



EUROOPAN KOMISSIO

Euroopan rakenne- ja investointirahastot

Tilintarkastuksia koskevat ohjeet jäsenvaltioille

Vuoden 2018 päivitetty versio

VASTUUVAPAUSLAUSEKE: Tämä on komission yksiköiden laatima asiakirja. Siinä annetaan sovellettavaan EU:n lainsäädäntöön perustuvia teknisiä ohjeita Euroopan rakenne- ja investointirahastojen (lukuun ottamatta Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahastoa) seurantaan, valvontaan tai täytäntöönpanoon osallistuville työntekijöille ja muille tahoille tätä alaa koskevien unionin sääntöjen tulkintaa ja soveltamista varten. Asiakirjan tavoitteena on selittää ja tulkita kyseisiä sääntöjä ohjelmien täytäntöönpanon helpottamiseksi ja hyvien käytäntöjen edistämiseksi. Nämä ohjeet eivät kuitenkaan rajoita unionin tuomioistuimen tai ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tulkintoja eivätkä komission päätöksiä.

Sisällysluettelo

1.	TAUSTA	5
1.1.	Viittaukset asetuksiin	5
1.2.	Ohjeiden tarkoitus	5
2.	TARKASTUSVIRANOMAISEN SUORITTAMA TILINTARKASTUS	6
3.	JÄRJESTELMÄTARKASTUSTEN TULOSTEN KÄYTTÖ TILINTARKASTUKSESSA	7
4.	TOIMIEN TARKASTUKSISTA SAATUJEN TULOSTEN KÄYTTÖ TILINTARKASTUKSESSA	10
5.	ALUSTAVASTI VARMENNETTUIJEN TILIEN LOPULLISET YLIMÄÄRÄISET TARKISTUKSET	11
6.	TILEJÄ KOSKEVA TARKASTUSLAUSUNTO	13
LIITE	– TODENTAMISVIRANOMAISEN TASOLLA TAPAHTUVA VALVONTATESTAUS	15

LYHENNELUETTELO

Lisäys 1	Todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmään viedyt määrät
Lisäys 2	Tilivuoden aikana peruutetut ja takaisin perityt määrät
Lisäys 3	Tilivuoden lopussa takaisin perittävät määrät
Lisäys 4	Tilivuoden aikana yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 71 artiklan mukaisesti toimeenpannut takaisinperinnät
Lisäys 5	Määrät, joita ei saada perityksi takaisin tilivuoden lopussa
Lisäys 6	Rahoitusvälineisiin yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 41 artiklan mukaisesti maksettujen ohjelman rahoitusosuuksien määrät (ohjelman alusta kumuloituneet määrät)
Lisäys 7	Valtiontuen yhteydessä maksetut ennakot yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 131 artiklan 5 kohdan mukaisesti (ohjelman alusta kumuloituneet määrät)
Lisäys 8	Menojen täsmäytys
Komission delegoitu asetukset	Komission delegoitu asetukset (EU) N:o 480/2014, annettu 3 päivänä maaliskuuta 2014, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1303/2013 täydentämisestä ¹
Yhteisiä säännöksiä koskeva asetukset	Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset (EU) N:o 1303/2013, annettu 17 päivänä joulukuuta 2013, yhteisiä säännöksiä koskeva asetukset, ² sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EU, Euratom) 2018/1046
Komission täytäntöönpanoasetukset	Komission täytäntöönpanoasetukset (EU) N:o 1011/2014, annettu 22 päivänä syyskuuta 2014 ³
EMKR	Euroopan meri- ja kalatalousrahasto
ERI-rahastot	ERI-rahastoilla tarkoitetaan Euroopan rakenne- ja investointirahastoja. Nämä ohjeet koskevat kaikkia muita ERI-rahastoja kuin Euroopan maaseudun kehittämisen

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32014R0480>

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32014R1011>

	maatalousrahastoa (maaseuturahasto).
Euroopan alueellista yhteistyötä koskeva asetus	Euroopan alueellista yhteistyötä koskeva Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 1299/2013, annettu 17 päivänä joulukuuta 2013 ⁴
Varainhoitoasetus	Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU, Euratom) 2018/1046, annettu 18 päivänä heinäkuuta 2018, unionin yleiseen talousarvioon sovellettavista varainhoitosäännöistä ⁵

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32013R1299>

⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R1046&from=FI>

1. TAUSTA

1.1. Viittaukset asetuksiin

Asetus	Artiklat
Asetus (EU) Nro 1303/2013 Yhteisiä säännöksiä koskeva asetus <i>(jäljempänä 'yhteisiä säännöksiä koskeva asetus')</i>	127 artiklan 5 kohdan a alakohta – Tarkastuslausunto 137 artikla – Tilityksen laatiminen sekä tilien tarkastus ja hyväksyminen
Komission delegoitu asetus (EU) Nro 480/2014 <i>(jäljempänä 'komission delegoitu asetus')</i>	29 artikla – Tilintarkastus
Komission täytäntöönpanoasetus (EU) Nro 1011/2014 <i>(jäljempänä 'komission täytäntöönpanoasetus')</i>	7 artikla ja liite VII – Tilityksen malli
Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU, EURATOM) 2018/1046 Varainhoitoasetus <i>(jäljempänä 'varainhoitoasetus')</i>	63 artikla – Hallinnointi yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa

Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan a alakohdan ja varainhoitoasetuksen 63 artiklan 7 kohdan mukaisesti tarkastusviranomaisen on laadittava lausunto muun muassa siitä, antaako tilitys oikean ja oikeudenmukaisen kuvan ja asettaako tarkastus kyseenalaiseksi johdon vahvistuslausumassa annetut vakuutukset tilien asianmukaisesta esittämisestä, täydellisyydestä ja totuudenmukaisuudesta.

1.2. Ohjeiden tarkoitus

Näiden ohjeiden tarkoituksena on antaa jäsenvaltioille ja erityisesti tarkastusviranomaisille käytännön ohjeita, jotka koskevat yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 1 kohdan ja komission delegoidun asetuksen 29 artiklan mukaiseen tilintarkastukseen liittyviä tarkastusviranomaisen tehtäviä. Näissä ohjeissa selostetaan, miten tarkastusviranomaiset voivat vähentää minimiin tilintarkastuksiin liittyvää lisätyötä käyttämällä hyväksi jo tehtyjä tarkastuksia.

Ohjeissa kuvataan tarkastustyötä, joka tarkastusviranomaisen on suoritettava, jotta ne voivat antaa tarkastuslausunnon tilien täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja totuudenmukaisuudesta.

Jäljempänä ”lisäyksellä” viitataan aina komission täytäntöönpanoasetuksen liitteen VII mallitilitysten lisäyksiin, ellei muuta merkitystä ole erikseen määritelty.

2. TARKASTUSVIRANOMAISEN SUORITTAMA TILINTARKASTUS

Tarkastusviranomaisen on suoritettava yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tilintarkastus kunkin tilivuoden osalta tarkastusstrategian mukaisesti. Tilintarkastuksen ja siihen liittyvien muiden tarkastusmenettelyjen avulla on saatava kohtuullinen varmuus tileissä ilmoitettujen määrien täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja totuudenmukaisuudesta. Tätä varten tarkastusviranomaisen on sovellettava tarkoituksenmukaista tarkastusmallia ja menettelyä.

Tarkastusmallissa olisi otettava huomioon seuraavista tarkastuksista olemassa olevat tulokset:

- todentamisviranomaiselle (ja tarvittaessa myös sen välittävälle elimille) sekä tarvittaessa hallintoviranomaiselle tehdyt järjestelmätarkastukset, erityisesti tileihin liittyvien valvontatoimien tarkastukset, kuten jäljempänä kohdassa 3 on selitetty,
- toimien tarkastukset ja erityisesti kirjanpitojärjestelmän luotettavuuden varmistamiseksi tileihin vietyjen vastaavien menojen ja rahoitusoikaisujen jäljitysketjut ja paikkansapitävyys, kuten jäljempänä kohdassa 4 on selitetty.

Lisäksi saatuaan alustavat tilit todentamisviranomaiselta ja riippuen järjestelmätarkastuksesta ja toimien tarkastuksista saadusta luottamustasosta⁶ tarkastusviranomaisen odotetaan suorittavan lopulliset lisävarmistukset (alustavasti) varmennettuihin tileihin, kuten jäljempänä kohdassa 5 on selitetty.

Tarkastusviranomaisen olisi myös tarkistettava, että alustavat tilit on laadittu komission täytäntöönpanoasetuksen liitteen VII mallien mukaisesti. Tällöin tarkastusviranomaisen on tarkistettava, että yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 1 kohdan mukaisen toimien tarkastuksen johdosta tehdyt rahoitusoikaisut, joita tarkastusviranomaisen käyttää kokonaisjäännösvirhetason⁷ laskemiseen, on ilmoitettu asianomaisissa lisäyksissä tarkasti ja oikein.

Jotta rahoitusoikaisut voidaan lisäksi huomioida asianmukaisesti kirjanpidossa, on huomioitava seuraavat tarkastukset ja valvontatoimet, jos niistä tehdyt johtopäätökset ovat käytettävissä tarkastuslausunnon allekirjoituspäivänä:

⁶ Jos järjestelmätarkastusten ja toimien tarkastusten aikana suoritettava testaus on riittävää, tarkastusviranomaisen voi käyttää näiden tarkastusten tuloksia suorittamatta lisävarmennuksia tai suorittaa niiden lisäksi vain rajatut lisävarmennukset alustavasti varmennettuihin tileihin.

⁷ Ks. komission *Guidance note on Annual Control Report and Audit Opinion* (EGESIF_15_0002), päivitetty versio, jakso IV.4.

- Järjestelmätarkastukset
- Toimien tarkastukset
- Komission tekemät tarkastukset
- Euroopan tilintarkastustuomioistuimen tekemät tarkastukset ja komission niiden pohjalta toteuttamat jatkotoimet
- Muiden ohjelmaviranomaisten suorittamat tarkastukset (hallinnonin tarkastukset, paikan päällä tehtävät tarkastukset, todentamisviranomaisten tekemät tarkastukset)
- Muut tarkastusten ja valvontatoimien tulokset, joihin tarkastusviranomaisilla on pääsy⁸.

Tarkastusviranomaisen on otettava käyttöön tehokkaat menettelyt, joiden avulla tilintarkastusten johdosta annettujen suositusten ja oikaisutoimenpiteiden täytäntöönpanoa voidaan seurata.

Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 139 artiklan 2 kohdan mukaisesti komissio tarkastaa tilit tarkastusviranomaisen antaman lausunnon perusteella. Tämän vuoksi tarkastusviranomaisen on annettava tarkat tiedot suoritetuista tarkastuksista ja tilintarkastustensa tuloksista vuotuisen tarkastuskertomuksen asiaankuuluvassa luvussa⁹.

3. JÄRJESTELMÄTARKASTUSTEN TULOSTEN KÄYTTÖ TILINTARKASTUKSESSA

Komission delegoidun asetuksen 29 artiklan 4 kohdassa säädetään, että järjestelmätarkastukseen kuuluu todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmän luotettavuuden ja todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmään kirjattujen menojen sekä palautettujen ja takaisinperittyjen määrien paikkansapitävyyden tarkastaminen otantamenetelmän avulla.

Tarkastusviranomaisen saa todentamisviranomaisen järjestelmätarkastuksen avulla kohtuullisen varmuuden siitä, että seuraavat menettelyt on pantu riittävästi täytäntöön¹⁰: sääntöjenvastaisuuksia koskeva raportointi ja seuranta, tilivuoden aikana peruutettujen tai takaisin perittävien ja maksuvaatimuksista vähennettävien määrien huomioon ottaminen sekä jatkotoimet, jotka koskevat takaisin perittäviä määriä ja määriä, joita ei voida periä takaisin. Järjestelmätarkastuksen tulisi koskea myös sitä, onko todentamisviranomaisen toteuttama

⁸ Kuten kansallisten ylimpien tarkastusviranomaisten, rahoitus- tai veroviranomaisten jne. suorittamat valvontatoimet.

⁹ Ks. komission *Guidance note on Annual Control Report and Audit Opinion* (EGESIF_15_0002), päivitetty versio, jakso II.6.

¹⁰ Oletuksena on, että näiden menettelyjen suunnittelu ja perustaminen on tarkastettu jo nimeämisvaiheessa.

tietotekninen järjestelmä kirjanpitojärjestelmän kannalta luotettava, kun otetaan huomioon kansainvälisesti hyväksytyt tietotekniikkastandardit¹¹.

Järjestelmätarkastukset voivat alkaa jo tilivuoden alussa. Todentamisviranomaista (ja tarvittaessa myös sen välittäviä elimiä) koskeva kattava järjestelmätarkastus pitäisi järjestää jo ohjelman ensimmäisenä toteutusvuonna heti hallintoviranomaisen ja todentamisviranomaisen nimeämisen jälkeen tai heti, kun menot ovat kulkeneet järjestelmän läpi ja maksuhakemus on toimitettu tai sitä ollaan toimittamassa komissiolle, jotta tilejä koskeva vuotuinen lausunto voidaan laatia. Riippumattoman tarkastuselimen suorittaman yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 124 artiklan mukaisen tarkastustyön johtopäätökset voidaan ottaa huomioon päätettäessä todentamisviranomaisen ensimmäisen järjestelmätarkastuksen laajuudesta. Riippumattoman tarkastuselimen tarkastustyö koskee vain sitä, ovatko nimeämisen arviointiperusteet täyttyneet, joten tarkastusviranomaisen on joka tapauksessa tarkastettava myös todentamisviranomaisen järjestelmien toiminnan tehokkuus.

Seuraavina vuosina tarkastusviranomainen suorittaa tarvittaessa seurantatarkastusta (ts. mikäli järjestelmätarkastuksen tai todentamisviranomaisen toiminnan tiettyihin osiin tehtyjen tarkastusten jälkeen annetaan suosituksia). Seurantatarkastuksessa huomio kiinnitetään erityisesti siihen, onko noudatettu suosituksia, jotka liittyvät todentamisviranomaista koskeviin keskeisiin vaatimuksiin, jotka on arvioitu kuuluviksi ryhmiin 3 tai 4. Uutta täydellistä järjestelmätarkastusta on kuitenkin harkittava silloin, kun todentamisviranomaisen menettelyt tai henkilöstö ovat merkittävästi muuttuneet. Ohjelmointikauden aikana voidaan tehdä järjestelmän lisätarkastuksia sen varmistamiseksi, että edellisen tarkastuksen johtopäätökset ovat yhä voimassa.

Todentamisviranomaisen järjestelmää tarkastaessaan tarkastusviranomaisen on kiinnitettävä erityistä huomiota keskeiseen vaatimukseen 13, joka koskee asianmukaisia menettelyjä tilityksen laatimiseksi ja tilityksen täydellisyyden, oikeellisuuden ja totuudenmukaisuuden todentamiseksi¹². Käytännössä tämä merkitsee sitä, että todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmää koskevaan järjestelmätarkastukseen on sisällyttävä vähintään sen tarkistaminen, voidaanko todentamisviranomaisen menettelyillä (mukaan lukien tietotekniikan sisään rakennetut valvontamenetelmät) varmistaa, että kirjanpitojärjestelmään viety tukielpoisten menojen kokonaismäärä on yhdenmukainen komissiolle kyseisenä tilivuonna toimitettuihin välimaksupyyntöihin sisältyvien menojen (ja vastaavien julkisten menojen) kanssa, kun todentamisviranomaisen kyseisiin menoihin tekemät asianmukaiset rahoitusoikaisut ja muut mukautukset on vähennetty.

¹¹ COBIT-järjestelmän (Control Objectives for Information and related Technology, tiedon ja tietotekniikan valvontatavoitteet) lisäksi tietoturvallisuutta koskeviin kansainvälisesti hyväksytyihin standardeihin kuuluvat muun muassa ISO/IEC 27001 (Informaatioteknologia – Turvallisuus – Tietoturvallisuuden hallintajärjestelmät – Vaatimukset) ja ISO/IEC 27002 (Informaatioteknologia – Turvallisuus – Tietoturvallisuuden hallintakeinojen menettelyohjeet), jotka on julkaistu viimeksi vuonna 2013. Tarkastusviranomainen voi ottaa huomioon myös asiaan liittyviä kansallisia standardeja.

¹² Ks. komission asiakirja *Ohjeita komissiolle ja jäsenvaltioille jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointiin käytettävistä yhteisistä menetelmistä* (EGESIF_14-0010, 18.12.2014).

Näiden ohjeiden liitteessä on esimerkki luettelosta, jonka mukaan tarkastusviranomaisen suorittaa todentamisviranomaisen menettelyjen valvontatestauksen tilejä tarkastaessaan¹³.

Joitakin näistä testeistä voidaan suorittaa myös alustavasti varmennettujen tilien lopullisessa tarkistusvaiheessa, ja ne voidaan yhdistää aikaisempaan tarkastustyöhön, jota on suoritettu toimien tarkastuksen yhteydessä, jotta voidaan hankkia riittävä luottamustaso ja välttää päällekkäisyyksiä.

Valvontatestien ja niihin liittyvien menettelyiden olemassaolon tarkistuksen lisäksi tarkastusviranomaisen olisi myös tarkastettava järjestelmätarkastuksiin liittyvien menettelyjen olemassaolo ja oikea täytäntöönpano varmistamalla, että

- todentamisviranomaisen toimittaa alustavan tilityksen ajoissa tarkastusviranomaiselle, jotta tämä voi antaa tarkastuslausunnon, menoja on jätetty yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan mukaisesti tarvittaessa pois tilityksestä ja
- kaikki tarvittavat oikaisut on otettu oikealla tavalla huomioon kyseisen tilinhoitovuoden tileissä komission delegoidun asetuksen 29 artiklan 5 kohdan c alakohdan mukaisesti.

Tarkastusviranomaisen olisi hyvä laatia todentamisviranomaista varten joko erityinen osio järjestelmätarkastusta koskevaan tarkistuslistaan tai erillinen tarkistuslista, joka kattaa kaikki tilitystä koskevat seikat, kuten komission delegoidun asetuksen 29 artiklan 5 kohdassa on kuvattu.

Tarkastusviranomaisen voi tarkistaa vastuullaan olevien eri rahastojen ja toimintaohjelmien tilitykset tekemällä todentamisviranomaiselle vain yhden järjestelmätarkastuksen.

Jos joitakin näiden ohjeiden liitteessä lueteltuja seikkoja voidaan järjestelmätarkastuksessa tarkistaa vain osittain todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmän tietojen puuttumisen vuoksi, tarkastusviranomaisen on tarkistettava ne lopullisissa ylimääräisissä tarkistuksissa, joita käsitellään kohdassa 5¹⁴.

Jos todentamisviranomaisen tasolla tehdyssä järjestelmätarkastuksessa paljastuu vakavia hallinto- ja valvontajärjestelmän puutteita (erityisesti todentamisviranomaista koskevan keskeisen vaatimuksen, ts. keskeisen vaatimuksen 13, suhteen), tarkastusviranomaisen tulisi antaa kyseisestä tilivuodesta varauksellinen tarkastuslausunto. Tällainen varauksellinen lausunto ei koske pelkästään hallinto- ja valvontajärjestelmän toimintaa, vaan varauma voi koskea myös varauman tilitystä koskevaa osaa (komission delegoidun asetuksen 29 artiklan 5 kohta).

¹³ Tarkastusviranomaisen suorittaa valvontatestit järjestelmätarkastuksen aikana niiden tietojen perusteella, jotka todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmään on viety järjestelmätarkastusta tehtäessä.

¹⁴ Tarkastusviranomaisen arvioi todentamisviranomaisen toimittamien alustavien tilien sekä asiantuntemuksensa perusteella, ovatko järjestelmätarkastusten aikana suoritettujen testien laajuus ja taso riittävät antamaan näyttöä, jotta tileistä voidaan tehdä pitäviä johtopäätöksiä.

4. TOIMIEN TARKASTUKSISTA SAATUJEN TULOSTEN KÄYTTÖ TILINTARKASTUKSESSA

Toimien tarkastukset voivat alkaa jo tilivuoden aikana. Tämä tarkoittaa myös sitä, että tilivuoden aikana tarkastettavien toimien otos voidaan jakaa kahteen (tai useampaan) osaan sen mukaan, miten välimaksuja koskevien menojen todentaminen edistyy, kuten otoksia koskevissa ohjeissa on selitetty¹⁵. Tarkastuksista koituvat rasitteet voidaan näin jakaa tasaisemmin koko vuodelle. Näin tarkastusviranomaisen saa työnsä ajoissa valmiiksi ja voi antaa varainhoitoasetuksen 63 artiklan 7 kohdan toisen alakohdan ja yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan a alakohdan mukaisen vuotuisen tarkastuslausunnon.

Jotta tilityksiä koskevaan tarkastuslausuntoon saadaan riittävä varmuus¹⁶, tarkastusviranomaisen on tarkistettava toimien tarkastuksen aikana valitun toimien otoksen osalta

- tarkastettujen menojen jäljitysketju (vastaavatko tuensaajan hallintoviranomaiselle tai välittävälle elimelle ilmoittamat menot, joista on tehty mahdolliset menovähennykset hallintovarmistusten tai muiden valvontatoimien jälkeen, komissiolle maksuvaatimuksessa ilmoitettua menojen määrää),
- vastaako tuensaajalle osoitettu maksu hankkeen menoja ja onko se maksettu täysimääräisesti sääntömääräisen 90 päivän määräajan sisällä (yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 132 artikla),
- onko tarkastettujen menojen mahdollisesti aikaisemmin havaitut sääntöjenvastaisuudet käsitelty oikein ja niitä vastaavat oikaisut kirjattu kirjanpitojärjestelmään.

Lisäksi alustavasti varmennettujen tilien varmistusvaiheessa tarkastusviranomaisen olisi tarkastettava tarkastettujen toimien osalta, että

- yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti ilmoitetut tarkastetun otosyksikön tukikelpoiset kokonaismenot ovat yhdenmukaisia komissiolle kyseisenä tilivuonna toimitettuihin kyseisen otosyksikön maksatushakemuksiin sisältyvien menojen (ja vastaavien julkisten menojen) kanssa ja/tai
- kaikki tarkastetuissa toimissa havaitut sääntöjenvastaiset määrät on vähennetty tileistä¹⁷.

¹⁵ Komission julkaisu *Guidance on sampling methods for audit authorities* (EGESIF_16-0014-00), päivitetty versio, kohta ”*Sampling carried out during the year*”

¹⁶ Tämä ei vaikuta varmuuteen, jota menojen laillisuudelta ja sääntöjenmukaisuudelta vaaditaan.

¹⁷ Ts. lopullisissa tiliraporteissa ilmoitetut sääntöjenvastaisuuksia koskevat täytäntöönpannut rahoitusoikaisut tai poikkeustapauksissa, joissa toimien tarkastus ei ole päättynyt, käynnissä olevan arvioinnin mukaiset

Jos tarkastettavan otoksen toimien osalta on tarpeen, tarkastusviranomaisen tarkistaa, että rahoitusvälineisiin maksettujen ohjelman rahoitusosuuksien (ennakoiden) ja valtiontuen osalta tuensaajille maksettujen rahoitusosuuksien tueksi esitetään hallintoviranomaiselta ja todentamisviranomaiselta saatavia tietoja. Näiden tarkistusten yhtenä tavoitteena on varmistaa ilmoitettujen ennakoiden hyväksyttävyyttä ja kirjanpitojärjestelmän jäljitysketjun luotettavuus.

Suosittelavaa on, että tarkastusviranomaisen laatii toimien tarkastusta koskeviin tarkistuslistoihin erityisen osion tai erillisen tarkistuslistan, jonka avulla varmistetaan järjestelmän tehokas toiminta tilitystä koskevien seikkojen suhteen, kuten komission delegoidun asetuksen 29 artiklan 5 kohdassa on kuvattu.

5. ALUSTAVASTI VARMENNETTUIEN TILIEN LOPULLISET YLIMÄÄRÄISET TARKISTUKSET

Saatuun (alustavat) tilit todentamisviranomaiselta ja riippuen järjestelmätarkastuksesta ja toimien tarkastuksista saadusta luottamustasosta¹⁸ tarkastusviranomaisen odotetaan suorittavan lopulliset lisävarmistukset (alustavasti) varmennettuihin tileihin.

Näiden tarkistusten tarkoituksena on varmistaa, että kaikki yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklassa edellytetyt seikat on viety oikein tileihin ja että ne vastaavat todentavaa kirjanpitoaineistoa, jonka kaikki asianomaiset viranomaiset tai elimet ja tuensaajat säilyttävät.

Näin ollen tarkastusviranomaisen odotetaan suorittavan kirjattujen tietojen (kohdat, joissa menot on varmennettu, perutut, perityt ja perittävät määrät sekä määrät, joita ei voida periä) lopullisen validoinnin varmistaakseen/vahvistaakseen, että

1) Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti ilmoitettujen tukikelpoisten menojen kokonaismäärä on yhdenmukainen komissiolle kyseiseltä tilivuodelta toimitettuun loppuerää koskevaan maksatushakemukseen sisältyvien menojen (ja vastaavien julkisten menojen) kanssa. Jos havaitaan poikkeamia, tarkastusviranomaisen arvioi, ovatko tilityksessä annetut selitykset riittävät (ks. menojen täsmäytystä koskeva lisäys 8).

Tässä tapauksessa tarkastusviranomaisen on ensin varmistettava, että kohtiin, joissa menot on varmennettu, liittyvät tilivuonna toimitettuihin välimaksupyyntöihin sisältyvät määrät ovat oikeita, ottamalla edustava otos toimien tarkastuksista. Tässä vaiheessa ylimääräisiä tarkistuksia saattaa kohdistua vain oikaisuihin ja mukautuksiin,

määrät, joihin sääntöjenvastaisuus on vaikuttanut ja jotka on vähennetty yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

¹⁸ Jos järjestelmätarkastusten ja toimien tarkastusten aikana suoritettava testaus on riittävää, tarkastusviranomaisen voi käyttää näiden tarkastusten tuloksia suorittamatta lisävarmennuksia tai suorittaa niiden lisäksi vain rajatut lisävarmennukset alustavasti varmennettuihin tileihin.

joita todentamisviranomaisen on tehnyt välimaksua koskevan lopullisen hakemuksen toimittamisen jälkeen ja jotka on otettu huomioon lisäyksessä 8.

- 2) Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 132 artiklan 1 kohdan mukaisesti tuensaajille maksettuja määriä vastaavat määrät, jotka on ilmoitettu lisäyksen 1 C-sarakkeessa, vastaavat kirjanpitoaineistoa todentamisviranomaisen tai hallintoviranomaisen tasolla¹⁹ (Tämä varmennus voidaan suorittaa otoksen perusteella, ja siinä voidaan hyödyntää toimien tarkastuksen aikana suoritettun varmistuksen tuloksia).
- 3) Rahoitusvälineisiin maksettujen ohjelman rahoitusosuuksien (ennakoiden) ja tuensaajille maksettujen valtiontukiennakoiden tueksi esitetään erityisesti hallintoviranomaisen tasolta saatavia tietoja²⁰.
- 4) Menoja on jätetty yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan mukaisesti tarvittaessa pois tilityksestä, koska niiden laillisuuden ja asianmukaisuuden arviointi on kesken.
- 5) Hallintovarmistusten, tarkastusten tai muiden valvontatoimien seurauksena vaaditut oikaisut on otettu oikein huomioon kyseisen tilivuoden tileissä (tämä voidaan varmistaa otoksen perusteella).
- 6) Tilivuoden aikana peruutetut ja takaisin perityt määrät, tilivuoden lopun tilanteen mukaisesti takaisin perittävät määrät, yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 71 artiklan nojalla suoritettut takaisinperinnät sekä tilityksessä esitetyt määrät, joita ei saada perityiksi takaisin, vastaavat todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmiin vietyjä määriä ja perustuvat asiasta vastaavan hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen päätöksiin.

Näitä koskien tarkastusviranomaisten suositellaan varmistavan otoksen perusteella

- a) tileihin kirjattujen tietojen paikkansapitävyyden kirjaustyypeittäin (perutut, perityt ja perittävät määrät ja määrät, joita ei voida periä)
- b) tämän kirjanpitoaineiston yhdenmukaisuuden vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja vuotuisessa yhteenvedossa annettujen tietojen kanssa.

- 7) Todentamisviranomaisen on lisäyksessä 8 täsmäyttänyt tilinpäätösesitykseen vietyjen tukikelpoisten menojen kokonaismäärän yhtäpitäväksi todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmissä esitetyn kokonaismäärän ja komissiolle kyseisenä tilivuonna toimitettuihin maksatushakemuksiin sisältyvien menojen (ja vastaavien julkisten menojen) kanssa.

¹⁹ Ts. vastaavat tietueet kirjanpitojärjestelmässä ja niiden tukena olevat asiakirjat. Ks. myös komission *Ohjeita jäsenvaltioille tilityksen laatimisesta sekä tilien tarkastuksesta ja hyväksymisestä* (EGESIF 15_0018), päivitetty versio – jakso 3.1.3.

²⁰ Rahoitusvälineiden osalta varmennuksen olisi sisällettävä myös, noudatetaanko niitä koskevia enimmäismääriä, jotka on ilmoitettu yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 41 artiklassa ja rahoitussopimuksissa.

Näitä koskien tarkastusviranomaisen olisi arvioitava, ovatko todentamisviranomaisen lisäyksessä 8 annettuja muutoksia koskevat selitykset riittäviä. Tarkastusviranomaisen olisi myös varmistettava, että rahoitusoikaisuista ja yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan mukaisesti hallintovarmistusten, tarkastusten ja muiden valvontatoimien vuoksi pois jätetyistä määristä seuraavat asianmukaiset muutokset ovat yhdenmukaisia vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja vuotuisessa yhteenvedossa annettujen tietojen kanssa²¹.

Yhteisiä säännöksiä koskevassa asetuksessa ei ole asetettu virallisia määräaikoja sille, milloin todentamisviranomaisen on toimitettava (alustavat) tilitykset tarkastusviranomaiselle. On kuitenkin suositeltavaa, että kansalliset viranomaiset asettavat jo ohjelmakauden alussa sisäiset määräajat tarkastusviranomaiselle toimitettaville alustaville tilityksille. Tarkastusviranomaiselle on jätävä riittävästi aikaa niiden tarkistamiseen, jotta se voi antaa luotettavan tarkastuslausunnon vuoden n+1 helmikuun 15. päivään mennessä.

6. TILEJÄ KOSKEVA TARKASTUSLAUSUNTO

Jos välimaksua koskevassa lopullisessa maksupyynnössä ilmoitettujen menojen ja alustavassa tilityksessä esitetyn varmennetun määrän välillä on eroja todentamisviranomaisen tekemien vähennysten vuoksi (ks. kohta 3.4 komission ohjeissa, jotka koskevat peruutettuja, takaisin perittyjä ja takaisin perittäviä määriä sekä määriä, joita ei voida periä takaisin, *Guidance on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable*²²), tarkastusviranomaisen suorittaa lisätarkastusmenettelyitä arvioidakseen, ovatko todentamisviranomaisen antamat selitykset riittäviä. Sitä varten sen on toteutettava sopivia tarkastusmenettelyjä, joilla saadaan riittävä todentava aineisto siitä, että vähennyksiin johtaneet tapahtumat on yksilöity ja tutkittu ennen yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa mainitun tarkastuslausunnon ja b alakohdassa mainitun vuotuisen tarkastuskertomuksen antamista.

Tarkastusviranomaisen tarkistaa, että tämän asiakirjan 2 jaksossa määritellyn mukaisten tarkastus- tai valvontatoimien tulokset on otettu asianmukaisesti huomioon tileissä. Näitä ovat esimerkiksi

- ✓ sääntöjenvastaisuuksiin liittyvät rahoitusoikaisut (ts. lopullisissa tarkastus- ja valvontakertomuksissa ilmoitettujen sääntöjenvastaisuuksien lopulliset oikaisut kuulemismenettelyn jälkeen)

²¹ Näitä koskien tarkastusviranomaisen olisi myös arvioitava, onko täytäntöönpanijain rahoitusoikaisujen ja käynnissä olevasta arvioinnista johtuen pois jätettyjen määrien ero oikea ja riittävällä tavalla ilmoitettu tileissä ja/tai todentamisviranomaisen aineistossa (tätä koskevia lisäohjeita on saatavilla komission *Ohjeita jäsenvaltioille vuotuisesta tarkastuskertomuksesta ja tarkastuslausunnosta* (EGESIF 15_0002), päivitetty versio – jakso IV.3).

²² EGESIF_15_0017, sellaisena kuin se on päivitetty.

- ✓ mahdolliset ekstrapoloidut oikaisut, joiden tarkoituksena on pienentää kokonaisjäännösvirhetaso 2 prosenttiin tai sen alapuolelle, mikäli hallintoviranomainen on näin päättänyt (lopulliset oikaisut)²³
- ✓ määrät, joihin kohdistuu käynnissä oleva arviointi yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan mukaisesti (ts. mahdollisten sääntöjenvastaisten menojen vähentäminen siltä osin, kun niitä koskeva varmistaminen ei ole vielä valmistunut, esimerkiksi määrät, jotka on ilmoitettu alustavissa tarkastus-/valvontakertomuksissa ennen kuulemismenettelyyn päättymistä).

Sen tarkistaminen, onko tarkastuksissa havaitut sääntöjenvastaisuudet oikaistu tehokkaasti (peruuttamalla tai perimällä takaisin välimaksupyynnöstä tilivuoden aikana tai vähentämällä tileistä), on erityisen hyödyllistä tarkastusviranomaiselle laskettaessa kokonaisjäännösvirhetasoa vuotuista tarkastuskertomusta varten.

Kun tarkastusviranomainen on välittänyt alustavaa tilitystä koskevan tarkastuksensa tulokset todentamisviranomaiselle, se voi tulosten perusteella tarvittaessa mukauttaa tilejään ennen niiden toimittamista komissiolle. Suositeltavaa on, että tähän sisältyvät kaikki mukautukset, myös tarkastusviranomaisen tarkastusten aikana yksilöimät aineettomat mukautukset. Tämä nopeuttaa tilien hyväksymisprosessia komissiossa myöhemmin.

Tarkastusviranomainen analysoi tilejä koskevaa tarkastuslausuntoa varten tileihin tehtävien mukautusten olennaista vaikutusta. Olennaisuusraja on kaksi prosenttia tarkastusviranomaiselle esitetyn alustavan tilityksen asianmukaiseen lisäykseen kirjatuihin määriin.

- Jos tarkastusviranomainen on samaa mieltä todentamisviranomaisen alustavaan tilitykseen tekemistä mukautuksista tai jos jäljellä olevat ongelmat (tekemättä jääneet mukautukset) eivät ole olennaisia, tilitystä koskeva tarkastuslausunto voi olla varaukseton, mikä tarkoittaa, että tarkastusviranomaisella on kohtuullinen varmuus siitä, että tilitys on täydellinen, oikeellinen ja totuudenmukainen. Jos tilityksessä on havaittu vääriä tai epätäydellisiä elementtejä, joita tarkastusviranomainen kuitenkin pitää epäolennaisina ja joita ei sen vuoksi oikaista tileihin, tiedot näistä elementeistä on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja tarkastuslausunnossa tietyn seikan painottamista koskevana lisätietona (tilitystä koskeva tarkastuslausunto voi kuitenkin olla yhä varaukseton).

²³ Tapausten, joissa kokonaisjäännösvirhetaso on yli 2 prosenttia ja joissa hallintoviranomainen ei ole hyväksynyt siihen liittyvän ekstrapoloidun oikaisun soveltamista, ei pitäisi vaikuttaa tarkastusviranomaisen tilejä koskevaan tarkastuslausuntoon, vaan vaikuttaa tarkastusviranomaisen tarkastuslausuntoon menojen laillisuudesta ja sääntöjenmukaisuudesta.

- Kaikissa muissa tapauksissa, ts. tapauksissa, joissa olennaisia vääriä tai epätäydellisiä elementtejä havaitaan eikä niitä korjata tilitysten lisäykseen, on asianmukaista antaa tilityksistä varauksellinen lausunto.

Tarkastusviranomaisen olisi hyvä dokumentoida asianmukaisesti kaikki tilintarkastusvaiheet, jotta voidaan varmistaa, että jäljitysketju on riittävä, kun otetaan huomioon yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 140 artiklassa vahvistetut asiakirjojen saatavuutta koskevat säännökset.

LIITE – TODENTAMISVIRANOMAISEN TASOLLA TAPAHTUVA VALVONTATESTAUS

Esimerkki valvontatesteistä, joita tarkastusviranomaisen tekee niiden tietojen perusteella, joita todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmässä on järjestelmätarkastusta tehtäessä ja/tai alustavasti varmennetuille tileille tehtävien lopullisten lisävarmistusten aikana

Todentamisviranomaisen menettelyjen valvontatestaukseen voivat kuulua ainakin seuraavat vaiheet, jotka koskevat esimerkiksi ohjelman pääasiallisia toimintalinjoja²⁴:

i. tilityksen **lisäyksen 1** osalta

- tarkistetaan, että se sisältää (sarakkeet A ja B) saman menojen määrän kuin on ilmoitettu välimaksua koskevassa lopullisessa maksupyynnössä (komission täytäntöönpanoasetuksen liitteen VI sarakkeet B ja C),
- tarkistetaan, vastaavatko välimaksua koskevassa lopullisessa maksupyynnössä kyseisen tilivuoden osalta ilmoitetut menot välimaksupyynnössä kyseisen vuoden osalta ilmoitettuja menoja, kun mahdolliset uudet menot lisätään ja vähennetään määrät, jotka on peruutettu ja peritty takaisin kyseisen tilivuoden aikana (osoitettava lisäyksessä 2), ja muut todentamisviranomaisen tekemät mukautukset²⁵,
- hallintoviranomaisen tasolla saatavissa olevien tietojen perusteella
 - otetaan tarkasteltavaksi kaksi tai kolme välimaksupyynnöstä, joissa ilmoitetut menot ovat kaikkein suurimmat, ja tarkistetaan, vastaavatko niissä ilmoitetut menot toimien toteuttamisesta tuensaajille aiheutuneita ja maksettuja menoja,

²⁴ Kyseessä ovat toimintalinjat, joiden ilmoitetut menot ylittävät tietyn rajan, jonka tarkastusviranomaisen määrittää ammatillisen harkintansa perusteella. Useasta rahastosta rahoitettavien ohjelmien tapauksessa valitun toimintalinjan on oltava sellainen, että kaikki kyseiset rahastot ovat käytössä.

²⁵ Ts. lopulliset mukautukset, jotka eivät liity sääntöjenvastaisuuksista johtuviin rahoitusoikaisuihin (ks. kohta 8.1.4 komission julkaisusta *Guidance on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable*).

- otetaan tarkasteltavaksi tapahtumaotos (esimerkiksi 30 tuensaajien hallintoviranomaiselle esittämää maksatushakemusta) ja tarkistetaan jäljitysketju eli se, onko toimien toteuttamisesta tuensaajille aiheutuneet ja maksetut menot sisällytetty välimaksupyyntöihin, jotka kyseisissä tileissä otetaan huomioon; tämä testi voidaan yhdistää toimien tarkastuksessa tehtävään tarkastustyöhön
 - tarkistetaan todentamisviranomaisen tai hallintoviranomaisen tasolla käytettävissä olevan kirjanpitoaineiston perusteella, että sarake C sisältää ainoastaan yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 132 artiklan 1 kohdassa määritellyn aikarajan puitteissa tuensaajille maksetut määrät.
- ii. **lisäysten 2 ja 4 osalta**
 - tarkistetaan, että näihin lisäykseen sisältyvät (ainakin) tilivuoden aikana peruutetut (vain lisäyksessä 2) ja takaisin perityt määrät, että määrät on jaoteltu asianmukaisesti tilivuosittain ja että kyseiset peruutukset ja takaisinperinnät perustuvat jäsenvaltion tekemään asianmukaisen tason (hallinto- tai todentamisviranomaisen) oikaisupäätökseen,
 - tarkistetaan, että tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksen tuloksena oikaistut määrät (lisäyksen 2 lopussa) vastaavat tarkastusviranomaisen havaitsemia sääntöjenvastaisuuksia (määrät, jotka eivät sisälly lisäykseen 8),
- iii. **lisäykseen 3 liittyen**
 - varmistetaan, että se sisältää perittävät määrät, jotka liittyvät aikaisempina tilivuosina ilmoitettuihin menoihin, tilivuoden lopussa (ks. myös kohta 6 ohjeesta *Guidance on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable*) ja että nämä perittävät määrät perustuvat jäsenvaltion tekemään asianmukaisen tason (hallinto- tai todentamisviranomaisen) oikaisupäätökseen,
- iv. varmistetaan, että **lisäys 5** sisältää ainoastaan vuosikohtaiset määrät, joita ei voida periä ja jotka liittyvät aikaisempina tilivuosina ilmoitettuihin menoihin, kyseisen tilivuoden lopussa (ks. myös kohta 7 ohjeesta *Guidance on amounts withdrawn, recovered, to be recovered and irrecoverable*); näiden määrien tukena on oltava jäsenvaltion tekemä asianmukaisen tason (yleensä hallintoviranomainen) päätös, jossa perustellaan, miksi kyseisiä sääntöjenvastaisuuksia ei voida periä takaisin; voidaan tehdä myös ylimääräinen sääntöjenmukaisuuden tarkistus, jossa tarkistetaan lisäys 5 huomioimalla päivämäärä, jolla tietotekniseen järjestelmään on kirjattu määriä, joita ei voida periä takaisin,
- v. tarkistetaan jäljitysketju vertaamalla **lisäystä 6** ja rahoitusvälineisiin kumulatiivisesti ohjelman alusta alkaen maksettuja ohjelman rahoitusosuuksia, joihin sisältyvät mahdolliset vähennykset; tämä sääntöjenmukaisuustesti on tehtävä asianomaisen hallintoviranomaisen ja välittävän elimen antamien tietojen (tai niiden tietoteknisissä järjestelmissä olevien tietojen) perusteella,
- vi. tarkistetaan jäljitysketju vertaamalla **lisäystä 7** valtiontuen yhteydessä (kumulatiivisesti ohjelman alusta alkaen) maksettuihin ennakoihin, jotka on kirjattu hallintoviranomaisen ja välittävän elimen tietotekniseen järjestelmään (ja muihin

kansallisiin valtiontukitietojen kirjausjärjestelmiin, jos sellaisia on) ja joihin sisältyvät mahdolliset vähennykset,

vii. tilityksen **lisäyksen 8** osalta

- tarkistetaan, vastaavatko välimaksua koskevassa lopullisessa maksupyynnössä ilmoitetut menot sarakkeissa C ja D olevia menoja, kun vähennetään todentamisviranomaisen myöhemmin soveltamat oikaisut ja muut mukautukset,
- arvioidaan sarakkeessa G kullekin painopisteelle annettuja selityksiä vertaamalla niitä vuotuisessa tarkastuskertomuksessa, vuotuisessa tiivistelmässä ja todentamisviranomaisen hallussa oleviin tietoihin, jotka koskevat
 - a) rahoitusoikaisuja, joita on sovellettu edellisen tilivuoden heinäkuun 31 päivän jälkeen ja jotka on otettu tileissä huomioon järjestelmätarkastusten ja toimien tarkastusten sekä hallinnon lisävarmennusten ja ennen tilien toimittamista loppuun suoritettujen muiden valvontatoimien seurauksena,
 - b) menoja, jotka on jätetty pois yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan mukaisesti niiden laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan käynnissä olevan arvioinnin vuoksi,
 - c) muita mukautuksia, joita todentamisviranomaisen on soveltanut (kuten kirjaamisvirheiden korjauksia jne.),
- tarkistetaan, että tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksen tuloksena oikaistut määrät (annettu lisäyksen 8 lopussa) vastaavat tarkastusviranomaisen havaitsemia sääntöjenvastaisuuksia, pois lukien määrät, jotka sisältyvät lisäykseen 2.