



EUROOPAN KOMISSIO

Aluepolitiikan pääosasto

Työllisyys-, sosiaali- ja tasa-arvoasioiden pääosasto

VUOTUISISSA TARKASTUSKERTOMUKSISSA ILMOITETTujen VIRHEIDEN KÄSITTELYÄ KOSKEVAT OHJEET

(Liite vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskeviin ohjeisiin 18.2.2009
COCOF 09/0004/01-EN)

Tämä on komission yksiköiden laatima valmisteluasiakirja. Siinä tarjotaan sovellettavaan yhteisön lainsäädäntöön pohjautuvia teknisiä ohjeita viranomaisille, alan toimijoille, tuensajille tai mahdollisille tuensajille ja muille koheesiopolitiikan seurantaan, valvontaan tai täytäntöönpanoon osallistuville tahoille tätä alaa koskevien yhteisön sääntöjen tulkintaa ja soveltamista varten. Valmisteluasiakirjan tavoitteena on selittää ja tulkita kyseisiä sääntöjä toimenpideohjelmien täytäntöönpanon helpottamiseksi ja hyvien käytäntöjen edistämiseksi. Ohjeet eivät kuitenkaan rajoita tuomioistuimen ja ensimmäisen asteen tuomioistuimen tulkintoja tai komission päätöksentekotavan kehittymistä.

Sisällysluettelo

LYHENNELUETTELO	4
SANASTO.....	5
1. JOHDANTO.....	7
2. VIRHEIDEN ARVIOINTI.....	8
2.1. Komission aiemmissa ohjeissa määritetty lähestymistapa.....	8
2.2. Järjestelmää koskevat virheet.....	8
2.3. Satunnaisvirheet	9
2.4. Epäsäännölliset virheet.....	9
2.5. Vireillä olevaan kuulemismenettelyyn liittyvät virheet	10
2.6. Arvioitu kokonaisvirhemäärä	11
2.7. Arvioitu kokonaisvirhemäärä ja hallinto- ja valvontajärjestelmien arvointi 12	
3. VIRHEMÄÄRIEN ILMOITTAMINEN VUOTUISESSA TARKASTUSKERTOMUKSESSA SFC 2007 -JÄRJESTELMÄN KAUTTA.....	13
4. PUUTTEELLISET TARKASTUSLAUSUNNOT	14
5. OIKAISUTOIMENPITEET	14
5.1. Oikaistun virheen käsite ja tarkastuslausunto	14
5.2. Oikaisutoimenpiteet myöhemminä tapauksina.....	15
5.3. Vaihtoehto 1: ekstrapoloitu rahoitusoikaisu.....	16
5.4. Vaihtoehto 2: kunkin virhetyypin oikaiseminen	16
5.5. Menopuskuriin perustuva nettoutus	17
6. SUUREN VIRHEMÄÄRÄN VAIKUTUKSET OTANTAAN.....	17
7. TODENNÄKÖISIN VIRHE JA VIRHEIDEN YLÄRAJA.....	18
8. ERITYISTAPAUKSET	20
8.1. Tarkastusviranomaisen havaitsemat virheet menoissa, jotka myös hallintoviranomainen, välittävä elin tai todentamisviranomainen on todennut sääntöjenvastaisiksi	20
8.1.1. Välittävän elimen, hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat ja käsittelemät sääntöjenvastaisuudet, joita ei ollut vielä oikaistu ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa	20
8.1.2. Välittävän elimen tai hallintoviranomaisen tarkastusten aikana havaitut sääntöjenvastaisuudet, jotka on oikaistu	

puutteellisesti ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa.....	21
8.1.3. Sääntöjenvastaisuudet menoissa, joiden todentaminen on eväty tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen	21
8.2. Todennäköisimmän kokonaisvirheen laskeminen – liian suurina ilmoitettuja menoja koskevien virheiden kuittaaminen liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä vastaan	21
LIITE 1 - ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ.....	23
LIITE 2 – TAULUKKO: ILMOITETUT MENOT JA TEHDYT OTANTATARKASTUKSET	24

LYHENNELUETTELO

COCOF – rahastojen yhteensovittamisesta vastaava komitea

DAS – Euroopan tilintarkastustuomioistuimen tarkastuslausuma EU:n talousarvion toteuttamisesta

EAKR – Euroopan aluekehitysrahasto

ESR – Euroopan sosiaalirahasto

ISA – kansainvälinen tilintarkastusstandardi

MUS – rahayksikköön perustuva otanta

SANASTO

Käsite	Määritelmä
Arvioitu kokonaisvirhemäärä	<p>Arvioitu kokonaisvirhemäärä on seuraavien virheiden summa: arvioidut satunnaisvirheet, järjestelmää koskevat virheet, tunnetut virheet ja oikaisemattomat epäsäännölliset virheet.</p> <p>Tarkastusviranomaisen on verrattava arvioitua kokonaisvirhemäärää olennaisuusrajaan, jotta on mahdollista tehdä päätelmiä koko perusjoukon osalta.</p>
Epäsäännöllinen virhe	Virhe, joka ei sinänsä ole edustava perusjoukon virheisiin nähden.
Järjestelmää koskeva virhe	Järjestelmää koskevat virheet ovat sellaisia tarkastetussa otoksessa havaittuja virheitä, jotka vaikuttavat tarkastamattomaan perusjoukkoon ja joita esiintyy tarkoin määritetyissä ja samankaltaisissa olosuhteissa. Näillä virheillä on yleensä yhteisiä piirteitä, kuten toimen tyyppi, paikka tai ajankohta. Yleensä tällaisten virheiden taustalla on hallinto- ja valvontajärjestelmien heikosti toimivia valvontamenettelyjä.
Kuulemismenettely	Menettely, jossa (alustavat) tarkastuskertomukset lähetetään tarkastettavalle ja pyydetään kirjallista vastausta tietyn määräajan kuluessa.
Otoksen virhemäärä	Otoksen virhemäärällä tarkoitetaan (asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisissa toimien tarkastuksissa) havaittujen sääntöjenvastaisuuksien määrää jaettuna tarkastettujen menojen määrällä.
Perusjoukko	Kokonainen tietojoukko, josta otos poimitaan (asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti) ja josta tarkastajalla on tarkoitus tehdä päätelmiä.

Käsite	Määritelmä
Satunnaisvirhe	Virheet, jotka eivät ole järjestelmää koskevia, luokitellaan satunnaisvirheiksi. Tämän käsitteen yhteydessä pidetään todennäköisenä, että tarkastetussa otoksessa havaittuja satunnaisvirheitä esiintyy myös tarkastamattomassa perusjoukossa.
Sääntöjenvastaisuus	Tarkoittaa samaa kuin virhe.
Tunnettu virhe	Tunnettu virhe on virhe, joka on havaittu tarkastetun otoksen ulkopuolella. Rahayksikköön perustuvan otannan tapauksessa tunnettu virhe on myös otantayksikössä todettu virhemäärä, joka on arvoltaan yhtä suuri tai suurempi kuin otantaväli.
Virhe	Näissä ohjeissa virheellä tarkoitetaan todennettujen menojen ilmoittamista komissiolle liian suurina; liikaa ilmoitettu osuus on arvioitavissa määrällisesti.
Virheellisyys	Tarkoittaa samaa kuin virhe.
Vuoden n menot	Komissiolle ilmoitetut menot, joiden perusteella toimista poimitaan otos.

1. JOHDANTO

Tässä ohjeeksi tarkoitettussa asiakirjassa selvennetään tärkeimpiä jäsenvaltioiden esiin nostamia kysymyksiä, jotka koskevat vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ilmoitettuja virhemääriä ja niiden vaikutusta tarkastusviranomaisen tarkastuslausuntoon¹.

Aluepolitiikan pääosasto on laatinut nämä ohjeet yhteistyössä työllisyys-, sosiaali- ja tasa-arvoasioiden pääosaston kanssa. Vuotuisen tarkastuskertomuksen laadinnasta vastaavan tarkastusviranomaisen on vuoden 2011 lopusta lähtien sovellettava ohjeita EAKR:n, koheesiorahaston ja ESR:n osarahoittamiin ohjelmiin.

Alustavat ohjeet eivät tuo kansallisille viranomaisille uusia tai ylimääräisiä tehtäviä. Jäljempänä selostettujen käsitteiden tarkoituksena on valottaa tarkastusviranomaisten esittämiä kysymyksiä, jotka liittyvät vuoden 2010 loppuun mennessä toimitettuihin vuotuisiin tarkastuskertomuksiin, sekä kysymyksiä, joita tarkastusviranomaiset toivat esiin näiden ohjeiden valmisteluvaiheessa muun muassa homologiryhmän kokouksessa 17.–18. lokakuuta 2011 ja rahastojen yhteensovittamisesta vastaavan komitean (COCOF) kokouksessa 23. marraskuuta 2011. Ohjeiden avulla pyritään pelkästään selventämään, millaista lähestymistapaa tarkastusviranomaisten olisi sovellettava analysoidessaan järjestelmien tarkastusten ja toimien tarkastusten tuloksia.

Nyt annettavat ohjeet eivät korvaa voimassa olevia komission ohjeita, joita ovat seuraavat:

- vuotuisista tarkastuskertomuksista ja lausunnoista annetut ohjeet, 18.2.2009, viite COCOF 09/0004/01-EN, jäljempänä 'vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevat ohjeet';
- otantamenetelmiä koskevat ohjeet tarkastusviranomaisille, 15.9.2008, viite COCOF 08/0021/01-EN, jäljempänä 'otantaohjeet';
- jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien yhteistä arviointimenetelmää koskevat ohjeet², viite COCOF 08/0019/00-EN, jäljempänä 'hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointia koskevat ohjeet';
- ohjelmakaudella 2007–2013 ja ohjelmakauden 2000–2006 jäljellä olevalla jaksolla sovellettavat todentamisviranomaisten raportointiohjeet, jotka koskevat

¹ Asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan d alakohdan ii alakohdan mukaan tarkastusviranomainen antaa lausunnon siitä, onko hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuus tehokasta siten, että se antaa kohtuullisen varmuuden komissiolle esitettyjen menoilmoitusten oikeellisuudesta ja näin ollen kohtuullisen varmuuden ilmoituksen perustana olevien tapahtumien laillisuudesta ja säännönmukaisuudesta.

² Ks. COCOF-ohje 08/0019/00-EN, jossa järjestelmien arviointi jakautuu neljään luokkaan: 1. luokka: toimii hyvin; tarvitaan vain pieniä parannuksia (korkea luotettavuus), 2. luokka: toimii, tarvitaan joitakin parannuksia (keskitasoinen luotettavuus), 3. luokka: toimii osittain, tarvitaan merkittäviä parannuksia (keskitasoinen luotettavuus), 4. luokka: ei toimi (alhainen luotettavuus).

peruutettuja, takaisin perittyjä ja takaisin perittäviä määriä sekä määriä, joita ei voida periä takaisin, 27.3.2010, viite COCOF 10/0002/00/EN, jäljempänä 'todentamisviranomaisille annetut ohjeet'.

2. VIRHEIDEN ARVIOINTI

2.1. Komission aiemmissa ohjeissa määritetty lähestymistapa

Kuten vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohdassa 5 (viimeisessä luetelmakohdassa) sekä otantaohjeiden kohdassa 6.8 todetaan, vuotuisissa tarkastuskertomuksissa on esitettävä havaittujen virheiden oikaisemisen lisäksi myös kyseisten virheiden arviointi.

Mainitussa kohdassa 6.8 viitataan myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA) standardiin nro 530³, jonka mukaan tarkastajan olisi tarkastettava otoksen tuloksia, havaittujen virheiden ominaisuuksia ja syitä sekä niiden mahdollista vaikutusta tiettyyn tarkastuksen tavoitteeseen ja tarkastuksen muihin aloihin.

Näin ollen ainakin vuodesta 2008 lähtien annetuissa komission ohjeissa on selvästi edellytetty, että tarkastusviranomainen tekee perusteellisen kvalitatiivisen analyysin toimia koskevissa tarkastuksissa havaituista virheistä ja että analyysitulokset esitetään vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

Toimien tarkastuksia käsittelevässä vuotuisen tarkastuskertomuksen osassa olisi selostettava arvioituun (projisoituun) kokonaisvirhemäärään vaikuttavien virheiden luonnetta, sillä virheet voivat juontua muun muassa julkisista hankinnoista, rahoitusjärjestelyjä koskevista välineistä ja tukijärjestelmistä.

Kuten vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevissa vuonna 2009 annetuissa ohjeissa⁴ selostetaan, vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi ilmoitettava, katsottiinko jonkin havaitun ongelman (sääntöjenvastaisuuden) olevan luonteeltaan järjestelmää koskeva, ja annettava tiedot toteutetuista toimenpiteistä, mukaan luettuna tiedot sääntöjenvastaisten menojen ja niihin mahdollisesti liittyvien rahoitusoikaisujen määrästä.

Kyseisillä ohjeilla ei missään tapauksissa voida korvata tarkastusviranomaisen ammatillista harkintaa, kun arvioidaan, onko virhe luonteeltaan järjestelmää koskeva, satunnaisvirhe vai epäsäännöllinen virhe. Kyseessä on luonnollisesti tapauskohtainen arviointi, joka on esitettävä vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

2.2. Järjestelmää koskevat virheet

Järjestelmää koskevat 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 valvontajärjestelmien (osien) heikosti toimivia valvontamenettelyjä. Kun mahdollinen järjestelmää koskeva virhe havaitaan, joudutaan tekemään

³ <http://web.ifac.org/download/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>

⁴ Ks. ohjeasiakirjan kohdassa 4 oleva viimeinen luetelma kohta.

lisätyötä, jotta voidaan todeta virheen laajuus ja suorittaa kvantitatiivinen määrittäminen. On toisin sanoen kartoitettava kaikki sellaiset tilanteet, joissa saattaa esiintyä otoksessa havaitun virheen kaltainen virhe, jotta voidaan rajata perusjoukkoon kohdistuvat kokonaisvaikutukset.⁵

Asetuksen (EY) N:o 1083/2006 98 artiklan 4 kohdassa säädetään seuraavasti: ”*Kun on kyse järjestelmästä aiheutuvasta sääntöjenvastaisuudesta, jäsenvaltion on laajennettava tutkimuksiaan siten, että ne kattavat kaikki toimet, joihin sääntöjenvastaisuudet ovat voineet vaikuttaa.*” Järjestelmästä aiheutuvan sääntöjenvastaisuuden käsite sekä jäsenvaltioiden velvollisuuksiin kuuluvat toimenpiteet ovat näin ollen tuttuja kaikille hallinto- ja valvontajärjestelmän toimijoille.

Kuten järjestelmää koskevien virheiden tapauksessa, tarkastaja voi havaita otoksessa ilmenevän virheen yhteydessä yhden tai useamman virheen otoksen ulkopuolella. Ne voidaan luokitella ’tunnetuiksi virheiksi’. Esimerkiksi jos todetaan, että jokin sopimus on julkisia hankintoja koskevien sääntöjen vastainen, osa siihen liittyvistä sääntöjenvastaisista menoista on todennäköisesti ilmoitettu tarkastettuun otokseen kuuluvassa maksupyynnössä tai laskussa ja loput menoista on ilmoitettu otokseen kuulumattomissa maksupyynnöissä tai laskuissa. Tunnetut virheet käsitellään samalla tavalla kuin järjestelmää koskevat virheet.

2.3. Satunnaisvirheet

Virheet, jotka eivät ole järjestelmää koskevia, luokitellaan satunnaisvirheiksi. Tämän käsitteen yhteydessä pidetään todennäköisenä, että tarkastetussa otoksessa havaittuja satunnaisvirheitä esiintyy myös tarkastamattomassa perusjoukossa, koska otos on edustava. Kyseiset virheet on näin ollen otettava huomioon arvioidun virhemäärän laskennassa – ks. näiden ohjeiden kohta 2.6.

2.4. Epäsäännölliset virheet

Vuoden 2010 loppuun mennessä toimitetuissa vuotuisissa tarkastuskertomuksissa tarkastusviranomaiset ilmoittivat useita tapauksia epäsäännöllisinä virheinä, minkä vuoksi arvioidut virhemäärät olivat pienempiä kuin määrät, jotka todellisuudessa olisi pitänyt ilmoittaa.

Tilastollinen otos edustaa perusjoukkoa. Siksi epäsäännöllisiä virheitä pitäisi hyväksyä vain erittäin poikkeuksellisissa ja hyvin perustelluissa olosuhteissa. Tarkastuslausunnon luotettavuus saattaa horjua, jos tätä käsitettä käytetään usein ja ilman asianmukaisia perusteita.

Tarkastusviranomaisen on annettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa suuri varmuus siitä, että virhe ei edusta perusjoukkoa, ja selostettava, millä täydentävillä

⁵ Tietty virhe voidaan havaita esimerkiksi toimessa, joka on saanut osarahoitusta rahoitusjärjestelyihin liittyvästä toimintalinjasta. Virhe saattaa esiintyä saman toimintalinjan muissa toimissa. Tarkastusviranomaisen on yhteistyössä hallintoviranomaisen tai välittävän elimen kanssa määritettävä, esiintyykö tällaisia tapauksia. Kuten edellä mainitaan, otoksessa havaitut virheet (lukuun ottamatta asianmukaisesti perusteltuja epäsäännöllisiä virheitä) on otettava huomioon arvioidun virhemäärän laskennassa jo siitä syystä, että otos edustaa perusjoukkoa.

tarkastusmenettelyillä epäsäännöllisen virheen esiintyminen on todettu, kuten kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 530 vaaditaan.

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 530 todetaan seuraavaa:

”A.19. Silloin kun virheellisyys on todettu olevan poikkeuksellinen, se voidaan jättää ulkopuolelle projisoitaessa virheellisyyksiä perusjoukkoon. Tällaisen virheellisuuden 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 projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisuuden kanssa. Silloin kun projisoitu virheellisyys yhteenlaskettuna mahdollisen poikkeuksellisen virheellisuuden kanssa ylittää hyväksyttävissä olevan virheellisuuden, otos ei anna kohtuullista perustaa tarkastettavaa perusjoukkoa koskeville johtopäätöksille. (...)”

Toisin sanoen kun tarkastusviranomainen päättää jättää epäsäännöllisen virheen arvioitun virheen laskennan ulkopuolelle, epäsäännöllisen virheen määrä on lisättävä arvioituun kokonaisvirhemäärään, jos sitä ei ole oikaistu näiden ohjeiden kohdan 5.1 mukaisesti. Jos epäsäännöllinen virhe on oikaistu, sitä ei lasketa mukaan arvioituun kokonaisvirhemäärään. Tätä lähestymistapaa sovelletaan ainoastaan epäsäännöllisiin virheisiin niiden poikkeuksellisen luonteen vuoksi, kuten edellä lainatussa tilintarkastusstandardissa pidetään lähtökohtana.

2.5. Vireillä olevaan kuulemismenettelyyn liittyvät virheet

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

Jos kuulemismenettelyä ei ole saatu päätökseen ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä, tätä voidaan asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa pitää sisällön rajoittamisena, minkä vuoksi voidaan antaa huomautuksia sisältävä lausunto tarkastusviranomaisen ammatilliseen harkintaan perustuen. Tuolloin tarkastusviranomaisen olisi mainittava lausunnossa, vaikuttaako sisällön rajoittaminen ilmoitettuihin menoihin, ja arvioitava mahdolliset vaikutukset määrällisesti.⁶

Kyseisen tarkastuksen kuulemismenettelyn vaiheesta riippuen tarkastusviranomainen voi joko i) ottaa tarkastuksessa havaitut virheet huomioon arvioitujen virheiden laskennassa (kuten näiden ohjeiden kohdassa 2.6 esitetään) tai ii) määrittää sääntöjenvastaisuudet sisällön rajaamista koskevassa tarkastuslausunnon osassa määrällisesti ja esittää, vaikuttaako kyseinen mahdollinen sääntöjenvastaisuus kokonaisvirhemäärään olennaisesti (toisin sanoen nousisiko kokonaisvirhemäärä yli 2 prosenttiin, jos kyseinen sääntöjenvastaisuus lisittäisi arvioituun kokonaisvirhemäärään).

⁶ Ks. vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohta 7.

Seuraava ohje pysyy joka tapauksessa voimassa: ”Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ilmoitettava virhemäärä perustuu yleensä lopullisiin (kuulemismenettelyn jälkeisiin) tarkastustuloksiin, jotka koskevat viitejaksolta valittua otosta. On kuitenkin myös mahdollista, että hallinnollisten/tarkastusmenettelyjen mukaisen jatkoseurannan jälkeen todetaan, että virhettä ei voida pitää virheenä. Tuolloin voi olla tarpeen päivittää aiemmissa kertomuksissa esitettyä virhemäärää.”⁷

2.6. Arvioitu kokonaisvirhemäärä

Tarkastusviranomaisen on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa myös arvioitu kokonaisvirhemäärä, jota tarkastusviranomaisen on verrattava olennaisuusrajaan, jotta on mahdollista tehdä päätelmiä koko perusjoukon osalta, kuten komission asetuksen (EY) N:o 1828/2006 17 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa edellytetään.

Mainitussa alakohdassa säädetään seuraavaa: ”Toimenpideohjelmissa, joiden kohdalla arvioitu virhemäärä ylittää olennaisuusrajan, tarkastusviranomaisen on analysoitava asian merkitys ja toteuttava tarpeelliset toimet, mukaan lukien asianmukaiset suositukset, joista ilmoitetaan vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.”

Arvioitu kokonaisvirhemäärä vastaa hallinto- ja valvontajärjestelmissä olevien virheiden arvioitua vaikutusta. Se ilmaistaan prosentteina perusjoukosta vuodelta n.

Arvioidun kokonaisvirhemäärän olisi pohjauduttava tarkastusviranomaisen tekemään analyysiin virheistä, jotka on havaittu asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisissa toimien tarkastuksissa.

Arvioitu kokonaisvirhemäärä on seuraavien virheiden summa: arvioidut satunnaisvirheet, järjestelmää koskevat virheet ja oikaisemattomat epäsäännölliset virheet – ks. näiden ohjeiden liitteessä 1 oleva kaavio.

Jos tarkastetussa otoksessa havaitaan järjestelmää koskevia virheitä ja jos niiden esiintyminen tarkastamattomassa perusjoukossa on tarkoin rajattua, perusjoukkoon liittyvät järjestelmää koskevat virheet lisätään arvioituun kokonaisvirhemäärään. Jos tällaista rajaamista ei tehdä ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä, järjestelmää koskevat virheet on käsiteltävä satunnaisvirheinä, kun lasketaan arvioitua satunnaisvirheiden määrää.

Satunnaisvirheiden arviointi vaihtelee valitun ja tarkastusstrategiassa selostetun otantamenetelmän mukaan. Lisätietoja on komission otantaohjeiden kohdissa 6.3–6.6 – esimerkkejä otantamenetelmistä ja niiden soveltamisesta. Yleisellä tasolla voidaan todeta seuraavaa:

- Jos tarkastusviranomainen käyttää rahayksikköön perustuvaa otantaa, arvioitu satunnaisvirhe vastaa todennäköisintä virhettä.

⁷ Ks. vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden alaviite 9.

- Erotusperusteisessa estimoinnissa tarkastusviranomaisen on laskettava saavutettu tarkkuus ja ilmoitettava vastaavat ylä- ja alarajat.
- Ei-tilastollisessa otannassa edellytetään virhemäärän arviointia, kun käytössä on määrämuotoinen menetelmä. Menetelmää koskeva selostus on otantaohjeiden kohdassa 6.6. Jos ei-tilastollisessa otannassa ei käytetä määrämuotoista menetelmää, virhemäärää ei ekstrapoloida. Arvioitu virhemäärä on toisin sanoen yhtä kuin otoksen virhemäärä.

Tarkastusviranomaisen on arvioitava kaikki virheet määrällisesti ja sisällytettävä ne arvioituun kokonaisvirhemäärään näiden ohjeiden kohdassa 2.4 mainittua poikkeusta lukuun ottamatta. Jos määrällistä arviointia ei tehdä, virhemäärää ei voida pitää luotettavana, sillä se on todennäköisesti määritetty liian pieneksi. Tuolloin on esitettävä huomautuksia sisältävä tarkastuslausunto.

Kaikki havaitut virheet on pääsääntöisesti otettava huomioon arvioidun kokonaisvirhemäärän laskennassa. Tämän asiakirjan kohdassa 8 selostetaan erityisiä poikkeustapauksia.

2.7. Arvioitu kokonaisvirhemäärä ja hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointi

Jos arvioitu kokonaisvirhemäärä ylittää 2 prosentin olennaisuusrajan, ilmoitetut menot ovat olennaisessa määrin sääntöjenvastaisia, eli hallinto- ja valvontajärjestelmä ei ole toiminut asianmukaisesti.

Asetuksen (EY) N:o 1828/2006 liitteessä IV olevan 2 kohdan mukaan tarkastusviranomaisen on yhdistettävä järjestelmien tarkastusten ja toimien tarkastusten tulokset, jotta saavutettaisiin korkea varmuustaso hallinto- ja valvontajärjestelmän tosiasiallisen toimivuuden osalta.

Hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointia koskevissa ohjeissa⁸ edellytetään, että tarkastusviranomaisen esittää järjestelmien tarkastusten perusteella (ja ottaen huomioon mahdolliset korvaavat valvontamenettelyt) järjestelmän kokonaispäättelyn, joka on tarkastusviranomaisen tarkastuslausunnon laadinnan lähtökohtia.

Vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohdassa 6 tuodaan esiin eräitä tapauksia, jotka tarkastusviranomaisen on otettava huomioon laskiessaan järjestelmien ja toimien tarkastuksiin perustuvaa yleistä varmuustasoa.

Jos tarkastusviranomaisen luokittelee hallinto- ja valvontajärjestelmän 2. luokkaan ja jos arvioitu kokonaisvirhemäärä on pienempi kuin 2 prosentin olennaisuusraja, tarkastuslausunto voi olla huomautuksia sisältämätön.

Toisaalta jos hallinto- ja valvontajärjestelmä luokitellaan 1. tai 2. luokkaan ja jos arvioitu kokonaisvirhemäärä on suurempi kuin 2 prosenttia, se tarkoittaa, että –

⁸ Kyseisissä ohjeissa järjestelmien arviointi jakautuu neljään luokkaan: 1. luokka: toimii hyvin; tarvitaan vain pieniä parannuksia (korkea luotettavuus), 2. luokka: toimii, tarvitaan joitakin parannuksia (keskitasoinen luotettavuus), 3. luokka: toimii osittain, tarvitaan merkittäviä parannuksia (keskitasoinen luotettavuus), 4. luokka: ei toimi (alhainen luotettavuus).

tarkastusviranomaisen toimittamien järjestelmätarkastusten suhteellisen positiivisista arviointituloksista huolimatta – hallinto- ja valvontajärjestelmän avulla ei käytännössä pystytty riittävän hyvin estämään, havaitsemaan ja oikaisemaan sääntöjenvastaisuuksia eikä perimään takaisin aiheettomasti maksettuja määriä. Tuolloin on aiheellista antaa huomautuksia sisältävä tarkastuslausunto.

Jos tarkastusviranomainen luokittelee hallinto- ja valvontajärjestelmän 3. tai 4. luokkaan, on aiheellista antaa huomautuksia sisältävä tarkastuslausunto⁹, vaikka arvioitu kokonaisvirhemäärä olisi pienempi kuin 2 prosenttia. Tarkastusviranomaisen on ammatillista harkintaa käyttäen arvioitava, perustuvatko hallinto- ja valvontajärjestelmän 3. luokkaan luokittelamisen taustalla olevat järjestelmätarkastukset sellaisiin havaintoihin, joita ei olisi voitu tehdä toimien tarkastuksissa (esimerkiksi jos järjestelmätarkastuksien kohteina olleita hallinto- ja valvontajärjestelmiä on muutettu vuoden n jälkeen, mikä on pienentänyt kyseisen vuoden menojen osalta varmuutta, joka perustuu toimien tarkastuksiin).

Jos hallinto- ja valvontajärjestelmä luokitellaan 3. tai 4. luokkaan ja jos arvioitu kokonaisvirhemäärä on suurempi kuin 2 prosenttia, tarkastuslausunto on huomautuksia sisältävä tai kielteinen. Virheiden vakavuus ja suuruusluokka määräävät sen, annetaanko huomautuksia sisältävä vai kielteinen lausunto.

3. VIRHEMÄÄRIEN ILMOITTAMINEN VUOTUISESSA TARKASTUSKERTOMUKSESSA SFC 2007 -JÄRJESTELMÄN KAUTTA

Edellä mainitut tiedot on esitettävä vuotuisen tarkastuskertomuksen osassa, joka koskee otokseen poimittujen toimien tarkastuksia.

Vuotuisen tarkastuskertomukseen liitetään ilmoitettuja menoja ja tehtyjä otantatarkastuksia koskeva taulukko (asetuksen (EY) N:o 1828/2006 liitteessä VIII oleva 9 kohta). Siinä on ilmoitettava otoksessa todettu virhemäärä sekä arvioitu kokonaisvirhemäärä (kuten kohdassa 2.6 esitetään) – ks. tämän asiakirjan liite 2.

Vuotuinen tarkastuskertomus toimitetaan komissiolle SFC 2007 -järjestelmän kautta. SFC 2007 -järjestelmässä oleva moduuli sisältää edellä mainitun taulukon, joka tarkastusviranomaisen on täytettävä. Arvioitua kokonaisvirhemäärää koskevat tiedot on syötettävä erilliseen sarakkeeseen, ”Sääntöjenvastaisten menojen määrä ja prosenttiosuus (virhemäärä) sattumanvaraisessa otannassa” -sarakkeen jälkeen. SFC 2007 -järjestelmässä olevaa taulukkoa on muutettu vuoden 2011 tarkastuskertomusten esittämistä varten, jotta välttyttäisiin viimeksi toimitettujen tarkastuskertomusten yhteydessä esiintyneiltä teknisiltä ongelmilta.

On menetelmäteknisesti oikein ilmoittaa yksi virhemäärä, joka kattaa yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän piiriin kuuluvat ohjelmat, mutta tarkastuslausunto ei välttämättä ole aina sama kyseisen järjestelmän kaikille ohjelmille.

⁹ Ilmauksella ”on aiheellista” tarkoitetaan, että tarkastusviranomaisen on ammatillista harkintaa käyttäen tehtävä päätelmät tarkastustyöstään.

Neuvoston asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa: ”Jos yhteistä järjestelmää sovelletaan useampaan toimenpideohjelmaan, i alakohdassa tarkoitettut tiedot voidaan koota yhteen kertomukseen sekä ii alakohdan mukaisesti annettu lausunto ja iii alakohdan mukaisesti annettu ilmoitus voivat kattaa kaikki kyseiset toimenpideohjelmat.”

Jos järjestelmätarkastukset tai yhteisessä otoksessa havaittujen virheiden analyysi osoittavat, että yhteiseen hallinto- ja valvontajärjestelmään kuuluvassa yksittäisessä ohjelmassa on erityisiä puutteita, tarkastusviranomainen voi harkita tarkastuslausuntonsa eriyttämistä kyseisen ohjelman osalta. SFC 2007 -järjestelmä antaa sinänsä tarkastusviranomaiselle mahdollisuuden kirjata erilaisia lausuntoja kullekin ohjelmalle, vaikka ne kuuluvat saman hallinto- ja valvontajärjestelmän piiriin.

4. PUUTTEELLISET TARKASTUSLAUSUNNOT

Vuodelta 2010 annetuista tarkastuskertomuksista saatujen kokemusten perusteella komissio pitää seuraavia tapauksia puutteellisina tarkastuslausuntoina:

- annetaan huomautuksia sisältämätön lausunto, vaikka vuoden n menojen osalta ei ole suoritettu toimien tarkastuksia;
- annetaan huomautuksia sisältämätön lausunto, vaikka tarkastusviranomainen ei ole tarkastanut otoksen kaikkia toimia;
- annetaan huomautuksia sisältämätön lausunto, vaikka arvioitu kokonaisvirhemäärä ylitti olennaisuusrajan ja/tai vaikka järjestelmätarkastuksissa havaittiin merkittäviä puutteita eivätkä kansalliset viranomaiset toteuttaneet asianmukaisia oikaisutoimenpiteitä ajoissa ennen tarkastuslausunnon antamista;
- kannanotosta pidättäminen, koska toimien tarkastuksia koskevat kuulemismenettelyt olivat kesken.

5. OIKAISUTOIMENPITEET

5.1. Oikaistun virheen käsite ja tarkastuslausunto

Kaikista virheistä, jotka tarkastusviranomainen on tarkastetussa otoksessa havainnut, on ilmoitettava asetuksen (EY) N:o 1828/2006, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EY) N:o 846/2009, 28 artiklan säännösten mukaisesti. Virheet on oikaistava ja niistä on raportoitava otantaohjeiden mukaisesti.

Asetuksen (EY) N:o 1083/2006 70 artiklan ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1198/2006 mukaisesti jäsenvaltioiden on oikaistava ja perittävä takaisin aiheettomasti maksetut määrät. Jäsenvaltioilla on seuraavat kaksi vaihtoehtoa:

- 1) peruuttaa sääntöjenvastaiset menot ohjelmasta heti, kun sääntöjenvastaisuus havaitaan, vähentämällä ne seuraavasta menoilmoituksesta, jolloin EU:n varoja vapautuu sidottavaksi muihin toimiin; tai
- 2) antaa menojen toistaiseksi olla ohjelmaan kohdennettuina, kunnes on saatu tulokset menettelyistä, joilla tuensaajilta peritään takaisin aiheettomasti maksettu

tuki, ja vähentää menot seuraavasta menoilmoituksesta vasta sen jälkeen kun takaisinperintä on pantu täytäntöön.

Mainitun säännöksen mukaan virhe katsotaan näitä ohjeita sovellettaessa oikaistuksi, kun sääntöjenvastainen määrä on vähennetty (peruutettu tai peritty takaisin) komissiolle toimitettavasta menoilmoituksesta tai kun kyseiset menot on todentamisviranomaisen kirjanpidossa kirjattu vireillä olevan takaisinperintämenettelyn kohteiksi.

5.2. Oikaisutoimenpiteet myöhempinä tapauksina

Analysoituaan tarkastusviranomaisen ilmoittamat järjestelmätarkastusten ja toimien tarkastusten tulokset jäsenvaltion (hallinto- ja valvontajärjestelmästä riippuen hallinto- tai todentamisviranomaisen) on toteutettava niiden oikaisemiseksi tarvittavat jatkotoimet.

Jos nämä toimenpiteet toteutetaan ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus esitetään komissiolle ja jos tarkastusviranomaisella on riittävästi näyttöä toimenpiteiden tosiasiallisesta toteutuksesta, niistä olisi ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa. Siten osoitetaan, että kansalliset viranomaiset ovat toteuttaneet asianmukaiset jatkotoimet havaittujen virheiden johdosta.

Tällaisia oikaisutoimenpiteitä voidaan pitää tarkastusjakson jälkeisinä myöhempinä tapauksina, jotka tarkastusviranomainen voi ottaa huomioon vahvistaessaan varmuustason ja tarkastuslausunnon. Vuotuisia tarkastuskertomuksia koskevissa aiemmissa ohjeissa¹⁰ todetaan seuraavaa: *”Joillakin myöhemmillä tapauksilla voi olla merkittävä vaikutus hallinto- ja valvontajärjestelmien toimintaan ja/tai huomautuksiin (jos kyseessä on huomautuksia sisältävä tai kielteinen lausunto). Siksi tarkastusviranomainen ei voi jättää niitä huomiotta.”* Näissä tapauksissa voi olla kyse joko positiivisista toimenpiteistä (esimerkiksi tarkastusjakson jälkeen toteutetuista oikaisutoimenpiteistä) tai negatiivisista vaikutuksista (esimerkiksi järjestelmässä olevista puutteista taikka virheistä, jotka on havaittu tarkastusjakson jälkeen).

Tarkastusviranomainen voi antaa huomautuksia sisältämättömän lausunnon, jos oikaisutoimenpiteet pienentävät hallinto- ja valvontajärjestelmän olennaisten puutteiden riskin asianmukaiselle tasolle eli jos vuonna n ilmoitettujen menojen riskialtis osuus on oikaisutoimenpiteiden toteuttamisen jälkeen enintään 2 prosenttia kyseisistä menoista (poikkeuksena on hallinto- ja valvontajärjestelmä, joka on alun pitäen luokiteltu 4. luokkaan; ks. kohta 2.7).

Jos toimenpiteet koskevat sääntöjenvastaisten menojen oikaisemista, tarkastusviranomainen voi ottaa kyseiset oikaisut huomioon ainoastaan edellisessä kohdassa mainittuja tarkoituksia varten, jos kyse on kohdan 5.1 mukaisesta oikaisusta.

Jos todentamisviranomainen pidättää menot väliaikaisesti, toimenpidettä ei katsota edellä tarkoitetuksi oikaisutoimenpiteeksi. Tarkastusviranomainen voi kuitenkin pitää tällaista menojen väliaikaista pidättämistä myöhempänä tapauksena, jos

¹⁰ Ks. vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohta 8.

kyseinen toimenpide toteutetaan ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus esitetään komissiolle ja jos todentamisviranomainen antaa nimenomaisen kirjallisen sitoumuksen (esimerkiksi kirjeessä komissiolle) siitä, että se ilmoittaa kysymyksessä olevat menot vasta sen jälkeen, kun laillisuudesta ja säännönmukaisuudesta on saatu riittävä varmuus ja komissiolle on ilmoitettu varmuuden saamiseksi toteutetuista toimenpiteistä ja kun tarkastusviranomaiselta on saatu lausunto kyseisten toimenpiteiden asianmukaisuudesta.

Jos oikaisutoimenpiteet koskevat toimintasuunnitelmaa, tarkastusviranomainen voi ottaa kyseiset oikaisut huomioon ainoastaan edellä mainittuja tarkoituksia varten, jos toimenpiteet on tosiasiallisesti toteutettu ja jos tarkastusviranomaisella on selvää näyttöä niistä.

Arvioidun kokonaisvirhemäärän olisi joka tapauksessa pysyttävä samana eli siihen ei kohdistu oikaisutoimenpiteistä johtuvia vaikutuksia. Siitä olisi raportoitava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

5.3. Vaihtoehto 1: ekstrapoloitu rahoitusoikaisu

Kun jäsenvaltio (hallinto- ja valvontajärjestelmästä riippuen hallinto- tai todentamisviranomainen) on saanut tietoonsa (vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ilmoitetun) arvioidun kokonaisvirhemäärän, se voi päättää ilmoitettujen sääntöjenvastaisten menojen korjaamisesta. Korjaamista varten kyseisen toimenpideohjelman tarkastamattomiin kokonaismenoihin vuodelta n tehdään ekstrapoloitu rahoitusoikaisu.

Edellä selostettu lähestymistapa ei ole pakollinen vaan jäsenvaltio voi päättää siitä.

Kun otokseen sisältyvät virheet on oikaistu, ekstrapoloitua oikaisua sovelletaan koko tarkastamattomaan perusjoukkoon: ekstrapoloitu rahoitusoikaisu = arvioitu virhemäärä * tarkastamattomat menot.

5.4. Vaihtoehto 2: kunkin virhetyypin oikaiseminen

Kaikki virheet on oikaistava, myös tunnetut ja epäsäännölliset virheet.

Järjestelmää koskevien virheiden osalta tarkastusviranomaisen on vuotuisen tarkastuskertomuksen yhteydessä vahvistettava seuraavat seikat:

- Niiden komissiolle ilmoitettujen menojen kokonaismäärä, joihin kyseiset järjestelmää koskevat virheet vaikuttavat, määritetään, ja vastuuviranomaiset toteuttavat tarvittavan oikaisun¹¹ mahdollisimman pian. Hallintoviranomainen voi tarkastusviranomaisen valvonnassa rajata järjestelmää koskevan virheen tarkastamattomissa menoissa. Käytännössä tarkastusviranomaisen on arvioitava hallintoviranomaisen työn laatua ja toimitettava komissiolle erillinen kirjallinen vahvistus työn asiamukaisesta suorittamisesta ja päätelmien hyväksymisestä.

¹¹ Ks. asetuksen (EY) N:o 1083/2006 98 artiklan 4 kohta.

- Jotta tulevissa menoilmoituksissa esiintyvien olennaisten virheiden riski olisi pienempi, kansallisten vastuuviranomaisten olisi sitouduttava toteuttamaan järjestelmää koskevien puutteiden korjaamiseksi laadittu toimintasuunnitelma, jossa on tiukat määräajat. Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi esitettävä selvä ja tiivis kuvaus toimintasuunnitelmasta.

Satunnaisvirheet voivat olla ainoa tarkastetussa otoksessa havaittu virhelähde, tai niitä voi esiintyä järjestelmää koskevien virheiden lisäksi (määritys ja käsittely edellä selostetulla tavalla). Kuten näiden ohjeiden kohdassa 2.3 todetaan, satunnaisvirheen käsitteen yhteydessä pidetään todennäköisenä, että satunnaisvirheitä esiintyy myös tarkastamattomissa menoissa. Tarkastusviranomaisen on näin ollen laskettava riskin kohteena olevat menot soveltamalla (tarkastetussa toimien otoksessa havaittujen satunnaisvirheiden osalta) arvioitua virhemäärää tarkastamattomiin menoihin sen jälkeen kun niistä on vähennetty menot, joihin järjestelmää koskevat virheet vaikuttavat. Vuodelta n ilmoitettujen menojen riskialtis määrä on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa, ja jäsenvaltion on toteutettava asianmukaiset jatkotoimet.

5.5. Menopuskuriin perustuva nettoutus

Jäsenvaltio saattaa vuonna n+1 ilmoittaa komissiolle tietyn toimen osalta enemmän menoja kuin vuonna n on alun perin budjetoitu. Näin syntyy menopuskuri.

Hankkeen budjetoidut menot voivat olla esimerkiksi 100 000 euroa ja julkinen osarahoitus 40 prosenttia menoista eli enintään 40 000 euroa. Hanke on ilmoittanut menoja 110 000 euroa ja saanut tukea 40 000 euron enimmäismäärän. Tarkastusviranomainen tarkastaa ilmoitetut 110 000 euron menot ja havaitsee, että niissä on 9 000 euron verran tukeen oikeuttamattomia menoja. Kansalliset viranomaiset eivät kuitenkaan voi antaa tuensaajalle perintämääräystä, koska tukikelpoisten menojen määrä on riittävä ja oikeuttaa 40 000 euron enimmäistukeen.

Toisena esimerkkinä on hanke, jonka budjetoidut menot ovat 100 000 euroa ja julkinen osarahoitus 40 prosenttia menoista eli enintään 40 000 euroa. Hanke on ilmoittanut menoja 110 000 euroa. Tarkastusviranomainen tarkastaa ilmoitetut 110 000 euron menot ja havaitsee, että niissä on 15 000 euron verran tukeen oikeuttamattomia menoja. Kansallisten viranomaisten olisi näin ollen annettava tuensaajalle perintämääräys 5 000 eurosta, koska virhe ylittää kynnysarvon (100 000 euroa). Tuensaaja on oikeutettu saamaan tukea enintään 38 000 euroa ($95 \cdot 40\%$).

6. SUUREN VIRHEMÄÄRÄN VAIKUTUKSET OTANTAAN

Suuri arvioitu kokonaisvirhemäärä voi viitata myös siihen, etteivät otannan suunnittelussa käytetyt oletukset olleet oikeita, eli odotettu virhemäärä oletettiin liian pieneksi tai testausten tuloksena oleva luotettavuustaso liian suureksi.

Kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa nro 530 (liitteessä 3 oleva 5 kohta) todetaan seuraavaa:

”Mitä suuremman virheellisyyden tilintarkastaja odottaa löytävänsä perusjoukosta, sitä suurempi otoskoko tarvitaan, jotta pystytään tekemään kohtuullinen arvio perusjoukossa olevan todellisen virheellisyyden määrästä. Tilintarkastajan

harkitessa oletettua virheellisyyttä, relevantteja seikkoja ovat esimerkiksi se, missä määrin yksikköjen arvot määritetään subjektiivisesti, riskienarviointitoimenpiteiden tulokset, kontrollien testausten tulokset, aiemmilla tilikausilla suoritettujen tilintarkastustoimenpiteiden tulokset sekä muiden aineistotarkastustoimenpiteiden tulokset.”

Sopivimmat parametrit olisi otettava vastedes otannassa huomioon saatujen kokemusten perusteella.

- Jos tarkastusviranomainen poimii tarkastettavat toimet rahayksikköön perustuvalla otannalla, se käyttää yleensä pientä odotettua virhettä (esimerkiksi 10 prosenttia olennaisuusraja tai 0,2 prosenttia, jos olennaisuusrajaksi on asetettu 2 prosenttia¹²). Jos otannan tuloksena on yli 2 prosentin arvioitu virhemäärä, tarkastusviranomainen voi kuitenkin harkita erilaisen otantamenetelmän käyttöä. Lisäohjeistusta on otantamenetelmiä koskevien ohjeiden kohdassa 6 ja siinä olevassa taulukossa¹³, joka esitetään jäljempänä.

•

Perusjoukon vaihtelevuus	Odotettu virhemäärä	Suosittelava menetelmä
pieni	pieni	paljoudenmäärittäysotanta – rahayksikköön perustuva otanta
suuri	pieni	rahayksikköön perustuva otanta
pieni	suuri	paljoudenmäärittäysotanta
suuri	suuri	ryvästys tai osittaminen (sekä sopiva otantamenetelmä)

7. TODENNÄKÖISIN VIRHE JA VIRHEIDEN YLÄRAJA

Kuten otantaohjeissa todetaan, tarkastajan on myös laskettava virheiden alaraja ja yläraja ja ilmoitettava ne vuotuisessa tarkastuskertomuksessa otantavirheen ja todennäköisimmän virheen lisäksi.

Otantamenetelmiä koskevissa komission ohjeissa tarkastusviranomaisille¹⁴ ohjeistetaan arvioimaan ja projisoimaan rahayksikköön perustuvalla otannalla poimitun otoksen virheet seuraavasti:

¹² Kuten asetuksen (EY) N:o 1828/2006 liitteessä IV todetaan, olennaisuusraja saa olla enintään 2 prosenttia. Tarkastusviranomainen voi halutessaan määrittää alhaisemman olennaisuusrajan.

¹³ Katso mainittujen ohjeiden kohta 6.

¹⁴ Ks. otantamenetelmiä koskevat ohjeet tarkastusviranomaisille, s. 32 kolmen ensimmäisen luetelmakohdan osalta ja s. 40 viimeisen luetelmakohdan osalta.

- ”Virheiden yläraja olisi laskettava laskemalla yhteen projisoidut virheet, perustarkkuus (...) ja kasvava luottamusväli tarkkuusvälin leventämistä varten.
- Tarkastaja voi myös laskea tarvittavan ylimääräisen otoskoon korvaamalla alkuperäisen odotetun virheen otoksen arvioinnista saadulla todennäköisimmällä virheellä otantavälin laskentakaavassa ja määrittää otantavälin ja otoksen kokonaiskoon uusien odotusten perusteella. Ylimääräisten tutkittavien alkioden määrä voidaan laskea vähentämällä alkuperäisestä otoskoosta uusi otoskoko. Valinnassa voidaan käyttää uutta otantaväliä. Mukaan olisi poimittava sellaisia alkioita, jotka eivät vielä sisälly otokseen.
- Jos esimerkiksi havaitaan yksittäinen 300 euron virhe (25 prosenttia), jolloin projisoitu virhe on 1 000 euroa, siedettävä virhe 5 000 euroa ja rahayksikköön perustuvan otannan otantaväli 4 000 euroa 95 prosentin luotettavuustasolla (luotettavuuskerroin 3), saadaan virheiden ylärajaksi yhteensä 13 750 euroa. Luku on saatu laskemalla seuraavat tekijät yhteen:
 - projisoitu virhe, 1 000 euroa
 - perustarkkuus, 4 000 euroa kerrottuna kolmella, yhteensä 12 000 euroa
 - luottamusväli $(4,75 - 3 - 1) \times 1\,000 = 750$ euroa (4,75 on luotettavuuskerroin yhdelle virheelle 95 prosentin luotettavuustasolla, 3 on luotettavuuskerroin nolalle virheelle 95 prosentin luotettavuustasolla).
- Yläraja on suurempi kuin siedettävä virhe, joten on todettava, että perusjoukon virhe ylittää olennaisuusrajan. Lisäksi todetaan, että perusjoukon virhe on 95 prosentin varmuudella enintään 13 750 euroa.
- Tilastollista menetelmää sovellettaessa tarkastusviranomaisen arvioi todennäköisimmän virheen perusjoukossa ja vertaa tätä olennaisuusrajaan arvioidakseen tuloksia.”

Kun tarkastettavat toimet poimitaan rahayksikköön perustuvalla otannalla, todennäköisimmän virheen katsotaan vastaavan arvioitua satunnaisvirhettä. Tämä virhe on osa arvioitua kokonaisvirhemäärää, jota on verrattava 2 prosentin olennaisuusrajaan. Jos kaikki otoksessa havaitut virheet todetaan satunnaisvirheiksi, arvioitu kokonaisvirhemäärä on yhtä kuin arvioitu satunnaisvirhe.

Virheiden yläraja on joka tapauksessa analysoitava, jotta noudatettaisiin rahayksikköön perustuvan otannan vaatimuksia.

INTOSAI-ohjeisto¹⁵ muodostaa ”yhteisen perustan, johon (...) tukeutua (...) kaikissa EU:n toimiin liittyvissä tarkastuksissa”¹⁶. Ohjeissa nro 23¹⁷ tuodaan esille

¹⁵ Ks. <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133821.PDF>

tilanne, jossa ylempi virheraja ylittää sallitun virheen mutta todennäköisin virhe on sallittua virhettä pienempi. Tuolloin tarkastajan olisi harkittava, onko aiheellista

- ”pyytää tarkastettavaa yksikköä tutkimaan löydetyt virheet/poikkeamat sekä uusien virheiden/poikkeamien mahdollisuus. Seurauksena voi olla se, että tilinpäätökseen tehdään sovitut oikaisut
- suorittaa lisätestauksia, joiden tarkoituksena on pienentää otantariskiä ja samalla sallittuja rajoja, joiden puolestaan tulee perustua tulosten arviointiin
- käyttää vaihtoehtoisia tarkastusmenettelyjä lisävarmuuden saamiseksi.”

Tarkastusviranomaisen on ammatillista harkintaa käyttäen valittava yksi edellä olevista vaihtoehdoista ja ilmoitettava asiasta vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

8. ERITYISTAPAUKSET

8.1. Tarkastusviranomaisen havaitsemat virheet menoissa, jotka myös hallintoviranomainen, välittävä elin tai todentamisviranomainen on todennut sääntöjenvastaisiksi

8.1.1. *Välittävän elimen, hallintoviranomaisen 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 arvioidun virhemäärän laskennassa ja niistä on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

Tämä koskee myös niitä tarkastusviranomaisen (toimien tarkastusten aikana) havaitsemia sääntöjenvastaisuuksia, jotka jokin muu kansallinen viranomainen (hallintoviranomainen, välittävä elin tai todentamisviranomainen) on jo havainnut ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa mutta joita jäsenvaltio ei ole oikaissut ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä¹⁶.

Jos asiakirja-aineisto osoittaa, että asianomaiset kansalliset viranomaiset (hallintoviranomainen, välittävä elin tai todentamisviranomainen) **ovat todenneet sääntöjenvastaisuuden ja olivat jo toteuttamassa tarvittavia toimenpiteitä** ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa ja että sääntöjenvastainen määrä on oikaistu ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä, kyseinen sääntöjenvastaisuus voidaan jättää pois projisoitaessa otoksen virheitä perusjoukkoon.

¹⁶ Ks. INTOSAI-ohjeiston johdannon kohta 6.

¹⁷ Sovelletaan tapauksiin, joissa on kyse ”tarkastusotannon käytöstä tilintarkastuksissa (laillisuuden ja asianmukaisuuden tutkiminen mukaan lukien)”, ks. INTOSAI:n sovellusohjeiden nro 23 kohta 6.1.

¹⁸ Kuten edellä mainitaan, oikaisu voidaan tehdä vähentämällä sääntöjenvastaiset menot (peruuttamalla tai takaisin perimällä) komissiolle toimitettavasta menoilmoituksesta tai kirjaamalla kyseiset menot vireillä olevan takaisinperintämenettelyn kohteiksi todentamisviranomaisen kirjanpitoon.

Toimien tarkastuksia käsittelevässä vuotuisen tarkastuskertomuksen osassa on joka tapauksessa ilmoitettava ja selostettava, miten kyseistä sääntöjenvastaisuutta on käsitelty.

Hallintoviranomaisen on pääsääntöisesti huolehdittava siitä, että sen toimittamat hallinnointia koskevat tarkastukset (hallinnolliset tarkastukset ja paikan päällä tehtävät tarkastukset) suoritetaan siten, että sääntöjenvastaisuudet pystytään estämään, havaitsemaan ja oikaisemaan ennen kuin menot ilmoitetaan komissiolle.

8.1.2. Välittävän elimen tai hallintoviranomaisen tarkastusten aikana havaitut sääntöjenvastaisuudet, jotka on oikaistu puutteellisesti ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa

Tarkastusviranomainen voi havaita tarkastuksen aikana, että jokin muu taho on aiemmin todennut jonkin sääntöjenvastaisuuden mutta siihen sovellettu korjauskerroin on pienempi kuin kerroin, jota välittävän elimen tai hallintoviranomaisen olisi tarkastusviranomaisen näkemyksen mukaan pitänyt käyttää. Tällaisessa tapauksessa kokonaisvirhemäärän laskennassa / virheen arvioinnissa on otettava huomioon tarkastusviranomaisen määrittämän korjauskertoimen mukaisen määrän ja tosiasiallisesti (komissiolle toimitetussa ilmoituksessa, ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa) oikaistun määrän välinen erotus.

8.1.3. Sääntöjenvastaisuudet menoissa, joiden todentaminen on evätty tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen

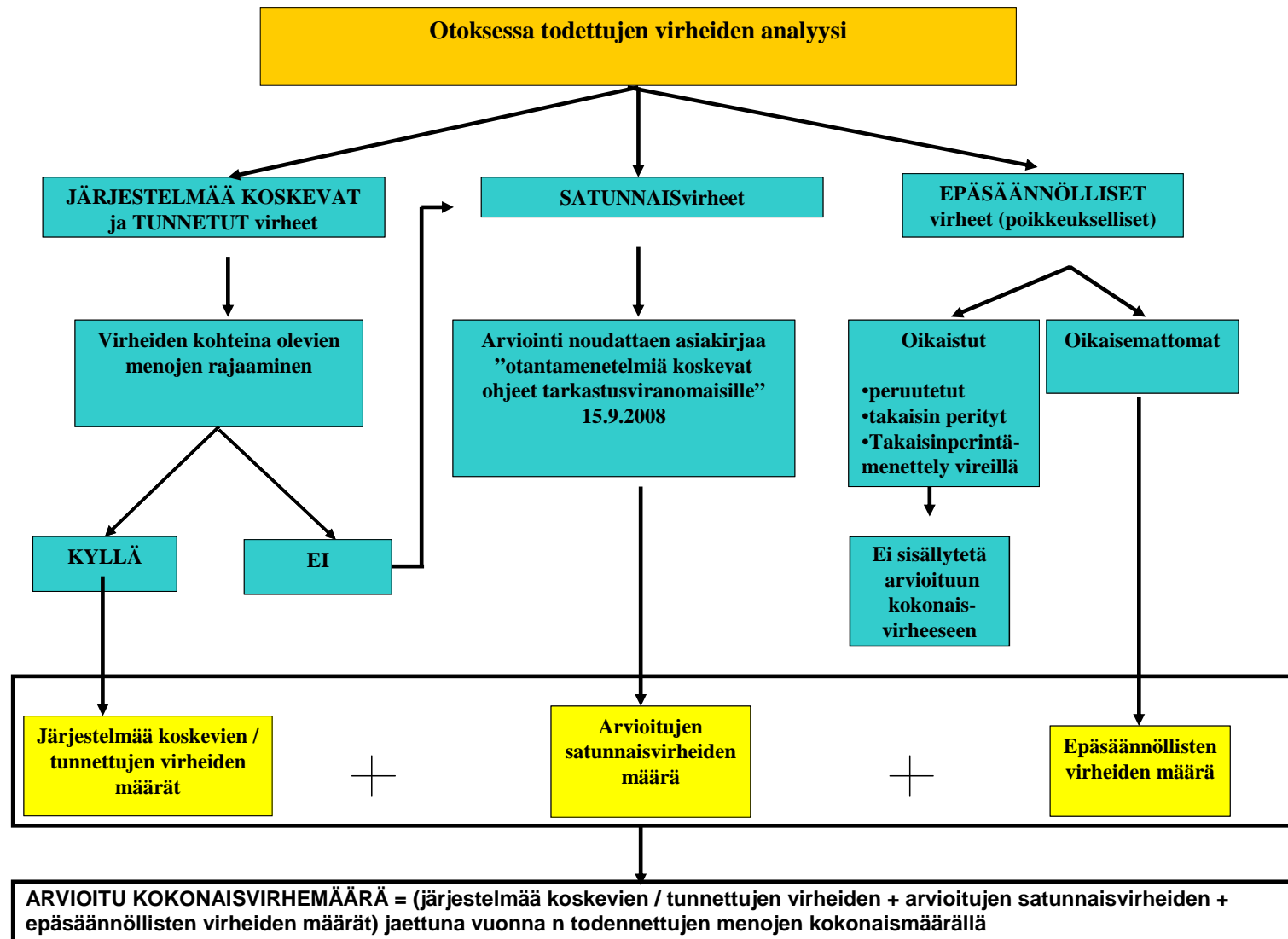
Tarkastusviranomainen voi toimien otannan jälkeen todeta tarkastettavissa toimissa sellaisia sääntöjenvastaisia menoja, joiden todentamisen jäsenvaltio on evännyt. Tarkastusviranomainen voi käytännössä noudattaa seuraavia kahta vaihtoehtoista toimintamallia paikan päällä tehtävien tarkastusten osalta:

- (1) Jos sääntöjenvastaiset menot, joiden todentaminen on evätty, koskevat tietyn toimen kaikkia menoja tarkastusviranomaisen poimimassa otoksessa, tämän viranomaisen ei tarvitse tarkastaa kyseistä toimea paikan päällä. Otosta ei pitäisi muuttaa eli kyseistä toimea ei pitäisi korvata toisella.
- (2) Jos sääntöjenvastaiset menot, joiden todentaminen on evätty, koskevat vain osaa tietyn toimen menoista tarkastusviranomaisen poimimassa otoksessa, tämän viranomaisen olisi tarkastettava toimi paikan päällä todetakseen, onko epäämisen ulkopuolelle jätetty osa virheetön.

Sääntöjenvastaiset menot olisi kummassakin tapauksessa otettava huomioon virhemäärässä.

8.2. Todennäköisimmän kokonaisvirheen laskeminen – liian suurina ilmoitettuja menoja koskevien virheiden kuittaaminen liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä vastaan

Virheitä, jotka koskevat menojen ilmoittamista liian pieninä, ei pitäisi ottaa huomioon otoksen virhemäärän laskennassa (eikä arvioidun virhemäärän laskennassa), kun laaditaan vuotuinen tarkastuskertomus.

LIITE 1 - ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ

LIITE 2 – TAULUKKO: ILMOITETUT MENOT JA TEHDYT OTANTATARKASTUKSET

Rahasto	Viite (CCI-numero)	Ohjelma	Viitevuonna ilmoitetut menot	Sattumanvaraiseen otantaan perustuvassa tarkastuksessa viitevuonna tarkastetut menot		Sääntöjenvastaisten menojen määrä ja prosenttiosuus (virhemäärä) sattumanvaraisessa otannassa ¹⁹		Arvioitu kokonaisvirhemäärä ²⁰	Muut tarkastetut menot ²¹	Sääntöjenvastaisten menojen määrä muissa meno-otannoissa	Kumulatiivisesti ilmoitetut menot yhteensä	Kumulatiivisesti tarkastetut menot ²² yhteensä prosenttiosuutena kumulatiivisesti ilmoitetuista kokonaismenoista
				Määrä ²³	% ²⁴	Määrä	%	%				

¹⁹ Jos sattumanvaraiseen otantaan sisältyy useampia rahastoja tai ohjelmia, tiedot sääntöjenvastaisten menojen määrästä ja prosenttiosuudesta (virhemäärä) koskevat koko otantaa eikä niitä ole mahdollista esittää ohjelman/rahaston tasolla.

²⁰ Otoksen virhemäärä, kun kyseessä on pieniin perusjoukkoihin sovellettu ei-tilastollinen otanta. Arvioitun kokonaisvirhemäärän käsitettä selostetaan näiden ohjeiden kohdassa 2.6.

²¹ Täydentävän otannan menot ja sattumanvaraisen otannan menot muulloin kuin viitevuonna (määrä).

²² Sisältää sekä sattumanvaraisen otannan osalta tarkastetut menot että muut tarkastetut menot.

²³ Tarkastettujen menojen määrä.

²⁴ Tarkastettujen menojen prosentuaalinen osuus komissiolle ilmoitetuista menoista viitevuonna.