tehtävään nimetyt EKP:n neuvoston suosittelemat ja neuvoston hyväksymät riippumattomat ulkopuoliset tilintarkastajat.

¹⁸³ Myllymäki 2000, s. 319 – 321.

¹⁸⁴ Suomen Pankki Säädöksiä 2006, verkkojulkaisu: http://www.bof.fi/fi/suomen_pankki/tehtavat/laki.htm.

¹⁸⁵ Suomen Pankin tilintarkastajat: <http://web.eduskunta.fi/Resource.phx/toimielimet/toimielin-sptt01/index.htm?subpage=virkamiehet&te=sptt01#virkamiehet>.

¹⁸⁶ Myllymäki 2000, s. 322 – 325.

Tilintarkastajilla on täydet valtuudet tarkastaa EKP:n ja kansallisten keskuspankkien koko kirjanpito ja kaikki tilit sekä saada kaikki tiedot niiden toimista.¹⁸⁷

Raha-automaattiyhdistys ja Oy Veikkaus Ab

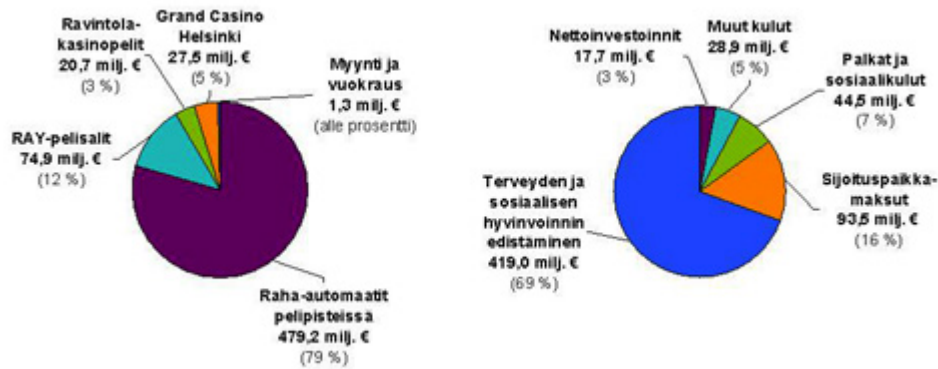
Raha-automaattiyhdistyksen (RAY) toiminta perustuu arpajaislakiin (1047/2001). Siinä säädetään kaikkien suomalaisten rahapeliyhteisöjen toimeenpanemat pelityypit sekä se, mihin kukin käyttää saadun tuoton. Arpajaislain tavoitteena on arpajaisten tuottojen käyttäminen sosiaalsiin ja sivistyksellisiin tarkoituksiin sekä muuhun yleishyödylliseen toimintaan (HE 197/1999 vp, s. 39). Rahapelilupa on lailla monopolisoitu siten, että valtioneuvosto myöntää kerrallaan viideksi vuodeksi vain yhden luvan. Tämä monopoliasema on ristiriidassa Suomen peruslain turvaaman taloudellisen toiminnan vapauden kanssa (PL 18 §). Arpajaislain sisältämä poikkeus on säädetty painavan yleisen edun vuoksi, jonka perusteella kanne Euroopan yhteisön tuomioistuimessakin kumoutui. EYT:n ennakkotapausratkaisu (C-124/1997, 21.9.1999, Läärä) osoitti, että jäsenvaltion yhteiskunnalliset ja kulttuuriset ominaispiirteet mahdollistavat rahapelitoiminnan kieltämisen kokonaisuudessaan. Tuomioistuimen perusteluissa todettiin: ” Kyseessä on selkeästi yleisen edun näkökulma, joka suojaa yhteiskuntajärjestystä rahapelitoiminnan haitoilta”. Tämä oli todella tärkeä kannanotto Suomen rahapelitoiminnan jatkumisen kannalta.

RAY:n tuotto muodostuu peliautomaattien, kasinopelien ja kasinon pelitoiminnan tuotoista. Tuotoista maksetaan arpajaisveroa valtiolle sekä yrittäjille korvausta, ns. sijoituspaikkamaksuja heidän tiloissaan pidettävistä peliautomaateista ja kasinopeleistä. Sosiaali- ja terveystaloustieteiden tutkimukset saavat avustuksensa vuosittain tilikauden voitosta. RAY:n liikevaihto vuonna 2006 oli 603,6 milj. euroa, josta 79 prosenttia kertyi yrittäjien tiloissa sijaitsevista raha-automaateista (Kuvio 6). Terveystalouden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen käytettiin tuotoista lähes 70 prosenttia.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Euroopan Keskuspankkijärjestelmän ja Euroopan Keskuspankin perussääntö:
http://www.bof.fi/fi/suomen_pankki/tehtavat/laki.htm.

¹⁸⁸ Ray taloustietoa: <http://www.ray.fi/raytietoa/ray/raytalous.php?l1=2>.

Kuvio 6: Ray:n talous



Lähde: Ray taloustietoa: <http://www.ray.fi/raytietoa/ray/raytalous.php?l1=2>.

Valtioneuvoston asetuksessa RAY:stä (1169/2001) säädetään yhdistyksen järjestysmuodosta sekä hallinnosta ja tuottojen tilittämisestä. Valtioneuvostolla on oltava yhdistyksen hallituksessa edustaja ja se osallistuu myös tilintarkastajien valintaan. Asetuksen mukaan yhdistyksen kokouksen valitseman tilintarkastajan lisäksi on yhdistyksellä yksi valtiovarainministeriön määräämä tilintarkastaja, jonka tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetussa laissa (467/1999) tarkoitettu JHTT -tilintarkastaja. RAY:n tilintarkastuksessa noudatetaan tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä, mikä aiheuttaa yhtymäkohtia yksityisen sektorin valvonnan kanssa.

Laki raha-automaattiaavustuksista (1056/2001, 22 §) säättää RAY:lle oikeuden suorittaa avustuksen maksamisessa ja käytön valvonnassa avustuksen saajan talouteen ja toimintaan kohdistuvia tarkastuksia. Niitä toimittaessaan yhdistyksen on noudatettava hallintolain (434/2003) ja hallintolain käyttölain (586/1996) säännöksiä. Myös sosiaali- ja terveysministeriöllä on oikeus ohjata ja valvoa RAY:stä sen valvontatoimissa.

Arpajaislaissa tarkoitettua pelitoimintaa varten voidaan myöntää samaksi ajaksi vain yksi lupa. Lupia on myönnetty Oy Veikkaus Ab:lle, Raha-automaattiyhdistykselle ja Suomen Hippos ry:lle. Tuotto kuuluu valtion budjettitalouden piiriin. Tämän vuoksi on säädetty valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa julkisoikeudellisia yhdistyksiä. Laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000, 2 §) säädetään, että tarkastusvirastolla on oikeus tarkastaa myös yhteisöjä ja muita oikeushenkilöitä, jotka ovat saaneet valtiolta luvan hankkia varoja tiettyyn tarkoitukseen valtion viranomaisten käytettäväksi tai edelleen jaettavaksi. Säännöksessä

tarkoitetuilla tavoilla varoja keräävät yhteisöt on asetettu tarkastusviraston suorittaman tarkastuksen suhteen samaan asemaan riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta. (HE 39/2000 vp, s. 20 – 21)

Oy Veikkaus Ab on julkishallinnon osakeyhtiö, jolle on uskottu julkisen vallan tehtäviä (PL 124 §). Veikkausyhtiön hallinnossa noudatetaan osakeyhtiölain säännöksiä (109/2005). Valtioneuvosto myöntää toimiluvan rahapeleille ja käyttää näin hallintovaltaa. Raha-automaattiyhdistyksen voittovarot kanavoidaan valtion talousarvioon ja ne jaetaan valtioneuvoston hallintopäätöksin. Oy Veikkaus Ab:n tulot on talousarviossa opetusministeriön hallinnonalalla. Valtiontalouden tarkastusvirastolla on tarkastusoikeus Oy Veikkaus Ab:n hallintoon ja talouteen, koska valtio omistaa yhtiön. Myös valtion tilintarkastajilla on oikeus pyytää selvityksiä ja asiakirjoja yhtiöltä, vaikka varsinaista tarkastustoimivaltaa ei heillä olekaan. Oy Veikkaus Ab:llä on tämän lisäksi myös osakeyhtiölain ja tilintarkastuslain edellyttämä tilintarkastusjärjestelmä.¹⁸⁹ Näitä järjestelmiä käsitellään enemmän jaksossa 5.

Viime aikoina on ollut tiedotusvälineissä esillä Euroopan unionin komission varoitus Suomelle urheiluvetoisuuksien liiallisten rajoitusten poistamiseksi. Aamulehti uutisoi asiasta 22.3.2007 seuraavasti: ”Käytännössä on kysymys siitä, että Veikkauksen monopoli ei ole EU-lainsäädännön vastainen, mutta Veikkauksen laaja-alainen tuotemarkkinointi ei ole hyväksyttävää samaan aikaan kun muilta yrityksiltä estetään markkinointi kokonaan”.¹⁹⁰ Jos Suomen vastine ei tyydytä komissiota, voi edessä olla asian käsittely EY:n tuomioistuimessa.

4.3.4 Valtion tukien oikeudellinen valvonta EU:ssa

Yhteisön perustamissopimuksen artiklan 87 mukaisesti kiellettyjä ovat jäsenvaltion antamat tuet, jos ne ovat 1) valtion varoista myönnettyjä, 2) ovat muodossa tai toisessa myönnettyä tukea, 3) suosivat yritystä tai jotakin tuotannonalaa ja 4) vaikuttavat jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Jos kaikki edellä mainitut kriteerit täyttyvät, kyseessä on kielletty valtiontuki. Määritelmä kattaa myös veronalennukset, takaukset ja velkojen konvertoinnit yrityksille suoran tuen lisäksi.

¹⁸⁹ Myllymäki 2000, s. 342 - 344.

¹⁹⁰ Aamulehti 22.3.2007, s. B 29.

Vähämerkityksellinen tuki, joka ei ylitä 100 000 euron enimmäismäärää kolmen vuoden ajanjaksolla eikä vääristä tai uhkaa vääristää kilpailua, ei kuulu artiklan 87 soveltamisalaan.¹⁹¹

Säännösten tarkoitus on estää kilpailun vääristymistä unionin alueella jäsenvaltioiden myöntämien valtion tukien johdosta. Kielletty tuki pitää ilmoittaa komissiolle, jolla on yksinomainen toimivalta tutkia asia sekä määrätä sääntöjenvastaiset tuet perittäväksi takaisin. Suomen on toimitettava komissiolle vuosittain raportit myönnettyistä valtiontuista ja niiden valvonnasta. Komissio saattaa saada tiedon kielletystä tuesta myös yksityisiltä asianosaisilta, kuten tuen saajan kilpailijan tekemästä ilmoituksesta. Jäsenvaltion tehtävänä on periä sääntöjen vastainen tuki takaisin sen saajalta. Ongelmaksi muodostuukin tuen saaman yrityksen asema, joka joutuu maksamaan tuen takaisin, vaikka tuki-ilmoituksen tekeminen on jäsenvaltion velvollisuus. Yrityksissä ei ehkä olla tarkasti tietoisia siitä, että niiden saama tuki olisi kiellettyä.¹⁹²

4.4 Kuntien talouden valvonta

4.4.1 Yleistä

Kunnissa tarkastusjärjestelmä perustuu tilivelvollisuus-ajatteluun. Kuntalainen on siinä päämies, jolle kunnan hallinto-organisaatio on tilivelvollinen. Kuntien vaaleilla valitut valtuustot edustavat päämiestä. Valtuusto asettaa päätöksillään tavoitteet, joihin vero- ja maksutuloilla pyritään. Tilinpäätös on kunnan hallinnon tilivelvollisten tilitys kerran vuodessa. Kuntasektorilla ulkoisesta tilintarkastuksesta säädetään kuntalain 71 - 74 §:ssä (365/1995).¹⁹³

4.4.2 Ulkoinen ammattitilintarkastus

Kuntalain (365/1995) uudistuksessa siirtyi vastuu kuntien ulkoisesta tarkastuksesta julkishallinnon ja -talouden ammattitilintarkastajille. Valtionosuuskäytäntöjen seuranta perustuu kunnan itsensä antamiin tietoihin, joten kunnan tilintarkastajien on tarkastettava myös valtionosuuksien perusteet ja

¹⁹¹ Mäkilaine. Defensor Legis 2/2004.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ Vuorinen 2000, s. 15 – 18.

kunnan niistä antamat tiedot (Kuntal 73§). EU:n vaikutus kuntien tilintarkastusjärjestelmään näkyy ehkä selvimmin kunnan saamien EU-tukien laillisuuden tarkastusvelvollisuutena.¹⁹⁴

Valtuusto valitsee yhden tai useamman tilintarkastajan suorittamaan varsinaisen ammattitilintarkastuksen. Tilintarkastajilla on tehtävissään toimiessaan virkavastuu ja hänellä on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen suorittamiseen. Kunnan tilintarkastajan pitää kuntalain mukaan olla JHTT-tilintarkastaja.¹⁹⁵

Tilintarkastajien tehtävät kuntalain 73 §:n mukaan ovat:

Tilintarkastajien on tarkastettava:

- 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.

Tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta suorittavat ulkoista valvontaa, jonka on oltava riippumatonta toimivasta johdosta. Tilintarkastajan työ on laillisuustarkastusta, jota säätelevät kuntalaki sekä julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Tarkoituksenmukaisuustarkastus on pääosin tarkastuslautakunnan tehtävä, vaikka myös tilintarkastaja voi ottaa kantaa siihenkin.¹⁹⁶

EU-projektien hallinnoijina on usein kuntia tai kuntayhtymiä. Projektin tarkastaminen kuuluu monesti kunnan tilintarkastajalle ja ne eivät sisälly lakisääteiseen tilintarkastukseen. Niiden tarkastamiseen sovelletaan EY:n asetuksia, joiden hallinta vaatii tilintarkastajalta erityistä ammattitaitoa.¹⁹⁷

4.4.3 Tarkastuslautakunta ja sen tehtävät

Tarkastuslautakunta on poliittinen elin, joka suorittaa tavoitteiden toteutumisen arvioinnin. Valtuuston valitsevat luottamushenkilöt muodostavat tarkastuslautakunnan hallinnon ja talouden tarkastamiseksi. Lautakunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan on oltava valtuutettuja.

¹⁹⁴ Myllymäki – Kalliokoski 2006. s. 146.

¹⁹⁵ Vuorinen 2000, s. 27.

¹⁹⁶ Porokka-Maunuksela ym. 2004, s. 40 – 42.

¹⁹⁷ Ibid, s. 69 – 70.

Tarkastuslautakunnan on kuntalain mukaan ”valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet.”¹⁹⁸

Kuntalain 71 §:n mukaan tarkastuslautakunnalla on kaksi päätehtävää. Se valmistelee valtuustolle hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Toisena tehtävänä lautakunnalla on arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Tarkastuslautakunnalla on poliittinen vastuu siitä, että tilintarkastus on asianmukaisesti toteutettu. Arviointi esitetään yleensä kertomuksen muodossa. Ilkka Ruostetsaari on tutkinut tarkastuslautakuntaa kunnan päätöksenteossa. Tutkimuksen mukaan kehittämistarpeita olisivat lautakunnan toimenkuvan ja toimintatavan tarkistaminen ja profiilin kohottaminen. Tarkastuslautakunnan työlle toivotaan myös lisää painoarvoa.¹⁹⁹ Tarkastuslautakunnan tehtäviä on myös tarkennettu Suomen Kuntaliitto ry:n tarkastussääntömallissa 11.1.1996.

4.4.4 Sisäinen valvonta kunnissa

Sisäinen valvonta kunnissa on annettu melko vapaasti kunnallisen itsehallinnon hengessä kuntien itsensä hoidettavaksi. Euroopan neuvoston paikallisen itsehallinnon peruskirja (sopimus ratifioitu ja saatettu voimaan lailla 1180/1991 ja asetuksella 1181/1991) korostaa myös kunnan organisaatiovapauden periaatetta. Vuonna 1995 voimaan tullut kuntalaki antoi kunnille aiempaa laajempaa liikkuma-alaa toimintojensa järjestelyssä. Kuntalain 3 luvun mukaisesti kunnat saavat päättää hallintonsa järjestämisestä kuntalaissa säädetyllä tavalla. Valtuustolle on annettu valta hyväksyä tarpeelliset johtosäännöt, joissa määrätään kunnan eri viranomaisista sekä niiden toiminnasta, toimivallan jaosta ja tehtävistä.

Suomen Kuntaliitto ry suosittaa ohjeissaan, että kuntien valtuustot hyväksyvät tarkastussäännöt, joissa määritellään ulkoisen ja sisäisen valvonnan ohjeet. Kuntalain 73 §:n mukaisesti kunnan ulkoisen tilintarkastajan on tilintarkastuskertomuksessaan lausuttava, onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Kuntaliitto suosittaa kunnille yleiskirjeessään 11.1.1996 n:o 2 /96, että ne ottavat tarkastussääntöönsä tekstin:

¹⁹⁸ Vuorinen 2000, s. 21 – 26 ja Porkka-Maunuksela 2004, s. 35 – 38.

¹⁹⁹ Ruostetsaari 2004, s. 14 – 15 ja 68 – 71.

”Kunnan hallinnon ja talouden valvonta järjestetään niin, että ulkoinen ja sisäinen valvonta yhdessä muodostavat kattavan valvontajärjestelmän. Ulkoinen valvonta järjestetään toimivasta johdosta riippumattomaksi. Ulkoisesta valvonnasta vastaavat tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja kuntalain ja tämän säännön mukaisesti. Sisäinen valvonta on johdon apuväline. Sisäisen valvonnan järjestämisestä vastaa kunnanhallitus”

Itsehallintoon kuuluvat valvontatoiminnot jakautuvat sisäiseen ja ulkoiseen valvontaan. Sisäinen valvonta on johtamisen apuväline. Se voi edelleen jakautua sisäiseen tarkkailuun ja sisäiseen tarkastukseen. Sisäinen tarkkailu on jokaisessa kunnassa välttämätön johtamisen osa. Sen voi toteuttaa kunnassa johtamisjärjestelmänä joka viedään koko organisaation läpi. Tärkeää on asettaa tavoitteet ja jakaa vastuu ja velvollisuudet järjestelmällisesti. Tehtävien olisi hyvä ajoittain vaihtaa. Tarkoituksenmukaiset apuvälineet ja tehokkaat laskenta- sekä raportointimenetelmät tehostavat sisästä tarkkailua. Sisäinen valvonta saattaa edellyttää varsinaista sisäistä tarkastusta. Se voidaan toteuttaa asettamalla oma yksikkönsä tai toimihenkilönsä tai ulkoistamalla. Ulkoinen valvonta on riippumaton kunnan toimivasta johdosta. Sisäinen ja ulkoinen valvonta muodostavat valvonnan kokonaisuuden ja niiden toiminta on koordinoitava.²⁰⁰

Kunnat voivat ostaa sisäisen tarkastuksen palveluita ostopalveluna tilintarkastusyhteisöiltä. Riippumattomuuden varmistamiseksi sama tilintarkastaja ei voi toimia sekä ulkoisena että sisäisenä tarkastajana.²⁰¹ Suomen kunnat ostavat usein näitä palveluja Suomen Kuntaliitto ry omistamalta tilintarkastusyhteisöltä. Kaikki Suomen kunnat taas ovat kuntaliiton jäseniä. Lisäksi monesti sisäinen ja ulkoinen tarkastus hankitaan samalta tilintarkastusyhteisöltä, vain tilintarkastaja henkilönä on eri. Riippumattomuuden edellytykset ulkopuolisen tarkkailijan silmin näyttävät vaarantuvan.

4.4.5 Unionijäsenyyden velvoitteet kunnille

Kunnat ovat osa jäsenvaltiota. Kunnallistalouden osuus julkisesta taloudesta on yli puolet julkisyhteisöjen talouden volyyymistä. Jäsenyys Euroopan unionissa ja etenkin talous- ja rahaliittoon kuulumisen ovat aiheuttaneet julkiselle taloudelle reunaehtoja, jotka koskevat myös kuntia. Perustamissopimuksen artikkelit 98 – 104 säätävät jäsenvaltion talouspolitiikasta. Julkinen talous on oltava tasapainossa. Tämä tasapainoperiaate eli budjettikuri sitoo myös kunnat noudattamaan yleistä talouspolitiikkaa. Kuntalakiin (365/1995) on vuoden 2001 alusta otettu uudelleen talouden

²⁰⁰ Kuntaliitto: Tarkastussääntömalli, yleiskirje 2/96.

²⁰¹ Porokka-Maunuksela 2004, s. 44.

tasapainottamisvaatimus, jonka taustalla ovat olleet Euroopan unionin talous- ja rahaliiton jäsenyys sekä budjettikuri.²⁰²

Kuntalaki on muutettu myös 29.6.2006 (578/2006). Siinä on tarkennettu talouden tasapainottamista koskevaa sääntelyä. Hallituksen esityksen (HE 8/2006 vp) mukaan alijäämän kattamista koskevan säännöksen (KuntaL 65 §) voimassaoloaikana 133 – 205 kunnalla on vuodessa ollut tilinpäätöksessä kattamatonta alijäämää. Näistä kunnista vaikeasti alijäämäisiä arvioidaan olevan 20 – 30. Esityksen perusteluissa todetaan myös, että tilintarkastajat ja tarkastuslautakunnat eivät ole riittävästi kiinnittäneet huomiota alijäämän kattamisvelvoitteeseen. Kuntalain 65 § onkin vuonna 2006 muutettu siten, että kunnan on laadittava tasapainossa oleva tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituinen taloussuunnitelma, jos sillä on taseessa kertynyttä alijäämää. Kunnalle määrätään myös velvollisuus laatia yksilöity toimenpideohjelma alijäämän kattamiseksi, jos laadittu taloussuunnitelma ei toteudu. Kunnanhallitukselle määrätään myös velvollisuus antaa toimintakertomuksessa selvitys tasapainotuksen toteutumisesta (KuntaL 69.3 §). Myös tarkastuslautakunnat joutuvat nykyään arvioimaan tasapainottamistoimien riittävyyttä (KuntaL 71.3 §).²⁰³

Kunnallista itsehallintoa ei ole tunnustettu Euroopan unionin tasolla. Unionin sääntely on ollut pitkälti valtiokeskeistä, koska kuntien asema monissa muissa jäsenmaissa on erilainen kuin Suomessa. Alueiden komitean roolin vahvistuminen tukisi kuntien asemaa. Jos komitealle annettaisiin EU:ssa itsenäisen toimielimen asema, se saisi kanneoikeuden Euroopan yhteisöjen tuomioistuimeen. Silloin alueiden komitea voisi valvoa läheisyysperiaatteen ja subsidiariteettiperiaatteen toteutumista tehokkaasti ja kuntien vaikutusmahdollisuudet paranisivat. Uuteen Euroopan unionin perustuslakisopimukseen sisältyy ehdotus tästä.²⁰⁴

Kunnallistalouden valvonta on sidottu EY-oikeuteen, jos kunta saa EU-tukia alueelleen. Maakuntien liitto²⁰⁵ kanavoi Euroopan unionin budjetista myönnettäviä rakennerahastovaroja kunnille.²⁰⁶ Yhteisön oikeus on ensisijainen EU-tukihankkeiden ollessa kyseessä. Kuntien sisäisen

²⁰² Myllymäki 2002, s. 14 – 15 ja 34 - 38.

²⁰³ HE 8/2006 vp, s. 1 – 15.

²⁰⁴ Rynänen 2006: Edilex 11.10.2006.

²⁰⁵ Kuntien on kuuluttava tähän 1995 luotuun kuntayhtymään.

²⁰⁶ Myllymäki 2000, s. 361 – 362.

valvonnan on siksi noudatettava EY:n asetuksia tarkastaessaan EU-tukihankkeita.²⁰⁷ Erityisesti laillisuuden tarkastusvelvollisuus kohdistuu virkavastuulla toimivaan kunnan tilintarkastajaan.

Unionin kilpailusäännökset määräävät, että julkisten viranomaisen myöntämät taloudelliset tuet ovat kiellettyjä, mikäli ne vääristävät yhteismarkkinoiden kilpailuasemaa (RS 87 art.). Sallittuja ovat ainoastaan tuet alueille, joilla vakavia taloudellisia ongelmia. Kuntien alueensa yrityksille myöntämät elinkeinotuet ovat myös tämän säädöksen piirissä. Uusista julkisista tuista on ilmoitettava komissiolle, joka arvioi tuen soveltuvuuden. Myös kunnat ovat velvollisia tekemään ilmoituksen suunnittelemistaan tukitoimista, jotka voivat vääristää kilpailua.²⁰⁸ Kunnan tuloihin unionijäsenyys voi myös vaikuttaa. EY:n Kilpailulainsäädäntö on jo vuonna 1993 vaikuttanut kaupunginvaltuuston budjettivaltaan. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa katsottiin Helsingin kaupungin syyllistyneen kohtuuttoman hinnoittelukäytännön soveltamiseen määräävässä markkina-asemassa. Kaupunki oli esittänyt satamamaksun nelinkertaistamista.²⁰⁹ Kuntalehden uutisoinnin mukaan markkinaoikeus on kumonnut Hattulan kunnan tilintarkastajavalinnan. Kilpailun hävinnyt yhtiö katsoi, että kunta oli tehnyt tarjousten vertailun väärin perustein. Kilpailusäännökset vaikuttavat siis monin tavoin kuntien toimintaan.²¹⁰

Euroopan unionin alueella on arvonlisäverojärjestelmä harmonisoitu, jotta Rooman sopimuksen tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus toteutuisi. Sillä on luonnollisesti myös välittömiä vaikutuksia kuntiin. Välillisenä EU-vaikutuksena kuntien talouteen voidaan vielä mainita unionin yksinomaisessa toimivallassa olevat maataloustukisäännökset. Lisäksi myös paineet välittömänkin verotuksen harmonisointiin unionin alueella voivat aiheuttaa muutoksia kuntien asemaan. Kuntien verotusoikeus on niiden talousautonomian perusta.²¹¹

Siv Sandbergin mukaan EU:n vaikutus alueiden ja kuntien toimintaan on ollut odotettua merkittävämpi. Alueellinen kehittämisvastuu on siirtynyt maakuntien liitoille. Aluepolitiikan kautta on jouduttu opettelemaan seutukuntatasoista toimintaa. Myös Tanskassa ja Ruotsissa on tapahtunut vastaavaa kehitystä. Näissä maissa kuntien koko on paljon suurempi kuin Suomessa. Kunnat ovat lisäksi osallistuneet vilkkaasti EU-projekteihin hankkiakseen lisärahoitusta. Globalisoituva talous

²⁰⁷ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 144.

²⁰⁸ Ibid, s. 156 – 157.

²⁰⁹ KHO 1993 A 57.

²¹⁰ Kuntalehti 2.1.2007: <http://www.kuntalehti.fi/default.asp?sc=3034&sa=81723>.

²¹¹ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 40 – 42.

on aiheuttanut kuntien ja alueiden välisten kehityserojen suurentumista. Erot taantuma- ja kasvualueiden välillä ovat kasvaneet. Sandberg ennustaa myös kirjoituksessaan (julkaistu vuonna 2000), että vaaleilla valittu eurooppalainen pormestari syrjäyttää ajan mittaan suomalaisen kunnanjohtajan.²¹² Kuntalakiin (365/1995) tehdyllä muutoksella (24 § ja 24a §) on pormestarin valinta nyt mahdollistettu.

5. YKSITYISEN SEKTORIN VALVONTAJÄRJESTELMÄ

5.1 Ketä tilintarkastuslaki koskee?

Tällä hetkellä vielä voimassa olevaa tilintarkastuslakia (936/1994) sovelletaan kirjanpitolain mukaisen kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen. Tämä on tarkoittanut sitä, että kaikissa yhteisöissä ja säätiöissä on ollut toimitettava tilintarkastus ja mitään kokorajoja ei ole ollut. Myös välillisen julkishallinnon yksiköiden, jotka ovat kirjanpitovelvollisia yhteisöjä tai säätiöitä on noudatettava tilintarkastuslakia. Tältä osin julkisen ja yksityisen sektorin väliset erot ovat kaventuneet tilintarkastuksen näkökulmasta.

Suomen eduskunta on 6.2.2007 hyväksynyt uuden tilintarkastuslain (HE 194/2006 vp), joka tätä kirjoitettaessa on enää vahvistusta vaille. Tässä yhteydessä tarkastelen lain velvoitteita uuden tilintarkastuslain näkökulmasta. Uusittu laki (UTTL) tuo mukanaan paljon muutoksia totuttuun tarkastusvelvollisuuteen. Pienten yhtiöiden ei enää jatkossa ole pakko valita tilintarkastajaa lainkaan. Jos ne kuitenkin haluavat valita tilintarkastajan, on tilintarkastajan oltava tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytty tarkastaja. Tilintarkastus voidaan jättää toimittamatta yhteisöissä, joissa sekä päättyneellä, että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.²¹³

Ennen uuden tilintarkastuslain voimaatuloa perustettujen yhteisöjen ja säätiöiden tarkastukseen sovelletaan vanhan tilintarkastuslain säännöksiä tilintarkastajan valinnasta ja tilintarkastuksesta

²¹² Raunio – Wiberg, toim. 2000, s. 184 – 199.

²¹³ HE 194/2006 vp, s. 78.

yleensä niinä tilikausina, jotka päättyvät viimeistään 31.12.2011. KHT-tilintarkastajan tai HTM-tilintarkastajan valintaan sovelletaan kuitenkin heti uutta lakia. Yhdistysten tilintarkastus säilyy nykyisellään.²¹⁴

Tilintarkastuslaki on yleislaki, vaikka Suomen tilintarkastusnormisto onkin pääosin tilintarkastuslaissa. Eri yhtiömuotoja koskevissa erityislaeissa on lisää säännöksiä tilintarkastajista ja tilintarkastuksesta.²¹⁵ Osakeyhtiölaissa on omia tilintarkastusta koskevia sääntöjä, kuten esimerkiksi, että julkisessa osakeyhtiössä vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (OYL 624/2006, 7:6 §).

5.2 Tilintarkastusinstituutio yksityisellä sektorilla

Uuden tilintarkastuslain 5 – 9 §:ät sisältää säännökset auktorisoiduista tilintarkastajista. Suomessa on tilintarkastuslain alaisessa järjestelmässä auktorisoituja tilintarkastajia kahdenlaisia eli Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (KHT) tai Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (HTM). KHT-tilintarkastaja on valittava yhteisöön, jos kyse on julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai vähintään kaksi seuraavista täyttyy päättyneellä tilikaudella: 1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa, 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa tai 3) palveluksessa tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 300 henkilöä. Tätä pienemmissä yhtiöissä voi olla HTM-tilintarkastaja tai ei tilintarkastajaa lainkaan, jos pienille yhtiöille säädetyt raja-arvot eivät ylity.²¹⁶

UTTL:n 6 luku sisältää säädökset tilintarkastajien hyväksymisestä ja rekisteröinnistä. Keskuskauppakamari järjestää KHT-tutkinnon ja paikalliset kauppakamarit organisoivat HTM-tutkinnon. Kumpaankin tutkintoon on pääasiallisesti vaatimuksena korkeakoulututkinto. KHT-tutkintoon vaaditaan ylempi korkeakoulututkinto ja HTM-tutkintoon riittää myös alempi korkeakoulututkinto. Lisäksi tutkintokokelaalla pitää olla kolmen vuoden käytännön kokemus ja hänen pitää olla tilintarkastajaksi sopiva. Ammattitutkinnon suorittanut tilintarkastaja antaa myös tutkinnon suorittamisen jälkeen oikeudelle tilintarkastajan vakuutuksen. Keskuskauppakamari ja kauppakamarit valvovat tilintarkastajien toimintaa kuten aikaisemminkin.

²¹⁴ TaVM 33/2006 vp, s. 3 – 4.

²¹⁵ Nuolimaa: Tilintarkastus 1/2003, s. 8.

²¹⁶ HE 194/2006, s. 78.

Yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, voidaan uuden tilintarkastuslain 7 §:n mukaisesti valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan *lisäksi* JHTT-tilintarkastaja. Vanhassa laissa oli säännös, että vastaavassa tilanteessa JHTT-tilintarkastaja voitiin valita muiden auktorisoitujen tarkastajien *sijasta*. Talousvaliokunta on mietinnössään lausunut, että hallituksen pitäisi pikaisesti ryhtyä valmistelemaan uudistusta, jossa kaikille tilintarkastajille olisi yhteinen perustutkinto. Sen jälkeen suoritettaisiin julkisen hallinnon ja yhteisöjen tarkastukseen pätevöittävät tutkinnot.²¹⁷

5.3 Tilintarkastusdirektiivi

5.3.1 Yleistä

Yhdysvalloissa saatettiin vuonna 2002 pikaisesti voimaan uusi Sarbanes-Oxley-laki seurauksena tilinpäätöskandaaleista. Sijoittajien luottamus pääomamarkkinoita kohtaan on ollut keskustelun aiheena koko maailmassa. Euroopassa on tilintarkastuksen harmonisointiin pyritty vihreän kirjan, komission tiedonantojen sekä suositusten avulla. Näiden lisäksi Euroopan unionin talous- ja rahoasioiden ministerien neuvosto eli Ecofin on 11.10.2005 vahvistanut EU:n parlamentin ja neuvoston uuden tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY). Direktiivillä yritetään yhtenäistää tilintarkastussäännökset Euroopan unionin alueella. Jäsenvaltiot veloitetaan panemaan direktiivi kansallisella tasolla täytäntöön 24 kuukauden kuluessa siitä, kun se on julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä.²¹⁸ Direktiivi koskee pakollisena tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten tarkastamista pienten yritysten rajat ylittävissä osakeyhtiöissä ja sellaisissa henkilöyhtiöissä, joiden yhtiömiehenä on osakeyhtiö.

Suomessa uudella tilintarkastuslailla saatetaan voimaan tilintarkastusdirektiivi. Sen lisäksi laissa on huomioitu EU:n komission suositukset tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista ja tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista. Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti työryhmän selvittämään tilintarkastuslain muutostarpeita. Uusi tilintarkastusdirektiivi ei ollut vielä hyväksytty, kun työryhmä antoi raporttinsa vuonna 2003. Keskeiset ehdotukset vastaavat kuitenkin pitkälti direktiiviä, koska jo aiemmin on annettu

²¹⁷ TaVM 33/2006 vp, s. 3 – 4.

²¹⁸ Ehdotus: Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten tilintarkastuksesta sekä direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta, s. 2 ja 38.

suosituksia ja tiedonantoja aiheesta. Komissio julkisti jo vuonna 1996 vihreän kirjan lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta Euroopan unionissa. Lisäksi vuonna 1998 komissio on antanut tiedonannon ”Lakisääteinen tilintarkastus Euroopan unionissa: tie eteenpäin”. Euroopan unionin tilintarkastuskomitea (EU Committee on Auditing) on käsitellyt myös paljon tilintarkastajan riippumattomuutta ja laadunvarmistusta. Tämän työn pohjalta on komissio antanut vuonna 2002 suosituksen tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa. Komission tiedonanto lakisääteisen tilintarkastuksen kehittämisestä EU:ssa ennakoii aikanaan nyt vahvistetun kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin (tilintarkastusdirektiivi) uudistamista.²¹⁹

5.3.2 Uudet velvoitteet tilintarkastukselle

Direktiivi sisältää termien määrittelyt, kuten tilintarkastaja, kansainväliset tilinpäätösstandardit ja muut keskeiset termit. Auktorisoitujen tilintarkastajine hyväksymisen edellytykset määritellään myös tarkasti. Tilintarkastajalta vaadittavat oppiaineet luetellaan yksityiskohtaisesti. Lisäksi määrään, että tilintarkastajan on osallistuttava jatkuvaan koulutukseen. Direktiivissä säädellään myös tilintarkastajien vastavuoroinen tunnustaminen jäsenvaltioiden välillä. Jäsenvaltioilta vaaditaan sähköinen rekisteri hyväksytyistä tilintarkastajista. Lisäksi jäsenvaltioiden on huolehdittava, että tilintarkastajilla on eettiset säännöt. Lisäksi tilintarkastaja velvoitetaan arvioimaan riippumattomuutensa uhkat viiden erilaisen kriteerin avulla.

Direktiivissä on EU:n komissiolle annettu mahdollisuus hyväksyä tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevia kansainvälisiä standardeja ja myös antaa eurooppalainen tilintarkastuskertomusmalli. Jäsenvaltioille jää vain rajalliset mahdollisuudet vaatia kansallisten tilintarkastusstandardien noudattamista. Kuudennessa luvussa säädetään, että jäsenvaltioilla on oltava tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmä. Luvussa on lueteltu vaatimukset, jotka pitää täyttää. Tilintarkastajien valvontajärjestelmältä edellytetään tehokkuutta ja riippumattomuutta. Direktiivissä määrätään, että tilintarkastajan valitsee tehtäviinsä yhtiökokous ja erottaminen käy päinsä vain asiallisilla perusteilla. Kesken toimikauden tapahtuvista muutoksista on annettava selvitys valvontaviranomaiselle. Kymmenennessä luvussa on määritelty yleisen edun kannalta tärkeiden yhteisöjen tilintarkastuksesta lisävaatimuksia. Yhtenä mainittakoon, että päävastuullista tilintarkastajaa pitää vaihtaa seitsemän vuoden välein. Direktiivi säätää myös komissiota avustavasta Audit Regulatory Committeesta, joka voi muun muassa tehdä päätöksiä

²¹⁹ Rinkineva: Tilintarkastus 4/2004, s. 8 - 12.

tilintarkastuksessa velvoittavista ISA -standardeista. Suomessa on uuteen tilintarkastuslakiin (HE 194/2006 vp, s.22) otettu mukaan velvoite noudattaa tilintarkastuksissa Euroopan unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Aikaisemmin niitä noudatettiin vain osana hyvää tilintarkastustapaa. Komissiolla on vielä standardien hyväksymisprosessi tällä hetkellä kesken, joten Suomen lainsäädäntö on tässä asiassa etukäteen liikkeellä.

Uutena vaatimuksena tilintarkastajille on huomioitava uuden tilintarkastuslain vaatimus raportoinnin muutoksista. Muutokset perustuvat Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivien modernisointiin (78/660/ETY ja 83/349/ETY) sekä kansainvälisiin standardeihin. Tilintarkastajan on tilintarkastuskertomuksessaan lausuttava siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. Raportointiin ei enää oteta mukaan lausuntoja tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapaudesta tai voitonjaosta. Nämä asiat arvioidaan tilintarkastuskertomuksen muiden lausuntojen yhteydessä. Eurooppalaiset tilintarkastuskertomukset eivät tunne näitä poistuvia tietoja. Kuitenkin ennallaan säilyi velvoite siitä, jos tarkastettavan yhteisön tai säätiön vastuuvollinen on 1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai 2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöä, pitää tilintarkastajan huomauttaa asiasta tilintarkastuskertomuksessa.²²⁰

5.3.3 Hyvän tilintarkastustavan ja soft law –sääntelyn velvoittavuus

Tilintarkastuslain 16 §:n mukaan ”Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan”. KHT-yhdistys on kehittänyt jäseniään sitovat tilintarkastusalan suositukset, jotka käytännössä muodostavat keskeisimmän perustan hyvälle tilintarkastustavalle. Yhdistyksen suositusten perustana on ollut pääosin IFAC:n kansainväliset tilintarkastusstandardit.²²¹ Myös EU:ssa on nämä samat IFAC:in suositukset otettu tavoitteeksi. Euroopan tilintarkastuksen kehittämisessä on FEE:llä (Euroopan tilintarkastajaliitto) ollut merkittävä osuus.²²² Hyvän tilintarkastustavan noudattamatta jättäminen voi johtaa jopa

²²⁰ HE 194/2006 vp, s. 80 – 81 sekä Keskuskauppakamarin Tilintarkastustiedote 1/2006: http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/ttt/.

²²¹ KHT-yhdistys ry 2005, s. 13 - 16.

²²² Satopää: Tilisanomat 2/1998, s. 54.

tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuuteen. Suomessakin näin on jo käynyt. Vahingonkorvausasiat on vielä jätetty sääntelemättä uudessa tilintarkastusdirektiivissä. Ongelman muodostavat kuitenkin jäsenmaiden erilaiset käytännöt vahingonkorvaustilanteessa. Periaatteessa EU:n toimivalta ei ulotu kaikkien jäsenmaiden osalta siihen lainsäädäntöön, jossa tilintarkastajien vahingonkorvausvelvollisuudesta on säädelty. Harmonisointi tulee vaatimaan melkoiset ponnistelut jo pelkästään unionin uusien itäisten jäsenmaiden osalta.

Kauppa- ja teollisuusministeriössä Timo Kaisanlahti ja Pekka Timonen ovat tehneet selvityksen tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun kehittämistarpeista. He ehdottavat, että tilintarkastuslain vahingonkorvaussäädöksiä uudistettaisiin siten, että tilintarkastajan tuottamuksen arviointi perustuisi nykyistä enemmän tilintarkastusstandardien noudattamiseen. Tilanteessa, jossa kanneoikeus on muiden korvausvelvollisten osalta vanhentunut tai sen käyttämisestä on luovuttu, tilintarkastaja vastaisi vain siitä osasta vahinkoa, joka on aiheutunut hänen toimestaan tai laiminlyönnistään.²²³

Tilintarkastusdirektiivin valmistelun yhteydessä EU:ssa on käyty keskustelua tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta. Komissio on teettänyt London Economics -tutkimuslaitoksella Auditors' Liability -selvityksen. Siinä esitetään, että vastuun enimmäismäärän rajoittamisella voidaan vähentää tilintarkastusalaan liittyvää markkinariskiä.²²⁴

Euroopan unionin komissiolle ja ministerineuvostolle on annettu perustamissopimuksessa valtuudet antaa suosituksia. Nämä soft law –suositukset ovat lisääntyneet todella paljon. Esimerkiksi komissio on antanut laadunvarmistusta koskevan suosituksensa (komission suositus lakisäätöisen tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmän vähimmäisvaatimuksista EU:ssa; 2001/256/EY). Suositus on vaikuttanut yhtäältä yksityisen sektorin hyvän tilintarkastustavan muotoutumiseen. Laadunvarmistuksesta huolehtivat KHT- ja HTM-tilintarkastajien osalta tarkastajien yhdistykset. Toisaalta taas JHTT-yhdistys on vienyt läpi laadunvarmistamisprojektin, joka tähtäsi siihen, että EU:n komission suosituksen (2001/256/EY) vaatimukset täyttyvät.²²⁵ Tämä aiheutti muutoksen JHTT-lakiin (467/1999), johon otettiin vuonna 2005 mukaan laadunvarmistusta koskevat säännökset. Lain 15 §:ssä säädetään: JHTT-lautakunta valvoo, että tilintarkastajat säilyttävät

²²³ Kaisanlahti – Timonen 2006, s. 1.

²²⁴ Keskuskauppakamarin tilintarkastustiedote 1/2007.

http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/ttt/.

²²⁵ Krokfors: Tilintarkastus 7/2003, s. 77 sekä JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistamisjärjestelmän kehittämisprojekti 4/2003, s. 15.

ammattitaitonsa ja että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt edelleen täyttävät tämän lain mukaiset hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tämän lain ja muiden tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Lautakunta ryhtyy tarvittaviin toimenpiteisiin, jos edellä mainituissa seikoissa ilmenee puutteita. Lautakunta valvoo tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistusta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan kuitenkin säätää, että lautakunta suorittaa osittain tai kokonaan tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistuksen. Lautakunnalla on valvonta- ja laadunvarmistustehtävien toteuttamiseksi oikeus käyttää ulkopuolisia asiantuntijoita.

Euroopan unionin komissio on antanut toisenkin tilintarkastusta koskevan suosituksen. Komission suositus tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa on aiheuttanut sen, että uuteen tilintarkastuslakiin on otettu yleissäännös (HE 194/2006 vp, 24 §) tilintarkastuksen riippumattomuudesta. Perusteluina mainitaan, että tilintarkastuksen tarkoituksena on antaa objektiivinen lausunto. Tilintarkastajan lausuntoon eivät saa vaikuttaa ennakkoluulot, ennakoasenteet, eturistiriidat tai puolueellisuus. Tilintarkastuslakityöryhmän ehdotus riippumattomuuspykäläksi uuteen tilintarkastuslakiin myötäilee komission suositusta.²²⁶

JHTT-työryhmän mukaan JHTT-tarkastajien osalta EU:n komission 16.5.2002 antama suositus tilintarkastajan riippumattomuudesta tulee sovellettavaksi vain TTL 14 §:n (ja tietysti myös UTTL 24 §) mukaisissa tapauksissa eli silloin, kun JHTT-tarkastaja on valittu kuntanemmistöisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi HTM-tilintarkastajan sijasta. Keskuskauppakamari on antanut lausunnon asiasta. Sen mukaisesti: ”jos EU:n komission antamaa suositusta tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa sovellettaisiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen, kuten kuntien ja kuntakonserniin kuuluvien osakeyhtiöiden tilintarkastukseen, alan keskeinen toimija, JHTT-yhteisö Auditor Oy ja sen palveluksessa toimivat JHTT- ja HTM-tilintarkastajat, olisivat kuntaliiton omistuksen takia esteellisiä kuntien ja kuntakonserniin kuuluvien osakeyhtiöiden tilintarkastajiksi”.²²⁷ Ongelmia näyttää siis ilmenevän, vaikka tilintarkastusjärjestelmä Suomessa pyrkiikin toteuttamaan unionin veloitteet toiminnassaan.

²²⁶ Tilintarkastuslakityöryhmän raportti 2003, s.146.

²²⁷ Keskuskauppakamarin lausunto JHTT-lain tarkistamistyöryhmän työryhmämuistiosta:
http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/julkaisutjalausunnot/lausunnot/lausunnot_2004/fi_FI/jhtt_laki/.

6. KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ

Unionijäsenyys aiheuttaa jäsenmaiden talouden valvonnalle monenlaisia velvoitteita. Kaikkien niiden perustana ovat perustamissopimuksen periaatteet ja niistä erityisesti Rooman sopimukseen sisältyvät velvoitteet suojata yhteisön taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä ja muulta laittomalta toiminnalta sekä moitteettoman varainhoidon periaate. Moitteeton varainhoito sisältää taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden vaatimukset. Varat on käytettävä oikeaan aikaan ja on huolehdittava siitä, että ne ovat määrältään riittävät, laadultaan asianmukaiset sekä kustannuksiltaan mahdollisimman edulliset. Tehokkuus saavutetaan, kun käytetyillä varoilla saadaan aikaan parhaat mahdolliset tulokset. Edellä esitetty kattaa kaiken varainhoidon koko Euroopan unionin alueella.

Julkishallinnon talouden valvonnassa on taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden vaatimukset huomioitu Suomessakin. Jo jonkin aikaa on tarkastus jaettu kahteen osaan, varsinaiseen tilintarkastukseen ja tuloksellisuustarkastukseen. Varsinainen tilintarkastus varmistaa, että taloudenhoidossa ja raportoinnissa noudatetaan voimassaolevia säädöksiä. Lisäksi vaaditaan oikean ja riittävän kuvan antamista asioista. Tuloksellisuustarkastus taas pyrkii selvittämään, ovatko veronmaksajat saaneet rahoillensa riittävästi vastiketta. Nykyään nämä vaatimukset ovat voimassa julkisen talouden valvonnassa sekä valtion että kuntien osalta. Kansainväliset käytännöt sekä jäsenyys EU:ssa ovat kehittäneet järjestelmää voimakkaasti. Etenkin EU-tukien osalta on vaatimus vaikuttavuudesta noussut paljon esille.

Talousarvion tasapainoperiaate velvoittaa koko Suomen julkista taloutta. Eduskunnan budjettivalta on tältä osin rajoittunutta, koska se joutuu sitoutumaan unionin tulotalouteen. Myös kunnilta edellytetään budjettikuria. On kuitenkin koko unionin kannalta tärkeää, että missään jäsenmaassa julkinen talous ei velkaannu liikaa, vaikka se tarkoittaakin Suomen eduskunnan vallan pienenemistä. Toivottavasti myös muut maat kuin Suomi noudattavat tätä velvoitetta.

Sisäinen valvonta ja tarkastus ovat kehittyneet paljon unionijäsenyyden myötä. Suomen liittyttyä unioniin vuonna 1995 syntyi EU-varoja hallinnoivissa ministeriöissä tarve sisäisen valvonnan laajentamiseen. EU-varojen valvontasäännöt ovat aiheuttaneet sen, että valtion virastoissa ja laitoksissa edellytetään sisäisen valvonnan asianmukaista järjestämistä. Valtionvarain controller – toiminto kehittää sisäistä valvontaa edelleen, vaikka ei olekaan varsinaisesti sisäisen tarkastuksen yksikkö. Se pyrkii yhtenäistämään valvontaa ja riskienhallintaa antamalla ohjeita ja suosituksia.

Nykyään sisäinen valvonta valtion virastoissa ja laitoksissa on järjestetty melko kirjavasti. Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan neuvottelukunnan tekemän tutkimuksen mukaan valvonta on parhaiten järjestetty niissä yksiköissä, jotka hallinnoivat ja valvovat EU-tukia.

Lakiehdotus uudesta tarkastusvaliokunnasta osoittaa, että Euroopan unionin talousvalvontajärjestelmä on Suomessa koettu tehokkaaksi. Hallituksen esityksen perusteluista voidaan todeta, että eduskunnan valvontamahdollisuuksien parantamiseksi on parlamentaarista valvontaa vahvistettava, koska tulosohjausjärjestelmä on antanut enemmän valtaa toimeenpanokoneistolle. Nähtävästi EU:n kaksitahoinen valvonta, jota hoitavat yhtäältä riippumaton tilintarkastustuomioistuin ja toisaalta Euroopan parlamentti talousarvion valvontavaliokuntansa välityksellä, on hallituksen mielestä toiminut.

Yksityisellä sektorilla unionijäsenyyden pääasialliset velvoitteet voidaan nopeasti koota yhteen tutustumalla uuteen tilintarkastusdirektiiviin sekä komission antamiin suosituksiin tilintarkastuksen laadunvarmistuksesta sekä riippumattomuudesta. Kaikki nämä vaikuttavat myös julkisen talouden valvontaan etenkin välillisen julkishallinnon aloilla, kuten tutkielmassa on asianomaisissa kohdissa todettu. Toisaalta taas yksityiset yritykset on veloitettu noudattamaan yhteisön oikeusjärjestystä saamiensa EU-tukien valvonnan osalta.

Tilintarkastajien auktorisointi näyttää olevan kehittymässä siihen suuntaan, että jatkossa on vain yksi tilintarkastajatutkinto. Muualla Euroopassa tämä on pääsääntö. Eduskunta hyväksyikin talousvalvontakunnan lausumaehdotuksen tilintarkastajien tutkinto- ja pätevyysvaatimusten uudistamisesta. Tämäkin lähentää julkista ja yksityistä tilintarkastusta, vaikka tarkoitus on, että perustutkinnon jälkeen tilintarkastajat erikoistuisivat kukin tahoilleen.

Tutkielmassa olen selostanut unionijäsenyyden velvoitteita käyttäen esimerkkinä Suomen tilintarkastusjärjestelmää. Jäsenyys on ulottanut lonkeronsa tilintarkastuksen jokaiseen osioon riippumatta siitä, onko kyseessä yksityinen vai julkinen yksikkö. Kehitys on kuitenkin ollut mielestäni siinä mielessä positiivista, että järjestelmää pyritään yhtenäistämään ja kehittämään talouden valvonnan tavoitteiden näkökulmasta. Säännösten monimutkaisuus ja oikeuslähdeopilliset velvoittavuuserot kuitenkin vaikeuttavat systeemin ymmärtämistä. Talouden valvonnan piirissä työskentelevät tarvitsevatkin mielestäni jatkuvaa korkeatasoista koulutusta selvittääkseen tästä

”viidakosta”. Etenkin tarkastajat, joiden velvollisuutena on EU-tukien tarkastaminen, ovat vaativien tehtävien edessä. Toimenpiteiden vaikuttavuuden todentaminen aiheuttaa varmasti ongelmia. Miten se voitaisiin hoitaa yhdenmukaisesti koko unionin alueella? Tehtävän suorittamiseen tarvitaan jatkossakin komission soft law –sääntelyä.

Hyvä tilintarkastustapa sekä yksityisellä että julkisella sektorilla on muotoutunut tärkeäksi ohjeeksi talouden valvonnassa. Valtiontaloudentarkastusvirasto noudattaa sitä toimiessaan. Julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajilta edellytetään hyvän tilintarkastustavan noudattamista lakiin perustuen ja samoin on tilintarkastuslain alaisten tilintarkastajien laita. Hyvä tilintarkastustapa muotoutuu nykyään kansainvälisten standardien mukaisesti. Komissio on uudessa tilintarkastusdirektiivissä saanut myös valtuudet päättää kansainvälisten tilintarkastusdirektiivien noudattamisesta EU:n alueella. Tilintarkastajien näkökulmasta on erittäin tärkeitä tuntea standardit ja hyvä tilintarkastustapa. Tilintarkastajien vahingonkorvausvelvollisuus voi toteutua, jos niitä ei noudateta.

Tutkimuksen yhtenä päätelmänä voidaan todeta, että EU-tukien valvonta on aiheuttanut melkoisesti lisätyötä talouden valvonnalle. Näyttää siltä, että voimavaroja on jouduttu irrottamaan muusta valvonnasta, jotta unionijäsenyyden velvoitteet on saatu ainakin jossain määrin toteutettua. Ongelmiakin on esiintynyt ja käsitys siitä, että väärinkäytöksiä ei Suomessa ole ollut, on valitettavasti joutunut väistymään. EU-tukien monimutkaista järjestelmää on tosin pyritty yksinkertaistamaan, mutta ei vielä riittävästi. Monet tukien hakijat ovat kokeneet systeemin liian hankalaksi. Lisäksi tukia on jäänyt kokonaan hakematta, joka osoittanee, että hallinnoinnissa on kehittämisen varaa. Suomen kansallisia suunnitelmia laativien tehtävä on vaativa. Kehittämissuunnitelmien pitäisi etukäteen osata arvioida, mihin varoja voitaisiin ohjata taloudellisesti, tehokkaasti ja vaikuttavasti.

Suomen on jäsenvaltiona kuitenkin pyrittävä toteuttamaan yhteisön oikeusjärjestyksen vaatimukset talouden valvonnassa. Vallankin EU-tukien valvonnan osalta ensisijainen vastuu on Suomella itsellään. Jos emme pysty sitä toteuttamaan komission vaatimusten mukaisesti, joudumme palauttamaan tuet tai tukien maksaminen keskeytetään. Tutkimani perusteella näyttää siltä, että suomalaiset tilintarkastajat ja virkamiehet yrittävät parhaansa ja kommentoivat myös komissiolle havaitsemistaan epäkohdista. Tätä osoittaa ainakin valtiontalouden tarkastusviraston vaatimus, että sääntöjenvastaisuuksista pitäisi saada enemmän tietoa ja palautetta, jotta järjestelmää voisi kehittää.

Valtion yrityksille maksamat tuet ovat joutuneet yhteisön kilpailusäännösten kontrolliin. Yritysten asema näyttää hankalalta, koska tukien ilmoittamisesta komissiolle on vastuussa valtio, mutta kiellettyjen tukien takaisinmaksamisesta vastaa tietenkin yritys. Onko suomalaisissa yrityksissä asiantuntijoita riittävästi, jotta yllätykset komission tukivalvonnassa voidaan ennakoida? Tässäkin asiassa unionijäsenyyden velvoitteet edellyttävät asianmukaista koulutusta, jotta rahoitusongelmat voitaisiin välttää.

Tiedotusvälineistä saatavan informaation perusteella näyttäisi siltä, että Suomen eduskunta on joutunut muualla hyväksytyjen säädösten kumileimasimeksi. Monet europarlamentaarikotkin ovat antaneet lausuntoja, että yli 80 prosenttia kansallisesta lainsäädännöstämme juontaa juurensa EU-säädöksistä. Matti Wiberg on kuitenkin tutkinut asiaa ja toteaa artikkelissaan Oikeus-lehdessä, että yleinen mielipide on väärässä. Hänen selvityksensä mukaan esimerkiksi vuosien 1995 - 2003 aikana säädettiin yhteensä 5 038 lakia ja niistä vain 603:ssa on EU-liitäntä. Kotimainen lainsäädäntö koskee ainakin vielä nykyään suurelta osin niitä alueita, joilla EU:lla ei ole toimivaltaa. Eli lainsäädäntömme EU-vaikutteisuus on Wibergin mukaan luultua pienempää. Toisaalta eräiden ministeriön aloilla säädetään enemmän EU-lakeja kuin toisten. Wibergin tutkimuksen mukaan esimerkiksi ulkoasianministeriön hallinnonalan kaikista laeista 36,1 prosenttia sisälsi selvän EU-viittauksen.²²⁸

Lopuksi siteeraan *Mika Waltarin* Sinuhe egyptiläistä, kuten Juha Raitokin tekee teoksessaan ”Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat”:

Sillä viisas katsoo eteensä, ei taakseen, koska kaikenlaisia järjettömiä määräyksiä ja lakeja tulee lakkaamatta häiritsemään kauppiaan luvallista ammattia.²²⁹

Sama siteeraus esiintyy Joutsamon, Aallon, Kailan ja Maunun eurooppaoikeudellisen oppikirjan alkusanoissa. Teksti kuvaa hyvin Euroopan yhteisön oikeusjärjestyksen dynaamisuutta ja monimutkaisuutta, mikä voidaan havaita tästäkin tutkielmasta. Tutkiessani olen oppinut paljon.

²²⁸ Wiberg 2004: Oikeus 2/2004.

²²⁹ Raitio 2006, s. 465.