



EUROOPAN KOMISSIO

Euroopan rakenne- ja investointirahastot

Ohjeita jäsenvaltioille
tarkastusviranomaisen vuotuisesta
tarkastuskertomuksesta ja tarkastuslausunnosta

ja

tarkastusviranomaisen havaitsemien virheiden
käsittelystä luotettavien jäännösvirhetasojen
määrittämiseksi ja ilmoittamiseksi

(Ohjelmakausi 2014–2020)

Tarkistus 2018

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. Näillä ohjeilla ei kuitenkaan rajoiteta unionin tuomioistuimen tai unionin yleisen tuomioistuimen tulkintoja eikä komission päätöksiä.

SISÄLLYSLUETTELO

Sisällysluettelo	2
Lyhenneluettelo	5
Sanasto	6
I. Tausta	8
1. Viittaukset lainsäädäntöön	8
2. Ohjeiden tarkoitus	9
3. Tarkastuksen ajoitus	9
II. Ohjeet vuotuisesta tarkastuskertomuksesta	10
1. Johdanto	10
2. Hallinto- ja valvontajärjestelmien merkittävät muutokset	11
3. Tarkastusstrategiaan tehdyt muutokset	12
4. Järjestelmätarkastukset	12
5. Toimien tarkastukset	16
6. Tilien tarkastukset	24
7. Tarkastuselinten ja tarkastusviranomaisen valvontatyön koordinointi	26
8. Muut tiedot	27
9. Kokonaisvarmuustaso	29
III. Ohjeet tarkastusviranomaisen vuosittain annettavaan tarkastuslausuntoon kunkin ohjelman osalta	30
1. Tarkastuslausunto	30
2. Tarkastuslausunnon tyypit	35
3. Useasta rahastosta rahoitettavat ohjelmat, yhteiset järjestelmät ja erilaiset tarkastuslausunnot ohjelmittain	39
4. Puutteellinen tarkastuslausunto	40
IV. Tarkastusviranomaisten virheiden käsittely luotettavan kokonaisvirhetason määrittämiseksi ja ilmoittamiseksi vuotuisissa tarkastuskertomuksissa	41
1. Virheiden arviointi	41
1.1 Yleiskatsaus virhetyypeistä	41

1.2	Satunnaisvirheet	42
1.3	Systeemiset virheet.....	42
1.4	Epäsäännölliset virheet.....	43
1.5	Tunnetut virheet	44
2.	Kokonaisvirhetaso (TER).....	45
2.1	Kokonaisvirhetason laskeminen.....	45
2.2	Erityistapaukset	45
2.2.1	Hallintoviranomaisen, välittävän elimen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat virheet toimien tarkastuksen alaisissa menoissa	45
2.2.1.1	Hallintoviranomaisen, välittävän elimen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat ja käsittelemät sääntöjenvastaisuudet, joita ei ollut vielä oikaistu ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa	45
2.2.1.2	Ennen tarkastusviranomaisen otantaa havaitut mutta puutteellisesti korjatut sääntöjenvastaisuudet	46
2.2.1.3	Menojen sisältämät sääntöjenvastaisuudet, jotka on korjattu tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen	46
2.2.2	Sääntöjenvastaiset määrät, jotka ovat alle 250 euroa	47
2.2.3	Hankkeen menojen ”puskuri”	47
2.2.4	Liian suurien summien nettouttaminen liian pienillä summilla	47
2.2.5	Miten petokset ja petosepäilyt tulisi ottaa huomioon virhetasossa?..	47
2.2.5.1	Petokset	47
2.2.5.2	Petosepäilyt	48
2.2.6	Olisiko konkurssit tai maksukyvyttömyysmenettelyt otettava huomioon virhetason määrittämisessä?.....	48
2.2.7	Millainen lähestymistapa tarkastusviranomaisen olisi otettava tapauksessa, jossa otannan kohteena olevien toimien tositteet ovat kadonneet tai vahingoittuneet ns. ylivoimaisen esteen vuoksi (esim. luonnonkatastrofit)?.....	50
3.	Oikaisutoimenpiteet	51
3.1	Oikaistun virheen käsite jäännösvirhetasoa määritettäessä ja tarkastuslausunnossa	51
3.2	Systeemisten virheiden korjaaminen.....	52

3.3	Virheiden korjaaminen sovellettaessa aliotantaa	53
4.	Jäännösvirhetaso (RTER).....	53
5.	Kokonaisvirhetason/jäännösvirhetason laskeminen ja menojen laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan meneillään olevan arvioinnin kohteena olevat määrät (yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohta).....	58
	Liite 1 – Vuotuisen tarkastuskertomuksen mallin kohta 10.1 ”Järjestelmätarkastusten tulokset”	62
	Liite 2 – Vuotuisen tarkastuskertomuksen mallin kohta 10.2 ”Toimien tarkastusten tulokset”	63
	Liite 3 – Kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason vuokaavio	65
	Liite 4 – Esimerkkejä jäännösvirhetason laskennasta	66
	Liite 5 – Hankelöydösten luokittelu.....	66

LYHENNELUETTELO

AA	Tarkastusviranomainen
ACR	Vuotuinen tarkastuskertomus
Tarkastuselin	Tarkastusviranomaisen toimialaan kuuluvia tarkastuksia suorittava elin yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 2 kohdan nojalla
CA	Todentamisviranomainen
CCI	Code Commun d'Identification (komission kullekin ohjelmalle antama viite)
CDR	Komission delegoitu asetus (EU) N:o 480/2014, annettu 3.3.2014, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1303/2013 täydentämisestä ¹
CIR	Komission täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 2015/207, annettu 20.1.2015 ² , sellaisena kuin se on muutettuna täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 2018/277
CPR	Yhteisiä säännöksiä koskeva asetus (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 1303/2013 ³ , annettu 17.12.2013), sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EU, Euratom) 2018/1046
ECA	Euroopan tilintarkastustuomioistuin
EIP	Euroopan investointipankki
ERI-rahastot	ERI-rahastoilla tarkoitetaan kaikkia Euroopan rakenne- ja investointirahastoja. Nämä ohjeet koskevat kaikkia muita ERI-rahastoja paitsi Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahastoa (maaseuturahasto).
ETC	Euroopan alueellinen yhteistyö (Euroopan parlamentin ja neuvoston 17.12.2013 annetun asetuksen (EU) N:o 1299/2013 nojalla)
FI	Rahoitusvälineet
IB	Välittävä elin
L/R	Laillisuus ja sääntöjenmukaisuus
MA	Hallintoviranomainen
MCS	Hallinto- ja valvontajärjestelmä
TER	Kokonaisvirhetaso
RTER	Jäännösvirhetaso

¹ http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.FIN

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

SANASTO

Termi	Määritelmä
Epäsäännöllinen virhe	Virhe, joka ei sinänsä ole edustava perusjoukon virheisiin nähden.
Varmuuden saamiseksi toimitettavat asiakirjat	Varmuuden saamiseksi toimitettavat asiakirjat, jonka jäsenvaltioiden viranomaisten on toimitettava vuosittain 15.2. (tai komission hyväksymissä poikkeustapauksissa 1.3.) mennessä, sisältävät: todentamisviranomaisen tilinpäätöksen, johdon vahvistuslausuman ja hallintoviranomaisen laatiman vuotuisen tiivistelmän lopullisista tilintarkastuskertomuksista ja suoritetusta valvonnasta sekä tarkastusviranomaisen laatiman vuosittaisen tarkastuslausunnon ja tarkastuskertomuksen
Kuulemismenettely	Menettely, jossa tarkastettavalle lähetetään (luonnosvaiheen) tarkastuskertomukset sekä pyydetään kirjallista vastausta/kommenttia kertomuksen sisältämistä faktatiedoista annetun määräajan kuluessa, tarkoituksena selventää kyseisiä tietoja tai hyväksyä ne.
Virhe	Tässä ohjeessa virheellä tai virheellisyydellä tarkoitetaan sääntöjenvastaisuudesta johtuvaa, laskettavissa olevaa menojen ylisuurena ilmoittamista komissiolle.
Tilivuoden n menot	Komissiolle ilmoitetut menot, joiden perusteella toimista poimitaan otos.
Sääntöjenvastaisuus	Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 2 artiklan 36 kohdassa määritelty sääntöjenvastaisuus, tässä asiakirjassa myös virhe tai virheellisyys.
Tunnettu virhe	Tunnettu virhe on virhe, joka on havaittu tarkastetun otoksen ulkopuolella.
Virheellisyys	Tarkoittaa samaa kuin virhe.
Perusjoukko	Komissiolle tilivuoden aikana ilmoitettujen menojen perusjoukkoa koskevat positiiviset tiedot (välimaksatushakemusten kautta), joista otos valitaan (asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 1 kohdan tarkoituksia varten) ja joista tarkastaja esittää päätelmänsä

Termi	Määritelmä
	(tarkastuslausunnon).
Satunnaisvirhe	Virheet, joita ei pidetä systeemisinä, tunnettuina tai epäsäännöllisinä, luokitellaan satunnaisvirheiksi. Tämän käsitteen yhteydessä pidetään todennäköisenä, että tarkastetussa otoksessa havaittuja satunnaisvirheitä esiintyy myös tarkastamattomassa perusjoukossa.
Jäännösvirhetaso (RTER)	Jäännösvirhetaso (RTER) vastaa kokonaisvirhetasoa, josta on vähennetty ennen tilinpäätöksen antoa jäsenvaltion mahdollisesti soveltamat rahoitusoikaisut, jotka liittyvät tarkastusviranomaisen havaitsemiin virheisiin, mukaan lukien arvioidut satunnaisvirheet, systeemiset ja tunnetut virheet. Nämä oikaisut toteutetaan yleensä kokonaisvirhetason määrittämisen jälkeen. Rahoitusoikaisut, jotka jäsenvaltio toteuttaa sen jälkeen, kun tarkastusviranomainen on valinnut otoksen, ja ennen kuin tarkastusviranomainen on määritellyt kokonaisvirhetason, voidaan kuitenkin vähentää myös jäännösvirhetasosta, edellyttäen, että kyseisten oikaisujen tarkoituksena on pienentää tarkastusviranomaisen havaitsemia riskejä.
Systeeminen virhe	Systeemiset virheet ovat virheitä, jotka on löydetty tarkastetusta otoksesta ja joilla on vaikutusta tarkastamattomaan perusjoukkoon ja jotka esiintyvät hyvin määritellyissä ja samanlaisissa olosuhteissa. Näillä virheillä on yleensä yhteisiä piirteitä, kuten toimen tyyppi, paikka tai ajankohta. Yleensä tällaisten virheiden taustalla on hallinto- ja valvontajärjestelmän (osien) heikosti toimivia valvontamenettelyjä.
Kokonaisvirhetaso (TER)	Kokonaisvirhetaso on seuraavien virheiden summa: arvioidut satunnaisvirheet (mukaan lukien kattavissa ositteissa esiintyvät virheet), rajalliset systeemiset virheet ja korjaamattomat epäsäännölliset virheet.

Termi	Määritelmä
	Tarkastusviranomaisen olisi verrattava kokonaisvirhetasoa olennaisuusrajaan ja yhdistettävä tämä arvio järjestelmätarkastusten tuloksiin, jotta saataisiin johtopäätöksiä hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuudesta.

I. TAUSTA

1. Viittaukset lainsäädäntöön

Asetus	Artiklat
<p>Asetus (EU) N:o 1303/2013, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EU, Euratom) 1046/2018</p> <p>ERI-rahastoihin sovellettavista yhteisistä säännöksistä annettu asetus</p> <p><i>(jäljempänä 'yhteisiä säännöksiä koskeva asetus')</i></p>	<p>127 artiklan 5 kohta – Tarkastusviranomaisen tehtävät</p>
<p>Asetus (EU) N:o 2015/207, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EU, Euratom) 2018/277</p> <p>Komission täytäntöönpanoasetus</p> <p><i>(jäljempänä 'täytäntöönpanoasetus')</i></p>	<p>7 artiklan 2 ja 3 kohta sekä liitteet VIII ja IX (tarkastuslausunnon ja vuotuisen tarkastuskertomuksen mallit)</p>
<p>Asetus (EU, Euratom) 1046/2018</p> <p>Varainhoitoasetus</p>	<p>63 artikla – Hallinnointi yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa</p>

2. Ohjeiden tarkoitus

Tässä asiakirjassa annetaan ohjeita yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan mukaisista vuotuisista tarkastuskertomuksista ja lausunnoista, jotka jäsenvaltioiden on toimitettava komissiolle. Ohjeita sovelletaan ERI-rahastoihin Euroopan maatalouden kehittämisen maatalousrahastoa (maaseuturahasto) lukuun ottamatta, ja niissä noudatetaan täytäntöönpanoasetuksen liitteissä VIII ja IX esitettyjen vuotuisen tarkastuskertomuksen ja tarkastuslausunnon mallien rakennetta.

Tarkastusviranomaisen vuotuinen tarkastuskertomus ja tarkastuslausunto ovat yhdessä johdon vahvistuslausuman, vuotuisen yhteenvedon (kumpikin hallintoviranomaisen vastuulla) ja tilityksen (todentamisviranomaisen vastuulla) kanssa tärkeitä osatekijöitä, joiden avulla komissio saa riittävän varmuuden ERI-rahastojen hallinto- ja valvontajärjestelmän moitteettomasta toiminnasta jäsenvaltioissa, ilmoitettujen menojen laillisuudesta ja sääntöjenmukaisuudesta sekä tilinpäätöksen täsmällisyydestä, täydellisyydestä ja totuudenmukaisuudesta.

Yhteisesti hallinnoituilla yhteisön talousarvion aloilla komissiolla on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 317 artiklan mukaisesti kokonaisvastuu talousarvion toteuttamisesta. Jäsenvaltiot tekevät komission kanssa yhteistyötä ja vastaavat ohjelmien täytäntöönpanon päivittäisestä hallinnoinnista ja valvonnasta.

Yhteisen hallinnoinnin alainen jäsenvaltioiden kanssa toteutettava varmennusmenettely perustuu yhden tarkastuksen periaatteeseen (ks. yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 148 artikla). Komissio turvautuu mahdollisimman paljon tarkastusviranomaisen antamaan tarkastuslausuntoon, sikäli kun komissio on saanut riittävän varmuuden tarkastusviranomaisen tekemän tarkastuksen laadusta. Näin ollen komissio analysoi huolellisesti tarkastusviranomaisen toimittaman vuotuisen tarkastuskertomuksen ja tarkastuslausunnon ennen kuin antaa oman lausuntonsa kunkin ohjelman hallinto- ja valvontajärjestelmästä.

Kuten yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan viimeisessä kappaleessa säädetään, jos useampaan toimenpideohjelmaan sovelletaan yhteistä hallinto- ja valvontajärjestelmää, tarkastusviranomaisen voi laatia yhden nämä ohjelmat kattavan vuotuisen tarkastuskertomuksen. Lisätietoja yhteisestä hallinto- ja valvontajärjestelmästä on komission asiakirjan *Ohjeita jäsenvaltioille tarkastusstrategiasta* (viite EGESIF_14-0011) kohdassa 2.

Useasta rahastosta rahoitettavien ohjelmien tapauksessa tarkastusviranomaisen toimittaa vuotuisen tarkastuskertomuksen, jossa määritellään kyseiset rahastot. Useasta rahastosta rahoitettavat ohjelmat ovat ohjelmia, jotka EAKR ja ESR sekä soveltuvin osin koheesiorahasto rahoittavat yhdessä.

3. Tarkastuksen ajoitus

Varainhoitoasetuksen 63 artiklan 5 kohdassa todetaan, että tilitys viiteajanjakson aikana aiheutuneista menoista sekä vuotuinen yhteenvedo lopullisista tarkastuskertomuksista ja

suoritetuista tarkastuksista on annettava komissiolle seuraavan vuoden 15 päivänä helmikuuta. Komissio voi poikkeuksellisesti jatkaa 15 päiväksi helmikuuta asetettua määräaika 1 päivään maaliskuuta asianomaisen jäsenvaltion ilmoituksen perusteella.

Tarkastusviranomaisen kertoo vuotuisessa tarkastuskertomuksessa, joka on toimitettava 15.2.n+2, komissiolle esitettävän maksatushakemuksen sisältämien menojen järjestelmätarkastuksista, toimien tarkastuksista ja tilien tarkastuksista suhteessa tilivuoteen 1.7.n–30.6.n+1 (tilivuoteen liittyvän viimeisen välimaksatushakemuksen määräaika on 31.7.n+1).

Tarkastusviranomaisen olisi tehtävä kaikki tarkastusstrategiansa mukaiset tarkastukset, joita tarvitaan pätevän tarkastuslausunnon laatimiseksi kustakin tilivuodesta. Edellä mainittujen komission jäsenvaltioille antamien tarkastusstrategiaa koskevien ohjeiden kohdassa V esitetään tarkastustyön ohjeelliset aikataulut.

Koska yhteisiä säännöksiä koskevassa asetuksessa ei selvästi säädetä tarkastusjaksosta, tarkastusviranomaisen on sovittava hallintoviranomaisen ja todentamisviranomaisen kanssa etukäteen tilityksen laatimisen aikataulusta tarkastusprosessin yhteydessä ottaen huomioon, että korkealaatuinen tarkastuskertomus ja tarkastuslausunto on toimitettava ajoissa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan mukaisesti. Lisäksi hallintoviranomaisen on toimitettava tarkastusviranomaiselle kopio johdon vahvistuslausumasta ja vuotuinen yhteenveto lopullisista tarkastuskertomuksista ja tehdyistä tarkastuksista, johon kuuluu myös analyysi järjestelmissä havaittujen virheiden ja puutteiden luonteesta ja sisällöstä sekä niiden korjaamiseksi toteutetuista tai suunnitelluista toimista. Jäsenvaltioiden olisi asetettava sisäiset määräajat asiakirjojen toimittamiselle viranomaisten välillä, jotta ne voivat hoitaa niille kuuluvat velvollisuudet.

Ensimmäinen vuotuinen tarkastuskertomus ja tarkastuslausunto on toimitettava 15. helmikuuta 2016 mennessä. Ne perustuvat menoihin, jotka sisältyvät tukikelpoisuuden alkamispäivän ja 31. heinäkuuta 2015 välisenä aikana komissiolle esitettyyn maksatushakemukseen. Viimeinen tilivuosi alkaa 1. heinäkuuta 2023 ja päättyy 30. kesäkuuta 2024, ja siihen liittyvästä tarkastustyöstä kerrotaan viimeisessä vuotuisessa tarkastuskertomuksessa, jonka määräaika on 15. helmikuuta 2025.

II. OHJEET VUOTUISESTA TARKASTUSKERTOMUKSESTA

Laatikon sisältämä teksti kussakin jäljempänä olevassa kohdassa on ote vuotuisen tarkastuskertomuksen mallin kyseisestä jaksosta – täytäntöönpanoasetuksen liite IX.

1. Johdanto

1.1 Kertomuksesta vastaava tarkastusviranomaisen ja muut sen valmisteluun osallistuneet elimet.

1.2 Viiteajanjakso (tilivuosi)⁴.

1.3 Tarkastusjakso (tarkastuksen tekemisen ajankohta).

1.4 Tiedot kertomuksen kattamasta toimenpideohjelmasta/kattamista toimenpideohjelmista ja sen/niiden hallinto- ja todentamisviranomaisista. Jos vuotuinen tarkastuskertomus kattaa useamman kuin yhden ohjelman tai rahaston, tiedot on jaoteltava ohjelma- ja rahastokohtaisesti. Niiden kussakin kohdassa on esitettävä nimenomaan kyseistä ohjelmaa ja/tai rahastoa koskevat tiedot, lukuun ottamatta kohtaa 10.2 silloin kun tiedot on esitettävä kohdassa 5.]

1.5 Kuvaus kertomuksen valmisteluun ja tarkastuslausunnon laadintaan liittyvistä vaiheista.

Jakso, jonka aikana tarkastustyö tehtiin, olisi ilmoitettava **kohdassa 1.3**. Erityisesti olisi ilmoitettava selkeästi tapaukset, joissa järjestelmätarkastukset on suoritettu viitetilivuoden päättymisen ja tarkastuskertomuksen allekirjoittamispäivän välillä, kun tällä on vaikutusta tarkastuslausuntoon. Myös sovelletun tarkastusstrategian versio olisi mainittava. Jos tämän vuotuisen tarkastuskertomuksen kattamaan tarkastusjaksoon liittyvää strategiaa muutetaan, se olisi mainittava kohdassa 3.

Kohdan 1.5 olisi katettava valmisteluvaihe, analysoitu asiakirja-aineisto, koordinointi muiden elinten kanssa (jos sovellettavissa), kohdissa 4, 5 ja 6 kuvattu tarkastustyö ja tarkastuslausunnon lopullinen laatiminen. Tämä kohta on erityisen tärkeä silloin, kun tarkastusviranomaisen hyödyntää muiden tarkastuselinten työtä.

Kohtaan olisi sisällytettävä myös kuvaus tarkastusviranomaisen tarkastuslausuntoa varten tekemästä johdon vahvistuslausuman johdonmukaisuustarkastuksesta (mukaan lukien sen tarkastaminen, onko johdon vahvistuslausuma johdonmukainen kaikkien tarkastusten ja varmennusten päätelmien kanssa). Lisätietoja on johdon vahvistuslausuman ja vuotuisen yhteenvedon laatimishojeita jäsenvaltioille koskevassa komission asiakirjassa *Guidance on the drawing of Management Declaration and Annual Summary for Member States* (EGESIF_15_0008 päivityksineen).

2. Hallinto- ja valvontajärjestelmien merkittävät muutokset

2.1 Tiedot hallinto- ja todentamisviranomaisten vastuualueisiin liittyvien hallinto- ja valvontajärjestelmien mahdollisista merkittävistä muutoksista ja erityisesti tehtävien siirtäminen uusille välittävälle elimille sekä vahvistus siitä, että asetuksen (EU) N:o 1303/2013 72 ja 73 artiklan vaatimukset täyttyvät kyseisen asetuksen 127 artiklassa määritettyjen tarkastusviranomaisen tehtävien nojalla tehdyn tarkastuksen perusteella.

2.2 Nimettyjen elinten valvontaan liittyvät tiedot asetuksen (EU) N:o 1303/2013 124 artiklan 5 ja 6 kohdan mukaisesti.

⁴ Kuten se on määritelty yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 2 artiklan 29 kohdassa.

2.3 Päivämäärät, joina kyseisiä muutoksia aletaan soveltaa ja joina muutoksista ilmoitetaan tarkastusviranomaiselle, sekä muutosten vaikutukset tarkastustyöhön.

Merkittävillä muutoksilla tarkoitetaan muutoksia, jotka voisivat vaikuttaa hallinto- ja todentamisjärjestelmän moitteettomaan toimintaan ja niiden ERI-rahastojen hallinnoinnista antaman varmuuden tasoon. Tarkastusviranomaisen odotetaan vahvistavan tarkastustyön perusteella, että hallinto- ja todentamisjärjestelmän muutokset ovat edelleen yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 72–74 artiklan mukaisia.

Sovellettaessa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 124 artiklan 5 ja 6 kohtaa ja jos jäsenvaltio on valtuuttanut tarkastusviranomaisen vahvistamaan, että puutteet korjaava toimintasuunnitelma⁵ on pantu täytäntöön koeaikana, tähän liittyvästä työstä olisi kerrottava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa. Jos tällaista suunnitelmaa ei ole vielä pantu täytäntöön ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamista, tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa suunnitelman aikataulu, tilanne ja tilanteen vaikutus tarkastusviranomaisen tarkastuslausuntoon. Jos jäsenvaltio ei ole valtuuttanut tarkastusviranomaista, tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava tarkastusviranomaisen saatavilla olevat tiedot (jotka jäsenvaltion nimittämä elin on toimittanut korjaavan toimintasuunnitelman täytäntöönpanon vahvistamiseksi), sen arviointi ja vaikutus tarkastusviranomaisen lausuntoon.

3. Tarkastusstrategiaan tehdyt muutokset

3.1 Tiedot tarkastusstrategiaan tehdyistä muutoksista sekä perustelut niiden tarpeellisuudesta. Eritelkää erityisesti toimien tarkastuksessa käytetyn otantamenetelmän mahdolliset muutokset (ks. kohta 5 jäljempänä).

3.2 Sellaisten myöhäisessä vaiheessa tehtyjen tai ehdotettujen muutosten, jotka eivät vaikuta tarkastusjakson aikana tehtyyn työhön, ja sellaisten viiteajanjakson aikana tehtyjen muutosten erottelu, jotka vaikuttavat tarkastustyöhön ja tuloksiin. Tähän sisällytetään ainoastaan tarkastusstrategian edellisen version jälkeen tehdyt muutokset.

4. Järjestelmätarkastukset

4.1 Tiedot niistä tarkastukset tehneistä elimistä, myös itse tarkastusviranomaisista, jotka ovat tarkastaneet ohjelman hallinto- ja valvontajärjestelmän asianmukaisen toiminnan (asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 1 kohdan mukaisesti), jäljempänä 'järjestelmätarkastukset'.

⁵ Mainituissa säännöksissä säädetään, että jos olemassa olevat tarkastus- ja valvontatulokset osoittavat, että nimetty viranomainen (hallintoviranomainen tai tarkastusviranomainen) ei enää täytä nimeämisperusteita, jäsenvaltion on asianmukaisella tasolla asetettava ongelman vakavuuden mukainen koeaika, jonka aikana toteutetaan tarvittavat korjaavat toimet.

Kohdassa 4.1 mainitut elimet koskevat joko tarkastusviranomaista tai muuta tarkastuselintä, joka tekee tarvittaessa tarkastuksia yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Jos osa järjestelmätarkastuksista on ulkoistettu, olisi eriteltävä sopimustiedot⁶ sekä toimeksisaajalle (toimeksisaajille) ulkoistetut tehtävät. Useasta rahastosta rahoitettavien ohjelmien osalta olisi ilmoitettava, suorittaako tarkastusviranomainen kaikkien rahastojen tarkastukset. Jos ei, olisi mainittava kustakin rahastosta vastaavat elimet.

4.2 Kuvaus tehtyjen tarkastusten perusteista, mukaan lukien tiedot sovellettavasta tarkastusstrategiasta sekä varsinkin riskinarviointimenetelmästä ja tuloksista, joiden perusteella järjestelmätarkastuksia koskeva tarkastussuunnitelma on laadittu. Jos riskinarviointi on päivitetty, päivitys kuvataan edellä olevassa tarkastusstrategiaan tehtyjä muutoksia käsittelevässä kohdassa 3.

Tarkastusstrategiaan sisältyvässä tarkastustoimeksiantojen ohjeellisessa aikataulussa esitetään täydellinen luettelo järjestelmätarkastusten kattamista elimistä ja toiminnoista.

Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi oltava tietoja tarkastusstrategian täytäntöönpanon tilasta toteutettujen järjestelmätarkastusten suhteen varmuuden saamiseksi toimitettavien asiakirjojen toimittamiseen saakka (mukaan lukien tilivuoden päättymisen jälkeen). Tarkastusviranomaisia kehoitetaan kuvailemaan tässä kohdassa myös ilmoitettuja järjestelmätarkastuksia koskevan valvontatestauksen menettelyjen tyyppi ja laajuus (tai viittaamaan niihin järjestelmätarkastuskertomusten kohtiin, joissa tämä tieto on annettu). Jos tarkastusstrategiaa ei ole pantu (kokonaan) täytäntöön, tarkastusviranomaisen olisi esitettävä sille perustelu, arvioitava vaikutus tarkastuslausuntoon ja ilmoitettava suunniteltujen järjestelmätarkastusten valmistumisen aikataulu. Niistä raportoidaan seuraavassa vuotuisessa tarkastuskertomuksessa tai muussa kertomuksessa. **Tarkastusviranomaisen odotetaan joka tapauksessa tekevän kaikki pätevän tarkastuslausunnon laatimiseen kustakin tilivuodesta tarvittavat tarkastukset.**

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista, edellä esitetyt tiedot on annettava kunkin rahaston osalta. Kun samat tiedot koskevat kaikkia rahastoja, tämä olisi ilmoitettava selvästi.

4.3 Kohdassa 10.1 olevan taulukon osalta järjestelmätarkastusten keskeisten löydösten ja niiden perusteella tehtyjen johtopäätösten kuvaus, mukaan lukien asetuksen (EU) 2015/207 liitteen VII kohdassa 3.2 tarkoitettuja tiettyjä temaattisia alueita koskevat tarkastukset.

4.4 Tiedot siitä, katsottiinko jonkin havaitun ongelman olevan luonteeltaan systeeminen, ja toteutetuista toimenpiteistä, mukaan luettuna tiedot sääntöjenvastaisten menojen ja niihin mahdollisesti liittyvien rahoitusoikaisujen määrästä asetuksen (EU) N:o 480/2014 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti.

⁶ Toimeksisaajan nimi, sisältö ja tavoitteet, tehtävien määrittely jne.

Kohdassa 4.3 olisi eriteltävä selvästi järjestelmätarkastusten tärkeimmät havainnot ohjelmittain ja rahastoittain jaoteltuina. Elimet, joita havainnot koskevat, olisi ilmoitettava selvästi.

Komission täytäntöönpanoasetuksen liitteessä IX olevassa 10.1 kohdassa esitetty taulukko olisi täytettävä ja liitettävä vuotuisen tarkastuskertomukseen. Taulukossa ilmoitetaan kunkin tarkastusviranomaisen tarkastaman elimen kuhunkin keskeiseen vaatimukseen liittyvät arvioinnit, jotka perustuvat myös saman ohjelmakauden edellisten tilivuosien aikana tehtyihin tarkastuksiin. Lisätietoja näiden keskeisten vaatimusten arvioimisesta on komission asiakirjassa *Ohjeita komissiolle ja jäsenvaltioille jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointiin käytettävistä yhteisistä menetelmistä* (EGESIF_14-0010, 18.12.2014).

Kohdassa 10.1 on SFC2014-järjestelmän luoma taulukko, joka sisältää tiedot kaikista SFC2014-järjestelmän kautta toimitetuista kertomuksista.

Kohdassa 4.3⁷ olisi ilmoitettava myös horisontaalisista tarkastuksista, jotka koskevat tiettyjä (tarkastusstrategian mukaisia ja tilivuoteen liittyviä) temaattisia alueita, kuten seuraavia:

- hankkeiden valinnan ja/tai hallinnollisten varmennusten laatu muun muassa suhteessa julkisia hankintoja koskeviin sääntöihin, valtioneukisääntöihin, ympäristövaatimuksiin ja yhtäläisiin mahdollisuuksiin
- yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen IV osastossa mainittujen rahoitusvälineiden perustaminen ja käyttöönotto
- rahoitusvälineiden käyttöönottoon liittyvien hallinnollisten varmennusten laatu
- yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 72 artiklan d alakohdan, 125 artiklan 2 kohdan d alakohdan ja 126 artiklan d alakohdan mukaisesti asennettujen tietojärjestelmien toiminta ja turvallisuus ja niiden kytkeminen yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 74 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuun tiedonvaihtojärjestelmään ("SFC2014")
- niiden tietojen luotettavuus, jotka hallintoviranomainen on yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 125 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti toimittanut toimenpideohjelman indikaattoreista ja välitavoitteista, investointiprioriteettitason tuotos-, talous- ja tulosindikaattorien perustana olevien tiedonhallinta- ja raportointijärjestelmien asianmukaisuudesta ja toimenpideohjelman edistymisestä sen tavoitteiden saavuttamisessa
- tehokkaiden ja oikeasuhteisten petostentorjuntatoimenpiteiden toteuttaminen havaitut riskit huomioon ottaen.

Jos tilivuoteen liittyviä järjestelmätarkastuksia ei ole tehty, se on perusteltava asianmukaisesti tai on esitettävä tiedot siitä, että se on tarkastusstrategian mukaista. Normaaleissa olosuhteissa

⁷ Horisontaaliset tarkastukset voivat kattaa useamman kuin yhden rahaston tai ohjelman.

järjestelmätarkastuskertomukset olisi lähetettävä komissiolle välittömästi lopullisen tarkastuskertomuksen valmistumisen jälkeen pitkin vuotta, jotta tiedonsaanti olisi ajantasaista. Kuitenkin poikkeustapauksissa, joissa tilivuoteen liittyvät järjestelmätarkastukset on suoritettu tai saatu päätökseen mutta niistä ei ole vielä raportoitu komissiolle, se on tehtävä viimeistään vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamisen yhteydessä. Jos järjestelmätarkastuksia ei ole saatu päätökseen vuotuisen tarkastuskertomuksen määräaikaan mennessä, vuotuisessa tarkastuskertomuksessa on esitettävä alustavat päätelmät sekä arvio niiden vaikutuksesta yleisarviointiin.

Tarkastusviranomaisen olisi lisättävä **kohtaan 4.4** tiedot kaikkien toimintasuunnitelmien täytäntöönpanon tilanteesta sen tekemien vuotuista tarkastuskertomusta vastaavaan tilivuoteen liittyvien järjestelmätarkastusten jälkeen. Lisäksi olisi ilmoitettava taloudellinen vaikutus sekä oikaisujen tilanne. Tässä kohdassa olisi ilmoitettava myös komissiolle toimitettu maksatushakemus, josta on vähennetty oikaisut.

Jos systeemisiä virheitä ei ole havaittu, tarkastusviranomaisen odotetaan vahvistavan tämän tarkastuskertomuksessa.

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista, edellä esitetyt tiedot on annettava kunkin rahaston osalta. Kun samat tiedot koskevat kaikkia rahastoja, tämä olisi ilmoitettava selvästi.

4.5 Tiedot edellisinä tilivuosina järjestelmätarkastuksissa annettujen suositusten aiheuttamista jatkotoimista.

Jos edellisten tilivuosien järjestelmätarkastusten vuoksi on tehtävä rahoitusoikaisuja, komissiolle olisi esitettävä maksupyyntö, jossa oikaisut on toteutettu.

4.6 Kuvaus (tarvittaessa) rahoitusvälineiden hallintaan tai tiettyjen sääntöjen (esimerkiksi valtiontuki, tuloja tuottavat hankkeet, yksinkertaistetut kustannusvaihtoehdot) piiriin kuuluvaan muuhun menolajiin liittyvistä puutteista, jotka on havaittu järjestelmätarkastuksissa, ja jatkotoimista, joilla hallintoviranomainen on korjannut näitä puutteita.

Tässä kohdassa tarkastusviranomaisen odotetaan kuvailevan työtä, joka koskee erityisesti rahoitusvälineitä sekä havaittuja puutteita ja sääntöjenvastaisuuksia ja niiden vuoksi toteutettuja oikaisutoimenpiteitä. Tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava myös EIP:n tai muiden kansainvälisten rahoituslaitosten toteuttamia rahoitusvälineiden varmennuksia, jotka on toimitettu kyseisten laitosten antamissa valvontakertomuksissa ja vuotuisessa tarkastuskertomuksessa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 40 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti, sekä tarkastusviranomaisen omaa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 40 artiklan 2 kohdan mukaista tarkastustyötä.

Tarkastuskertomuksessa esitettävien tietojen olisi sisällettävä yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 41 artiklan 1 kohdan ehtojen noudattamista koskevan tarkastuksen tulokset. Useasta

rahastosta rahoitettavien ohjelmien osalta olisi mainittava rahasto, joka tukee rahoitusvälinettä.

4.7 Järjestelmätarkastuksista saatu varmuustaso (matala/keskinkertainen/korkea) ja sen perustelu.

Tämä tarkoittaa sitä, miten hyvin hallinto- ja valvontajärjestelmän avulla pystytään varmistamaan menojen laillisuus ja sääntöjenmukaisuus. Tarkastusviranomaisen arviointi perustuu tilivuoteen liittyvän minkä tahansa järjestelmäarvioinnin tuloksiin, tarvittaessa mukaan lukien edeltävinä tilivuosina suoritettujen järjestelmätarkastusten ja/tai tilivuoden päättymisen jälkeen varmuuden saamiseksi toimitettavien asiakirjojen toimittamiseen mennessä loppuun suoritettujen järjestelmätarkastusten tuloksiin. Jos varaukset johtuvat tilivuoden päättymisen jälkeen mutta ennen tilinpäätöksen antamista suoritettujen järjestelmätarkastuksen aikana havaituista ongelmista, tämä olisi ilmaistava selkeästi tarkastuslausunnossa.

Ryhmään 1 kuuluvien järjestelmien arvioinnista saadaan menojen laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden suhteen korkea varmuustaso, ryhmään 2 kuuluvista järjestelmistä saadaan keskinkertainen varmuustaso, ryhmään 3 kuuluvista järjestelmistä saadaan keskinkertainen tai matala varmuustaso riippuen havaittujen puutteiden vaikutuksesta ja ryhmään 4 kuuluvista järjestelmistä saadaan menojen laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden suhteen matala varmuustaso.

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista ja hallinto- ja valvontajärjestelmän avulla saavutettu varmuustaso vaihtelee eri rahastojen välillä, tarkastusviranomaisen olisi esitettävä selvästi kutakin rahastoa koskevat varaukset ja selitettävä, mistä ero johtuu.

5. Toimien tarkastukset

5.1 Tiedot elimistä (mukaan luettuna itse tarkastusviranomainen), jotka ovat tehneet toimien tarkastuksia (asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 1 kohdan ja asetuksen (EU) N:o 480/2014 27 artiklan mukaisesti).

Tarkastusviranomaisen odotetaan selittävän tässä kohdassa, mitä toimenpiteitä on toteutettu niiden elinten työn valvomiseksi EU:n säännösten, tarkastusstrategian ja kansainvälisesti hyväksytyjen tilintarkastusstandardien mukaisesti, jotka ovat tarkastaneet toimia tarkastusviranomaisen puolesta (delegoituna tai ulkoistettuna)⁸. Tarkastusviranomaisen olisi varmistettava, että näiden elinten suorittama työ on vuotuisen tarkastuskertomuksen

⁸ Kaikkien standardien (esimerkiksi INTOSAI:n tarkastusstandardien EU-sovellusohjeiden ohje nro 25) pääperiaate on, että johtavan tarkastajan odotetaan suorittavan tarkastusmenettelyt **sen varmistamiseksi, että muiden tarkastajien työn laatu on hyväksyttävää ja asianmukaista**. Osa näiden tarkastajien tekemistä tarkastuksista voidaan tehdä uudelleen, mutta se ei ole pakollista. Päätöksen kyseisen työn suorittamisesta uudelleen olisi perustuttava tarkastusviranomaisen ammatilliseen harkintaan ja kriittiseen suhtautumiseen.

tarkoituspärien kannalta luotettavaa ja että tarkastusviranomaisen voi sen perusteella laatia pätevän tarkastuslausunnon.

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista, edellä esitetyt tiedot on annettava kustakin rahastosta, jos aiheellista.

Jos osa toimien tarkastuksista on ulkoistettu, olisi eriteltävä sopimustiedot⁹ sekä toimeksisaajalle (toimeksisaajille) ulkoistetut tehtävät.

Jos on kyse Euroopan alueellista yhteistyötä koskevista ohjelmista, tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava, miten se on varmistanut, että tarkastajaryhmän laatimia menettelysääntöjä on noudatettu.

5.2 Sovelletun otantamenetelmän kuvaus ja tieto siitä, onko menetelmä tarkastusstrategian mukainen.

Kohdassa 5.2 tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava käytettyä otantamenetelmää yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 7 kohdan ja delegoidun asetuksen 28 artiklan mukaisesti. Tässä kohdassa olisi ilmoitettava ja selvitettävä tarkastusstrategiassa määritellyt poikkeamat otantamenetelmästä.

5.3 Tilastollisessa otantamenetelmässä käytetyt parametrit ja selvitys taustalaskelmista ja sovelletusta ammatillisesta harkinnasta. Otannan parametreja ovat muun muassa olennaisuusraja, luottamustaso, otantayksikkö, odotettu virhetaso, otantasuhde, perusjoukon arvo, perusjoukon koko, otoskoko ja osittamista koskevat tiedot (tarvittaessa). Otoksen valintaan liittyvät taustalaskelmat ja kokonaisvirhetaso (siten kuin se on määritelty asetuksen (EU) N:o 480/2014 28 artiklan 14 kohdassa) on esitettävä jäljempänä kohdassa 10.3 muodossa, josta käyvät ilmi perusvaiheet käytetyn otantamenetelmän mukaan.

Kohdassa 5.3 tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava ja **perusteltava otannassa käytetyt parametrit**, kuten odotettu virhetaso, olennaisuusraja, otantayksikkö (eli toimi, toimeen sisältyvä hanke tai tuensaajan esittämä maksupyyntö) ja tarvittaessa luottamustaso sovellettu delegoidun asetuksen 28 artiklan 11 kohdan mukaisesti¹⁰ sekä otantasuhde. Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi myös tarvittaessa ilmoitettava perusjoukon koko, otoskoko ja tilivuotena tosiasiallisesti tarkastettujen otantayksiköiden määrä. Jos otantajaksia on useita, tiedot olisi ilmoitettava jokaiselta otantajaksolta.

Jäsenvaltioille, joiden valuutta ei ole euro, suositellaan, että otanta ja siihen liittyvät virhetasot perustuvat kansalliseen valuuttaan, ottaen huomioon, että tarkastuksen alaiset tuensaajien

⁹ Toimeksisaajan nimi, osoite, sisältö ja tavoitteet, tehtävien määrittely jne.

¹⁰ Delegoidun asetuksen 28 artiklan 11 kohdassa säädetään, että kun järjestelmän luotettavuus on arvioitu korkeaksi, toimien otannassa käytetyn luottamustason on oltava vähintään 60 prosenttia. Kun järjestelmän luotettavuus on arvioitu matalaksi, toimien otannassa käytettävän luotettavuustason on oltava vähintään 90 prosenttia.

menot syntyvät yleensä kansallisessa valuutassa¹¹. Tällä pyritään varmistamaan, että valuuttakurssien vaihtelut eivät vaikuta virhetason laskentaan.

Tässä kohdassa tarkastusviranomaisen odotetaan myös kuvailevan lähestymistapansa osittamiseen (jos sovellettavissa delegoidun asetuksen 28 artiklan 10 kohdan mukaisesti), joka kattaa alaryhmät, joilla on samankaltaisia ominaisuuksia. Näitä alaryhmiä ovat esimerkiksi toimet, jotka muodostuvat rahoitusosuuksien maksamisesta ohjelmasta rahoitusvälineisiin, muihin arvokkaisiin eriin tai rahastoihin (kun on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista).

Kaudella 2007–2013 oli mahdollista käyttää yhtä otosta useille ohjelmille, jotka kuuluivat samaan hallinto- ja valvontajärjestelmään. Tämä sääntö on voimassa myös kaudella 2014–2020.

Mitä tulee yhteiseen hallinto- ja valvontajärjestelmään sisältyviin ohjelmiin, komissio suosittelee erityisesti silloin, kun osalta ohjelmista odotetaan erilaisia tuloksia (eli yli kahden prosentin virhetasoa ja/tai järjestelmää koskevia puutteita osassa yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän ohjelmia), että tarkastusviranomaisen suunnittelee toimintansa siten, että se saa kohtuullisen varmuuden kyseisestä ohjelmien alaryhmästä. Tämä voidaan saavuttaa varmistamalla ositetasolla edustava otos, joka kattaa ohjelman/ohjelmien alaryhmän osalta ilmoitetut menot. Kun yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän satunnaisotoksen valitsemiseksi käytetään tilastollista otantaa, nyrkkisääntönä pidetään vähintään 30:tä otantayksikköä kyseisessä ositteessa. Siten ositteesta voidaan vetää johtopäätöksiä. Muuhun kuin tilastolliseen otantaan sovelletaan otannan ohjeissa esitettyjä vaihtoehtoja.

Samoin jos useasta rahastosta rahoitettavien ohjelmien virhetaso on yli kaksi prosenttia tai havaitaan järjestelmää koskevia puutteita, on jäsenvaltion edun mukaista soveltaa kohdennettuja rahoitusoikaisuja kuhunkin rahastoon sen sijaan, että oikaisutoimenpiteet koskisivat koko ohjelmaa. Siksi komissio suosittelee, että tarkastusviranomaisen pyrkii saamaan kohtuullisen varmuuden kunkin rahaston osalta. Tämä tarkoittaa sitä, että useasta rahastosta rahoitettavaa ohjelmaa varten valitun otoksen olisi annettava riittävästi todentavaa aineistoa kunkin rahaston osalta. Tarkastusviranomaisen voisi tätä tarkoitusta varten käyttää rahastokohtaista osittamista delegoidun asetuksen 28 artiklan 10 kohdan mukaisesti ja varmistaa, että kukin osite on riittävän suuri päätelmän tekemiseen eli sovelletaan 30 otantayksikön nyrkkisääntöä. Tämä on erityisen tärkeää silloin, kun useasta rahastosta rahoitettavaan ohjelmaan liittyvien rahastojen tulosten odotetaan olevan erilaisia.

Tarkastusviranomaisen olisi esitettävä tarkastuskertomuksen liitteessä 10.3 otantamenetelmän ymmärtämisen edellyttämät laskentataulukot, mielellään Excel-muodossa¹² ja käyttäen komission otantaohjeiden mukaisia malleja. Jos tarkastusviranomaisen on noudattanut

¹¹ Mahdollisiin valuuttamuunnoksiin sovelletaan yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 133 artiklaa.

¹² Tarvittaessa ja komission tarkastajien pyynnöstä ACL:n, IDEA:n tai vastaavan ohjelmiston tietokoneohjelmat.

otantamenetelmää, joka ei ole näiden mallien mukainen, olisi sen sijaan esitettävä siihen liittyvä laskentataulukko. Otoksen valinnan kirjausketju olisi varmistettava.

Kohdassa 5.3 tarkastusviranomaisen olisi myös selvitettävä, miten se on täyttänyt käytännössä toimenpideohjelmien oikeasuhteista valvontaa koskevat vaatimukset yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 148 artiklan 1 kohdan ja delegoidun asetuksen 28 artiklan 8 kohdan mukaisesti soveltuvin osin.

Eryteisesti tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava, mitä lähestymistapaa otoksen valinnassa käytettiin yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 148 artiklan 1 kohdassa asetettujen vaatimusten valossa:

- a) otantayksiköiden poistaminen, vai
- b) otantayksiköiden korvaaminen.

Lisäksi tarkastusviranomaisen olisi esitettävä laskelma ennakoidusta virheestä ja selvennys koko perusjoukon kannalta, *tarkastusviranomaisten otantamenetelmiä koskevissa ohjeissa* esitettyjen selvennysten mukaisesti (ks. 148 artiklan 1 kohdan vaikutusta otantamenetelmään käsittelevä kappale)

Kun tarkastusviranomainen on käyttänyt delegoidun asetuksen 28 artiklan 9 kohdan nojalla sallittua lähestymistapaa, tarkastuskertomuksen kohdassa 5.3 olisi ilmoitettava **alioitannassa käytetty menetelmä** otantayksikön tasolla ja vahvistettava, että tarkastetussa alioitannassa havaitut mahdolliset virheet ekstrapoloitiin otantayksikön (toimi, hanke tai maksupyynnö riippuen käytetystä otantayksiköstä) tasolle ennen otoksen tulosten ekstrapolointia koko perusjoukkoon. Tässä tapauksessa ja vuotuisen tarkastuskertomuksen taulukkoa 10.2 varten (sarakkeen otsikko *”Tilivuotta koskevat menot, jotka on tarkastettu satunnaisotoksessa”*) tarkastusviranomaisen olisi otettava huomioon vain menot, jotka on tosiasiallisesti tarkastettu, eikä sen otantayksikön (esimerkiksi toimen tai maksupyynnön) osalta ilmoitettuja menoja, johon alioitannaa on sovellettu. Tämän sarakkeen tiedot annetaan vain tiedoksi, ja ne ovat riippumattomia ekstrapoloitujen virhetason laskemisesta otantayksikkötasolla, mitä olisi sovellettava otantayksiköstä ilmoitettuihin kokonaismenoihin.

Tarkastusviranomaisen olisi tässä kohdassa esitettävä myös luettelo valituista otantayksiköistä mainiten kunkin otantayksikön osalta seuraavat tiedot:

- a) otantajaksossa ilmoitetut menot
- b) havaittu virhe
- c) mahdollinen osite
- d) maininta siitä, onko otantayksikkö rahoitusvälineen ennakkomaksu.

Tämä luettelo voidaan liittää (erillisenä sivuna) taulukkotiedostoon, joka sisältää satunnaisotantavalinnan ja kokonais- ja jäännösriskitasojen perusteena olevat laskelmat (ts. kohta 10.3).

Lisäksi tapauksissa, joissa otokseen valittiin rahoitusvälineiden otantayksiköitä, tarkastuskertomuksessa olisi ilmoitettava seuraavat tiedot, mielellään jäännösvirhetason laskelman yksityiskohdat sisältävässä laskentataulukossa:

- a) Rahoitusvälineisiin liittyvät määrät tarkastetussa perusjoukossa otantajakoittain (sisältyvät jäännösvirhetason A-arvon laskentaan¹³);
- b) Vahvistus siitä, kuuluvatko kaikki perusjoukkoon sisältyvät rahoitusvälineiden otantayksiköt otokseen. Jos eivät, tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava otoksen ulkopuolisiin rahoitusvälineiden otantayksiköihin liittyvien menojen määrä otantajaksoa kohden;
- c) käynnissä olevaan arviointiin liittyvä rahoitusvälineitä koskeva määrä tai muut negatiiviset arvot, jotka vähennettiin perusjoukosta (sisältyvät jäännösvirhetason laskennassa F-arvoon);
- d) rahoitusvälineisiin liittyvät rahoitusoikaisut, jotka tarkastusviranomaisen laski mukaan jäännösvirheen H-arvon laskentaan.

Edellä pyydettyjen tietojen tarkoitus on mahdollistaa komission suorittama kokonaisvirhetason arviointi ja riskinarviointi lukuun ottamatta rahoitusvälineiden mahdollisia ennakkomaksuja¹⁴.

5.4 Komissiolle euroina ilmoitettujen tilivuoden kokonaismenojen ja sen perusjoukon, josta satunnaisotos poimittiin (kohdassa 10.2 olevan taulukon sarake A), täsmäytys. Täsmäytys sisältää negatiiviset otantayksiköt, joita koskevia rahoitusoikaisuja on tehty tilivuoden osalta.

5.5 Jos negatiivisia otantayksikköjä on, vahvistus siitä, että niitä on käsitelty erillisenä perusjoukkona komission delegoidun asetuksen (EU) N:o 480/2014 28 artiklan 7 kohdan mukaisesti. Näiden yksiköiden tarkastuksista saatujen keskeisten tulosten analyysi, jonka pääasiallisena tarkoituksena on todentaa, onko (jäsenvaltion tai komission tekemät) päätökset rahoitusoikaisujen soveltamisesta kirjattu tilinpäätökseen peruutettuina tai takaisinperittyinä määrinä.

5.6 Jos sovelletaan muuta kuin tilastollista otantamenetelmää, ilmoittakaa syyt menetelmän käytölle asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 1 kohdan mukaisesti, tarkastusten kattaman toiminnan/menojen prosenttiosuus sekä toimet, joilla varmistettiin otoksen sattumanvaraisuus (ja sitä kautta myös edustavuus) ja otoksen riittävä koko, jotta tarkastusviranomaisen voi laatia pätevän tarkastuslausunnon. Arvioitu virhetaso lasketaan myös, kun sovelletaan muuta kuin tilastollista otantamenetelmää.

¹³ Ks. taulukosta 2 jäännösvirhetason laskenta nykyisten ohjeiden kohdasta IV.4.

¹⁴ Ks. ECA:n suositus nro 2.a ja sen vuoden 2016 vuosikertomuksen kohta 6.35. Komissio tähdensi ECA:lle ja tarkastusviranomaisille useissa teknisen ryhmän kokouksissa vuoden 2017 aikana, että se ei pyydä tarkastusviranomaiselta erillistä tarkastuslausuntoa rahoitusvälineistä ilmoitetuista menoista tai erillistä/vaihtoehtoisista laskelmaa ilman rahoitusvälineitä.

Kohdassa 5.4 tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava otannan kohteena olevan **perusjoukon** arvo ja tämän summan täsmäyttäminen todentamisviranomaisen komissiolle ilmoittaman tilivuoteen liittyvien menojen summan kanssa. Täsmäytyksen olisi sisällettävä negatiiviset otantayksiköt, joita koskevia rahoitusoikaisuja on tehty¹⁵.

Kaikki toimet, joista ilmoitetut menot otannan kohteena olevana vuotena on sisällytetty komissiolle toimitettuun maksatushakemukseen, olisi otettava mukaan otannan kohteena olevaan perusjoukkoon. Kaikki toimet, joiden ilmoitetut menot on sisällytetty komissiolle toimitettuun maksupyynnöön otantavuoden aikana, olisi laskettava mukaan otokseen kuuluvaan perusjoukkoon. Poikkeuksena tästä ovat toimet, joita koskee yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 148 artiklan 1 kohta (ks. myös kohta IV.5 jäljempänä).

Kohdassa 5.5 tarkastusviranomaisen olisi vahvistettava, että **negatiiviset otantayksiköt** on käsitelty erillisenä perusjoukkona komission delegoidun asetuksen 28 artiklan 7 kohdan mukaisesti. Lisätietoja negatiivisten otantayksiköiden käsittelemisestä on *tarkastusviranomaisten otantamenetelmiä koskevissa ohjeissa*.

Jos tarkastusviranomaisen havaitsee ongelmia negatiivisessa perusjoukossa (esim. puutteellisia oikaisuja), sen olisi analysoitava näiden virheiden vakavuus ja laajuus ja sisällytettävä tämän arvioinnin tulokset sen hallinto- ja valvontajärjestelmää koskevaan lausuntoon.

Jos on kyse **ei-tilastollisesta otannasta**¹⁶, tarkastusviranomaisen olisi esitettävä **kohdassa 5.6** perustelut otoksen valinnalle sekä viittaukset ammatilliseen harkintaansa, lakisääteisiin vaatimuksiin ja sovellettaviin kansainvälisesti hyväksytyihin tilintarkastusstandardeihin. Tarkastusviranomaisen olisi erityisesti selvitettävä, miten satunnaisuus varmistettiin otantayksiköiden valinnassa ja miksi se katsoo otannan olevan riittävä pätevän tarkastuslausunnon laatimiseksi.

5.7 Toimien tarkastusten keskeisten tulosten analyysi, josta ilmenevät tarkastettujen kohteiden lukumäärä, niihin liittyvät määrät ja virhetyypit toimen mukaan, havaittujen virheiden luonne, ositteen virhetaso ja vastaavat tärkeimmät puutteet tai sääntöjenvastaisuudet, virhetason yläraja (tapauksen mukaan), perimmäiset syyt, ehdotetut korjaustoimet (mukaan lukien toimet, joilla on tarkoitus estää näitä virheitä tulevissa maksatushakemuksissa) ja merkitys tarkastuslausunnon kannalta. Tarvittaessa on annettava lisäselvitys kohdissa 10.2 ja 10.3 esitetyistä tiedoista erityisesti kokonaisvirhetason osalta.

5.8 Selvitykset tilivuotta koskevista ja toimien tarkastuksista johtuvista rahoitusoikaisuksista, jotka todentamisviranomaisen tai hallintoviranomaisen on tehnyt ennen lopullisen

¹⁵ Ks. tarkemmat tiedot otantaa koskevista ohjeista.

¹⁶ Lakisääteinen vähimmäisvaatimus, jonka mukaan otoksen on katettava 5 prosenttia toimista ja 10 prosenttia menoista, vastaa parasta mahdollista tapausta eli järjestelmästä saatua korkeaa varmuutta. Lisätietoja tästä on tarkastusstrategiaa koskevissa ohjeissa (vrt. kohta 4.3) – ks. EGESIF_14-0011 – ja otantaa koskevissa ohjeissa.

tilinpäätöksen toimittamista komissiolle, mukaan lukien kiinteämääräiset tai ekstrapoloidut oikaisut kohdan 10.2 mukaisesti.

5.9 Kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason vertaaminen (kuten kohdasta 10.2 ilmenee) asetettuun olennaisuusrajaan, jotta voidaan määrittää, onko perusjoukko olennaisesti virheellinen, ja vaikutukset tarkastuslausuntoon.

5.10. Mahdollisen täydentävän otoksen (asetuksen (EU) N:o 480/2014 28 artiklan 12 kohdan mukaisesti) tarkastuksen tuloksia koskevat tiedot.

5.11 Tiedot siitä, katsottiinko jonkin havaitun ongelman olevan luonteeltaan systeminen, ja toteutetuista toimenpiteistä, mukaan luettuna tiedot sääntöjenvastaisten menojen ja niihin mahdollisesti liittyvien rahoitusoikaisujen määrästä.

5.12 Tiedot aiempien vuosien toimien tarkastusten tulosten ja etenkin luonteeltaan systemisten puutteiden seurannasta.

5.13 Toimien tarkastusten kokonaistulosten perusteella tehdyt päätelmät hallinto- ja valvontajärjestelmien tehokkuudesta.

Tarkastusviranomaisen olisi suoritettava kaikki tarvittavat tarkastukset pätevän tarkastuslausunnon laatimiseksi kustakin tilivuodesta. Tähän sisältyvät kaikkien satunnaisotannalla valittujen toimien tarkastukset. Jos tarkastusviranomainen ei pysty tarkastamaan jotakin tiettyä toimea, vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi esitettävä sille tarkat perustelut ja toimenpiteet, joita tarkastusviranomainen on toteuttanut lieventääkseen tilannetta ja sen vaikutuksia tarkastuslausuntoon, mukaan lukien mahdollisesti rajoittamalla laajuutta.

Kokonaisvirhetasossa huomioon otettujen virheiden olisi koskettava havaintoja, jotka on ilmoitettu lopullisessa tarkastuskertomuksessa eli sen jälkeen, kun tarkastettavan kanssa järjestetty kuulemismenettely on saatettu päätökseen.

Jos kuulemismenettelyä ei ole saatu päätökseen ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä, tämä tulisi ilmaista selkeästi, ja jos tällä on merkittävää vaikutusta, voidaan antaa tarkastusviranomaisen ammatillisen harkinnan perusteella varauksellinen lausunto. Mitä tulee kokonaisvirhetason laskentaan, siihen olisi sisällytettävä alustavat virheet (yleensä tarkastusraporttien luonnoksissa ilmoitettu mahdollisten virheiden enimmäismäärä)¹⁷.

Kohtaan **5.7** tarkastusviranomaisen olisi sisällytettävä laadullinen analyysi tehdyistä havainnoista. Tähän olisi sisällytettävä havaintojen lukumäärä ja tyyppi, niiden merkitys ja perimmäiset syyt (tärkeitä erityisesti tapauksissa, joissa sama virhetyyppi toistuu usein, mikä voi kertoa järjestelmässä esiintyvistä puutteista) tarkastusviranomaisen arvion mukaan.

¹⁷ Lisätietoja keskeneräisten toimien tarkastusten vaikutuksista kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason laskentaan annetaan kohdassa IV.5.

Mitä tulee hankkeen havaintojen luokitteluun, tiedot olisi esitettävä SFC2014:ssä jäsennellyssä muodossa (ks. myös liitteen 5 taulukko, jonka komissio ja tarkastusviranomaiset ovat yhdessä hyväksyneet vuosien 2014–2020 ohjelmakaudelle).

Mitä tulee **kohdassa 5.8** annettuihin tietoihin, olisi huomattava, että jos yksittäinen otos yhteisten hallinto- ja valvontajärjestelmien kattamista useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista tai ohjelmien ryhmästä tuottaa olennaisen virhetason, tuloksena oleva kokonaisvirhetaso tai korjaavat toimenpiteet koskevat kaikkia kyseisiä ohjelmia ja/tai rahastoja myös silloin, kun havaitut sääntöjenvastaisuudet liittyvät ainoastaan tai tarkemmin vain yhteen ohjelmaan tai yhteen rahastoon. Jäsenvaltion on kuitenkin harkittava, kuinka käyttää soveltuvia oikaisuja, jotta kaikkien ohjelmien ja/tai rahastojen ryhmän jäljelle jäävä kokonaisvirhetaso laskee kahteen prosenttiin tai sen alle.

Kohdassa **5.9** tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava kokonaisvirhetaso laskettuna delegoidun asetuksen 28 artiklan 14 kohdan mukaisesti:

”Tarkastusviranomaisen on laskettava tarkastuslausunnolle ja asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 5 kohdan a alakohdassa tarkoitettulle tarkastuskertomukselle toimien tarkastusten tulosten perusteella kokonaisvirhetaso, jonka on oltava arvioitujen satunnaisvirheiden, systeemisten virheiden ja oikaisemattomien epäsäännöllisten virheiden yhteismäärä jaettuna perusjoukolla.”¹⁸

Kokonaisvirhetason ja sen tarkastuslausunnon hallinto- ja valvontajärjestelmää koskevaan osatekijään kohdistuvan vaikutuksen arviointi esitetään taulukossa 1 kohdassa III.1.

Tarkastusviranomaisen olisi myös laskettava ja ilmoitettava jäännösvirhetaso (ts. vahvistettuun tilinpäätökseen kuuluvan perusjoukon jäännösvirhe) sen jälkeen, kun tarkastusviranomaisen tarkastuksista johtuvat rahoitusoikaisut on tehty. Sen jälkeen jäännösvirhetasoa olisi verrattava kahden prosentin olennaisuusrajaan.

Jos jäännösvirhetaso on yli kaksi prosenttia, tarkastuslausunnon olisi oltava varauksellinen tai kielteinen, ainakin menojen laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden osalta, mutta hyvin todennäköisesti myös hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuuden osalta (ks. lisäohjeet jäljempänä kohdassa III.1). Jäsenvaltion odotetaan suorittavan (erityisesti ekstrapoloidut) lisärahoitusoikaisut ennen varmuuden saamiseksi toimitettavien asiakirjojen toimittamista, jotta olennainen jäännösvirhetaso (ts. RTER) laskee kahteen prosenttiin tai sen alle; tätä ehtoa sovelletaan vakiomuotoiseen lausuntoon ohjelman tilinpäätöksessä vahvistettujen menojen laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden osalta.

Tarkastuslausunnon kohdassa 5 esitettyjen kokonaisvirhetasoa ja jäännösvirhetasoa koskevien tietojen lisäksi kokonaisvirhetaso ja jäännösvirhetaso olisi esitettävä myös tarkastuskertomuksen kohdan 10.2 taulukossa (ks. tämän asiakirjan liite 2). SFC2014:ssä oleva moduuli sisältää edellä mainitun taulukon, joka olisi täytettävä suoraan.

¹⁸ Jos ilmoitetut menot sisältävät negatiivisia otantayksiköitä, niitä on käsiteltävä erillisenä perusjoukkona. Silloin kokonaisvirhetaso lasketaan suhteessa positiivisten otantayksiköiden perusjoukkoon.

Kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason perustana olevat laskelmat olisi esitettävä tarkastuskertomuksen kohdassa 10. 3. Virheiden käsittelyä koskevia lisäselvityksiä ja lisäohjeita kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason laskentaa varten annetaan jäljempänä jaksossa IV.

Tarkastusviranomaisen olisi delegoidun asetuksen 28 artiklan 11 kohdan mukaisesti ja soveltuvin osin selvitettävä vuotuisen tarkastuskertomuksen **kohdassa 5.11**, ovatko jotkin virheet (satunnaisvirheitä lukuun ottamatta) systemisiä vai epäsäännöllisiä.

Kun otetaan huomioon varainhoitoasetusten ja yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen säännökset¹⁹, joita sovelletaan vuotuisiin tilityksiin kaudella 2014–2020, **edellisten vuosien tarkistettut virhemäärät eivät ole enää olennaisia eikä niitä tarvitse ilmoittaa vuotuisessa tarkastuskertomuksessa**. Näin ollen kaikki rahoitusoikaisut, jotka koskevat otokseen kuuluvan perusjoukon menoja ja jotka on varmistettu tilinpäätöksessä ja sisällytetty varmuuden saamiseksi toimitettaviin asiakirjoihin, katsotaan lopullisiksi.

6. Tilien tarkastukset

6.1 Tilien tarkastukset toteuttaneet viranomaiset/elimet.

6.2 Kuvaus tarkastusmenetelmästä, jolla varmistetaan asetuksen (EU) N:o 1303/2013 137 artiklassa määritetyt tilityksen osatekijät. Tähän olisi sisällyttävä tiedot järjestelmätarkastusten (ks. kohta 4) ja toimien tarkastusten (ks. kohta 5) yhteydessä tehdyistä tarkastuksista siltä osin kuin ne liittyvät tilityksen edellyttämään varmennukseen.

6.3 Tarkastusten tuloksista tehdyt päätelmät, jotka liittyvät tilinpäätöksen täydellisyyteen, oikeellisuuteen ja totuudenmukaisuuteen, mukaan lukien järjestelmätarkastusten ja/tai toimien tarkastusten tulosten perusteella tehdyt rahoitusoikaisut.

6.4 Tiedot siitä, katsottiinko jonkin havaitun ongelman olevan luonteeltaan systeeminen, ja toteutetuista toimenpiteistä.

Tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava **kohdassa 6.2** tilityksen tarkastamiseksi yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan ja delegoidun asetuksen 29 artiklan mukaisesti ja tarkastuslausunnon sisältämien tilien täydellisyyden, tarkkuuden ja todenmukaisuuden tukemiseksi suoritettu tarkastustyö, ottaen huomioon *komission tilien tarkastamista koskevat ohjeet* (EGESIF_15_0016) päivityksineen.

Tarkastusviranomaisen olisi myös selvitettävä todentamisviranomaisen ja hallintoviranomaisen kanssa sovittu aikataulu sekä työjärjestelyt, jotka ovat tarpeen, jotta tarkastusviranomaisen voi suorittaa tilityksen tarkastustyönsä määrääjässä²⁰.

¹⁹ Erityisesti varainhoitoasetuksen 63 artiklan 5 ja 6 kohta ja 137 artiklan 1 kohta

²⁰ Ottaen huomioon ISA 700 -standardin kohdan A39 tarkastusviranomaisen antaa lausuntonsa tilityksistä, jotka ovat todentamisviranomaisen vastuulla. Näin ollen tarkastusviranomaisen ei voi tehdä sitä päätelmää, että

Kohdassa 6.3 tarkastusviranomaisen olisi selvitettävä, miten se on päätynt johtopäätökseen tilinpäätöksen täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja totuudenmukaisuudesta, seuraavien varmuuslähteiden perusteella:

- – sen tekemät järjestelmätarkastukset (erityisesti todentamisviranomaista koskevat, kuten delegoidun asetuksen 29 artiklan 4 kohdassa säädetään)
- – sen tekemät toimien tarkastukset²¹
- komission ja tilintarkastustuomioistuimen lähettämät lopulliset tarkastuskertomukset
- sen arvio johdon vahvistuslausumasta ja vuotuisesta yhteenvedosta
- todentamisviranomaisen tarkastusviranomaiselle toimittamaa tilitystä koskevan testauksen luonne ja laajuus ja mahdolliset tilitietojen täsmäyttämiseksi ja todentamiseksi tehdyt lisätarkastusmenettelyt.

Viimeisen osalta tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava suorittamansa alustavaa todennettua tilitystä koskevat lopulliset ylimääräiset tarkistukset ennen säädettyä määräaika eli helmikuun 15:ttä päivää tilien tarkastusta koskevien edellä mainittujen ohjeiden mukaisesti. Erityisesti tarkastusviranomaisen olisi:

(1) vahvistettava tarkastuskertomuksessa nimenomaisesti, että se on tarkastanut todentamisviranomaisen täsmäytyksen, joka koskee tilinpäätöksen liitteissä 2 ja 8 esitettyjä tietoja, ja sen yhdenmukaisuuden hallintoviranomaisen vuotuisessa yhteenvedossa toimittamien tietojen kanssa (erityisesti yhteenvedon kohtien A, B ja C taulukoissa esitettyjen summien osalta) ja

(2) ilmoitettava ja selitettävä näiden kahden asiakirjan väliset mahdolliset eroavaisuudet.

Tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava tässä asiassa tehty työ, mukaan lukien tarkastusviranomaisen arvio todentamisviranomaisen selityksistä näissä liitteissä esitettyistä oikaisuihin ja tarkastuskertomuksessa ja vuotuisessa yhteenvedossa esitettyjen tietojen johdonmukaisuuden varmistamisesta. Varmenemisen tulisi keskittyä erityisesti tehtyihin ja tilinpäätöksessä esitettyihin rahoitusoikaisuihin järjestelmätarkastuksen tulosten pohjalta, toimien tarkastuksiin ja muihin hallinnon varmuuksiin, jotka on toteutettu viimeisen

asianmukaista tarkastusta koskevaa todentavaa aineistoa on saatu riittävästi, ennen kuin tilitys on laadittu ja johto on ottanut siitä vastuun. Tämä tarkoittaa, että tarkastusviranomaisen voi antaa lausuntonsa tilityksestä vasta sen jälkeen, kun todentamisviranomaisen on toimittanut sen hallintoviranomaiselle ja tarkastusviranomaiselle ja hallintoviranomaisen on toimittanut johdon vahvistuslausuman tarkastusviranomaiselle. Tarkastusviranomaisen olisi kuitenkin käynnistettävä tilityksen tarkastustyönsä, ennen kuin todentamisviranomaisen viimeistelee sen ja hallintoviranomaisen antaa johdon vahvistuslausumansa, jotta varmistetaan, että sillä on riittävästi aikaa laatia lausuntonsa vuoden n+2 15. päivään helmikuuta mennessä. Todentamisviranomaisen, hallintoviranomaisen ja tarkastusviranomaisen olisi sovittava aikataulusta ja työjärjestelyistä prosessin sujuvuuden varmistamiseksi.

²¹ Toimien tarkastusten perusteella voidaan varmistaa määrien oikeellisuus ja niiden vastaavien menojen täydellisyys, jotka sisältyvät maksupyyntöihin (ja näin ollen tilinpäätökseen, jos se todetaan täysin lailliseksi ja sääntöjenmukaiseksi). Lisäksi niiden perusteella voidaan täsmäyttää kirjausketju todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmästä tuensaajan/toimen tasolle, mahdollisten välittävien elinten kautta. Tämän kysymyksen nykyiset tarkastukset kattavat jo.

komissiolle toimitetun välimaksatushakemuksen jälkeen ja ennen tilinpäätöksen antamista. **Erityisesti olisi huomioitava ja ilmoitettava määrät, jotka ovat yhteisiä sääntöjä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 mukaisen meneillään olevan arvioinnin kohteena.**

7. Tarkastuselinten ja tarkastusviranomaisen valvontatyön koordinointi

7.1 Tarvittaessa kuvaus itse tarkastusviranomaisen ja asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 2 kohdan mukaisesti tarkastuksia tekevien elimien välisestä koordinoitimenettelystä.

7.2 Kuvaus menettelystä, jolla tarkastusviranomaisen valvoo tällaisia tarkastuselimistä ja niiden laatua.

Kohdan 7.1 mukaisen menettelyn olisi katettava koordinointi suhteessa tarkastuksen suunnitteluun ja koordinointiin sekä tarkastustulosten todentaminen, jotta voidaan tehdä lopulliset päätelmät ja laatia tarkastuslausunto.

Kohdassa 7.2 olisi kuvattava menettely, jota tarkastusviranomaisen soveltaa muiden tarkastuselimien tarkastamiseen (tapauksen mukaan). Kuvaukseen olisi sisällyttävä yhteenveto tilivuoteen liittyvästä tosiasiallisesti suoritetusta valvonnasta ottaen huomioon voimassa olevat kansainvälisesti hyväksytyt tarkastusstandardit tai -ohjeet.

Tässä suhteessa tarkastusviranomaisen olisi otettava huomioon INTOSAI:n tarkastusstandardien²² EU-sovellusohjeiden ohje nro 25, joka koskee muiden tarkastajien ja asiantuntijoiden työn hyödyntämistä EU:n ylimmissä tarkastuselimissä. Näissä ohjeissa viitataan erityisesti vaatimuksiin, joita on noudatettava sen mukaan, miten laajasti on nojaututtu muiden tarkastajien työhön tarkastuksen kussakin vaiheessa joko suunnittelutarkoituksessa, osana tarkastusta todentavaa aineistoa tai testauksen lopussa. Se, mitä menettelyjä päätarkastajan olisi sovellettava saadakseen riittävästi asianmukaista todentavaa aineistoa siitä, että toisen tarkastajan työ on tietyn toimeksiannon yhteydessä päätarkastajan tarkoituksien suhteen tarkoituksenmukaista, riippuu siitä, missä tarkastuksen vaiheissa muiden tarkastajien työtä voidaan hyödyntää. Tarkastusviranomaisen arvioinnin on oltava yksityiskohtaisempi erityisesti silloin, kun työtä käytetään todentavana aineistona.

Lisäohjeita on ISSAI 1600 -standardissa, joka koskee ryhmätarkastuksia²³, ISSAI 1610 -standardissa²⁴ (sisältää ISA 610:n), joka koskee sisäisen tarkastajan työn hyödyntämistä, ja ISSAI 1620²⁵ -standardissa, joka koskee tarkastajan asiantuntijan työn hyödyntämistä.

²² https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_EN.PDF

²³ <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-of-co.html>

²⁴ <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

8. Muut tiedot

8.1 Tarvittaessa tiedot ilmoitetuista ja epäillyistä petoksista, jotka on havaittu tarkastusviranomaisen suorittamissa tarkastuksissa (mukaan lukien muiden kansallisten tai EU:n elimien ilmoittamat tapaukset, jotka liittyvät tarkastusviranomaisen tarkastamiin toimiin) sekä toteutetuista toimenpiteistä.

Vuotuisen tarkastuskertomuksen kohdassa 8.1 tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava vaiheet, jotka on toteutettu vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamiseen mennessä tarkastustyön aikana havaituissa petostapausepäilyissä.

Kaikista tilivuotta koskevista ja tarkastusviranomaisen havaitsemista petostapausepäilyistä olisi raportoitava niitä käsitteleville kansallisille ja EU:n petostentorjuntaelimille ja useasta rahastosta rahoitettavien ohjelmien osalta olisi ilmoitettava kyseinen rahasto.

Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi kerrottava, onko tarkastusviranomainen²⁶ tiedottanut petostapausepäilyistä OLAFille. Jäsenvaltion nimeämän viranomaisen on ilmoitettava epäillyistä petoksista OLAFille yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 122 artiklan 2 kohdan sekä kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen delegoitujen säädösten ja täytäntöönpanosäädösten mukaisesti²⁷.

Jos käynnissä olevia tutkimuksia koskevat kansalliset säännöt sallivat sen, tarkastusviranomaisen olisi kerättävä tietoja petoksen luonteesta ja arvioitava, onko kyse systeemisestä ongelmasta, ja jos on, onko suositeltu/toteutettu lieventäviä toimia.

Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi tarvittaessa raportoitava rahoitusoikaisujen toteuttamisen tilanteesta suhteessa petokseen tai epäilyyn petokseen ja annettava tiedot komissiolle esitetystä välimaksatushakemuksesta, johon sisältyvät oikaisut.

Lisätietoja ja ohjeita kansallisten viranomaisten (myös tarkastusviranomaisten) toimista petostapausten ehkäisemiseksi, havaitsemiseksi ja korjaamiseksi on verkko-osoitteessa <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. ISA 240 -standardin mukaan ”Tarkastajat saattavat havaita olosuhteita, jotka viittaavat petokseen”. Tällöin heidän on ilmoitettava asiasta viipymättä asiasta vastaavalle viranomaiselle, joka ryhtyy tarvittaviin toimiin. Tarkastaja voi päätellä, että mahdollinen petos vaikuttaa koko järjestelmään tai vain sen osaan ja että mahdollisia petostapauksia voi olla yksi tai useita erillisiä. Hänen on joka tapauksessa toimittava nopeasti ja ilmoitettava asiasta asianosaisille viranomaisille ottaen

²⁵ <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1620-using-the-work-of-an-auditors-expert.html>

²⁶ Tarkastajien tehtävänä eivät ole rikosoikeudelliset vaan hallinnolliset menettelyt. Heidän valtuutensa ovat siksi melko rajalliset vilpilliseen toiminnan epäilyyn liittyvien erityispiirteiden havainnoinnissa. Lisäksi rikosoikeudellisen ja tarkastusmenettelyn päätavoitteet eroavat toisistaan. Toimien tarkastus on hallinnollista, ja sen tarkoituksena on arvioida hankkeen toteutuksen laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta. Rikosoikeudellisessa menettelyssä pyritään sen sijaan havaitsemaan ja/tai tutkimaan toimia, jotta saadaan näyttöä petostarkoituksesta.

²⁷ EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA

huomioon kaikki tapauksiin liittyvät seikat. Tarkastajan on analysoitava tilanne saadun aineiston pohjalta tarkasti ja perusteellisesti, jäsennettävä aineisto, johon tulokset perustuvat, ja päätettävä, kenelle asiasta ilmoitetaan. Ensimmäisenä asiasta on ilmoitettava tarkastettavan yhteisön hallinnolle, ellei ole syytä olettaa, että siihen kuuluvat henkilöt ovat osallisina tapaukseen. (...) Muussa tapauksessa tarkastajan tulee ilmoittaa tapauksista suoraan oikeusviranomaisille, mikä ei kuitenkaan rajoita tarkastuksen aikana saatuihin luottamuksellisiin tietoihin sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä. Tarkastajien on ilmoitettava tapauksista myös asiasta vastaaville kansallisille viranomaisille, joiden on ilmoitettava sääntöjenvastaisuuksista ja epäilyistä petoksista komissiolle (OLAF) sääntöjenvastaisuuksista ilmoittamista koskevien alakohtaisten sääntöjen mukaisesti.”²⁸

8.2 Tarvittaessa tapahtumat sen jälkeen, kun tilitys on toimitettu tarkastusviranomaiselle ja ennen asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 5 kohdan b alakohdan mukaisen vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamista komissioon, kun nämä tapahtumat on huomioitu varmuustason määrittämisessä ja tarkastusviranomaisen lausunnossa.

Tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien käsite on peräisin kansainvälisestä tilintarkastusstandardista 560, ja siihen on tehty koheesiopolitiikan yhteistyössä toteutettavan hallinnoinnin kannalta tarpeelliset muutokset. Kuten kyseisessä standardissa todetaan, yksi tarkastajan tavoitteista on ”*saada riittävästi asianmukaista todentavaa aineistoa siitä, että tilinpäätöksen antamispäivän ja tarkastajan kertomuksen antamispäivän välisen ajan tapahtumat, jotka edellyttävät tilinpäätöksen muuttamista tai niihin liittyvien tietojen ilmoittamista tilinpäätöksessä, on esitetty asianmukaisesti näissä tilinpäätöksissä sovellettavan taloudellisen raportoinnin kehyksen mukaisesti*”. Yhteistyössä toteutettavan hallinnoinnin yhteydessä ”tilinpäätös” on ymmärrettävä todentamisviranomaisen laatimaksi tilitykseksi, joka on sen vastuulla. ”Tilinpäätöksen antamispäivä” on päivä, jona todentamisviranomaisen toimittaa tarkastusviranomaiselle tilityksen lopullisista todennuksistaan.

Oletuksena on, että tarkastusviranomaisen saa tilityksen todentamisviranomaiselta ennen sen toimittamista komissiolle voidakseen tehdä päätelmät sen täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja totuudenmukaisuudesta. Tämän tilityksen vastaanottamisen ja tarkastuslausunnon laatimisen välisenä aikana tarkastusviranomaisen saattaa saada tietoonsa tapahtumia, jotka vaikuttavat tilityksessä ilmoitettuihin summiin, erityisesti menoihin, joiden on ilmoitettu olevan laillisia ja sääntöjenmukaisia.

Tätä tarkoitusta varten tarkastusviranomaisen olisi ”*suoritettava tarkastusmenettelyt, jotka on suunniteltu riittävän asianmukaisen todentavan aineiston saamiseksi siitä, että on tunnistettu kaikki tapahtumat tilinpäätöksen [tilityksen] antamispäivän ja tarkastajan kertomuksen [vuotuisen tarkastuskertomuksen] antamispäivän välillä, jotka edellyttävät tilinpäätöksen [tilityksen] muuttamista tai tiedon ilmoittamista siinä*”. ISA 560 -standardin mukaan

²⁸ Käsikirja *The role of Member States' auditors in fraud prevention and detection*

(<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20%5BEN%5D.doc>)

tarkastusviranomaisen ”ei kuitenkaan odoteta suorittavan lisätarkastusmenettelyjä asioissa, joista aiemmin sovelletuissa menettelyissä on tehty tyydyttävät päätelmät”.

Joillakin myöhemmillä tapahtumilla voi olla merkittävää vaikutusta hallinto- ja valvontajärjestelmän toimintaan ja/tai varauksiin (jos kyseessä on varauksellinen tai kielteinen lausunto). Siksi tarkastusviranomaisen ei voi jättää niitä huomiotta. Näissä tapauksissa voi olla kyse joko positiivisista toimenpiteistä (esimerkiksi todentamisviranomaisen laatiman tilityksen jälkeen ja ennen sen toimittamista komissiolle toteutetuista oikaisutoimenpiteistä) tai uuden ongelman negatiivisista vaikutuksista (esimerkiksi järjestelmässä olevista puutteista tai virheistä, jotka on havaittu tämän jakson jälkeen).

Tarpeen mukaan olisi otettava huomioon muu tilivuoteen liittyvä kansallinen tai EU:n tarkastustyö.

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista, jokaisesta ilmoitetusta myöhemmästä tapahtumasta olisi ilmoitettava asiaankuuluva rahasto.

Lisäksi tarkastusviranomaista kehoitetaan tiivistämään kohdassa 8 tehty tarkastustyö ja tuloksellisuustietojen luotettavuuteen liittyvät tulokset, jotka perustuvat KR6:n järjestelmätarkastuksiin (erityisesti tuloksellisuustietojen luotettavuuden osalta), mahdollisiin tuloksellisuustietojen luotettavuutta koskeviin erityistarkastuksiin sekä toimien tarkastuksiin.

9. Kokonaisvarmuustaso

9.1 Tiedot hallinto- ja valvontajärjestelmän asianmukaiseen toimintaan liittyvästä kokonaisvarmuustasosta ja selvitys siitä, kuinka tämä taso on saatu järjestelmätarkastusten (ks. kohta 10.1 jäljempänä) ja toimien tarkastusten (ks. kohta 10.2 jäljempänä) yhdistetyistä tuloksista. Tarpeen mukaan tarkastusviranomaisen on myös huomioitava tilivuoteen liittyvän kansallisen tai unionin tarkastuksen tulokset.

9.2 Toteutettujen vaikutuksia lieventävien toimien, kuten rahoitusoikaisujen, arviointi ja arvio siitä, tarvitaanko järjestelmän näkökulmasta tai taloudellisesta näkökulmasta täydentäviä korjaustoimia.

Kokonaisvarmuustasoa varten tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava **kohdassa 9.1:**

- Tilityksen varmuus perustuu tilintarkastusten tuloksiin (ja muihin asiaan liittyviin tietolähteisiin, kuten kuvattu edellä kohdassa 6.3) ja asiaa koskevat päätelmät olisi esitettävä kohdassa 6.3²⁹.
- Menojen laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden varmentaminen perustuu toimien tarkastuksen kokonaisvirhetasoon, jossa on otettu huomioon ennen tilinpäätöksen antamista toteutetut tarpeelliset oikaisut (ts. jäännösvirhetaso – ks. kohta 5 edellä).

²⁹ Mitä tulee tarkastuslausunnon tilinpäätöstä koskevaan osatekijään, lisäohjeita on saatavilla komission tilintarkastusta koskevissa ohjeissa (EGESIF 15_0016_02) päivityksineen.

- Varmuus hallinto- ja valvontajärjestelmän moitteettomasta toiminnasta perustuu järjestelmätarkastusten (järjestelmäarviointi – ks. kohta 4 edellä) ja toimien tarkastusten (kokonaisvirhetaso – ks. kohta 5 edellä) tulosten yhdistämiseen.

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavasta ohjelmasta, tarkastusviranomaisen odotetaan vahvistavan tarkastuksen tuloksia koskevan analyysin perusteella, että tehdyt päätelmät koskevat kaikkia rahastoja, tai jos niissä on eroja, selittävän, mihin kutakin rahastoa koskeva päätelmä perustuu.

Yleinen varmuustaso ilmoitetaan tarkastuslausunnossa (ks. kappale III jäljempänä), johon tarkastusviranomaisen voi viitata tässä kohdassa.

Kohdassa 9.2 tarkastusviranomaista suositellaan kuvailemaan jäsenvaltion suorittamat korjaavat toimenpiteet tarkastusviranomaisen raportoimien järjestelmätarkastusten ja toimien tarkastusten tulosten perusteella.

Kun kokonaisvirhetaso on olennaisuusrajan yläpuolella, katsotaan yleisesti, että hallinto- ja valvontajärjestelmässä on puutteita (pääosin KR4:n tasolla ja hallinnon varmistuksissa, mutta mahdollisesti myös muissa olennaisissa vaatimuksissa). Tässä tapauksessa ja erityisesti silloin, kun hallinto- ja valvontajärjestelmä on luokiteltu ryhmään 3 tai 4, tarkastusviranomaisen olisi suositeltava, että vastaavat viranomaiset toteuttavat korjaavista toimenpiteistä ja tarvittavista oikaisu-toimenpiteistä muodostuvan toimintasuunnitelman, jonka toteuttamiselle on selkeät määräajat ennen seuraavaa varmuuden saamiseksi toimitettavaa asiakirjakokonaisuutta ja jossa puututaan havaittuihin järjestelmävirheisiin. Tarkoituksena on lieventää olennaisten virheiden riskiä myös tulevaisuuden maksatushakemuksissa. Jos korjaava toimintasuunnitelma on jo laadittu, se olisi kuvailtava selkeästi ja tiiviisti tarkastuskertomuksessa (ja hallintoviranomaisen johdon vahvistuslausumassa). Jos suunnitelmaa ei ole vielä tehty, olisi ilmoitettava vähintään suositeltavien korjaustoimien tärkeimmät kohdealueet (ja lisätietoja korjaavasta toimintasuunnitelmasta ja sen toteuttamisesta olisi annettava seuraavassa tarkastuskertomuksessa, ellei komissio pyydä niitä etukäteen).

III. OHJEET TARKASTUSVIRANOMAISEN VUOSITTAIN ANNETTAVAAN TARKASTUSLAUSUNTOON KUNKIN OHJELMAN OSALTA

1. Tarkastuslausunto

Tarkastuslausunto, jonka tarkastusviranomaisen antaa vuosittain kunkin ohjelman osalta yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan mukaisesti, perustuu tarkastusaineiston pohjalta tehtyihin päätelmiin. Täytäntöönpanoasetuksen liitteessä VIII on annettu mallitarkastuslausunto, joka kattaa varmuuden kolme osatekijää (tilinpäätös, ohjelman vuositilinpäätöksen menojen laillisuus ja sääntöjenmukaisuus sekä hallinto- ja valvontajärjestelmän toiminta). Lausunnot ovat kolmen tyyppisiä:

- Vakiomuotoinen lausunto
- Varauksellinen lausunto (jonka vaikutus on joko rajallinen tai merkittävä)
- Kielteinen lausunto

Tarkastusviranomaisen antaa tarkastuslausuntonsa ohjelmittain vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja jäsenneilyinä tietoina SFC2014:ssä, ilmoittaen mahdolliset varmuustasojen eroavaisuudet kunkin edellä mainitun kolmen osatekijän osalta.

Jos vakiomuotoinen lausunto annetaan, se koskee poikkeuksetta tarkastuslausunnon kolmea osatekijää.

Muiden lausuntojen (ts. varauksellisen ja kielteisen) osalta tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava tarkastuslausunnossa, mihin kolmesta osatekijästä (tilinpäätös, laillisuus ja sääntöjenmukaisuus sekä hallinto- ja valvontajärjestelmä) se vaikuttaa.

Kokemuksen perusteella voidaan todeta, että yleisimmin raportoiduissa tilanteissa (hallinto- ja valvontajärjestelmän moitteetonta toimintaa sekä menojen laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan) tarkastuslausunnon sekä järjestelmätarkastuksista ja toimien tarkastuksista tehtyjen päätelmien välillä on yhteys. **Tämä taulukko on vain ohjeellinen ja edellyttää, että tarkastusviranomaisen käyttää ammatillista harkintaansa erityisesti silloin, kun on kyse tilanteista, joita seuraavassa ei mainita, tai kun tarkastusviranomaisen on tunnistanut erityisiä lieventäviä tekijöitä tarkastusaineiston perusteella.** Taulukossa kuvatulla tavalla toteutetut oikaisutoimenpiteet voivat olla rahoitusoikaisuja (joiden tarkoitus on pienentää jäännösvirhetaso korkeintaan kahteen prosenttiin) tai järjestelmään/menettelyihin liittyviä parannuksia hallinto- ja valvontajärjestelmän puutteiden korjaamiseksi ja samojen sääntöjenvastaisuuksien toistumisen välttämiseksi tulevaisuudessa tai näiden yhdistelmiä.

Taulukko 1: Odotetut tarkastuslausunnon tyypit varmuusosatekijöihin luokiteltuina (hallinto- ja valvontajärjestelmä, laillisuus ja sääntöjenmukaisuus ja tilinpäätös³⁰), ottaen huomioon kaikki saatavilla olevat tarkastustulokset ja ilmoittaen tarvittavat oikaisutoimenpiteet.

Tarkastuslausunnon tyyppi	Tarkastuslausunnon osatekijä ja kokonaisvarmuus				Tarvittavat korjaavat toimenpiteet (tarkastusviranomaisen tarkastuskertomuksessa esittämien päätelmien valossa) (joko rahoitusoikaisu tai järjestelmää/menettelyä koskevat parannukset tai molemmat)
	Hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuus (järjestelmätarkastusten tulokset, jotka on vahvistettu tai muutettu toimien tarkastusten tuloksilla – kokonaisvirhetaso ja/tai hallinto- ja valvontajärjestelmän puutteiden korjaamiseksi tehdyt parannukset)		Tilinpäätöksessä vahvistettujen menojen laillisuus ja sääntöjenmukaisuus	Tilinpäätös	
	Järjestelmätarkastusten tulokset	TER (Toimien tarkastusten tulokset)	RTER (TER, johon on tehty rahoitusoikaisu ennen tilinpäätöksen toimittamista komissiolle)		
1 - Varaukseton	Järjestelmän luokka 1 tai 2	ja $TER \leq 2\%$	ja $RTER \leq 2\%$	ja tilinpäätökseen tehdään muutoksia $\leq 2\%$	Otoksen yksittäisten virheiden korjaaminen
2 - Varauksellinen (varaamien vaikutus rajallinen)	Järjestelmän luokka 2	ja/tai $2\% < TER \leq 5\%$	Ei sovelleta ³¹	Ei sovelleta ⁴⁴	Otoksen yksittäisten virheiden korjaaminen Parannukset hallinto- ja valvontajärjestelmän mahdollisten puutteiden korjaamiseksi
3 - Varauksellinen (varaamien vaikutus)	Järjestelmän luokka 3	ja/tai $5\% < TER \leq 10\%$	ja/tai $RTER > 2\%$	ja/tai tilinpäätökseen tehtävät muutokset $> 2\%$	Ekstrapoloidut rahoitusoikaisu jännösvirhetason pienentämiseksi kahteen prosenttiin tai sen alle, ottaen huomioon tarkastusviranomaisen tarkastusten

³⁰ Tilinpäätöksen varmentamisesta annetaan lisäohjeita komission päivitettyissä tilintarkastusta koskevissa ohjeissa (EGESIF_15_0016) päivityksineen

³¹ Mitä tulee tilinpäätöksen laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden varmuusosatekijään, tarkastuslausunto joko on tai ei ole varauksellinen/kielteinen (olennainen jännösvirhetaso). Kaikki muutokset tai jännösvirheet vuositilinpäätöksessä vahvistettujen menojen olennaisuusrajan yläpuolella katsotaan toimintaan liittyväksi merkittäväksi ongelmaksi.

Tarkastuslausunnon tyyppi	Tarkastuslausunnon osatekijä ja kokonaisvarmuus				
	Hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuus (järjestelmätarkastusten tulokset, jotka on vahvistettu tai muutettu toimien tarkastusten tuloksilla – kokonaisvirhetaso ja/tai hallinto- ja valvontajärjestelmän puutteiden korjaamiseksi tehdyt parannukset)		Tilinpäätöksessä vahvistettujen menojen laillisuus ja sääntöjenmukaisuus	Tilinpäätös	Tarvittavat korjaavat toimenpiteet (tarkastusviranomaisen tarkastuskertomuksessa esittämien päätelmien valossa) (joko rahoitusoikaisu tai järjestelmää/menettelyjä koskevat parannukset tai molemmat)
	Järjestelmätarkastusten tulokset	TER (Toimien tarkastusten tulokset)	RTER (TER, johon on tehty rahoitusoikaisu ennen tilinpäätöksen toimittamista komissiolle)		
merkittävä)					tuloksena jo toteutetut oikaisu (mukaan lukien otoksen yksittäisten virheiden oikaisu) + korjaava toimintasuunnitelma hallinto- ja valvontajärjestelmän mahdollisten puutteiden korjaamiseksi + tilinpäätökseen tehtävien muutosten toteuttaminen
4 - Kielteinen	Järjestelmän luokka 4	ja/tai TER > 10 %	ja/tai RTER > 2 %	ja/tai tilinpäätökseen tehtävät muutokset > 2 %	

Edellä olevassa taulukossa 1 annetaan ohjeita tarkastuslausunnon kolmen osatekijän varmuustason määrittämiseksi yksinkertaisissa tilanteissa. Esimerkiksi jos tarkastusviranomainen katsoo, että hallinto- ja valvontajärjestelmä kuuluu luokkaan 1 tai 2 ja sekä kokonaisvirhetaso että jäännösvirhetaso ovat alle kahden prosentin olennaisuusrajan, niin hallinto- ja valvontajärjestelmää ja laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskeva tarkastuslausunto voi olla varaukseton (ellei tarkastusviranomainen katso, että ryhmään 2 luokitellulta hallinto- ja valvontajärjestelmältä vaadittavat parannukset ja korjaustoimenpiteet edellyttävät varaamaa).

Tarkastuslausuntoa laatiessaan tarkastusviranomaisen on kuitenkin otettava huomioon tarkastuslausunnon eri osatekijöistä saadut erilaiset varmuustasot ja tarkastustulokset. Jos laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden tasolla on toteutettu oikaisutoimenpiteitä missä tahansa tarkastuslausunnon laadinnan vaiheessa, tarkastusviranomainen voi mahdollisesti tarkistaa sen alkuperäistä arviota saatavilla olevien tarkastustulosten ja aineiston perusteella. Mahdollisia tapauksia on useita:

- Jos hallinto- ja valvontajärjestelmä luokitellaan ryhmään 1 tai 2 ja jos kokonaisvirhetaso on yli kaksi prosenttia, se tarkoittaa, että – tarkastusviranomaisen toimittamien järjestelmätarkastusten positiivisista arviointituloksista huolimatta – hallinto- ja valvontajärjestelmän avulla ei käytännössä pystytä riittävän hyvin estämään, havaitsemaan ja oikaisemaan sääntöjenvastaisuuksia. Näin ollen tarkastuslausunnon antaminen varauksellisena katsotaan yleisesti asianmukaiseksi hallinto- ja valvontajärjestelmän osalta (mahdollisesti vain rajallisella vaikutuksella, jos ilmoitettu kokonaisvirhetaso on kahden ja viiden prosentin välillä; jos jäännösvirhetaso on kuitenkin yli kaksi prosenttia, varauksella katsotaan olevan merkittävää vaikutusta laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden kannalta).
- Jos edellä mainitussa tapauksessa jäsenvaltio on kuitenkin toteuttanut korjaavia toimenpiteitä (ts. yksittäisiä tai ekstrapoloituja rahoitusoikaisuja jäännösvirhetason tuomiseksi kahteen prosenttiin tai sen alle) ennen kuin tarkastuskertomus on saatettu päätökseen, tarkastusviranomainen voi antaa varauksellisen lausunnon rajatulla vaikutuksella vain hallinto- ja valvontajärjestelmän vaatimien parannusten osalta, kun taas laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskeva osatekijä ei tarvitse varaamaa (jäännösvirhetaso 2 % tai alle).
- Vaihtoehtoisesti, jos vaadittujen rahoitusoikaisujen lisäksi vaaditaan korjaustoimenpiteitä hallinto- ja valvontajärjestelmän puutteiden korjaamiseksi (riippuen niiden virheiden luonteesta ja tyypistä riippuen, joiden vuoksi kokonaisvirhetaso on yli kaksi prosenttia, sekä kokonaisvirhetason vakavuudesta) ja ne toteutetaan, varaukseton lausunto voidaan antaa (sekä hallinto- ja valvontajärjestelmän että laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden osalta).
- Lausunto olisi annettava varauksellisena ja merkittävällä vaikutuksella, kun hallinto- ja valvontajärjestelmä on luokiteltu ryhmään 3 ja/tai kokonaisvirhetaso on yli viisi

prosenttia. Varauma voidaan kuitenkin rajoittaa hallinto- ja valvontajärjestelmään, jos jäännösvirhetaso on pienennetty kahteen prosenttiin tai sen alle asianmukaisten (yksittäisten ja/tai ekstrapoloitujen) rahoitusoikaisujen avulla ennen kuin varmuuden saamiseksi toimitettavat asiakirjat toimitetaan komissiolle. Jos tarkastusviranomaisella on lisäksi riittävästi aineistoa järjestelmän puutteisiin liittyvien korjaustoimenpiteiden tehokkaasta soveltamisesta ja se voisi jopa testata niiden tehokasta soveltamista ennen kuin tarkastuskertomus on saatettu päätökseen, tarkastusviranomaisen voi päättää antaa kokonaan varauksettoman lausunnon. Vaihtoehtoisesti jos järjestelmän puutteisiin liittyviä korjaavia toimenpiteitä ei ollut toteutettu, tarkastuslausunnon odotetaan pysyvän varauksellisena hallinto- ja valvontajärjestelmää koskevan varauman vuoksi, vaikka jäännösvirhetaso olisi tuotu kahteen prosenttiin tai sen alle, sillä hallinto- ja valvontajärjestelmä jatkaa sellaisten menojen tuottamista, joiden virheriski on yli viisi prosenttia.

- Jos tarkastusviranomaisen ilmoittaa tilinpäätöksessä olennaisia virheitä, lausunnon olisi oltava varauksellinen, vaikka hallinto- ja valvontajärjestelmä kuuluisi ryhmään 1 tai 2 ja sekä kokonaisvirhetaso että jäännösvirhetaso olisivat kahden prosentin olennaisuusrajan tasolla tai sen alapuolella. Tässä tapauksessa varauma koskee vain tilinpäätöksen täsmällisyyttä, kattavuutta ja/tai oikeellisuutta.

2. Tarkastuslausunnon tyypit

Varaukseton lausunto:

Toteutetun tarkastuksen perusteella katson seuraavaa:

- tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan asetuksen (EU) N:o 480/2014 29 artiklan 5 kohdan mukaisesti;
- tilityksessä esitetyt menot, joista komissiolta on pyydetty korvausta, ovat lailliset ja sääntöjenmukaiset;
- käyttöön otettu hallinto- ja valvontajärjestelmä toimii moitteettomasti.

Katson, että tarkastus ei aseta johdon vahvistuslausuman vakuutuksia kyseenalaisiksi.

[Riippumaton tarkastuselin saattaa myös liittää kansainvälisesti hyväksytyjen tarkastusstandardien mukaisesti tietyn seikan painottamista koskevan lisätiedon, joka ei vaikuta sen lausuntoon. Poikkeustapauksissa on mahdollista jättää lausunto antamatta.]

Varauksellinen lausunto:

Toteutetun tarkastuksen perusteella katson seuraavaa:

– tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan asetuksen (EU) N:o 480/2014 29 artiklan 5 kohdan mukaisesti;

– tilityksessä esitetyt menot, joista komissiolta on pyydetty korvausta, ovat lailliset ja sääntöjenmukaiset;

– käyttöön otettu hallinto- ja valvontajärjestelmä toimii moitteettomasti,

lukuun ottamatta seuraavia seikkoja [tarpeeton poistetaan]:

tilinpäätökseen liittyvien olennaisten seikkojen osalta: ...

ja/tai [tarpeeton poistetaan]

niiden tilityksessä esitettyjen menojen laillisuuteen ja sääntöjenmukaisuuteen liittyvien olennaisten seikkojen osalta, joista komissiolta on pyydetty korvausta: ...

ja/tai [tarpeeton poistetaan] hallinto- ja valvontajärjestelmän toimintaan liittyvien olennaisten seikkojen osalta:

Arvioni mukaan vaikutus on [rajallinen]/[merkittävä]. [tarpeeton poistetaan]

Vaikutus vastaa [summa euroina ja prosentteina] ilmoitetuista kokonaismenoista. Vaikutus unionin rahoitusosuuteen on ... [summa euroina].

Katson, että tarkastus ei aseta johdon vahvistuslausuman vakuutuksia kyseenalaisiksi / asettaa johdon vahvistuslausuman vakuutukset kyseenalaisiksi [tarpeeton poistetaan].

[Jos tarkastus asettaa johdon vahvistuslausuman vakuutukset kyseenalaisiksi, tarkastusviranomaisen esittää tässä kohdassa kyseiseen päätelmään johtaneet seikat.]

[Riippumaton tarkastuselin saattaa myös liittää kansainvälisesti hyväksytyjen tarkastusstandardien mukaisesti tietyn seikan painottamista koskevan lisätiedon, joka ei vaikuta sen lausuntoon. Poikkeustapauksissa on mahdollista jättää lausunto antamatta.]

Tarkastusviranomaisen olisi

- eriteltävä ja kuvailtava varaumat
- arvioitava, onko niiden vaikutus rajallinen vai merkittävä
- määriteltävä vaikutus sekä suhteessa ilmoitettuihin menoihin että absoluuttisina lukuina.

Yleisesti vaikutus kvantifioidaan kertomalla jäännösvirhetaso (prosentteina) tilinpäätöksessä vahvistetuilla menoilla (määränä), paitsi, jos varaukset liittyvät ainoastaan tilinpäätökseen. Siinä tapauksessa vaikutukseksi lasketaan tarkastusviranomaisen tilinpäätöksessä havaitsema koko virheellinen määrä.

Lisäksi kun varauma koskee vain hallinto- ja valvontajärjestelmää tai osaa siitä, tarkastusviranomaista suositellaan ilmoittamaan tilitykseen sisältyvät ja hallinto- ja valvontajärjestelmään (tai sen kyseiseen osaan) liittyvät määrät ja arvioimaan määrät, joihin varaumalla on vaikutusta³².

Kuten jäljempänä kappaleessa III.1 mainitaan, varauman hallinto- ja valvontajärjestelmään kohdistuvan vaikutuksen arvioiminen ”rajalliseksi” on aiheellista, jos on kyse sääntöjenvastaisuuksista (joita ei ole oikaistu vielä tilityksessä), jotka vastaavat yli kahta mutta alle viittä prosenttia tilityksessä vahvistetuista kokonaismenoista. Jos sääntöjenvastaisia menoja on viisi prosenttia tai yli tässä tilityksessä vahvistetuista kokonaismenoista, varauman vaikutus olisi arvioitava ”merkittäväksi”. Samoja perusteita sovelletaan silloin, kun tarkastusviranomaisen ei pysty tarkkaan arvioimaan sääntöjenvastaisuuksien määrää, vaan käytetään kiinteää määrää. Tällöin saattaa olla kyse järjestelmän puutteista.

Mitä tulee laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskeviin varauksiin, kaikissa tapauksissa, joissa jäännösvirhetaso on yli kahden prosentin, vaikutuksen katsotaan olevan merkittävä. Samoin kaikilla tilinpäätöksen varauksilla katsotaan olevan merkittävä vaikutus.

Kuten tässä kohdassa selitetään, tarkastusviranomaisen olisi selvennettävä hyvin tarkasti, liittyvätkö varaukset tilitykseen, menojen laillisuuteen ja sääntöjenmukaisuuteen vai hallinto- ja valvontajärjestelmään.

Jos on kyse useasta rahastosta rahoitettavista ohjelmista ja tilanne vaihtelee rahaston mukaan, tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava, sovelletaanko varauksia ja miten niitä sovelletaan kuhunkin rahastoon.

Kielteinen lausunto:

Toteutetun tarkastuksen perusteella katson seuraavaa:

- tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan / tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa [tarpeeton poistetaan] asetuksen (EU) N:o 480/2014 29 artiklan 5 kohdan mukaisesti;
- tilityksessä esitetyt menot, joista komissiolta on pyydetty korvausta, ovat/eivät ole lailliset ja asianmukaiset [tarpeeton poistetaan];
- käyttöön otettu hallinto- ja valvontajärjestelmä toimii/ei toimi moitteettomasti [tarpeeton poistetaan].

Tämä kielteinen lausunto perustuu seuraaviin seikkoihin [tarpeeton poistetaan]:

tilinpäätökseen liittyvien olennaisten seikkojen osalta:

³² Tämä laskelma voidaan perustaa esimerkiksi kokonaisvirhetasoon, kiinteään määrään tms.

ja/tai [tarpeeton poistetaan]

niiden tilityksessä esitettyjen menojen laillisuuteen ja sääntöjenmukaisuuteen liittyvien olennaisten seikkojen osalta, joista komissiolta on pyydetty korvausta: ...

ja/tai [tarpeeton poistetaan]

hallinto- ja valvontajärjestelmän toimintaan liittyvien olennaisten seikkojen osalta: ...

Toteutettu tarkastus asettaa johdon vahvistuslausuman vakuutukset kyseenalaisiksi seuraavin osin:...

[Riippumaton tarkastuselin saattaa myös liittää kansainvälisesti hyväksytyjen tarkastusstandardien mukaisesti tietyn seikan painottamista koskevan lisätiedon, joka ei vaikuta sen lausuntoon. Poikkeustapauksissa on mahdollista jättää lausunto antamatta.]

Edellä esitetyt varaukien vaikutusten kvantifiointia koskevat selvennykset koskevat myös kielteisiä lausuntoja.

Lisäksi erityisesti silloin, kun lausunto on varauksellinen tai kielteinen, tarkastusviranomaisen odotetaan ilmoittavan asiaankuuluvien viranomaisten suunnittelemista tai toteuttamista oikaisutoimista. Tarkastusviranomaisen olisi seurattava, että nämä toimet todella toteutetaan, ja raportoitava toteutuksesta seuraavana vuotena vuotuisen tarkastuskertomuksen kohdissa 4.5 ja 5.12.

Vuotuisia tarkastuslausuntoja annettaessa ja varmuustasoa määriteltäessä olisi asianmukaisen ammattiarvion pohjalta päätettävä, ovatko tulokset luonteeltaan niin vakavia, että on aiheellista antaa varauksellinen lausunto tai kielteinen lausunto.

Tarkastuksen rajoittaminen

Tarkastusta olisi rajoitettava silloin kuin tarkastusviranomainen ei kykene ulkoisista syistä³³ suorittamaan kaikkea tarvittavaa tarkastustyötä, joka oli suunniteltu ja jonka avulla se olisi voinut antaa validin ja perustellun tarkastuslausunnon minkä tahansa osatekijän osalta.

Kun **tarkastuksen rajoittamisen** katsotaan olevan tarpeellista, tarkastusviranomaisen olisi arvioitava sen mahdollinen vaikutus tilityksessä vahvistettuihin menoihin³⁴. Jos vaikutuksen arvioidaan olevan olennainen, varauksetonta lausuntoa ei voida antaa. Tällaisissa tapauksissa tarkastusviranomaisen olisi annettava varauksellinen lausunto tai poikkeustapauksissa harkittava lausunnon antamatta jättämistä.

Lausunnon antamatta jättäminen

³³ Esimerkiksi tarkastettavan asiakirjoihin pääsystä kieltäytyminen.

³⁴ Arviointi voi perustua tilinpäätöksen määriin, joiden osalta tarpeellista tarkastustyötä ei voitu toteuttaa.

Tarkastusviranomainen voi poikkeustapauksissa pidättäytyä lausunnosta. Näin voidaan tehdä vain, jos tarkastusviranomainen ei voi tarkastaa tilinpäätöstä (ks. jäljempänä nollatilinpäätös), ilmoitettuja menoja tai hallinto- ja valvontajärjestelmän toiminnan tehokkuutta sellaisten ulkoisten tekijöiden vuoksi, jotka eivät ole tarkastusviranomaisen vastuulla. Tällöin tarkastusviranomaisen olisi selitettävä, miksi se ei voinut antaa tarkastuslausuntoa.

Lausunnosta pidättäytyminen voidaan perustella seuraavasti:

Koska edellä olevassa kohdassa kuvattu tarkastuksen rajoittaminen on merkittävää, en ole saanut riittävästi asianmukaista todentavaa aineistoa tarkastuslausunnon perustaksi. Näin ollen en anna lausuntoa tarkastuksen rajoittamisen vuoksi seuraavista osatekijöistä:

– *tilitykset;*

ja/tai [tarpeeton poistetaan]

– *niiden tilityksessä esitettyjen menojen laillisuus ja sääntöjenmukaisuus, joista komissiolta on pyydetty korvausta;*

ja/tai [tarpeeton poistetaan]

– *hallinto- ja valvontajärjestelmän toiminnan tehokkuus.*

Lausunnon antamatta jättäminen, kun komissiolle ei ilmoiteta menoja tilivuoden aikana:

Jos komissiolle ei ole ilmoitettu lainkaan menoja tilivuodelta eikä todentamisviranomaisella ole kirjattuna tilinpäätökseen yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 41 artiklan 1 kohdan mukaisia ohjelmista rahoitusvälineisiin maksettujen rahoitusosuuksia tai kyseisen asetuksen 131 artiklan 4 kohdan mukaisia valtiontuen ennakoita, **lausunnon antamatta jättämisen** (lausunnon kaikkien kolmen osatekijän osalta) katsotaan olevan asianmukaista.

Tämä pätee, vaikka tarkastusviranomainen olisi jo suorittanut joitakin järjestelmätarkastuksia. Näiden tarkastusten tulokset ilmoitetaan tarkastuskertomuksen kappaleessa 4. Kuitenkin koska tilityksessä ei ole vahvistettuja summia, lausunnon antamatta jättämisen katsotaan olevan asianmukaista (tilityksen ja laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden vuoksi).

Tätä lähestymistapaa ei sovelleta, jos komissiolle ilmoitettujen tilivuoden menojen määrä on rajallinen. Tällaisissa tapauksissa tarkastusviranomaisen olisi annettava tarkastuslausunto tehdystä tarkastustyöstä.

3. Useasta rahastosta rahoitettavat ohjelmat, yhteiset järjestelmät ja erilaiset tarkastuslausunnot ohjelmittain

Useasta rahastosta rahoitettavien ohjelmien tapauksessa tarkastuslausunto koskee kaikkia ohjelmaan kuuluvia rahastoja.

Jos yhteinen hallinto- ja valvontajärjestelmä kattaa useiden ohjelmien ryhmän, tarkastusviranomaisen voi täytäntöönpanoasetuksen nojalla ilmoittaa yhden kokonaisvirhetason, joka perustuu ryhmään kuuluvat ohjelmat kattavaan yhteen otokseen, sekä yhden tarkastuskertomuksen, joka kattaa ryhmään kuuluvat ohjelmat. Yksittäiset tarkastuslausunnot on kuitenkin annettava kunkin ohjelman osalta täytäntöönpanoasetuksen 127 artiklan 5 kohdan mukaisesti³⁵. Tarkastuslausunnon tyyppi voi siten vaihdella eri ohjelmien välillä ohjelmien ryhmittämisestä huolimatta. Jos järjestelmätarkastuksissa tai yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän satunnaisotannassa havaittujen virheiden analyysissä ilmenee merkittäviä puutteita yksittäisessä (tai useammassa) järjestelmään kuuluvassa ohjelmassa, tarkastusviranomaisen voi harkita antavansa erillisen tarkastuslausunnon kyseisen ohjelman (tai kyseisten ohjelmien) osalta³⁶. Tätä tarkoitusta varten tarkastusviranomaisen voi syöttää SFC2014:ssä eri tarkastuslausunnot kullekin yhteiseen hallinto- ja valvontajärjestelmään kuuluvalla ohjelmalle. Tarkastusviranomaisen odotetaan selittävän tarkastuskertomuksessa tarkastusaineisto ja löydökset, jota tukevat erillisiä tarkastuslausuntoja saman hallinto- ja valvontajärjestelmän sisällä.

4. Puutteellinen tarkastuslausunto

Komissio katsoo, että muun muassa seuraavat tapaukset merkitsevät puutteellista tarkastuslausuntoa:

- Annetaan varaukseton lausunto, vaikka komissiolle ei ilmoitettu menoja viitetilivuoden osalta (ks. edellä myös lausunnon antamatta jättämistä koskeva kohta)
- Annetaan varaukseton lausunto, vaikka viitetilivuoden menoja koskevaa toimien tarkastusta ei ole suoritettu
- Annetaan varaukseton lausunto, vaikka tarkastusviranomaisen ei ole tarkastanut merkittävää osaa otokseen kuuluvista toimista (olennainen vaikutus kokonaisvirhetasoon)
- Annetaan varaukseton lausunto, vaikka kokonaisvirhetaso ylitti olennaisuusrajan ja/tai järjestelmätarkastuksissa havaittiin merkittäviä puutteita eivätkä kansalliset viranomaiset toteuttaneet asianmukaisia oikaisutoimenpiteitä (ks. näiden ohjeiden kohta II.5) ajoissa ennen tarkastuslausunnon antamista

³⁵ Asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 5 kohdan mukaan ”Tarkastusviranomaisen on laadittava: (a) tarkastuslausunto ... (b) tarkastuskertomus ... Jos useampaan toimenpideohjelmaan sovelletaan yhteistä hallinto- ja valvontajärjestelmää, ensimmäisen alakohdan b alakohdassa vaaditut tiedot voidaan koota yhteen kertomukseen”.

³⁶ Edellyttäen, että tarkastusviranomaisella on riittävästi tarkastusaineistoa erillisten tarkastuslausuntojen laatimiseksi yhteistä hallinto- ja valvontajärjestelmää koskevan yksittäisen otannan ohjelmista, ks. myös kohta 5.3 koskien tätä otosta.

- Tarkastusta rajoitettiin, sillä tarkastusviranomaisen katsotaan, että toimien tarkastuksen otos ei ole edustava, eikä tarkastusviranomaisen ole laajentanut otosta tai poiminut täydentävää otosta
- Lausunto jätetään antamatta, koska toimien tarkastuksia tai muita tarkastuksia koskevat kuulemismenettelyt olivat kesken.

IV. TARKASTUSVIRANOMAISTEN VIRHEIDENKÄSITTELY LUOTETTAVAN KOKONAISVIRHETASON MÄÄRITTÄMISEKSI JA ILMOITTAMISEKSI VUOTUISISSA TARKASTUSKERTOMUKSISSA

Tämän kohdan tarkoituksena on antaa ohjeet jäsenvaltion viranomaisille, tarkemmin sanottuna tarkastusviranomaisille, tehtyjen tarkastusten (erityisesti toimien tarkastusten) yhteydessä havaittujen virheiden käsittelyä ja arviointia varten. Tässä kohdassa selvennetään myös kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason laskentaa sekä niihin liittyviä oikaisutoimia ja niiden vaikutusta tarkastusviranomaisen yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan a alakohdan mukaisesti antamaan tarkastuslausuntoon.

Lisäksi tässä kohdassa annetaan lisätietoja seuraavista komission ohjeista:

- *Tarkastusviranomaisten otantamenetelmiä koskevat ohjeet* (GESIF_16-0014-01, 20.1.2017 ja sen myöhemmät muutokset), jäljempänä ”otantaa koskevat ohjeet”
- *Tilintarkastusta koskevat ohjeet jäsenvaltioille* (EGESIF 15_0016) päivityksineen
- *Ohjeet peruutetuista, takaisin perityistä ja takaisin perittävästä määristä sekä määristä, joita ei saada perityiksi takaisin* (EGESIF 15_0017) päivityksineen.

1. Virheiden arviointi

1.1 Yleiskatsaus virhetyypeistä

Kuten kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa (erityisesti ISA 530) vaaditaan, tarkastuskertomuksessa olisi esitettävä tarkastusviranomaisen toimien tarkastusten yhteydessä havaittujen virheiden arviointi sekä oikaisevat ja korjaavat toimenpiteet (ks. kohta IV.3 jäljempänä). Kyseisissä tarkastuksissa havaitut virheet voivat olla satunnaisia, systeemisiä, tunnettuja, tai harvinaisissa olosuhteissa epäsäännöllisiä. Nämä käsitteet selitetään jäljempänä olevissa kohdissa.

Virhearvioinnin jälkeen tarkastusviranomaisen olisi laskettava kokonaisvirhetaso ja jäännösvirhetaso (jossa huomioidaan toteutetut oikaisut) jäljempänä kohdissa IV.2 ja IV.4 selitetyllä tavalla. Tarkastusviranomaisen olisi pyrittävä suunnittelemaan työnsä niin, että tarkastus tehdään asianmukaisesti ja jäsenvaltiot voivat toteuttaa oikaisutoimenpiteet ajoissa

ennen varmuuden saamiseksi toimitettavien asiakirjojen toimittamista ja sisällyttää ne asianmukaisesti ohjelmien tilinpäätöksiin. Tarkastusviranomaisen käyttämä ammatillinen harkinta virheiden arvioinnissa olisi selitettävä tarkastuskertomuksessa.

1.2 Satunnaisvirheet

Virheet, joita tarkastusviranomaisen ei pidä systeemisinä tai epäsäännöllisinä, luokitellaan satunnaisvirheiksi. Tämän käsitteen yhteydessä pidetään todennäköisenä, että tarkastetussa otoksessa havaittuja satunnaisvirheitä esiintyy myös tarkastamattomassa perusjoukossa, koska otos on edustava. Siten nämä virheet on sisällytettävä arvioituun virhetasoon – ks. kohta IV.2 jäljempänä.

Satunnaisvirheiden arvioinnin laskentatapa riippuu valitusta otantamenetelmästä, kuten tarkastusviranomaisten otantamenetelmiä koskevissa ohjeissa on kuvattu.

1.3 Systemiset virheet

Systemiset virheet ovat sellaisia tarkastetussa otoksessa havaittuja virheitä, jotka vaikuttavat tarkastamattomaan perusjoukkoon ja joita esiintyy tarkoin määritetyissä ja samankaltaisissa olosuhteissa. Yleensä tällaisten virheiden taustalla on hallinto- ja valvontajärjestelmän (osien) heikosti toimivia valvontamenettelyjä. Kun mahdollinen systeminen virhe havaitaan, joudutaan tekemään lisätyötä, jotta voidaan todeta virheen laajuus ja suorittaa sen perusteella kvantifiointi. Tämä tarkoittaa sitä, että olisi tunnistettava kaikki perusjoukon tilanteet, jotka saattavat sisältää otoksessa havaitun kaltaisen virheen, jotta voitaisiin rajoittaa systemisen virheen kokonaisvaikutusta perusjoukkoon³⁷. Asetuksen (EY) N:o 1303/2013 143 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasti: ”Kun on kyse systeemisestä sääntöjenvastaisuudesta, jäsenvaltion on laajennettava tutkimuksiaan siten, että ne kattavat kaikki toimet, joissa on voinut aiheutua sääntöjenvastaisuuksia.”

Tarkastusviranomaisten otantamenetelmiä koskevissa ohjeissa on selvennyksiä arviointiin, kun löydetään sekä satunnais- että systeemisiä virheitä.

Systemiset virheet voi laskea kokonaisvirhetasoon eri tavoin kahdessa eri tapauksessa:

- a) Jäsenvaltio on rajoittanut systemisen virheen esiintyvyyttä kaikissa sen vaikutusalaan kuuluvissa toimissa, jotta se voisi määrittää sen täsmällisen vaikutuksen perusjoukkoon. Otoksessa havaittua systeemistä virhettä ei ekstrapoloida, vaan lisätään absoluuttisena määränä kokonaisvirhetason sisältämään virhemäärään.

³⁷ Tietty virhe voidaan havaita esimerkiksi toimessa, joka on saanut osarahoitusta rahoitusjärjestelyihin liittyvästä toimintalinjasta. Virhe saattaa esiintyä saman toimintalinjan muissa toimissa. Tarkastusviranomaisen on selvitettävä yhteistyössä hallintoviranomaisen kanssa, onko kyse tästä.

b) Komissiolle raportoinnin vaiheessa jäsenvaltio onnistui rajoittamaan systeemisen virheen laajuutta koko perusjoukossa vain osittain (systeemisen virheen täsmällisestä vaikutuksesta ei ole saatavilla tietoja). Otoksessa havaittua systeemistä virhettä käsitellään satunnaisvirheenä (ja siten se ekstrapoloidaan) kokonaisvirhetason laskennassa.

Mitä tulee viitetilivuoden osalta ilmoitettuihin menoihin, kaikki (kokonaan tai osittain) korjattuja systeemiä virheitä vastaavat toteutetut rahoitusoikaisut ja mahdolliset niihin liittyvät määrät, jotka on poistettu tilinpäätöksestä keskeneräisen arvioinnin vuoksi (ts. menoerä, johon systeeminen virhe on mahdollisesti vaikuttanut, on poistettu lisätarkastuksia varten systeemisen virheen rajoittamiseksi) on otettava huomioon jäännösvirhetasoa laskettaessa (ks. kohta IV.4 jäljempänä)³⁸.

1.4 Epäsäännölliset virheet

Virhe, joka ei sinänsä ole edustava perusjoukon virheisiin nähden, on epäsäännöllinen virhe. Tilastollinen otos edustaa perusjoukkoa. Siksi epäsäännöllisiä virheitä olisi ilmoitettava vain erittäin harvinaisissa ja hyvin perustelluissa olosuhteissa. Tämän käsitteen usein toistuva käyttö ilman hyvää perustetta voi heikentää kokonaisvirhetason laskennan ja tarkastusviranomaisen tarkastuslausunnon luotettavuutta.

Tarkastusviranomaisen on annettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa suuri varmuus siitä, että virhe ei todella edusta perusjoukkoa, ja selostettava, millä täydentävillä tarkastusmenettelyillä epäsäännöllisen virheen esiintyminen on todettu, kuten vaaditaan kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 530, jossa tarkennetaan edelleen:

”A.19. Silloin kun virheellisyyden on todettu olevan poikkeuksellinen, se voidaan jättää ulkopuolelle projisoitaessa virheellisyyksiä perusjoukkoon. Tällaisen virheellisyyden vaikutus pitää kuitenkin ottaa huomioon muiden kuin poikkeuksellisten virheellisyyksien projisoinnin tuloksen lisäksi, jos virheellisyyttä ei korjata”.

A.22. Jos kyseessä on yksittäisten tapahtumien tarkastus, tilintarkastajan paras arvio perusjoukossa olevasta virheellisyydestä on ennakoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen epäsäännöllisen virheellisyyden kanssa. Silloin kun ennakoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen epäsäännöllisen virheellisyyden kanssa ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisyyden, otos ei anna kohtuullista perustaa tarkastettavaa perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille. (...)”

³⁸ Poikkeustapauksissa, joissa systeemiä virheitä ei ole vielä kokonaan rajoitettu, kyseiset virheet voidaan jättää pois jäännösvirhetason laskennasta (arvo D) edellyttäen, että (1) systeeminen virhe esiintyi vain rajallisessa menoerän osassa ja (2) koko menoerä, johon systeeminen virhe on mahdollisesti vaikuttanut, on poistettu tilinpäätöksestä arviointia varten, jotta systeeminen virhe voitaisiin kokonaan rajata.

Tämä tarkoittaa, että epäsäännöllisen virheen määrä on lisättävä kokonaisvirhetason laskentaan, jos sitä ei ole oikaistu, kuten jäljempänä kohdassa IV.2 mainitaan.

Jos epäsäännöllinen virhe on oikaistu ennen tarkastuskertomuksen toimittamista komissiolle (maksupyynnössä tai tilinpäätöksessä tai sen luonnoksessa), sitä ei lasketa mukaan kokonaisvirhetasoon ja sitä vastaava oikaisu olisi jätettävä pois jäännösvirhetasoa laskettaessa. Tätä lähestymistapaa sovelletaan ainoastaan epäsäännöllisiin virheisiin niiden poikkeuksellisen luonteen vuoksi, kuten edellä lainatussa tilintarkastusstandardissa pidetään lähtökohtana.

Erityistapauksessa tarkastusviranomaisen voi löytää samasta toimesta erilaisia sääntöjenvastaisuuksia, joista yhden katsotaan olevan epäsäännöllinen virhe. Tässä tapauksessa virheen satunnainen osa olisi projisoitava perusjoukkoon. Samasta toimesta löytynyt epäsäännöllinen virhe lisätään kokonaisvirhetasoon, paitsi jos se oikaistaan ennen tarkastuskertomuksen toimittamista. Kun satunnaisvirhe edustaa muita perusjoukkoon kuuluvia mahdollisia virheitä, se olisi ekstrapoloitava koskemaan jäljellä olevan perusjoukon menoja, jotta kokonaisvirhetaso voidaan arvioida oikein.

1.5 Tunnetut virheet

Virheen erityistyyppi, jota ei saa sekoittaa systeemiseen virheeseen ja joka esiintyy, kun tietyn otoksen jostakin toimesta/maksupyynnöstä löytynyt virhe johtaa siihen, että tarkastaja löytää yhden tai useamman virheen otoksen ulkopuolelta samasta toimesta. Tällainen virhe voidaan luokitella ”tunnetuksi virheeksi”³⁹. Tunnetuille virheille suositellaan seuraavaa käsittelytapaa:

Otokseen kuuluva satunnaisvirhe (ts. virhe, joka johti tunnetun virheen havaitsemiseen otannon ulkopuolella) on ekstrapoloitava samalla tavalla kuin muutkin satunnaisvirheet. Otokseen kuulumattoman tunnetun virheen summaa ei lisätä kokonaisvirhetasoon. Tämä suositus johtuu siitä, että toisin kuin rajoitettujen systeemisten virheiden tapauksissa, tunnettujen virheiden rajoittaminen tehdään useimmiten sen toimen tasolla, jossa virhe havaittiin. Tämä prosessi ei vahvista sitä, jääkö perusjoukkoon muita toimia, joihin tämän tyyppinen virhe vaikutti. Tunnettu virhe olisi kuitenkin korjattava.

Myös edellisiä tilivuusia koskevat tunnetut virheet olisi korjattava. Niitä ei kuitenkaan sisällytetä raportoitavan tilivuoden kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason laskentaan.

³⁹ Esimerkiksi jos sopimus todetaan lainvastaiseksi julkisia hankintoja koskevien sääntöjen mukaisesti, on todennäköistä, että osa siihen liittyvistä sääntöjenvastaisista menoista on ilmoitettu kyseisen toimen osalta tarkastetun otoksen sisältämässä maksupyynnössä tai laskussa. Kyseisen toimen jäljelle jäävät menot on ehkä ilmoitettu maksupyynnöinä tai laskuina, jotka eivät kuulu otokseen, tarkastetussa perusjoukossa tai edellisen vuoden perusjoukossa.

2. Kokonaisvirhetaso (TER)

2.1 Kokonaisvirhetason laskeminen

Yleisesti kaikki toimien tarkastusten satunnaisotoksesta löydetyt virheet on otettava huomioon kokonaisvirhetasoa laskettaessa⁴⁰. Kokonaisvirhetason laskennassa olisi näin ollen otettava huomioon tarkastusviranomaisen tekemä analyysi yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 1 kohdan mukaisesti suoritettujen toimien tarkastusten yhteydessä havaituista virhetyypeistä⁴¹.

Kokonaisvirhetaso vastaa siten virheen seuraavien osatekijöiden summaa: arvioidut satunnaisvirheet, kattavissa ositteissa mahdollisesti esiintyvät satunnaisvirheet, rajalliset systeemiset virheet ja mahdolliset korjaamattomat epäsäännölliset virheet.

Näin saatu kokonaisvirhemäärä jaetaan sitten viitetilivuoden otannan perusjoukon menojen summalla, jotta saadaan kokonaisvirhetaso – ks. myös vuokaavio liitteessä 3.

Kokonaisvirhetaso on siten paras tapa arvioida perusjoukon⁴² virheen tasoa kyseisen tilivuoden osalta. Tarkastuskertomuksessa esitettävän virhetason olisi vastattava virhetasoa ennen mahdollisia jäsenvaltion toteuttamia oikaisutoimenpiteitä⁴³.

2.2 Erityistapaukset

2.2.1 *Hallintoviranomaisen, välittävän elimen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat virheet toimien tarkastuksen alaisissa menoissa*

2.2.1.1 *Hallintoviranomaisen, välittävän elimen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat ja käsittelemät sääntöjenvastaisuudet, joita ei ollut vielä oikaistu ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa*

Kuten edellä todetaan, kaikki havaitut sääntöjenvastaisuudet on pääsääntöisesti otettava huomioon kokonaisvirhetason laskennassa ja niistä on ilmoitettava tarkastuskertomuksessa. Tähän sisältyy tarkastusviranomaisen (toimien tarkastuksen aikana) havaitsemat sääntöjenvastaisuudet, jotka on jo havaittu (erityisesti hallintoviranomaisen, välittävän elimen tai todentamisviranomaisen toimesta) ennen kuin tarkastusviranomaisen suoritti otannan, mutta joita jäsenvaltio ei ole vielä korjannut.

⁴⁰ Sääntöjenvastaisuuksiin liittymättömiä ylisuurina ilmoitettuja menoja (kuten kirjoitusvirhe kopioidessa tai kirjoitettaessa tietoja manuaalisesti) ei katsota virheiksi kokonaisvirhetason laskennassa.

⁴¹ Kuten edellä kohdassa IV.1 on kuvattu.

⁴² Poikkeustapauksissa, joissa otoksen yksittäisten virheiden ja tarkastustyössä havaittujen (ja tilivuoden menoihin liittyvien) tunnettujen virheiden summa on suurempi kuin otoksen arvioitu virhetaso, tarkastusviranomaisen olisi pidettävä näiden virheiden summaa arvioitua virhetasoa parempana perusjoukon virheen arviointina. Tällaisissa tapauksissa tarkastuskertomuksessa olisi esitettävä molemmat virheet.

⁴³ Lukuun ottamatta joitakin hallintoviranomaisen tai muun elimen havaitsemia virhetapauksia ennen tarkastusviranomaisen otantavalintaa, kuten on selvennetty jäljempänä kohdassa IV.2.2.

Kyseiset sääntöjenvastaisuudet voidaan jättää pois kokonaisvirhetason arvioinnista ja laskennasta, jos on olemassa asiakirjanäyttöä siitä, että:

- kansalliset viranomaiset ovat havainneet sääntöjenvastaisuuden ja olivat jo ryhtyneet tarvittaviin toimenpiteisiin (esim. aloittaneet takaisinperintämenettelyn) ennen kuin tarkastusviranomaisen suoritti otannan, ja
- sääntöjenvastainen summa on korjattu joko maksupyynnössä tilivuoden aikana tai komissiolle toimitettavassa tilinpäätöksessä (tai sen luonnoksessa).

Joka tapauksessa sääntöjenvastaisuuden käsittely olisi raportoitava ja selitettävä nimenomaisesti ja selkeästi tarkastuskertomuksen kohdassa 5, joka käsittelee toimien tarkastuksia.

2.2.1.2 Ennen tarkastusviranomaisen otantaa havaitut mutta puutteellisesti korjatut sääntöjenvastaisuudet

Tarkastusviranomaisen voi tarkastustensa aikana havaita, että sääntöjenvastaisuus oli havaittu edellisessä tarkastuksessa (erityisesti hallintoviranomaisen, välittävän elimen tai todentamisviranomaisen toimesta) tai auditoinnissa, mutta sovellettu korjaustaso oli liian alhainen. Tässä tapauksessa ero tarkastusviranomaisen määrittämästä oikaisusta johtuvan summan ja todellisen oikaistun summan välillä (komissiolle jätetyn maksatushakemuksen tasolla ennen kuin tarkastusviranomaisen suoritti otannan) on otettava huomioon kokonaisvirhetasoa laskettaessa.

2.2.1.3 Menojen sisältämät sääntöjenvastaisuudet, jotka on korjattu tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen

Tarkastusviranomaisen voi toimien tarkastuksia suorittaessaan havaita sääntöjenvastaisia menoja, jotka jäsenvaltio on korjannut (poistanut tai korvannut) toimien otannan valinnan jälkeen. Tarkastusviranomaisen voi käytännössä noudattaa seuraavia kahta vaihtoehtoista toimintamallia paikan päällä tehtävien tarkastusten osalta:

- (1) Jos oikaistut sääntöjenvastaiset menot koskevat tietyn toimen kaikkia menoja tarkastusviranomaisen poimimassa otoksessa, tarkastusviranomaisen ei tarvitse suorittaa paikan päällä tehtävää tarkastusta kyseisen toimen osalta. Otosta ei pitäisi muuttaa eli kyseistä toimea ei pitäisi korvata toisella.
- (2) Jos oikaistut sääntöjenvastaiset menot koskevat vain osaa tietyn toimen menoista (eli niiden vahvistaminen on osittain evätty) tarkastusviranomaisen poimimassa otoksessa, tarkastusviranomaisen olisi tarkastettava toimi, jotta se voisi havaita, onko komission maksatushakemukseen jäänyt osa virheetön.

Sääntöjenvastaiset menot olisi otettava molemmissa tapauksessa huomioon kokonaisvirhetasoa laskettaessa, kohdassa IV.2.2.1.1 mainituin poikkeuksin.

2.2.2 Sääntöjenvastaiset määrät, jotka ovat alle 250 euroa

Sääntöjenvastaisia määriä, joiden summa on alle 250 euroa⁴⁴, ei tarvitse hyvittää unionin budjettiin (eikä niitä siten tarvitse vähentää vahvistetuista määristä). Ne on kuitenkin sisällytettävä kokonaisvirhetason laskentaan, arvioiden virheen koko perusjoukossa sekä hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuudessa.

2.2.3 Hankkeen menojen ”puskuri”

Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 1 kohdan mukaisia toimien tarkastuksia varten, kuten asetuksen (EU) 480/2014 28 artiklan 3 kohdassa tarkennetaan, vain komissiolle toimitetuissa maksatushakemuksissa ilmoitettavat menot muodostavat näiden tarkistusten perusjoukon. Näin ollen tarkastusviranomaisten odotetaan arvioivan virheen vain suhteessa kyseisiin menoihin.

Tämän vuoksi vuosien 2007–2013 ohjeissa⁴⁵ kuvailtua menopuskuriin perustuvaa nettoutusta hanketasolla ei enää sovelleta. Tarkastusviranomaisia, jotka ovat käyttäneet vuosien 2007–2013 ohjeiden kohdan 5.5 mukaista käytäntöä, neuvotaan muuttamaan käytäntöjään vastaavasti viimeistään varmuuden saamiseksi toimitettavissa asiakirjoissa, jotka on toimitettava helmikuussa 2020 ja jotka koskevat tilivuoden 2018–2019 toimien tarkastuksia. Tarkastusviranomaisen olisi konsultoitava komissiota erityistapausten käsittelystä tässä asiassa.

2.2.4 Liian suurien summien nettouttaminen liian pienillä summilla

Kun virhe liittyy virheellisesti liian suurina ilmoitettuihin menoihin, liian pieninä ilmoitettuja menoja ei saisi vähentää liian suurista menoista kokonaisvirhetasoa laskettaessa.

2.2.5 Miten petokset ja petosepäilyt tulisi ottaa huomioon virhetasossa?

2.2.5.1 Petokset

Tarkastetun otoksen menot, jotka liittyvät petokseen, jonka kansallinen oikeusviranomainen on todennut päätöksellä/viranomaistoimenpiteellä tai toimivaltainen EU:n tai kansallinen

⁴⁴ Lisätietoja 250 euron kynnyksarvon laskentaa varten annetaan kohdassa 10 komission *ohjeissa peruutetuista, takaisin perityistä ja takaisin perittävistä määristä sekä määristä, joita ei saada perityiksi takaisin* (EGESIF 15_0017) päivityksineen

⁴⁵ Ks. komission vuotuisissa tarkastuskertomuksissa ilmoitettujen virheiden käsittelyä koskevat ohjeet (COCOF_11-0041-01-FI), kohta 5.5

viranomainen on tunnistanut päätelmiä sisältämässä virallisessa asiakirjassa/raportissa⁴⁶ tutkinnan seurauksena, katsotaan kokonaisvirhetasoon sisällytettäväksi virheeksi.

2.2.5.2 *Petosepäilyt*

Kun tarkastusviranomaisella on otokseen kuuluvia menoja koskevaan petosepäilyyn liittyviä todisteita, kyseiset menot voidaan laskea virheeksi (satunnaiseksi, systeemiseksi tai epäsäännölliseksi) ja sisällyttää kokonaisvirhetasoon saatavilla olevien todisteiden ja tarkastusviranomaisen ammatillisen harkinnan perusteella.

Tarkastusviranomaisen olisi joka tapauksessa tehtävä kyseisiin menoihin kohdistuva tarkastustyönsä sen toteamiseksi, esiintyykö menoissa sääntöjenvastaisuuksia, mahdollisen petostutkinnan tuloksista huolimatta. Havaittuihin sääntöjenvastaisuuksiin liittyvät virheet sisällytetään kokonaisvirhetasoon (elleivät ne jo sisälly virheeseen petosepäilyn vuoksi).

Jos satunnaisotokseen sisältyy menoerä, jota tarkastusviranomainen ei voi tarkistaa kirjausketjun puutteellisuuden (koska asiaankuuluvat toimivaltaiset viranomaiset säilyttävät tositteita petosepäilyä johtuen) vuoksi, tarkastusviranomainen voi korvata otokseen kuuluvan toimen/maksupyynnön toisella poimimalla satunnaisotoksen jäljellä olevasta perusjoukosta käyttämällä samaa otantamenetelmää, jos tämä voidaan tehdä ajoissa ennen tarkastuskertomuksen toimittamista.

Jos tarkastusviranomainen ei ole korvannut kyseistä otokseen kuuluvaa toimea/maksupyyntöä ja jos sääntöjenvastaisuuden laskenta ei ole mahdollista saatavilla olevien tietojen perusteella, tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava tarkastuskertomuksessa tapaukset, jotka liittyvät tähän poikkeavaan tilanteeseen, ja sen mahdollinen vaikutus kokonaisvirhetason laskentaan⁴⁷ ja tarkastusviranomaisen lausuntoon.

2.2.6 *Olisiko konkurssit tai maksukyvyttömyysmenettelyt otettava huomioon virhetason määrittämisessä?*

Kun tarkastusviranomainen on sisällyttänyt otokseensa toimen, johon kohdistuu konkurssi- tai maksukyvyttömyysmenettely, niin että toimen tavoitteet tai muut tuen ehdot eivät täyty (esim. valtiontuki liittyy työpaikkojen luomiseen yksityisessä yrityksessä), mutta ei ole viitteitä hallintoviranomaisen huolimattomuudesta yhteisrahoitustoimen valinnassa, tulisiko kyseisen toimen osalta ilmoitettu menoerä sisällyttää kokonaisvirhetasoon?

⁴⁶ Petoksen voi todeta korruptiontorjuntaan/petoksentorjuntaan erikoistuneet EU:n tai kansalliset hallinto- tai rikostutkintaelimet (esim. Euroopan petostentorjuntavirasto (OLAF) tai kunkin jäsenvaltion petostentorjunnan yhteistyöstä vastaava yksikkö (AFCOS)).

⁴⁷ Vaikutus voidaan ilmaista kokonaisvirhetason kasvuna, jos virheen osuus kyseisistä menoista on 100 % ja se sisällytetään kokonaisvirhetason laskentaan.

Tähän kysymykseen vastaamiseksi on tärkeää ottaa huomioon yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 71 artiklan 4 kohta: ”*Edellä olevaa 1, 2 ja 3 kohtaa ei sovelleta rahoitusvälineisiin maksettuihin tai niiden maksamiin rahoitusosuuksiin eikä toimiin, joita koskee tuotannollisen toiminnan lopettaminen sellaisen konkurssin seurauksena, joka ei ole petollinen.*”

Tämän säännöksen valossa komissio katsoo, että jos tuotannollinen toiminta on päättynyt petosta sisältämättömän konkurssin seurauksena, jäsenvaltion ei tarvitse tutkia kyseistä sääntöjenvastaisuutta tai tehdä siihen liittyviä rahoitusoikaisuja. Jäsenvaltion ja komission ei siten tarvitse ryhtyä toimenpiteisiin aiheettomasti maksettujen määrien palauttamiseksi.

Tästä päättelystä seuraa, että kun yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 71 artiklan 4 kohtaa sovelletaan, konkurssitapauksessa ei katsota olevan kokonaisvirhetasoon liittyvää virhettä.

Maksukyvyttömyys/konkurssi ei tietenkään vaikuta tarkastusviranomaisen tarpeeseen varmistua siitä, että toimeen kuuluva menoerä on laillinen ja sääntöjenmukainen muiden sovellettavien säännösten osalta.

Maksukyvyttömyys- tai konkurssitapaus aiheuttaisi kokonaisvirhetasoon luettavan virheen vain kahdessa tilanteessa:

- 1) Kun se liittyy toimivaltaisen kansallisen oikeuselimen tai toimivaltaisen EU:n tai kansallisen viranomaisen toteamaan petokseen, jolloin oikaisun olisi katettava kyseinen menoerä kokonaisuudessaan.
- 2) Kun se liittyy hallintoviranomaisen riittämättömään valintamenettelyyn (ts. yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 125 artiklan 3 kohdan rikkomiseen), jolloin virhe voi olla 5 %, 10 %, 25 % tai 100 % kyseisen toimen ilmoitetuista menoista, perustuen tarkastusviranomaisen ammatilliseen harkintaan ottaen huomioon asetuksen (EU) N:o 480/2014⁴⁸ 31 artiklan säännökset.

Jos yksi kahdesta edellä mainitusta tapauksesta pätee, tarkastusviranomaisen olisi otettava huomioon myös tapahtuneen konkurssin ajankohta seuraavalla tavalla⁴⁹:

- 1) Jos maksukyvyttömyys tapahtui ennen otoksen poimintaa ja hallintoviranomainen on reagoinut viipymättä kumoamalla tukisopimuksen ja aloittamalla takaisinperintämenettelyn⁵⁰, tilanne muistuttaa edellä kohdassa IV.2.2.1.1 kuvattua

⁴⁸ 100 % virheellinen määrä olisi perusteltu, jos hallintoviranomainen ei ole tarkistanut, onko tuensaajan taloudellinen tilanne tyydyttävä (ts. se ei johtaisi konkurssiin), mikä oli edellytys toimen valitsemiseksi.

⁴⁹ Kuten seuraa edellä olevasta kohdasta IV.2.2.1.

⁵⁰ Hallintoviranomaisen toimenpiteet voivat riippua myös maksukyvyttömyyteen ja konkurssiin liittyvistä kansallisista säännöistä ja menettelyistä. Tarkastusviranomaisen olisi käytettävä ammatillista harkintaa analysoidessaan hallintoviranomaisen reagoinnin ajoitusta tosiasialliseen konkurssi- tai maksukyvyttömyystilanteeseen.

tilannetta. Tässä tapauksessa sääntöjenvastaisuus voidaan sulkea pois, kun arvioidaan satunnaisvirheitä perusjoukossa.

- 2) Jos maksukyvyttömyys tapahtui ennen otoksen poimintaa (siten hallintoviranomainen on ryhtynyt toimiin ainoastaan otoksen poiminnan jälkeen), sääntöjenvastaisuus on katsottava satunnaisvirheeksi, joka sisällytetään satunnaisvirheiden arvioon (ellei epäsäännölliselle virheelle löydy perusteluja).

2.2.7 Millainen lähestymistapa tarkastusviranomaisen olisi otettava tapauksessa, jossa otannan kohteena olevien toimien tositteet ovat kadonneet tai vahingoittuneet ns. ylivoimaisen esteen vuoksi (esim. luonnonkatastrofit)?

Jos tuensaajan säilyttämät tositteet ovat kadonneet tai vahingoittuneet ns. ylivoimaisen esteen vuoksi (kirjausketjun puutteet esimerkiksi luonnonkatastrofien vuoksi), tarkastusviranomaisen olisi pyydettävä asianmukaisia kansallisia viranomaisia palauttamaan kirjausketju käyttämällä elektronisessa muodossa olevia asiakirjoja ja muita lähteitä (esim. alihankkijat, tavarantoimittajat, pankit). Kirjausketjun palautuksen on tapahduttava kuitenkin kohtuullisissa rajoissa (ottaen huomioon ajan ja hallinnolliset toimet), sillä sen palauttaminen voi aiheuttaa kohtuuttomia ja perusteettomia haasteita tarkastuksen kohteena olevalle yhteisölle tosiasioista ja olosuhteista riippuen. Päätöksenteossa on käytettävä ammatillista harkintaa.

On myös mahdollista, että vaikka kirjausketju on puutteellinen, puuttuvat asiakirjat eivät ole ratkaisevia sen määrittämisessä, onko kyseinen menoerä tukikelpoinen, jolloin tarkastusviranomaisen voi päättää toimen käsittelyn. Tässä tapauksessa tarkastusviranomaisen olisi ilmoitettava tämä tieto tarkastuskertomuksessa.

Kun toimen kirjausketjua ei todella voida palauttaa (edes osittain) ylivoimaisen esteen vuoksi (esim. luonnonkatastrofit) tai siksi, että palautuksen kustannukset ovat suuremmat kuin kirjausketjun varmistamisesta saatava hyöty, hallintoviranomaisen olisi saatava vahvistus (esim. kirje tuensaajalta tai välittävältä elimeltä) siitä, että näin tapahtui ja että kaikki pyrkimykset asiakirjojen palauttamiseksi epäonnistuivat. Tämän tiedon olisi oltava hyväksyttävää kansallisille tarkastusviranomaisille. Tämän vahvistuksen nojalla hallintoviranomainen voisi sitten päätellä, että yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 140 artiklaa (asiakirjojen saatavuus) ei voida noudattaa kyseisten toimien osalta ylivoimaisen esteen vuoksi.

Hallintoviranomaisella olisi oltava luettelo kaikista toimista, joihin asia vaikuttaa, ja ne olisi jätettävä pois otannassa käytetystä perusjoukosta, jos ylivoimaisen esteen aiheuttanut tapahtuma tapahtui etukäteen. Jos tarkastusviranomaisen on jo valinnut kyseiset toimet paikan päällä tehtävää tarkastusta varten eikä vaihtoehtoisia menettelyjä voi valita menojen tukikelpoisuuden varmistamiseksi, ne voidaan korvata muilla toimilla.

Tarkastusviranomaisen voi arvioidun virhetason laskemiseksi näissä tapauksissa käyttää analogisesti komission ehdottamia malleja suhteellisia valvontajärjestelyjä varten. Nämä

mallit, jotka on esitetty tarkastusviranomaisten otantamenettelyjä koskevista ohjeista, on suunniteltu virhetason laskemiseksi koko ilmoitettujen menojen perusjoukolle, kun taas osa tästä perusjoukosta suljettiin pois 148 artiklan mukaisten järjestelyjen vuoksi (tai käytettiin korvaavia otantayksiköitä)⁵¹.

3. Oikaisutoimenpiteet

3.1 Oikaistun virheen käsite jäännösvirhetasoa määritettäessä ja tarkastuslausunnossa

Komissiolle jokaisen virhetyypin oikaiseminen on paras vaihtoehto. Kun jokainen virhetyyppi analysoidaan ja oikaistaan, noudatetaan paremmin kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ts. ISA 530) virhearviointia koskevia vaatimuksia. Siten tarkastusviranomaisen olisi pyrittävä suunnittelemaan työnsä niin, että jäsenvaltio voi soveltaa tätä vaihtoehtoa ajoissa ennen tarkastuskertomuksen toimittamista.

Kaikki havaitut virheet on oikaistava, mukaan lukien satunnaisvirheet, järjestelmävirheet, tunnetut virheet ja epäsäännölliset virheet.

Jos jäännösvirhetaso jää kaikkien asianmukaisten oikaisujen jälkeen kahden prosentin olennaisuusrajan yläpuolelle, tämä merkitsee jäljellä olevaa olennaista virhetasoa ohjelman menoissa. Tällaisissa tapauksissa jäsenvaltion viranomaisten⁵² odotetaan soveltavan muita rahoitusoikaisuja (ekstrapoloimalla) sen varmistamiseksi, että jäännösvirhetaso laskee kahteen prosenttiin tai sen alle⁵³ ja että tarkastusviranomaisen voi antaa varauksettoman tarkastuslausunnon ohjelman tilinpäätöksessä vahvistettavien menojen laillisuudesta ja sääntöjenmukaisuudesta. Lisäksi todetut järjestelmäheikkoudet olisi korjattava asianmukaisesti, jotta ehkäistään samanlaisten virheiden toistuminen tulevaisuuden menoilmoituksissa.

Jos jäsenvaltio päättää olla soveltamatta ekstrapoloituja oikaisuja tilinpäätökseen, tarkastusviranomaisen on mainittava tämä tarkastuslausunnossa (laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskeva varauksellinen lausunto katsottaisiin tarkoituksenmukaiseksi)⁵⁴.

⁵¹ Näitä malleja voitaisiin käyttää myös virhetason laskemiseen, kun otantayksiköitä on poistettu tai korvattu muista syistä.

⁵² Hallintoviranomainen tai todentamisviranomaisen hallinto- ja valvontajärjestelmästä riippuen.

⁵³ Liite 4 sisältää esimerkkejä ekstrapoloitujen rahoitusoikaisun laskennasta jäännösriskin pienentämiseksi olennaisuusrajan tasolle (esimerkit B ja C.2)

⁵⁴ Varauksellisen lausunnon antamisen jälkeen komissio arvioi huolellisesti kyseiset tapaukset ja toteuttaa tarvittavat korjaustoimenpiteet, mukaan lukien rahoitusoikaisumenettelyn vireillepano, sisältäen mahdollisen

Virhe katsotaan jäännösvirhetason ja tarkastuslausunnon kannalta oikaistuksi seuraavissa tapauksissa:

1) kun sääntöjenvastainen määrä on poistettu komissiolle toimitetusta välimaksatushakemuksesta viitetilivuoden aikana (tähän liittyvät oikaisu on ilmoitettava ohjelman tilinpäätöksen liitteessä 2)

tai

2) kun sääntöjenvastainen määrä on vähennetty ohjelman tilinpäätöksestä tai sen luonnoksesta ennen kuin tarkastuskertomus on saatettu päätökseen (kyseiset oikaisu on ilmoitettava ohjelman tilinpäätöksen liitteessä 8).

Määrien, jotka on vähennetty tilinpäätöksestä yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan nojalla (ts. käynnissä olevan arvioinnin alaiset määrät), ei katsota olevan rahoitusoikaisuja jäännösvirhetason laskennassa (selitetty kohdassa IV.5 jäljempänä). Kyseiset summat voidaan kuitenkin ottaa huomioon tarkastusviranomaisen tarkastuslausunnossa, kun arvioidaan hallinto- tai todentamisviranomaisen korjaustoimenpiteitä havaittujen virheiden oikaisemiseksi⁵⁵.

Lisäohjeita tarkastuslausunnon oikaisuista on kohdissa II.9, III.1 ja tässä kohdassa, sekä tilintarkastusta koskevien ohjeiden kohdassa 6.

Tarkastusviranomaisen tarkistaa ohjelman tilinpäätöksessä ilmoitetut hallinto- tai todentamisviranomaisen tekemät oikaisu lopullisessa tilinpäätösluonnoksen arvioinnissaan.

3.2 Systemisten virheiden korjaaminen

Kun tarkastusviranomaisen on havainnut systemisiä virheitä, sen olisi ilmoitettava tarkastuskertomuksessa, ovatko seuraavat toteutuneet:

1) Niiden komissiolle ilmoitettujen menojen kokonaismäärä, joihin kyseiset systemiset virheet vaikuttavat, on määritetty ja vastuuviranomaiset ovat toteuttaneet tarvittavan rahoitusoikaisun. Hallintoviranomaisen voi tarkastusviranomaisen valvonnassa rajata systemisen virheen tarkastamattomissa menoissa. Käytännössä tämä valvonta merkitsee sitä, että tarkastusviranomaisen on arvioitava hallintoviranomaisen työn laatu ja toimitettava tarkastuskertomuksessa erillinen vahvistus työn asiamukaisesta suorittamisesta ja päätelmien tarkoituksenmukaisuudesta.

nettorahoitusoikaisun, edellyttäen että yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 145 artiklan 7 kohdan ehdot täyttyvät.

⁵⁵ Esimerkiksi silloin, kun tarkastusviranomaisen on havainnut systemisen ongelman ja hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen on päättänyt vähentää sen vaikutusalaan mahdollisesti kuuluvat menot tilinpäätöksestä lisäarviointia ja laskentaa varten.

2) Jos systeemistä virhettä ei ole vielä täysin rajattu ennen varmuuden saamiseksi toimitettavien asiakirjojen toimittamista, jäsenvaltio on oikaissut vähintään jo todetun sääntöjenvastaisen menoeran. Jäljelle jäävä tarkastetussa perusjoukossa esiintyvä menoera, johon tämä systeeminen virhe on mahdollisesti vaikuttanut, voidaan sitten vähentää tilinpäätöksestä yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 mukaisesti, sillä tarvitaan lisätarkistuksia.

3) Kansalliset vastuuviranomaiset ovat käsitelleet asianmukaisesti mahdolliset järjestelmän puutteet, jotta voitaisiin välttää olennaisten virheiden riski tulevaisuuden maksatushakemuksissa.

3.3 Virheiden korjaaminen sovellettaessa aliotantaa

Kun tarkastusviranomaisen on käyttänyt toimien tarkastuksessa aliotantaa ja aliotokseen sisältyvissä menoissa on havaittu sääntöjenvastaisuuksia, jäsenvaltion viranomaisten olisi oikaistava vähintään tarkastusviranomaisen tarkastetun aliotoksen perusteella havaitsemat yksittäiset sääntöjenvastaisuudet. Lisäksi jäsenvaltion viranomaiset (hallinto- tai todentamisviranomaiset) voivat tehdä lisäoikaisuja, jotta voidaan vähentää riskiä tukeen oikeuttamattomista menoista tilinpäätöksessä (jäännösvirhetasona ilmaistuna). Erityisesti seuraavat vaihtoehdot ovat mahdollisia:

- 1) Jäsenvaltion viranomaiset tekevät rahoitusoikaisun, joka vastaa aliotoksen ekstrapoloitua virhettä otantayksikön tasolla
- 2) Jäsenvaltion viranomaiset tunnistavat ja oikaisevat täsmällisen virhemäärän otantayksikössä otantayksikön jäljelle jääviä menoja koskevien lisätarkastusten perusteella. Jos varmennusta ei ole saatu päätökseen tilinpäätöksen toimitusajankohtana, kyseiset menot voidaan vähentää tilinpäätöksestä siksi, että niiden laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskeva arviointi on meneillään (yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohta), jotta voitaisiin edelleen vähentää tukeen oikeuttamattomien menojen riskiä tilinpäätöksessä.

Näin ollen tarkastusviranomaisen tarkastuksen seurauksena otantayksikön (toimi, hanke tai maksupyyntö) tasolla sovelletun oikaisun määrä voi olla eri kuin ekstrapoloitun virheen määrä otantayksikön tasolla, jota käytetään ekstrapoloinnissa koko perusjoukkoon.

4. Jäännösvirhetaso (RTER)

Tarkastusviranomaisen olisi myös laskettava ja ilmoitettava tarkastuskertomuksessa jäännösvirhetaso eli perusjoukkoon jäävä virhemäärä asianmukaisten rahoitusoikaisujen toteuttamisen jälkeen. Jäännösvirhetasoa olisi sitten verrattava olennaisuusrajaan, jotta voidaan päätellä, ovatko tilinpäätöksessä vahvistetut menot olennaisesti virheellisiä vai eivät.

Jäännösvirhetaso vastaa kokonaisvirhetasoa (sovellettuna perusjoukkoon ilman keskeneräisen arvioinnin alaisia määriä ja muita negatiivisia määriä), josta on vähennetty tarkastusviranomaisen havaitsemiin virheisiin liittyvät rahoitusoikaisut, jotka on tehty ennen kuin jäsenvaltio on toimittanut tilinpäätöksen (tai muut jäsenvaltion tekemät oikaisut, jos kyseisillä oikaisuilla on tarkoitus pienentää tarkastusviranomaisen tunnistamia riskejä). Esimerkki jäännösvirhetason laskennasta esitetään alla olevassa taulukossa.

Taulukko 2: Esimerkki jäännösvirhetason laskentamallista, joka sisältää kaikki otoksen ulkopuoliset ja olennaisen virheen sisältävät, käynnissä olevan arvioinnin kohteena olevat määrät sekä yksittäiset oikaisut, joiden tarkoitus on laskea se olennaisuusrajan tasolle⁵⁶

A	Tarkastuksen kohteena oleva perusjoukko (ts. positiivinen otannan perusjoukko ⁵⁷)	1000
B	Tarkastetut menot	100
C	Otoksesta löytyneet virheet	2
D	Kokonaisvirhetaso ekstrapoloinnin jälkeen	2,20 %
E ₁	137 artiklan 2 kohdan alaiset määrät (arviointi kesken)	50
E ₂	Muut negatiiviset määrät, jotka vähentävät viitetilivuodelta alun perin ilmoitettuja menoja	0
F=A-E	Perusjoukko ilman käynnissä olevaa arviointia (1000 - 50) ja ilman muita negatiivisia määriä, jotka vähentävät viitetilivuodelta alun perin ilmoitettuja menoja ⁵⁸	950
G=D*F	Riskinalainen määrä (2,2 % * 950)	20,9
H	Tarkastusviranomaisen havaitsemiin virheisiin liittyvät tai hallinto- tai todentamisiviranomaisen toteuttamat rahoitusoikaisut, jos kyseisillä oikaisuilla pyritään vähentämään tarkastusviranomaisen tarkastuksissa havaittuja riskejä ⁵⁹	2
I=F-H	Tilinpäätöksessä vahvistettava määrä (950 - 2)	948
J=G-H	Riskinalainen jäännösmäärä (20,9 - 2)	18,9

⁵⁶ Liite 4 sisältää lisäesimerkkejä, jotka kuvaavat jäännösriskin laskentaa ja erilaisten negatiivisten otantayksiköiden vaikutusta sen laskentaan.

⁵⁷ Ks. otantaa koskevat ohjeet

⁵⁸ Yksinkertaistuksen vuoksi tässä esimerkissä oletetaan, että kyseisiä määriä ei ole. H-arvoon sisältyviä oikaisuja ja positiivisesta perusjoukosta A-arvoon kuuluvan perusjoukon määrittämiseksi (ks. otantaa koskevien ohjeiden kohta 4.6) jo vähennettyjä oikaisuja ei tulisi ottaa huomioon näissä määrissä.

⁵⁹ Ekstrapoloidut oikaisut tai systeemiin virheisiin liittyvät oikaisut.

K=J/I	Jäännösvirhetaso (RTER)	1,99 % (≤ 2,0 %)
-------	-------------------------	---------------------

Edellä olevan taulukon 2 esimerkki perustuu yksinkertaisimpaan skenaarioon, jossa tarkastusviranomainen ei ole havainnut tai rajannut otoksen ulkopuolisia systeemiä virheitä eikä tunnettuja virheitä toimien tarkastusten yhteydessä (ts. jossa kokonaisvirhetaso koostuu vain arvioiduista satunnaisvirheistä ja yksittäisten virheiden oikaiseminen riittää laskemaan jäännösvirhetason olennaisuusrajan alapuolelle)⁶⁰.

Edellä olevan taulukon arvot ovat seuraavat:

Arvo A: Positiivinen otoksen perusjoukko, josta tarkastusviranomainen poimii otoksen toimien tarkastusta varten.

Arvo B: Otoksen piirissä tarkistettavat menot (aliotannan tapauksessa olisi otettava huomioon vain tosiasiallisesti tarkastettavat menot).

Arvo C: Kaikki tarkastusviranomaisen otannassa havaitsemat virheet.

Arvo D: Kokonaisvirhetaso (kokonaisvirhe ekstrapoloituna koskemaan koko tarkastuksen perusjoukkoa).

Arvo E: Arvojen E_1 ja E_2 summa.

Arvo E_1 : Tilinpäätöksestä vähennetyt määrät käynnissä olevan menojen laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan arvioinnin vuoksi.

Arvo E_2 : Muut negatiiviset määrät, jotka vähentävät viitetilivuodelta alun perin ilmoitettuja menoja (ellei niitä ole jo vähennetty positiivisten arvojen perusjoukosta, kun A-perusjoukko laadittiin). Kyseiset negatiiviset määrät voivat sisältää:

- Rahoitusoikaisuja, jotka liittyvät muihin sääntöjenvastaisuuksiin kuin niihin, jotka sisältyvät arvoon H, esimerkiksi:
 - oikaisuja viitetilivuotta koskevassa maksatushakemuksessa aiemmin ilmoitettuihin menoihin liittyvien hallinnollisten tarkastusten perusteella tai
 - rahoitusoikaisuja, jotka liittyvät sääntöjenvastaisuuksia sisältäviin erityistapauksiin, jotka havaittiin ja käsiteltiin jo ennen kuin tarkastusviranomainen poimi otoksen, jos ne vähennettiin komissiolle ilmoitettavasta määrästä.
- Sääntöjenvastaisuuteen liittymättömiä vähennyksiä, esimerkiksi kirjoitusvirheitä (esimerkiksi tilinpäätöksen vastakirjauksia, jotka eivät vastaa rahoitusoikaisuja), toimien

⁶⁰ Kun kokonaisvirhetaso sisältää systeemisen virheen, ks. kohta IV.3.2.

siirtoja yhdestä ohjelmasta toiseen (tai yhden ohjelman sisällä) tai hankkeen peruuttamista koskevia hallinnon päätöksiä.

Tässä kohdin on huomattava, että negatiivisia summia, jotka peruuttavat menoja edellisiltä tilivuosilta, ei voida sisällyttää jäännösriskin laskentaan.

Arvo F: Tarkastukseen kuuluva perusjoukko (arvo A) ilman käynnissä olevan arvioinnin kohteena olevia määriä (arvo E_1) ja muita negatiivisia määriä, jotka vähentävät viitetilivuodelta alun perin ilmoitettuja menoja (arvo E_2).

Arvo G: Riskinalainen määrä, jossa ei oteta huomioon mitään tarkastusviranomaisen tarkastuksista johtuvia rahoitusoikaisuja.

Arvo H: Tarkastusviranomaisen tarkastusten tuloksena tehdyt rahoitusoikaisut, jotka vähentävät perusjoukon riskinalaista määrää. Kyseisiin oikaisuihin voi sisältyä:

- Tarkastusviranomaisen toimien tarkastusten seurauksena toteutettuja rahoitusoikaisuja.

Kyseiset oikaisut tehdään yleensä kokonaisvirhetason määrittämisen jälkeen (esim. yksittäisiä satunnaisvirheitä ja systeemisiä virheitä koskevat oikaisut). Arvoon H voidaan kuitenkin sisällyttää myös rahoitusoikaisuja, jotka jäsenvaltio on tehnyt tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen, jos kyseisten oikaisujen tarkoitus on vähentää tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksissa havaitsemia riskejä. Tyypillinen esimerkki tästä ovat oikaisut, jotka perustuvat hallintoviranomaisen työhön, jonka tarkoituksena on ollut määrittää tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksissa havaitsemien systeemisten sääntöjenvastaisuuksien laajuus.

Kaikki jäännösvirhetason laskennassa arvoon H sisältyvät oikaisut olisi ilmoitettava tarkastuskertomuksen kohdan 10.2. F-sarakkeessa (Toimien tarkastusten tulokset):

Taulukko 3

Toimien tarkastusten tulokset

Ohjelman nimi	A	B		C		D	E	F	G	H
	Sitä perusjoukkoa vastaava määrä euroina, josta otos on poimittu ⁽¹⁾	Tilivuotta koskevat menot, jotka on tarkastettu satunnaisotannassa		Ei-tilastollisen satunnaisotannan kattavuus ⁽²⁾		Sääntöjen vastaisen menojen määrä satunnaisotannassa	Kokonaisvirhetaso ⁽³⁾	Kokonaisvirhetason johdosta tehdyt oikaisut	Jäännöskokonaisvirhetaso	Muut tarkastetut menot ⁽⁴⁾
		Määrä ⁽⁵⁾	% ⁽⁶⁾	Katetut toimet, %	Katetut menot, %					

F-sarakkeeseen sisällytettyjen asianmukaisten oikaisujen olisi vastattava tilinpäätöksen liitteiden 2 ja 8 viimeisellä rivillä ilmoitettuja määriä.

- Otoksen ulkopuoliset tunnettuihin virheisiin liittyvät toteutetut rahoitusoikaisut
- Tarkastusviranomaisen järjestelmätarkastusten (mukaan lukien temaattisten tarkastusten) aikana havaitsemia virheitä koskevat toteutetut rahoitusoikaisut

Järjestelmätarkastusten (valvontatestauksen) aikana havaittuja virheitä ei lisätä kokonaisvirhemäärään vaan ne on oikaistava ja ilmoitettava vuotuisen tarkastuskertomuksen kohdassa 4 ja ne voidaan ottaa huomioon jäännösvirhetason laskennassa arvolla H.

Sen lisäksi, että tarkastusviranomaisen käyttää ammatillista harkintaansa arvoon H sisällytettävien rahoitusoikaisujen valinnassa, sillä tulisi olla myös kohtuullinen varmuus siitä, että rahoitusoikaisut ovat todella tarkastusviranomaisen tarkastuksista johtuvia lopullisia oikaisuja eivätkä käynnissä olevien arviointien alaisia menoja tai muita arvoon E kuuluvia vähennyksiä.

Menojen peruuttamisiin liittyviä negatiivisia määriä edellisiltä tilivuosilta ei voida sisällyttää arvoihin E ja H.

Arvo I: Tilinpäätöksessä vahvistettava määrä, johon mahdollisesti tehdään lisäoikaisuja jäännösvirhetason pienentämiseksi 2 prosenttiin tai sen alle, tarpeen vaatiessa.

Arvot J ja K: Nämä arvot antavat tietoa tilinpäätöksessä vahvistettujen menojen jäännösriskistä (absoluuttisena määränä ja prosenttiosuutena eli jäännösvirhetasona).

5. Kokonaisvirhetason/jäännösvirhetason laskeminen ja menojen laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan meneillään olevan arvioinnin kohteena olevat määrät (yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohta)

Laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan meneillään olevan arvioinnin kohteena olevien määrien käsite on esitetty asetuksen (EU) 1303/2013 137 artiklan 2 kohdassa. 137 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Jos jäsenvaltio jättää tilityksestään pois välimaksatushakemukseen tilivuoden osalta aiemmin sisältyneitä menoja siksi, että näiden menojen laillisuuden ja asianmukaisuuden arviointi on käynnissä, tällaiset menot tai niiden osat, jotka myöhemmin todetaan laillisiksi ja asianmukaisiksi, voidaan sisällyttää kokonaan tai osittain jotakin seuraavaa tilivuotta koskevaan välimaksatushakemukseen”.

Kun käsitellään määriä, joiden laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden arviointi on kesken, kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason laskennassa olisi noudatettava seuraavia yleisiä periaatteita:

- Kaikki toimien tarkastukset on saatettava päätökseen ja niiden tulokset otettava huomioon kokonaisvirhetason laskennassa, joka olisi ennakoitava siten kuin on selitetty otantaa koskevissa ohjeissa.
- Virheiden ekstrapolointi tarkastusviranomaisen otoksesta ei riipu siitä, luokitellaanko jotkin summat keskeneräisen arvioinnin piiriin edes silloin, kun tarkastusviranomaisen suorittamaa toimien tarkastusta koskevaa kuulemismenettelyä ei ole vielä saatu päätökseen, kuten selitetään tarkemmin jäljempänä.
- Jäännösvirhetaso heijastaa vain tilinpäätöksessä vahvistettuja menoja koskevaa jäännösriskiä. Siten keskeneräisen (137 artiklan 2 kohdan mukaisen) arvioinnin kohteena olevat määrät on poistettava perusjoukosta jäännösvirhetasoa laskettaessa.
- Jos jäsenvaltio päättää jättää ohjelman tilinpäätöksestä pois osan perusjoukon sisältämistä menoista kyseisen menoerän laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta koskevan arvioinnin keskeneräisyyden vuoksi, näin poistettu ja meneillään olevan arvioinnin kohteena oleva määrä ei saisi sisältää mitään oikaisuja, jotka on toteutettu tarkastusviranomaisen havaitseman virheen seurauksena⁶¹.

⁶¹ Esimerkki: Tarkastusviranomainen havaitsi 5 000 euron arvoisessa toimessa 1 000 euron virheen, minkä jälkeen todentamisviranomainen päätti poistaa 1 000 euron suuruisen määrän tilinpäätöksestä. Samalla hallintoviranomainen päätti jättää tilinpäätöksen ulkopuolelle kaikki toimet yhdeltä toimintalinjalta, jonka ilmoitettujen menojen kokonaismäärä oli 200 000 euroa (mukaan lukien kyseinen 5 000 euron arvoinen toimi), vähentääkseen valtiontuen edellytyksiin liittyvää riskiä. Tässä tapauksessa keskeneräisen arvioinnin vuoksi

Esimerkkejä jäännösvirhetason laskentamalleista tapauksissa, joihin sisältyy meneillään olevan arvioinnin kohteena olevia määriä, annetaan liitteessä 4.

Lisäksi tarkastusviranomaisen olisi käytettävä käynnissä olevan arvioinnin kohteena olevien määrien vahvistamisessa (E_1) ja tarkastusviranomaisen suorittamissa toimien tarkastuksissa havaittujen virheiden käsittelyssä ja kokonaisvirhetason ja jäännösvirhetason laskennassa seuraavaa lähestymistapaa suhteessa toimien tarkastusten tuloksiin:

väliaikaisesti poistettavan määrän olisi oltava 199 000 euroa (200 000 euroa miinus 1 000 euron oikaisu yksittäiseen toimeen, jossa virhe havaittiin).

a) Tarkastusviranomaisen lopullisessa tarkastusraportissa esitettyjen virheiden määrä (toimien tarkastukset saatettu päätökseen):

- Kaikki toimien tarkastuksissa havaitut virheelliset määrät olisi sisällytettävä kokonaisvirhetason laskentaan lukuun ottamatta tunnettuja virheitä ja oikaistuja epäsäännöllisiä virheitä (C-arvo kohdan IV.4 taulukossa 2).
- Mahdolliset vastaavat rahoitusoikaisut (mukaan lukien sekä yksittäiset että ekstrapoloidut oikaisut), jotka on vähennetty tilinpäätöksestä, sisällytetään jäännösvirhetason laskentaan (ja otetaan huomioon taulukon 2 arvossa H). Kyseiset oikaisut katsotaan lopullisiksi, minkä vuoksi niitä ei voida pitää keskeneräisen arvioinnin alaisina eikä niitä pitäisi sisällyttää taulukon 2 arvoon E.
- Jos vastaavia rahoitusoikaisuja ei ole tehty ts. niitä ei ole vähennetty tilinpäätöksestä (esimerkiksi siksi, että hallinto- tai todentamisviranomaisen vastustaa tarkastuslöydöstä tai oikaisuehdotusta), tarkastusviranomaisen ei tulisi ottaa niitä huomioon jäännösvirhetason laskennassa. Tarkastusviranomaisen olisi raportoitava tämä tarkastuskertomuksessa ja otettava se huomioon tarkastuslausunnossa.

b) Virheiden alustavat määrät (keskeneräiset toimien tarkastukset):

Kyseisten tapausten pitäisi olla hyvin poikkeuksellisia⁶², sillä huolellisen tarkastusviranomaisen tulisi suunnitella toimien tarkastukset siten, että se saa työnsä valmiiksi ajoissa tarkastuskertomuksen saattamiseksi päätökseen ja asianmukaisesti perustellun tarkastuslausunnon antamiseksi osana varmuuden saamiseksi toimitettavia asiakirjoja.

- Kaikki toimessa havaittua alustavaa enimmäisvirhettä vastaavat virhemäärät, jotka on esitetty tarkastusviranomaisen tarkastusraporttien luonnoksissa⁶³, olisi sisällytettävä kokonaisvirhetason laskentaan (taulukon 2 arvo C).
- Mitä tulee jäännösvirhetason laskentaan, kyseisiä mahdollisten virheiden määriä olisi käsiteltävä keskeneräisen arvioinnin piiriin kuuluvina (ts. ne olisi vähennettävä tilinpäätöksestä yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 137 artiklan 2 kohdan perusteella ja sisällytettävä taulukon 2 arvoon E₁), elleivät jäsenvaltion viranomaiset päättä vähentää näitä määriä lopullisina rahoitusoikaisuuina (jolloin ne lisätään taulukon 2 arvoon H).

⁶² Poikkeuksellinen tilanne, joka voi kyseenalaistaa tarkastusviranomaisen KR 16:n toiminnan, joka on olennainen edellytys hallinto- ja valvontajärjestelmän tehokkaalle toiminnalle (ks. asetuksen N:o 480/2014 30 artikla).

⁶³ Jos tarkastusraportin luonnosta ei ole vielä toimitettu, olisi otettava huomioon tarkastusviranomaisen jo suorittamaan työhön perustuva arvio mahdollisen virheen enimmäistasosta. Jos tarkastusviranomaisen ei ole vielä tehnyt lainkaan tarkastustyötä kyseisistä menoista, alustavan virheen olisi oltava 100 %.

- Kuten edellä kohdassa II.5 jo mainittiin, kaikki ekstrapoloidut rahoitusoikaisut, joiden tarkoitus on pienentää jäännösvirhetaso kahteen prosenttiin tai sen alle, katsotaan lopullisiksi. Tämä koskee myös tapauksia, joissa kokonaisvirhetason tai jäännösvirhetason laskennassa käytettiin virheiden alustavia määriä johtuen toimen keskeneräisistä tarkastuksista / kuulemismenettelystä. Tulokseksi saatuja ekstrapoloituja rahoitusoikaisuja ei siten voida korjata myöhemmin, vaikka vastaavan toimen tarkastetut menot katsottaisiin myöhemmin tukikelpoisiksi tarkastusviranomaisen lopullisessa tarkastusraportissa⁶⁴.

⁶⁴ Ottaen huomioon jäännösriskin vuosittaisen laskennan on siksi tärkeää varmistaa, että toimien tarkastukset suunnitellaan ja järjestetään siten, että tarkastusviranomaisen saa lopullisen kokonaisvirhetason laskettua hyvissä ajoin tilinpäätöstä varten.

LIITE 1 – VUOTUISEN TARKASTUSKERTOMUKSEN MALLIN KOHTA 10.1

”JÄRJESTELMÄTARKASTUSTEN TULOKSET”

Tarkastettu taho	Rahasto (useasta rahastosta rahoitettava toimenpideohjelma)	Tarkastuksen otsikko	Lopullisen tarkastuksen päivämäärä	Toimenpideohjelma: [CCI ja toimenpideohjelman nimi]													Yleisarviointi (ryhmä 1, 2, 3, 4) [sitien kuin ne on määritelty asetuksen (EU) N:o 480/2014 liitteen IV taulukossa 2]	Huomautukset
				Keskeiset vaatimukset (KR) (soveltuvin osin) [sitien kuin ne on määritelty asetuksen (EU) N:o 480/2014 liitteen IV taulukossa 1]														
				KR 1	KR 2	KR 3	KR 4	KR 5	KR 6	KR 7	KR 8	KR 9	KR 10	KR 11	KR 12	KR 13		
MA																		
Välittävä elin (elimet)																		
CA																		

Huomautus: Huom. Harmaalla merkityt taulukon kohdat viittaavat keskeisiin vaatimuksiin, joita ei sovelleta tarkastettuun yksikköön.

LIITE 2 – VUOTUISEN TARKASTUSKERTOMUKSEN MALLIN KOHTA 10.2 ”TOIMIEN TARKASTUSTEN TULOKSET”

Rahasto	Ohjelman CCI-koodi	Ohjelman nimi	A	B	C	D	E	F	G	H	I
			Sitä perusjoukkoa vastaava määrä euroina, josta otos on poimittu ⁶⁵	Tilivuotta koskevat menot, jotka on tarkastettu satunnaisotoksessa	Ei-tilastollisen satunnaisotoksen kattavuus ⁶⁶	Sääntöjen vastaisten menojen määrä satunnaisotoksessa	Kokonaisvirhetaso (TER) ⁶⁷	Kokonaisvirhetason johdosta tehdyt oikaisut	Jäännös virhetaso (RTER) ⁶⁸	Muut tarkastetut menot ⁶⁹	Muissa tarkastetuissa menoissa todettujen sääntöjen vastaisten menojen määrä
				Määrä ⁷⁰	% ⁷¹	Katetut toimet, %					

⁶⁵Sarake A viittaa perusjoukkoon, josta satunnaisotos on poimittu, ts. todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmään viety tukikelpoisten menojen kokonaismäärä, joka on sisällytetty komissiolle esitettyihin maksatushakemuksiin asetuksen (EU) N:o 1303/2013 137 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti, vähennettynä mahdollisilla negatiivisilla otantayksiköillä. Esimerkiksi jos tukikelpoisiksi menoiksi on ilmoitettu 23 miljoonaa euroa, ja tähän sisältyy negatiivisia otantayksiköitä 3 miljoonaa euroa, sarakkeessa A ilmoitettava määrä on 26 miljoonaa euroa, joka vastaa positiivisten summien perusjoukkoa. Tarvittaessa selvitykset annetaan kohdassa 5.4.

⁶⁶Tässä viitataan asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 1 kohdan viimeisessä alakohdassa säädettyihin kattavuuden vähimmäisrajoihin, kun käytetään muihin kuin tilastollisiin menetelmiin perustuvaa otosta. Vaatimus, jonka mukaan otoksen on katettava 10 prosenttia ilmoitetuista menoista käytettäessä ei-tilastollista otantamenetelmää (yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 1 kohta), viittaa otokseen sisältyviin menoihin riippumatta aliotannan käytöstä. Tämä tarkoittaa, että otoksen on katettava vähintään 10 prosenttia ilmoitetuista menoista, mutta silloin kun käytetään aliotantaa, tosiasiallisesti tarkastettuja menoja voi itse asiassa olla vähemmän.

⁶⁷Kokonaisvirhetaso on arvioitujen satunnaisvirheiden, systeemisten virheiden ja oikaisemattomien epäsäännöllisten virheiden yhteismäärä jaettuna perusjoukolla delegoidun asetuksen 28 artiklan 14 kohdan mukaisesti. Jos ilmoitetut menot sisältävät negatiivisia otantayksiköitä, niitä on käsiteltävä erillisenä perusjoukkona. Silloin kokonaisvirhetaso lasketaan suhteessa positiivisten otantayksiköiden perusjoukkoon. Kokonaisvirhetaso lasketaan ennen kuin mahdolliset rahoitusoikaisut tehdään tarkastettuun otokseen tai perusjoukkoon, josta satunnaisotos on poimittu. Jos satunnaisotos kattaa useamman kuin yhden rahaston tai ohjelman, sarakkeessa E esitetty (laskettu) kokonaisvirhetaso koskee koko perusjoukkoa. Jos ositusta käytetään, lisätietoja ositteesta on annettava kohdassa 5.7.

⁶⁸Lisätietoja jäännösvirhetasosta on näiden ohjeiden kohdassa 5.

⁶⁹H-sarake viittaa menoihin, jotka on tarkastettu täydentävän otoksen yhteydessä.

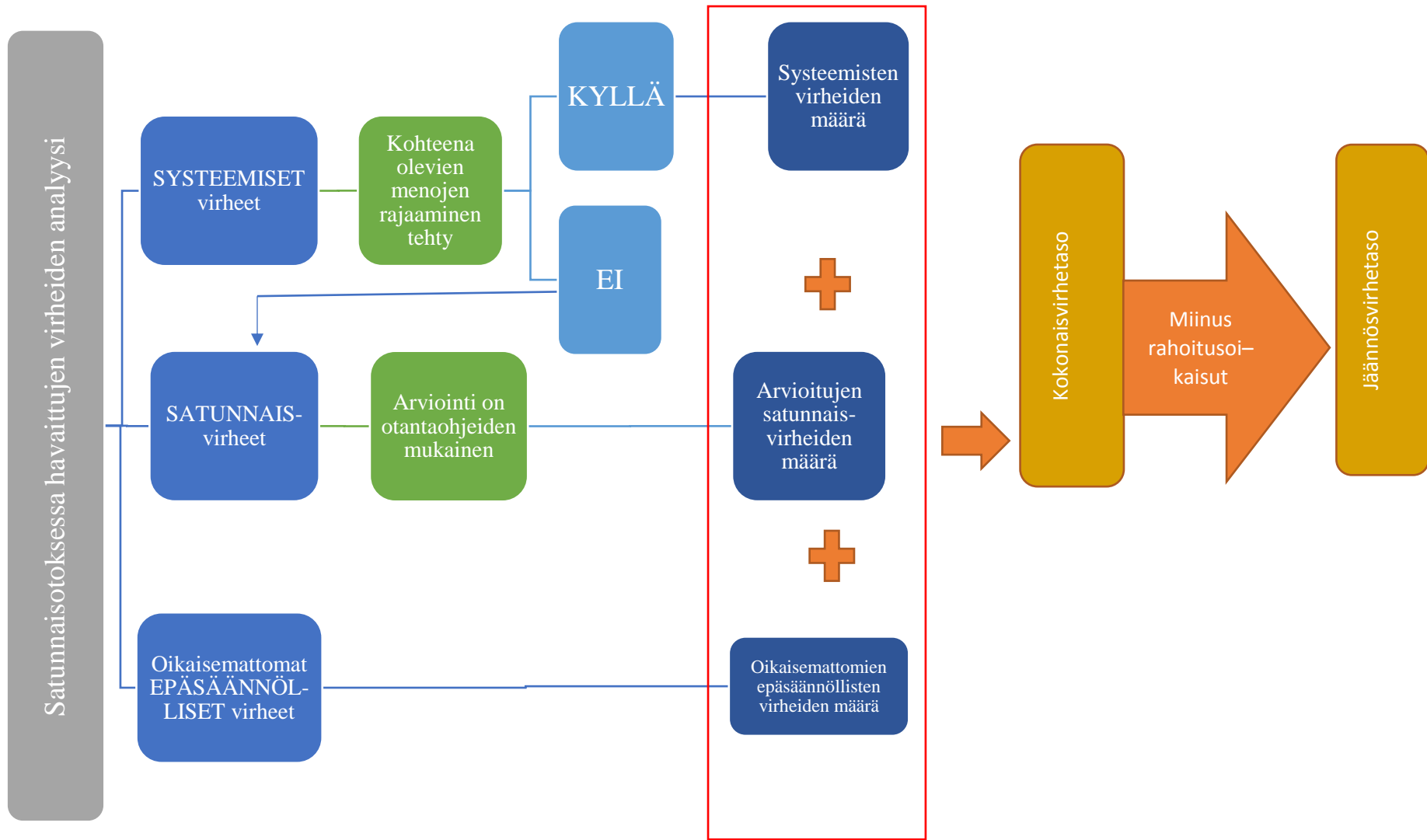
⁷⁰Tarkastettujen menojen määrä (jos käytetään asetuksen (EU) N:o 480/2014 28 artiklan 9 kohdassa tarkoitettua aliotantaa, vain kyseisen asetuksen 27 artiklan mukaisesti tosiasiallisesti tarkastettujen menojen määrä ilmoitetaan tässä sarakkeessa).

⁷¹Tarkastettujen menojen prosenttiosuus suhteessa perusjoukkoon.

EGESIF_15-0002-04
17/12/2018

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

LIITE 3 – KOKONAISVIRHETASON JA JÄÄNNÖSVIRHETASON VUOKAAVIO



LIITE 4 – ESIMERKKEJÄ JÄÄNNÖSVIRHETASON LASKENNASTA

LIITE 5 – HANKELÖYDÖSTEN LUOKITTELU