



EUROOPAN KOMISSIO

Euroopan rakenne- ja investointirahastot

Päivitetyt ohjeet jäsenvaltioille  
vuotuisissa tarkastuskertomuksissa ilmoitettujen  
virheiden käsittelyä varten

**(Ohjelmakausi 2007–2013)**

(Liite vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskeviin ohjeisiin: COCOF 09/0004/01-EN, 18.2.2009, ja EFFC/0037/2009-EN, 23.2.2009)

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

## Sisällysluettelo

LYHENNELUETTELO.....	4
SANASTO.....	5
1. JOHDANTO.....	7
2. VIRHEIDEN ARVIOINTI.....	8
2.1. Yleistä virhetyypeistä.....	8
2.2. Järjestelmää koskevat virheet.....	8
2.3. Satunnaisvirheet.....	9
2.4. Epäsäännölliset virheet.....	9
2.5. Arvioitu kokonaisvirhemäärä.....	10
3. YHTEISET JÄRJESTELMÄT JA ERILAISET TARKASTUSLAUSUNNOT ERI OHJELMILLE.....	11
4. PUUTTEELLISET TARKASTUSLAUSUNNOT.....	12
5. OIKAISUTOIMENPITEET.....	12
5.1. Oikaistun virheen käsite ja tarkastuslausunto.....	12
5.2. Oikaisutoimenpiteet myöhemminä tapauksina.....	14
5.3. Kunkin virhetyypin oikaiseminen.....	15
5.4. Ekstrapoloitu rahoitusoikaisu.....	16
6. ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ JA VARMUUS HALLINTO- JA VALVONTAJÄRJESTELMÄN TOSIASIALLISTA TOIMIVUUDESTA.....	17
7. ERITYISTAPAUKSET.....	20
7.1. Tarkastusviranomaisen havaitsemat virheet menoissa, jotka myös hallintoviranomainen, välittävä elin tai todentamisviranomainen on todennut sääntöjenvastaisiksi.....	20
7.1.1. Välittävän elimen, hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat ja käsittelemät sääntöjenvastaisuudet, joita ei ollut vielä oikaistu ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa.....	20
7.1.2. Välittävän elimen tai hallintoviranomaisen tarkastusten aikana havaitut sääntöjenvastaisuudet, jotka on oikaistu puutteellisesti ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa.....	21
7.1.3. Sääntöjenvastaisuudet menoissa, jotka on peruutettu tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen.....	21
7.2. Menopuskuriin perustuva nettoutus hanketasolla.....	22
7.3. Liian suurina ilmoitettuja menoja koskevien virheiden kuittaaminen liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä vastaan.....	23
7.4. Miten petokset ja petosepäilyt olisi ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja miten ne näkyvät virhetasossa?.....	23
7.5. Sisällytetäänkö konkurssit ja maksukyvyttömyys virhetasoon?.....	24

7.6. Miten tarkastusviranomaisen olisi suhtauduttava tapaukseen, jossa otokseen kuuluvia toimia koskeva todentava asiakirja-aineisto on kadonnut tai vaurioitunut ylivoimaisen esteen (esimerkiksi luonnonkatastrofin) vuoksi? .....	25
LIITE 1 – ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ.....	27
LIITE 2 – TAULUKKO: ILMOITETUT MENOT JA TEHDYT OTANTATARKASTUKSET .....	28
LIITE 3 – TAULUKKO, JOSSA VERRATAAN AIEMMAN JA PÄIVITETYN VIRHEIDEN KÄSITTELYÄ KOSKEVAN OHJEEN KOHTIA.....	29

## LYHENNELUETTELO

COCOF	Rahastojen yhteensovittamisesta vastaava komitea
DAS	Euroopan tilintarkastustuomioistuimen tarkastuslausuma EU:n talousarvion toteuttamisesta
EAKR	Euroopan aluekehitysrahasto
EKTR	Euroopan kalatalousrahasto
ESR	Euroopan sosiaalirahasto
ISA	Kansainvälinen tilintarkastusstandardi
TPER	Arvioitu kokonaisvirhemäärä

## SANASTO

Käsite	Määritelmä
Arvioitu kokonaisvirhemäärä	<p>Arvioitu kokonaisvirhemäärä on seuraavien virheiden summa: arvioidut satunnaisvirheet, järjestelmää koskevat virheet ja epäsäännölliset virheet.</p> <p>Tarkastusviranomaisen on verrattava arvioitua kokonaisvirhemäärää olennaisuusrajaan, jotta päätelmiä on mahdollista tehdä koko perusjoukon osalta.</p>
Epäsäännöllinen virhe	<p>Virhe, joka ei sinänsä ole edustava perusjoukon virheisiin nähden. Epäsäännöllisten virheiden esiintymisestä on ilmoitettava vain erittäin harvoissa ja hyvin perustelluissa tapauksissa.</p>
Järjestelmää koskeva virhe	<p>Järjestelmää koskevia virheitä ovat</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– tarkastetussa otoksessa havaitut virheet, jotka</li> <li>– vaikuttavat tarkastamattomaan perusjoukkoon ja</li> <li>– joita esiintyy tarkoin määritetyissä ja samankaltaisissa olosuhteissa.</li> </ul> <p>Näillä virheillä on yleensä yhteisiä piirteitä, kuten toimen tyyppi, paikka tai ajankohta. Yleensä tällaisten virheiden taustalla on hallinto- ja valvontajärjestelmien (osien) heikosti toimivia valvontamenettelyjä.</p>
Jäännösvirhetaso	<p>Jäännösvirhetaso vastaa arvioitua kokonaisvirhemäärää, josta on vähennetty jäsenvaltion mahdollisesti soveltamat rahoitusoikaisut, jotka liittyvät tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksissa havaitsemiin virheisiin, mukaan luettuna arvioidut satunnaisvirheet tai järjestelmää koskevat sääntöjenvastaisuudet. Näitä oikaisuja sovelletaan yleensä arvioidun kokonaisvirhemäärän määrittämisen jälkeen. Rahoitusoikaisuja, joita jäsenvaltio soveltaa tarkastusviranomaisen näytteenoton jälkeen ja ennen kuin arvioitu kokonaisvirhemäärä on määritetty, voidaan kuitenkin vähentää myös jäännösvirhetasosta edellyttäen, että kyseiset oikaisut voivat pienentää kokonaisvirhemäärän arvioinnissa havaittuja riskejä.</p> <p>Lisätietoja jäännösvirhetasosta on tämän oppaan kohdassa 5.1.</p>
Kuulemismenettely	<p>Menettely, jossa (alustavat) tarkastuskertomukset lähetetään tarkastettavalle ja pyydetään kirjallista</p>

Käsite	Määritelmä
	vastausta tietyn määräajan kuluessa.
Perusjoukko	Kokonainen tietojoukko, josta otos poimitaan (asetuksen (EY) N:o 1830/2006 62 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti) ja josta tarkastajalla on tarkoitus tehdä päätelmiä.
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.
Tarkastusjakso	Tarkastusviranomaisen on toimitettava viimeistään 31.12.n+1 kertomus tarkastuksista, jotka on toteutettu tarkastusjaksolla 1.7.N–30.6.n+1. Tarkastusjakso on ajanjakso, jona tarkastusviranomainen suorittaa työnsä, sekä järjestelmätarkastukset että toimien tarkastukset.
Tunnettu virhe	Tunnettu virhe on virhe, joka on havaittu tarkastetun otoksen ulkopuolella.
Virhe	Näissä ohjeissa virheellä/sääntöjenvastaisuudella/virheellisyydellä 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

Tämän asiakirjan tarkoituksena on antaa ohjeita jäsenvaltioiden viranomaisille eli tarkastusviranomaisille. Siinä selvennetään viranomaisten ohjelmakaudella 2007–2013 esiin tuomia tärkeimpiä kysymyksiä, jotka liittyvät toimien tarkastuksen yhteydessä havaittujen virheiden käsittelyyn ja arviointiin. Ohjeissa selvennetään myös arvioidun kokonaisvirhemäärän laskentaa, siihen liittyviä oikaisutoimenpiteitä ja sitä, miten ne vaikuttavat tarkastusviranomaisen asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan d alakohdan ii alakohdan ja asetuksen (EY) N:o 1198/2006 61 artiklan 1 kohdan e alakohdan ii alakohdan mukaisesti antamaan lausuntoon.

Asiakirja on ajan tasalle saatettu versio komission ohjeasiakirjoista COCOF 11-0041-01-EN (7.12.2011) ja EFFC/87/2012 (9.11.2012). Siinä on otettu huomioon vuosien 2012, 2013 ja 2014 vuotuisten tarkastuskertomusten arvioinnista saadut tähänastiset kokemukset. Ohjeasiakirjaan on kerätty tarkastusviranomaisille vuodesta 2011 lähtien annettuja selvennyksiä, joihin on tehty päivityksiä sen mukaan kuin on katsottu tarpeelliseksi. Liitteessä 3 on taulukko, jossa verrataan aiemman ja päivitetyn virheiden käsittelyä koskevan ohjeen rakennetta. Myöhemmin julkaistavat, ohjelmakautta 2014–2020 varten annettavat virheiden käsittelyä koskevat ohjeet perustuvat näihin ohjeisiin.

Alue- ja kaupunkipolitiikan pääosasto on laatinut nämä ohjeet yhteistyössä työllisyys-, sosiaali- ja tasa-arvoasioiden pääosaston sekä meri- ja kalastusasioiden pääosaston kanssa. Vuotuisen tarkastuskertomuksen laadinnasta vastaavien tarkastusviranomaisten on sovellettava ohjeita EAKR:n, koheesiorahaston, ESR:n ja EKTR:n osarahoittamiin ohjelmiin.

Ohjeet ovat luonteeltaan täydentäviä, ja niitä tulisikin lukea yhdessä komission nykyisten ohjeiden kanssa, joita ovat

- vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevat ohjeet rakennerahastoille ja koheesiorahastolle (COCOF 09/0004/01-EN, 18.2.2009, ja EFFC/0037/2009-EN, 23.2.2009), jäljempänä 'vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevat ohjeet'
- otantamenetelmiä koskevat ohjeet tarkastusviranomaisille, 4.4.2013 (COCOF 08/0021/03-EN), jäljempänä 'otantaohjeet'
- jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien yhteistä arviointimenetelmää koskevat ohjeet<sup>1</sup> (COCOF 08/0019/00-EN, 6.6.2008, ja EFFC/27/2008, 12.9.2008), jäljempänä 'hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointia koskevat ohjeet'
- ohjelmakaudella 2007–2013 sovellettavat todentamisviranomaisten raportointiohjeet, jotka koskevat peruutettuja, takaisin perittyjä ja takaisin

---

<sup>1</sup> Ks. COCOF-ohje 08/0019/00-EN, jossa järjestelmien arviointi jakautuu neljään ryhmään: Ryhmä 1: 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).

perittäviä määriä sekä määriä, joita ei voida periä takaisin, 27.3.2010 (COCOF 10/0002/00/EN), jäljempänä 'todentamisviranomaisille annetut ohjeet'.

## 2. VIRHEIDEN ARVIOINTI

### 2.1. Yleistä virhetyypeistä

Kansainvälisissä tarkastusstandardeissa (ISA 530) edellytetään, että vuotuisiin tarkastuskertomuksiin sisällytetään tarkastusviranomaisten toimien tarkastuksen yhteydessä havaitsemien virheiden arviointi ja oikaisutoimenpiteet (ks. kohta 5 jäljempänä). Tarkastuksessa havaitut virheet voivat olla satunnaisia, järjestelmää koskevia tai (poikkeustapauksissa) epäsäännöllisiä. Nämä käsitteet on selitetty jäljempänä kohdissa 2.2, 2.3 ja 2.5.

Tarkastusviranomaisen on virheiden arvioinnin jälkeen laskettava arvioitu kokonaisvirhemäärä, kuten jäljempänä kohdassa 2.5 on selitetty. Tarkastusviranomaisen olisi pyrittävä suunnittelemaan työnsä siten, että arviointi voidaan suorittaa asianmukaisesti ja jäsenvaltio voi tehdä oikaisutoimenpiteet hyvissä ajoin ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamista. Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa on selvitettävä, milloin tarkastusviranomaisen on käyttänyt ammatillista harkintaa virheiden arvioinnissa.

### 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 lisätyötä, jotta voidaan todeta virheen laajuus ja suorittaa määrällinen (kvantitatiivinen) määräys. On toisin sanoen kartoitettava kaikki sellaiset tilanteet, joissa saattaa esiintyä otoksessa havaitun virheen kaltainen virhe, jotta voidaan rajata sen perusjoukkoon kohdistuvat kokonaisvaikutukset<sup>2</sup>. Asetuksen (EY) N:o 1083/2006 98 artiklan 4 kohdassa ja asetuksen (EY) N:o 1198/2006 96 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”.

Jos tarkastusviranomaisella on kohtuullinen varmuus siitä, että järjestelmää koskevat virheet vaikuttavat vain pieneen osaan perusjoukkoa, eikä perusjoukon muihin yksiköihin todennäköisesti kohdistu samanlaisia virheitä, järjestelmää koskevien virheiden määrä lisätään arvioitujen satunnaisvirheiden määrään, jolloin saadaan arvioitu kokonaisvirhemäärä. Otoksen satunnaisvirheiden ekstrapolointi koskemaan perusjoukkoa edellyttää, että tarkastusviranomaisen käyttäät otantaohjeiden liitteessä 1 esitettyjä kaavoja.

---

<sup>2</sup> Tietty virhe voidaan havaita esimerkiksi toimessa, joka on saanut osarahoitusta rahoitusjärjestelyihin liittyvästä toimintalinjasta. Virhe saattaa esiintyä saman toimintalinjan muissa toimissa. Tarkastusviranomaisen on yhteistyössä hallintoviranomaisen kanssa määritettävä, esiintyykö tällaisia tapauksia.



Otoksessa havaittujen järjestelmää koskevien virheiden määrää ei oteta huomioon arvioiduissa satunnaisvirheissä eikä lasketa niihin mukaan, vaan määrä lisätään satunnaisvirheeseen arvioitua kokonaisvirhemäärän laskemista varten (ks. kohta 2.5). Toimista, joihin järjestelmää koskevat virheet vaikuttavat, löytynyt satunnainen virhe on kuitenkin (järjestelmää koskevien virheiden lisäksi) ekstrapoloitava koskemaan arvioitua satunnaisvirhettä ja käsiteltävä sellaisena.

On olemassa eräs erityinen virhetyyppi, jota ei saisi sekoittaa järjestelmää koskevaan virheeseen: tarkastaja voi havaita jonkin toimen otoksessa ilmenevän virheen yhteydessä yhden tai useamman virheen otoksen ulkopuolella, samassa toimessa. Tällainen virhe voidaan luokitella ”tunnetuksi virheeksi”. 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. Loput toimeen liittyvistä menoista on voitu ilmoittaa otokseen kuulumattomissa maksupyynnöissä tai laskuissa, tarkastetussa perusjoukossa tai edellisen vuoden perusjoukossa.

Suosittelava tapa käsitellä tunnettuja virheitä on ekstrapoloida otoksen satunnaisvirheet (mukaan lukien virhe, joka johti tunnetun virheen havaitsemiseen) kokonaismenoihin (tunnettujen virheiden määrää ei vähennetä perusjoukosta). Tällöin tunnettua virhettä ei lisätä arvioituun kokonaisvirhemäärään. Suositus johtuu siitä, että toisin kuin järjestelmää koskevissa virheissä tunnetun virheen rajaaminen tapahtuu yleensä sen toimen tasolla, jossa virhe on havaittu. Näin ei pystytä varmistamaan, ettei perusjoukkoon jää muita toimia, joihin vaikuttaa tämän tyyppinen virhe. Tunnettu virhe olisikin oikaistava kuten minkä tahansa muun tyyppinen virhe. Myös edeltäviä vuosia koskevat tunnetut virheet olisi oikaistava.

### **2.3. Satunnaisvirheet**

Tarkastusviranomaisen arvioinnin perusteella 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 arvioidussa virhemäärässä – ks. näiden ohjeiden kohta 2.5.

Satunnaisvirheiden arviointi vaihtelee valitun otantamenetelmän mukaan, kuten otantaohjeissa on selostettu.

### **2.4. Epäsäännölliset virheet**

Virhettä, joka ei sinänsä ole edustava perusjoukon virheisiin nähden, sanotaan epäsäännölliseksi virheeksi. Tilastollinen otos edustaa perusjoukkoa. Siksi epäsäännölliset virheet pitäisi ilmoittaa vain erittäin harvoissa ja hyvin perustelluissa tapauksissa. Arvioidun kokonaisvirhemäärän laskennan ja tarkastusviranomaisen 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 tarkastusmenettelyillä epäsäännöllisen virheen esiintyminen on todettu, kuten kansainvälisessä tilintarkastusstandardissa ISA 530 vaaditaan:

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

Toisin sanoen kun tarkastusviranomaisen päättää jättää epäsäännöllisen virheen arvioitun virhemäärän 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 ennen kuin kyseinen vuotuinen tarkastuskertomus on toimitettu komissiolle, sitä ei lasketa mukaan arvioituun kokonaisvirhemäärään. Tätä lähestymistapaa sovelletaan ainoastaan epäsäännöllisiin virheisiin niiden poikkeuksellisen luonteen vuoksi, kuten edellä lainatussa tilintarkastusstandardissa pidetään lähtökohtana.

Erityistapaus on se, kun tarkastusviranomaisen havaitsee jossakin toimessa säännönvastaisuuden (esimerkiksi julkisia hankintoja koskevien sääntöjen rikkomisen jonkin tietyn sopimuksen osalta), ja samaan toimeen vaikuttaa myös epäsäännöllinen virhe. Tällöin satunnaisvirhe projisoidaan perusjoukkoon. Samassa toimessa esiintyvä epäsäännöllinen virhe lisätään arvioituun kokonaisvirhemäärään, ellei sitä ole oikaistu, ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus on toimitettu komissiolle. Tämä siksi, että satunnaisvirhe edustaa muita perusjoukossa mahdollisesti esiintyviä virheitä ja on ekstrapoloitava perusjoukon jäljelle jääviin menoihin, jotta kokonaisvirhemäärä voidaan arvioida oikein.

## **2.5. Arvioitu kokonaisvirhemäärä**

Tarkastusviranomaisen on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa arvioitu kokonaisvirhemäärä. Vertaamalla sitä olennaisuusrajaan voidaan päätellä, onko perusjoukko, josta satunnaisotos on valittu, olennaisesti virheellinen vai ei<sup>3</sup>. Arvioitu kokonaisvirhemäärä vastaa hallinto- ja valvontajärjestelmissä olevien virheiden arvioitua vaikutusta. Se ilmaistaan prosentteina perusjoukosta vuodelta n. Arvioitun kokonaisvirhemäärän olisi pohjauduttava tarkastusviranomaisen tekemään analyysiin virheistä, jotka on havaittu asetuksen (EY) N:o 1083/2006 62 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja asetuksen (EY) N:o 1198/2006 61 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisissa toimien tarkastuksissa.

---

<sup>3</sup> Kuten komission asetuksen (EY) N:o 1828/2006 17 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa ja komission asetuksen (EY) N:o 498/2007 43 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa edellytetään: *”Toimenpideohjelmissä, 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 on merkityksellisten tekijöiden (arvioidut satunnaisvirheet, järjestelmää koskevat virheet ja oikaisemattomat epä säännölliset virheet) summa jaettuna vuoden n perusjoukolla – 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, kuten edellä on mainittu. Jos tällaista rajaamista ei tehdä ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä, kyseiset järjestelmää koskevat virheet on käsiteltävä satunnaisvirheinä, kun lasketaan arvioitua satunnaisvirheiden määrää.<sup>4</sup>

### **3. YHTEISET JÄRJESTELMÄT JA ERILAISET TARKASTUSLAUSUNNOT ERI OHJELMILLE**

Arvioitua kokonaisvirhemäärää koskevat tiedot on esitettävä siinä vuotuisen tarkastuskertomuksen osassa, joka koskee otokseen poimittujen toimien tarkastuksia. Vuotuisen tarkastuskertomukseen liitetään taulukko ”Ilmoitetut menot ja tehdyt otantatarkastukset” (asetuksen (EY) N:o 1828/2006 liitteessä VIII oleva 9 kohta). Siinä on ilmoitettava arvioitu kokonaisvirhemäärä – ks. tämän asiakirjan liite 2.

Vuotuinen tarkastuskertomus toimitetaan komissiolle SFC 2007 -järjestelmän kautta. SFC 2007 -järjestelmässä oleva moduuli sisältää edellä mainitun taulukon, jonka tarkastusviranomainen täyttää. Arvioitua kokonaisvirhemäärää koskevat tiedot on syötettävä erilliseen sarakkeeseen, ”Sääntöjenvastaisten menojen määrä ja prosenttiosuus (virhemäärä) sattumanvaraisessa otannassa” -sarakkeen jälkeen.

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

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

Näin ollen jos järjestelmätarkastukset tai yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän satunnaisotoksessa havaittujen virheiden analyysi osoittavat, että kyseiseen yhteiseen järjestelmään 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. Tällöin tarkastusviranomaisen on

---

<sup>4</sup> Järjestelmätarkastusten (valvontatestaus) aikana havaittuja virheitä ei lisätä arvioituun kokonaisvirhemäärään. Ne on oikaistava ja ilmoitettava vuotuisen tarkastuskertomuksen kohdassa 4. Vuotuisen tarkastuskertomukseen sisältyvässä tarkastuslausunnossa on otettava huomioon toimien tarkastusten tulosten lisäksi myös järjestelmätarkastusten perusteella tehdyt johtopäätökset.

vuotuisessa tarkastuskertomuksessa selvittävä erilaisten tarkastuslausuntojen tueksi kokoamansa tarkastusevidenssi niiden ohjelmien osalta, jotka on arvioitu erikseen siitä yhteisestä hallinto- ja valvontajärjestelmästä, johon ne kuuluvat.

Tarkastusevidenssin on oltava riittävä, jotta tarkastusviranomainen voi antaa eriytettyjä tarkastuslausuntoja yhteiseen hallinto- ja valvontajärjestelmään kuuluvista ohjelmista (myös ohjelman päätyminen edellyttää riittävää varmuutta<sup>5</sup>). Tämän vuoksi komissio suosittaa, että jos joidenkin ohjelmien osalta on odotettavissa erilaisia tuloksia, tarkastusviranomainen suunnittelee tarkastustyönsä pyrkien saamaan kyseisten ohjelmien osalta kohtuullisen varmuuden. Tätä varten kunkin ohjelman ilmoitetut menot kattavan ositteen on oltava edustava. Kun yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän satunnaisotos poimitaan tilastollisella otannalla, nyrkkisääntönä on, että ositteeseen otetaan vähintään 30 näytettä. Muussa kuin tilastollisessa otannassa sovelletaan otantaohjeissa esitettyjä vaihtoehtoja.

#### **4. PUUTTEELLISET TARKASTUSLAUSUNNOT**

Komissio pitää puutteellisina muiden muassa seuraavia tarkastuslausuntoja:

- annetaan varaukseton lausunto, vaikka vuoden n menojen osalta ei ole suoritettu toimien tarkastuksia;
- annetaan varaukseton lausunto, vaikka tarkastusviranomainen ei ole tarkastanut otoksen kaikkia toimia;
- annetaan varaukseton lausunto, vaikka arvioitu kokonaisvirhemäärä ylitti olennaisuusrajan ja/tai vaikka järjestelmätarkastuksissa havaittiin merkittäviä puutteita, eivätkä kansalliset viranomaiset toteuttaneet asianmukaisia oikaisutoimenpiteitä (ks. näiden ohjeiden kohta 5) ajoissa ennen tarkastuslausunnon esittämistä;
- kannanotosta pidättyminen, koska toimien tarkastuksia koskevat kuulemismenettelyt olivat kesken.

#### **5. OIKAISUTOIMENPITEET**

##### **5.1. Oikaistun virheen käsite ja tarkastuslausunto**

Kaikki virheet on oikaistava, myös satunnaisvirheet, järjestelmää koskevat virheet ja epäsäännölliset virheet<sup>6</sup>.

Jotta voidaan antaa varaukseton tarkastuslausunto, komissiolle ilmoitettavia menoja on oikaistava niin, että tarkasteltavan vuoden menoja koskeva jäännösvirhetaso on

---

<sup>5</sup> Ohjelman päättyessä kustakin ohjelmasta on oltava riittävä tarkastusvarmuus – ks. asetuksen (EY) N:o 1828/2006 17 artiklan 5 kohdan ensimmäinen alakohta (koskee EAKR:ää, koheesiorahastoa ja ESR:ää) ja asetuksen (EY) N:o 498/2007 43 artiklan 5 kohta (koskee EKTR:ää).

<sup>6</sup> Tunnettujen virheiden oikaisua käsitellään edellä olevan kohdan 2.2. kahdessa viimeisessä kappaleessa.

korkeintaan kaksi prosenttia. Järjestelmässä havaittuja puutteita on korjattava riittävästi, jotta virheet eivät toistu tulevissa menoilmoituksissa.

Jäännösvirhetaso vastaa arvioitua kokonaisvirhemäärää, josta on vähennetty jäsenvaltion mahdollisesti soveltamat rahoitusoikaisut, jotka liittyvät tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksissa havaitsemiin virheisiin, mukaan luettuna arvioidut satunnaisvirheet tai järjestelmää koskevat sääntöjenvastaisuudet. Näitä oikaisuja sovelletaan yleensä arvioidun kokonaisvirhemäärän määrittämisen jälkeen. Rahoitusoikaisuja, joita jäsenvaltio soveltaa tarkastusviranomaisen näytteenoton jälkeen ja ennen kuin arvioitu kokonaisvirhemäärä on määritetty, voidaan kuitenkin vähentää myös jäännösvirhetasosta, jos kyseiset oikaisut voivat pienentää kokonaisvirhemäärän arvioinnissa havaittuja riskejä. Tyypillinen esimerkki tästä on se, kun tehdyt oikaisut ovat perustuneet hallintoviranomaisen työhön, joka liittyy tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksissa havaitsemien järjestelmää koskevien sääntöjenvastaisuuksien laajuuden määrittelyyn. Tarkastusviranomaisen voi soveltaa ammatillista harkintaa arvioidessaan jäännösvirhetason laskennassa huomioon otettavia rahoitusoikaisuja, mutta sen lisäksi hänellä on aina oltava kohtuullinen varmuus siitä, että jäännösvirhetason laskennassa huomioon otettavat rahoitusoikaisut ovat todella sääntöjenvastaiten menojen oikaisuja, jotka eivät siis koske esimerkiksi kirjoitusvirheitä, tileissä olevien rahoitusoikaisuja vastaamattomien kirjausten mitätöintejä, tuloja tuottavista hankkeista saatuja tuloja, toimien siirtoja ohjelmasta toiseen (tai ohjelman sisällä) tai johdon päätöksiä perua hanke ja jotka eivät liity kyseisessä hankkeessa havaittuihin sääntöjenvastaisuuksiin. Jäännösvirhetason aliarvioinnin välttämiseksi siihen ei tulisi laskea mukaan sellaisia yksittäisiin sääntöjenvastaisuuksiin<sup>7</sup> liittyviä oikaisuja, jotka eivät sellaisenaan sisälly arvioituun kokonaisvirhemäärään (esimerkiksi epäsäännölliset virheet, jotka on oikaistu ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä, tai välittävän elimen, hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat ja käsittelemät sääntöjenvastaisuudet, joita ei ollut vielä oikaistu ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa<sup>8</sup>).

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

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

---

<sup>7</sup> Yksittäinen sääntöjenvastaisuus on kertaluonteinen virhe, joka on riippumaton muista virheistä perusjoukossa tai puutteista järjestelmissä – ks. 1.4 kohta 19.10.2011 tehdyssä komission päätöksessä, jossa hyväksytään ”suuntaviivat, jotka koskevat periaatteita, perusteita ja ohjeellisia asteikkoja, joita sovelletaan komission 11 päivänä heinäkuuta 2006 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1083/2006 99 ja 100 artiklan mukaisesti tekemiin rahoitusoikaisuihin”.

<sup>8</sup> Tämän ohjeen kohdassa 7.1.1 selitettyjen ehtojen mukaisesti.

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

Kun kyse on tarkastuslausunnosta, virhettä pidetään oikaistuna seuraavissa tapauksissa:

1) sääntöjenvastainen summa on vähennetty (peruuttamalla tai takaisin perimällä) komissiolle toimitetusta välimaksua koskevasta hakemuksesta ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus on saatettu valmiiksi; tai

2) kyseisiä menoja on oikaistu (tai oikaistaan) kansallisella tasolla, ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus on saatettu valmiiksi, jollakin seuraavista kolmesta tavasta:

a) tarkastusviranomaiselle ja/tai komissiolle on toimitettu toimivaltaisen elimen (hallinto- tai todentamisviranomaisen) virallinen sitoumus, jonka mukaan sääntöjenvastaiset menot oikaistaan seuraavassa välimaksua koskevassa hakemuksessa;

b) peruuttaminen on kirjattu kansallisella tasolla todentamisviranomaisen kirjanpito- ja seurantajärjestelmään;

c) jäsenvaltio on aloittanut menettelyn sääntöjenvastaisten menojen perimiseksi tuensaajalta (-saajilta)<sup>9</sup>.

Tarkastusviranomaiselle on ilmoitettava toteutuneista oikaisuista.

## **5.2. Oikaisutoimenpiteet myöhemminä tapauksina**

Kun tarkastusviranomaisen ilmoittamat järjestelmätarkastusten ja toimien tarkastusten tulokset on analysoitu, jäsenvaltion (hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen, hallinto- ja valvontajärjestelmän mukaisesti) on toteutettava niiden oikaisemiseksi tarvittavat jatkotoimet.

Jos arvioitu kokonaisvirhemäärä ylittää olennaisuusrajan, kun hallinto- ja valvontajärjestelmä on luokiteltu kuuluvaksi luokkaan 3 tai 4, järjestelmässä on vakavia puutteita. Tulevissa menoilmoituksissa esiintyvien olennaisten virheiden riskin pienentämiseksi vastuuviranomaisten olisikin tällöin sitouduttava toteuttamaan järjestelmää koskevien puutteiden korjaamiseksi laadittu toimintasuunnitelma, jossa on tiukat määräajat. Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi esitettävä selvä ja tiivis kuvaus toimintasuunnitelmasta. Tarkastusviranomaisen voi ottaa toimintasuunnitelman ja sen vaikutukset huomioon myöhemminä tapauksena tarkastuslausuntoa laatiessaan, jos toimenpiteet on tosiasiallisesti toteutettu ja jos tarkastusviranomaisella on selvää näyttöä niistä.

Jos oikaisutoimenpiteet toteutetaan ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamista komissiolle ja tarkastusviranomaisella on niistä riittävä näyttö (ks. kohta 5.1), oikaisutoimenpiteitä voidaan pitää tarkastusjakson jälkeen ilmenneinä myöhemminä tapauksina. Tällaisista myöhemmistä tapauksista on ilmoitettava

---

<sup>9</sup> Toisin sanoen asiasta vastaava elin on antanut perintämääräyksen.

vuotuisessa tarkastuskertomuksessa. Siten osoitetaan, että kansalliset viranomaiset ovat toteuttaneet asianmukaiset jatkotoimet havaittujen virheiden johdosta. Tarkastusviranomaisen voi ottaa kyseiset tapaukset huomioon vahvistaessaan varmuustason ja tarkastuslausunnon. Vuotuisia tarkastuskertomuksia koskevissa ohjeissa<sup>10</sup> todetaan: ”Joillakin myöhemmillä tapauksilla voi olla merkittävä vaikutus hallinto- ja valvontajärjestelmien toimintaan ja/tai huomautuksiin (jos kyseessä on varauksellinen tai kielteinen lausunto). Siksi tarkastusviranomaisen ei voi jättää niitä huomiotta.” Näissä tapauksissa voi olla kyse joko positiivisista toimenpiteistä (esimerkiksi tarkastusjakson jälkeen toteutetuista oikaisu-toimenpiteistä) tai uuden ongelman negatiivisista vaikutuksista (esimerkiksi järjestelmässä olevista puutteista tai virheistä, jotka on havaittu tarkastusjakson jälkeen).

Jos oikaisu-toimenpiteet koskevat sääntöjenvastaisten menojen oikaisemista, tarkastusviranomaisen voi ottaa kyseiset oikaisu-t huomioon edellisessä kohdassa mainittuja tarkoituksia varten, jos menot on oikaistu edellä olevan kohdan 5.1 mukaisesti.

### **5.3. Kunkin virhetyypin oikaiseminen**

Komission kannalta paras vaihtoehto on kunkin virhetyypin oikaiseminen, kun kyse on järjestelmää koskevista virheistä. Tässä tapauksessa kunkin virhetyypin analysointi ja oikaisu on selvästi eniten kansainvälisissä tarkastusstandardeissa (ISA 530) edellytettävän virheiden arvioinnin mukaista. Tarkastusviranomaisen olisikin pyrittävä suunnittelemaan työnsä niin, että jäsenvaltio voi soveltaa kyseistä vaihtoehtoa hyvissä ajoin ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamista.

Kuten edellä kohdassa 2.2 mainittiin, tarkastusviranomaisen on arvioitava virheet toimien tarkastusta tehdessään. Tarkastusviranomaisen on vahvistettava seuraavat asiat järjestelmää koskevia virheitä havaitessaan ja vuotuista tarkastuskertomusta laatiessaan:

1) Niiden komissiolle ilmoitettujen menojen kokonaismäärä, joihin kyseiset järjestelmää koskevat virheet vaikuttavat, määritetään, ja vastuuviranomaiset toteuttavat tarvittavan rahoitusoikaisun 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 asianmukaisesta suorittamisesta ja päätelmien hyväksymisestä.

2) Jotta tulevaisuudessa ilmoituksissa 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. Tarkastusviranomaisen on laskettava riskin kohteena olevat menot soveltamalla (tarkastetussa toimien otoksessa havaittujen satunnaisvirheiden osalta ja laskettuna niin, että otetaan

---

<sup>10</sup> Ks. vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohta 8.

huomioon otantaohjeiden liite 1) arvioitua virhemäärää perusjoukkoon, jota satunnaisvirheet koskevat. Tämä tehdään käyttäen kohdassa 5.4 esitettyä kaavaa.

#### **5.4. Ekstrapoloitu rahoitusoikaisu<sup>11</sup>**

Jos tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksissa havaitsemia virheitä analysoitaessa ei ole löydetty järjestelmää koskevia tai epäsäännöllisiä virheitä (tai jos kyseistä arviointia ei ole saatu päätökseen ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä), jäsenvaltio<sup>12</sup> voi, saatuaan tietoonsa arvioidun kokonaisvirhemäärän, päättää poistaa ilmoitetut sääntöjenvastaiset menot ja varmistaa näin, että jäännösvirhetaso on korkeintaan kaksi prosenttia.

Tällöin tarkastusviranomaisen voi antaa jäljempänä kohdassa 6 selitettyjen kriteerien mukaisen varauksettoman lausunnon. Edellytyksenä on, että tarkastusviranomaisen voi vuotuisessa tarkastuskertomuksessa vahvistaa, että hallinto- ja valvontajärjestelmän puutteet, joista olennaisuusrajat ylittävät virheet johtuvat, on korjattu tai että kohtien 5.2. ja 5.3 mukaiset oikaisutoimenpiteet on tehty.

Kun ekstrapoloituja rahoitusoikaisuja sovelletaan arvioidun satunnaisvirhemäärän perusteella (arvioitu kokonaisvirhemäärä koostuu yksinomaan satunnaisvirheistä), arvioitua virhemäärää sovelletaan koko perusjoukkoon. Saadusta summasta vähennetään sitten otoksessa havaitut virheet (jotka oikaistaan erikseen<sup>13</sup>). Tuloksena on tarvittavan ekstrapoloitujen oikaisun määrä. Oletuksena on yksinkertainen skenaario, jossa tarkastusviranomaisen ei ole havainnut järjestelmää koskevia virheitä toimien tarkastusten yhteydessä<sup>14</sup>.

Edellä mainitut edellytykset huomioon ottaen komissio pitää ekstrapoloitua rahoitusoikaisua asianmukaisena, jos se lasketaan niin, että se on seuraavassa esitettyjen A:n ja B:n välillä:

---

<sup>11</sup> Tämä ei rajoita komissiota tekemästä lisäarviointia silloin, kun kumulatiivinen jäännösriski vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämishetkellä ja monivuotiskaudella on yli kaksi prosenttia. Komissio voi tässä tapauksessa vaatia lisäoikaisuja, koska tämä voi tarkoittaa sitä, että yhden tai useamman kyseessä olevan ohjelman hallinto- ja valvontajärjestelmät eivät ole vielä oikaisseet riskejä, jotka tarkastusviranomaisen on ohjelmien toteutusaikana havainnut.

<sup>12</sup> Jäsenvaltion hallinto- tai todentamisviranomaisen, hallinto- ja valvontajärjestelmän mukaisesti.

<sup>13</sup> Otoksen virheet oikaistaan vain kerran.

<sup>14</sup> Rahoitusoikaisun laskemista varten oikaisut, jotka liittyvät järjestelmää koskevien virheiden korjaamiseen, vähennetään ekstrapoloitusta rahoitusoikaisusta.

Jos tarkastusviranomaisen suorittamissa toimien tarkastuksissa havaitaan järjestelmää koskevia virheitä ja niiden esiintyminen koko perusjoukossa on rajattua (vrt. kohta 2.2 edellä), se tarkoittaa, että kun ekstrapoloidaan otoksessa havaitut satunnaisvirheet koskemaan perusjoukkoa, tarkastusviranomaisen olisi vähennettävä järjestelmää koskevien virheiden määrä perusjoukosta aina, kun tämä arvo on osa ennustekaavaa, kuten otantaa koskevien ohjeiden liitteessä 1 on esitetty.



A: Ekstrapoloitu rahoituserä = arvioitu satunnaisvirhe - otoksen virheet

B: Ekstrapoloitu rahoituserä = arvioitu satunnaisvirhe – (perusjoukko \* 2 %) - otoksen virheet

Esimerkki:

Satunnaisvirheiden arvioitu määrä: 4 %

Perusjoukko: 1 000 miljoonaa euroa

Otoksen virheet (jo oikaistut): 3 miljoonaa euroa

Oikaisun määrä on 37 ja 17 miljoonan euron välillä:

A: 37 miljoonaa euroa = (4 % \* 1 000 miljoonaa euroa) - 3 miljoonaa euroa

B: 17 miljoonaa euroa = (4 % \* 1 000 miljoonaa euroa) – (2 % \* 1 000) - 3 miljoonaa euroa

## 6. ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ JA VARMUUS HALLINTO- JA VALVONTAJÄRJESTELMÄN TOSIASIALLISTA TOIMIVUUDESTA

Tarkastusviranomaisen laatimaa tarkastuslausuntoa varten tarvittava varmuus hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuudesta perustuu toimien tarkastusten ja järjestelmien tarkastusten tulosten yhdistämiseen.

Kuten asetuksen (EY) N:o 1828/2006 liitteessä VII säädetään ja vuonna 2009 annettujen vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohdassa 8 mainitaan, varauksellisen lausunnon annettuaan tarkastusviranomaisen on annettava arvio myös varauman vaikutuksesta. Ohjeissa sanotaan lisäksi näin: ”*Vaikutusten määrällinen arviointi voidaan tehdä joko käyttämällä viitevuoden menoille vahvistettua arvioitua virhemäärää tai kiinteää määrää ottaen huomioon kaikki mahdolliset tarkastusviranomaisen käytettävissä olevat tiedot*”. Tarkastusviranomaisen voi myös sisällyttää lausunnon asianomaiseen kohtaan kuvauksen siitä, onko varaumien vaikutus rajallinen vai merkittävä.

Vaikutusten määrällinen arviointi voidaan tehdä joko käyttämällä vuoden n menoille vahvistettua arvioitua kokonaisvirhemäärää (tai jäännösvirhetasoa, jos jäsenvaltio on toteuttanut oikaisu-toimenpiteet ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen valmistumista) tai kiinteää määrää ottaen huomioon kaikki mahdolliset tiedot, jotka tarkastusviranomaisella on käytettävissään tarkastuslausuntoa laatiessaan.

Varauman vaikutuksen arvioiminen ”rajalliseksi” on aiheellista, jos kyse on sellaisista sääntöjenvastaisuuksista (joita ei ole oikaistu esitettäessä tarkastuskertomus komissiolle), joita vastaavat menot ovat 2–5 prosenttia vuodelle n vahvistetuista kokonaismenoista. Jos sääntöjenvastaisia menoja on yli 5 prosenttia vuodelle n vahvistetuista menoista, 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.

Tarkastusviranomaisen on arvioitava kaikki virheet määrällisesti. Arvioidun kokonaisvirhemäärän laskennassa otetaan yleensä huomioon kaikki toimien tarkastuksia varten toimitetun satunnaisotannan yhteydessä havaitut virheet. Poikkeuksena ovat epäsäännölliset virheet (ks. kohta 2.4) ja jäljempänä kohdissa 7.1.1 ja 7.5 kuvatut

erityistapaukset. Jos määrällistä arviointia ei tehdä, arvioitua kokonaisvirhemäärää ei voida pitää luotettavana. Se on todennäköisesti liian pieni, koska kaikkia virheitä ei ole arvioitu määrällisesti. Tuolloin on esitettävä varauksellinen tarkastuslausunto.

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 tarkastuksen rajoittamisena, ja silloin voidaan antaa tarkastusviranomaisen ammatillisen harkinnan perusteella varauksellinen lausunto. Tarkastuslausuntoon sisältyvän varauman määrällinen arviointi<sup>15</sup> voidaan laskea ottaen huomioon, millaista virheiden enimmäismäärää tarkastusviranomaisen pitää käytettävissään olevien tietojen perusteella kohtuullisena.

Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa esitetään arvioituna kokonaisvirhemääränä virheet ennen oikaisuja, joita jäsenvaltio on soveltanut tarkastusviranomaisen suorittamien toimien tarkastusten johdosta. Tarkastusviranomaisen tarkastuslausunto perustuu arvioituu kokonaisvirhemäärään ja oikaisutoimenpiteisiin, joita jäsenvaltio on mahdollisesti soveltanut ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen toimittamista, kuten kohdassa 5 selostetaan<sup>16</sup>.

Kokemus osoittaa, että (hallinto- ja valvontajärjestelmien asianmukaista toimintaa sekä menojen laillisuutta ja säännönmukaisuutta koskevan) tarkastuslausunnon sekä järjestelmätarkastuksista ja toimien tarkastuksista saatujen johtopäätösten väliset yhteydet ovat yleensä jäljempänä esitetyn mallin mukaisia. Seuraava taulukko on ohjeellinen. Tarkastusviranomaisen ammatillista harkintaa on käytettävä erityisesti silloin, kun on kyse tilanteista, joita seuraavassa ei mainita. Kuten kohdassa 5 selitettiin, oikaisutoimenpiteet voivat olla rahoitusoikaisuja (joiden tavoitteena on laskea jäännösvirhe korkeintaan 2 prosenttiin) tai parannuksia, joiden tarkoituksena on korjata hallinto- ja valvontajärjestelmien puutteita (ja joita rahoitusoikaisut eivät kata), tai näiden yhdistelmiä.

---

<sup>15</sup> Ks. vuotuisia tarkastuskertomuksia ja lausuntoja koskevien ohjeiden kohta 7.

<sup>16</sup> Siinä erityistapauksessa, että kansalliset viranomaiset ovat jo aiemmin havainneet sääntöjenvastaiset menot ja ryhtyneet toimiin (mutta niitä ei ole oikaistu ennen otoksen poimintaa), tarkastusviranomaisen voi tietyin edellytyksin päättää jättää kyseisen sääntöjenvastaisuuden pois projisoitaessa otoksen virheitä perusjoukkoon (ks. jäljempänä oleva kohta 7.1.1.). Tarkastusviranomaisen on ilmoitettava vuotuisen tarkastuskertomuksen toimien tarkastuksia koskevassa kohdassa tällaisesta tilanteesta ja siitä, kuinka suurta menoerää kyseinen sääntöjenvastaisuus koskee sekä onko virhe oikaistu.

Tarkastus- lausunto	Tarkastusviranomaisen arvio		
	hallinto- ja valvontajärjestelmän toimivuudesta (järjestelmätarkastusten tulokset)	arvioidusta kokonais- virhemäärästä (toimien tarkastusten tulokset)	jäsenvaltiolta edellytetyjen oikaisutoimenpitei- den täytäntöönpanosta <sup>17</sup>
1 – Varaukseton	ryhmä 1 tai 2	ja arvioitu kokonaisvirhemäärä $\leq 2\%$	Oikaisut (esimerkiksi otoksen virheet) toteutettu.
2 – Varauksel- linen (varaumien vaikutus rajattu)	ryhmä 2	ja/tai $2\% <$ arvioitu kokonaisvirhemäärä $\leq 5\%$	Paitsi jos riittävät oikaisutoimenpiteet (mukaan lukien ekstrapoloidut rahoitusoikaisut) on toteutettu (varaukseton lausunto mahdollinen).
3 – Varauksel- linen (varaumien vaikutus merkittävä)	ryhmä 3	ja/tai $5\% <$ arvioitu kokonaisvirhemäärä $\leq 10\%$	Oikaisutoimenpiteitä ei ole toteutettu kokonaan (mukaan lukien tapaukset, joissa ekstrapoloidut rahoitusoikaisut on toteutettu, mutta järjestelmässä on yhä puutteita).
4 – Kielteinen	ryhmä 4	ja/tai arvioitu kokonaisvirhemäärä $> 10\%$	Oikaisutoimenpiteitä ei ole toteutettu kokonaan (mukaan lukien tapaukset, joissa ekstrapoloidut rahoitusoikaisut on toteutettu, mutta järjestelmässä on yhä puutteita).

<sup>17</sup>

Ks. näiden ohjeiden kohta 5.

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

Toisaalta jos hallinto- ja valvontajärjestelmä luokitellaan 1. tai 2. luokkaan ja jos arvioitu kokonaisvirhemäärä on suurempi kuin 2 prosenttia, se tarkoittaa, että – tarkastusviranomaisen toimittamien järjestelmätarkastusten suhteellisen positiivisista arviointituloksista huolimatta – hallinto- ja valvontajärjestelmän avulla ei käytännössä pystytä riittävän hyvin estämään, havaitsemaan ja oikaisemaan sääntöjenvastaisuuksia eikä perimään takaisin aiheettomasti maksettuja määriä. Tuolloin on aiheellista<sup>18</sup> antaa varauksellinen tarkastuslausunto. Tarkastusviranomaisen voi kuitenkin antaa varauksettoman lausunnon, jos jäännösvirhetaso on korkeintaan 2 prosenttia silloin, kun jäsenvaltio on pannut täytäntöön oikaisutoimenpiteitä, ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus on toimitettu komissiolle (ks. kohta 5.2).

Varauksellinen lausunto olisi annettava, jos hallinto- ja valvontajärjestelmä kuuluu luokkaan 3 ja/tai arvioitu kokonaisvirhemäärä on alle 2 prosenttia, paitsi jos jäännösvirhetaso on korkeintaan 2 prosenttia ja oikaisutoimenpiteet (myös järjestelmän puutteisiin liittyvät) on pantu täytäntöön ennen kuin vuotuinen tarkastuskertomus on valmistunut. Tällöin tarkastusviranomaisen voi antaa varauksettoman lausunnon.

Jos arvioitu kokonaisvirhemäärä on yli 5 prosenttia ja/tai hallinto- ja valvontajärjestelmä kuuluu luokkaan 3 tai 4, lausunnon olisi oltava varauksia sisältävä.

Jos arvioitu kokonaisvirhemäärä on yli 10 prosenttia ja/tai hallinto- ja valvontajärjestelmä kuuluu luokkaan 4, lausunto on tavallisesti kielteinen.

## 7. ERITYISTAPAUKSET

### 7.1. Tarkastusviranomaisen havaitsemat virheet menoissa, jotka myös hallintoviranomaisen, välittävä elin tai todentamisviranomaisen on todennut sääntöjenvastaisiksi

*7.1.1. 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 viranomaisen (hallintoviranomaisen, välittävä elin tai todentamisviranomaisen) on jo havainnut ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa mutta joita jäsenvaltio ei ole oikaissut ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Ilmauksella ”on aiheellista” tarkoitetaan, että tarkastusviranomaisen on ammatillista harkintaa käyttäen tehtävä päätelmät tarkastustyöstään.

<sup>19</sup> 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.

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

Toimien tarkastuksia käsittelevässä vuotuisen tarkastuskertomuksen osassa on joka tapauksessa ilmoitettava ja selostettava, miten kyseistä sääntöjenvastaisuutta on käsitelty, koska oikaisu vaikuttaa kumulatiiviseen jäännösrisktiin, jonka komissio laskee kyseessä olevien yksiköiden vuotuista toimintakertomusta varten.

Hallintoviranomaisen on pääsääntöisesti huolehdittava siitä, että sen toimittamat hallintoa koskevat tarkastukset (hallinnolliset tarkastukset ja paikan päällä tehtävät tarkastukset) suoritetaan siten, että sääntöjenvastaisuudet pystytään estämään, havaitsemaan ja oikaisemaan ennen kuin menot ilmoitetaan komissiolle. Valvontajärjestelmä on kuitenkin monivuotinen, joten paikan päällä tehtävissä tarkastuksissa saatetaan havaita virheitä, joita ei aiemmin tehdyissä asiakirjoihin perustuvissa tarkastuksissa ole huomattu.

*7.1.2. 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 on otettava huomioon tarkastusviranomaisen määrittämän korjauskertoimen mukaisen määrän ja tosiasiallisesti (komissiolle toimitetussa ilmoituksessa, ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa) oikaistun määrän välinen erotus.

*7.1.3. Sääntöjenvastaisuudet menoissa, jotka on peruutettu tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen*

Tarkastusviranomainen voi toimien otannan jälkeen todeta tarkastettavissa toimissa sellaisia sääntöjenvastaisia menoja, jotka jäsenvaltio on peruuttanut tai joiden todentamisen se on evännyt. Tarkastusviranomainen voi käytännössä noudattaa seuraavia kahta eri 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, ts. 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 epäamisen ulkopuolelle jätetty osa virheetön.

Sääntöjenvastaiset menot olisi kummassakin tapauksessa otettava huomioon virhemäärässä.

## **7.2. Menopuskuriin perustuva nettoutus hanketasolla**

Tuensaaja saattaa vuonna n ilmoittaa hallintoviranomaiselle (tai välittävälle elimelle) tietyn toimen osalta enemmän menoja kuin vuonna n on alun perin budjetoitu. Näin syntyy menopuskuri. Kyseistä toimea koskevassa tukisopimuksessa ja hyväksytyssä talousarviossa on määritelty enimmäismäärä, joka rajoittaa komissiolle ilmoitettavia tukikelpoisia menoja.

Tämä ei rajoita asetuksen (EY) N:o 1083/2006 98 artiklan soveltamista. Jos jäsenvaltio päättää tämän säännöksen perusteella soveltaa rahoitusoikaisua yksittäiseen toimeen peruuttamalla koko julkisen rahoitusosuuden tai osan siitä (tai jos komissio ehdottaa tällaista rahoitusoikaisua saman asetuksen 99 artiklan ja 100 artiklan 4 kohdan mukaisesti), peruutetun rahoitusosuuden voi käyttää uudelleen muihin kuin oikaisun kohteena olleisiin toimiin. Asetuksen 98 artiklan 3 kohdassa säädetään, ettei peruutettua rahoitusosuutta saa käyttää uudelleen oikaisun kohteena olleeseen toimeen.

Menopuskuriin perustuvaa nettoutusta voidaan hanketasolla käyttää esimerkiksi seuraavasti. Hankkeen budjetoidut menot ovat 100 000 euroa ja julkinen osarahoitus 40 prosenttia menoista eli enintään 40 000 euroa. Tuensaaja on ilmoittanut hallintoviranomaiselle 110 000 euron menot ja saanut tukea 40 000 euron enimmäismäärän. Tarkastusviranomaisen tarkastaa ilmoitetut 110 000 euron menot ja havaitsee, että niissä on 9 000 euron verran tukeen oikeuttamattomia menoja. Vaikka tarkastetun toimen kokonaismenoissa (mukaan lukien puskuri, joka kuului tarkastettuihin menoihin) havaitaan tukeen oikeuttamattomia menoja, tässä tapauksessa tukikelpoisia menoja on riittävästi julkisen tuen enimmäismäärän saamiseksi<sup>20</sup>. Tarkastusviranomaisen voi tällaisessa tapauksessa katsoa, että ilmoitettavia virheitä ei ole, koska virheet eivät vaikuta EU:n varoihin. Puskurihan oli olemassa jo silloin, kun tarkastusviranomaisen havaitsi kyseiset tukeen oikeuttamattomat menot. Kuitenkin se, että hallintoviranomaisen on katsonut tukikelpoiksi kaikki menot, myös puskurin, osoittaa, että sen on syytä parantaa tarkastuksiaan. Tarkastusviranomaisen olisi tällaisessa tapauksessa suositeltava, että kyseiset viranomaiset parantavat tai vahvistavat tarkastuksiaan.

Toisena esimerkkinä on tapaus, jossa edellä mainitun hankkeen tuensaaja on ilmoittanut hallintoviranomaiselle 110 000 euron menot. Tarkastusviranomaisen tarkastaa hankkeen osalta ilmoitetut 110 000 euron menot ja havaitsee, että niissä on 15 000 euron verran tukeen oikeuttamattomia menoja. Tuensaaja on oikeutettu saamaan tukea enintään 38 000 euroa (95 000 euroa \* 40 %). Havaittu virhe (5 000 euroa) vaikuttaa komissiolle tukikelpoisina ilmoitettuihin menoihin. Tässä tapauksessa tarkastusviranomaisen on sisällytettävä virhe arvioituun kokonaisvirhemäärään. Kansallisten viranomaisten on ehkä syytä antaa tuensaajalle perintämääräys (esimerkiksi jos toimi on saatettu päätökseen), ja tuen enimmäissummaa pienennetään sen mukaisesti.

---

<sup>20</sup> Tämä on asetuksen (EY) N:o 1083/2006 98 artiklan 3 kohdan (tai EKTR:n osalta asetuksen (EY) N:o 1198/2006 96 artiklan 3 kohdan) mukaista, ellei kyseisen toimen julkista rahoitusosuutta ole peruutettu, ts. 40 000 euroa rahoitetaan yhä julkisista varoista.

### **7.3. Liian suurina ilmoitettuja menoja koskevien virheiden kuittaaminen liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä vastaan**

Kun otetaan huomioon, että virheen käsite liittyy siihen, että menot ilmoitetaan ilman perusteita liian suurina, liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä ei pitäisi vähentää liian suurina ilmoitettuja menoja koskevistä virheistä arvioitua kokonaisvirhemäärää laskettaessa.

### **7.4. Miten petokset ja petosepäilyt olisi ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja miten ne näkyvät virhetasossa?**

Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa on mainittava, mihin toimenpiteisiin on ryhdytty, kun tarkastustyön aikana tai ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä on havaittu petoksia tai epäilty petosta.

Vuotuisessa tarkastuskertomuksessa olisi kerrottava, onko petoksista tai petosepäilyistä tiedotettu OLAFille. Jos käynnissä olevia tutkimuksia koskevat kansalliset säännöt sallivat sen, tarkastusviranomaisen olisi kerättävä tietoja petoksen luonteesta ja arvioitava, onko kyse järjestelmää koskevasta ongelmasta, ja jos on, onko toteutettu lieventäviä toimia.

Asetuksen (EY) N:o 1828/2006 27 artiklan c kohdan mukaan ”petosepäilyllä” tarkoitetaan ”sääntöjenvastaisuutta, jonka vuoksi kansallisella tasolla aloitetaan hallinnollinen menettely ja/tai oikeudenkäynti sen selvittämiseksi, onko sääntöjenvastaisuus tahallinen ja, erityisesti, onko se Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella laaditun Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta tehdyn yleissopimuksen 1 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu petos”.

Jos satunnaisotokseen sisältyy toimia, joita tarkastusviranomaisen ei voi tarkistaa, koska oikeusviranomaiset pitävät hallussaan todentavaa aineistoa (petosepäilyn vuoksi), on kolme vaihtoehtoa:

1) Kun tarkastusviranomaisella on todisteita (esimerkiksi poliisiraportti) siitä, että otantaan sisältyvään toimeen saattaa liittyä petosepäily, tai kun kansalliset toimivaltaiset oikeusviranomaiset ovat vahvistaneet petoksen, kyseinen meno lasketaan joko satunnaisvirheeksi, järjestelmää koskevaksi virheeksi tai epäsäännölliseksi virheeksi ja sisällytetään arvioitua kokonaisvirhemäärään. Jos tarkastaja saa vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämisen jälkeen tietoja, joiden perusteella voi päätellä, ettei petosepäilyä vahvistettu, tarkastusviranomaisen voi tarkistaa arvioitua kokonaisvirhemäärää ja ilmoittaa siitä komissiolle seuraavassa vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

2) Kun tietoja tai todistusaineistoa ei ole riittävästi saatavilla, tarkastusviranomaisen voi korvata otokseen sisältyvän toimen toisella toimella soveltamalla satunnaisotantaa jäljellä olevaan perusjoukkoon samaa otantamenetelmää käyttäen, jos tämän voi tehdä ajoissa ennen vuotuisen tarkastuskertomuksen esittämistä. Ellei näin voi tehdä, tarkastusviranomaisen voi harkita otantaan alun perin sisältyneen toimen virheiden nollaamista (ellei sääntöjenvastaisuuksia ole havaittu) ja sisällyttää vastaavan menon perusjoukkoon arvioidun virheen laskemiseksi.

3) Ellei tarkastusviranomaisen ole korvannut kyseistä otantaan sisältynyttä toimea toisella ja jos sääntöjenvastaisuuden määrällinen arvio on kyseisen viitevuoden

osalta mahdollinen vasta, kun vuotuinen tarkastuskertomus on esitetty, tarkastusviranomaisen on laskettava arvioitu kokonaisvirhemäärä ja välitettävä se komissiolle mahdollisimman pian. Tarkastusviranomaisen on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa tällaiset poikkeustapaukset ja niiden vaikutukset tarkastuslausuntoon.

Jos tarkastusviranomaisella on käytettävissään todentavat asiakirjat sellaisten toimien tarkastamiseksi, joihin liittyy petosepäilyjä, tarkastusviranomaisen voi tietenkin oman tarkastustyönsä perusteella päättää, onko ilmoitetuissa menoissa sääntöjenvastaisuuksia, ilman että tämä vaikuttaa mahdollisen petostutkinnan tulokseen.

#### **7.5. Sisällytetäänkö konkurssit ja maksukyvyttömyys virhetasoon?**

Jos tarkastusviranomainen on sisällyttänyt otokseensa konkurssi- tai maksukyvyttömyysmenettelyssä olevan toimen ja kyseisen toimen tavoitteita tai muita tukiehtoja (esimerkiksi valtiontuen ehtona oleva työpaikkojen syntyminen tukea saavassa yrityksessä) ei tästä syystä voida täyttää, mutta hallintoviranomaisen laiminlyönneistä osarahoitetun toimen valinnassa ei ole ilmennyt mitään erityisiä merkkejä, onko kyseisen toimen osalta ilmoitetut menot sisällytettävä arvioituun kokonaisvirhetasoon?

Kysymykseen vastattaessa on tärkeää muistaa, että asetuksessa (EY) N:o 1083/2006 olevaan 57 artiklaan on asetuksessa N:o 539/2010 lisätty seuraava 5 kohta: *”Edellä olevia 1–4 kohtaa ei sovelleta toimiin, joihin kohdistuu huomattavia muutoksia, jotka johtuvat tuotantotoiminnan lopettamisesta sellaisen konkurssin seurauksena, joka ei ole petollinen.”*

Komissio katsoo tämän säännöksen perusteella, että jos tuotantotoiminta lopetetaan sellaisen konkurssin seurauksena, joka ei ole petollinen, jäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta tutkia kyseistä sääntöjenvastaisuutta eikä tehdä asianmukaisia rahoitusoikaisuja, eikä jäsenvaltion ja komission tarvitse ryhtyä toimiin aiheettomasti maksettujen summien takaisin perimiseksi.

Suoranaisena seurauksena tästä on, että konkurssitapausta ei katsota arvioidussa kokonaisvirhemäärässä huomioon otettavaksi virheeksi, kun sovelletaan asetuksen (EY) N:o 1083/2006 57 artiklan 5 kohtaa.

Maksukyvyttömyys- tai konkurssitapausta katsottaisiin arvioidussa kokonaisvirhemäärässä huomioon otettavaksi virheeksi vain seuraavissa tilanteissa:

1) Jos toimivaltaiset kansalliset viranomaiset ovat vahvistaneet, että tapaukseen liittyy petos, jolloin oikaisun määrän on vastattava petokseen liittyvien menojen kokonaismäärää.

2) Jos tapaukseen liittyy hallintoviranomaisen suorittama puutteellinen valintamenettely (ts. asetuksen (EY) N:o 1083/2006 60 artiklan a kohdan rikkominen), jolloin virhemäärä voi olla 5, 10, 25 tai 100 prosenttia kyseisen toimen



ilmoitetuista menoista rahoitusoikaisuja koskevan komission päätöksen<sup>21</sup> mukaisesti.

Jos jompaakumpaa näistä kahdesta tilanteesta sovelletaan, tarkastusviranomaisen on myös otettava huomioon konkurssin ajankohta seuraavasti<sup>22</sup>:

- 1) Jos maksukyvyttömyys on ilmennyt ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa ja hallintoviranomainen on reagoinut siihen viipymättä peruuttamalla tukisopimuksen ja aloittamalla perintämenettelyn<sup>23</sup>, tilanne vastaa kohdassa 7.1.1 kuvattua tilannetta. Tällöin sääntöjenvastaisuus voidaan jättää pois, kun arvioituja satunnaisvirheitä sovelletaan perusjoukkoon.
- 2) Jos maksukyvyttömyys on ilmennyt tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen (jolloin hallintoviranomainenkin on ryhtynyt toimenpiteisiin vasta otannan jälkeen), sääntöjenvastaisuus on katsottava satunnaisvirheeksi, joka sisällytetään arvioituun satunnaisvirhemäärään.

Maksukyvyttömyyden tai konkurssin ilmeneminen ei tietenkään vaikuta tarkastusviranomaisen velvollisuuteen pyrkiä varmuuteen siitä, että kyseistä toimea koskevat menot ovat muiden sovellettavien säännösten suhteen laillisia ja säännönmukaisia.

#### **7.6. Miten tarkastusviranomaisen olisi suhtauduttava tapaukseen, jossa otokseen kuuluvia toimia koskeva todentava asiakirja-aineisto on kadonnut tai vaurioitunut ylivoimaisen esteen (esimerkiksi luonnonkatastrofin) vuoksi?**

Jotkin tarkastusviranomaiset ovat Keski-Euroopassa sattuneiden luonnonkatastrofien vuoksi kysyneet, miten olisi suhtauduttava siihen, että tuensaajien säilyttävänä ollut todentava asiakirja-aineisto on kadonnut tai vaurioitunut näissä luonnontapahtumissa (eli riittävä jäljitysketju puuttuu).

Tarkastusviranomaisen on pyydettävä näitä kansallisia viranomaisia rekonstruoimaan jäljitysketju käyttäen sähköisessä muodossa säilytettyä aineistoa ja muita lähteitä (urakoitsijoita, tavarantoimittajia, pankkeja jne.). Jäljitysketju on kuitenkin muodostettava uudelleen kohtuullisessa ajassa ja mahdollisimman vähällä hallinnollisella työllä, ettei uudelleen muodostaminen aiheuta kohtuutonta ja

---

<sup>21</sup> Komission päätös, annettu 19.10.2011, suuntaviivojen hyväksymisestä periaatteille, perusteille ja ohjeellisille asteikoille, joita sovelletaan rahoitusoikaisuihin, joita komissio tekee 11 päivänä heinäkuuta 2006 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1083/2006 99 ja 100 artiklan mukaisesti.

Virhetason määrittäminen 100 prosentiksi on perusteltua, jos hallintoviranomainen ei ole tarkistanut, onko tuensaajan taloudellinen tilanne tyydyttävä (konkurssia ei ole näköpiirissä) ja jos tämä oli edellytys, joka olisi pitänyt tarkistaa ennen toimen valintaa.

<sup>22</sup> Kohdan 8.1.1 mukaisesti.

<sup>23</sup> Hallintoviranomaisen toiminta voi riippua myös maksukyvyttömyyteen ja konkurssiin liittyvistä kansallisista säännöistä ja menettelyistä. Tarkastusviranomaisen on käytettävä ammatillista harkintaa analysoidessaan hallintoviranomaisen reagointiaikaa käsillä olevaan konkurssiin tai maksukyvyttömyyttä koskevaan käytännön tilanteeseen.

perusteetonta vaivaa tarkastettavalle taholle tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Päätöksen teko tässä asiassa edellyttää ammatillista harkintaa<sup>24</sup>.

Voi myös olla niin, että vaikka jäljitysketju ei olekaan täydellinen, puuttuvat asiakirjat eivät ole menojen tukikelpoisuuden määrittämisessä ratkaisevan tärkeitä. Tällöin tarkastusviranomaisen on ilmoitettava rajoitetusta tarkastuksesta, jos kyseistä toimea tarkastetaan.

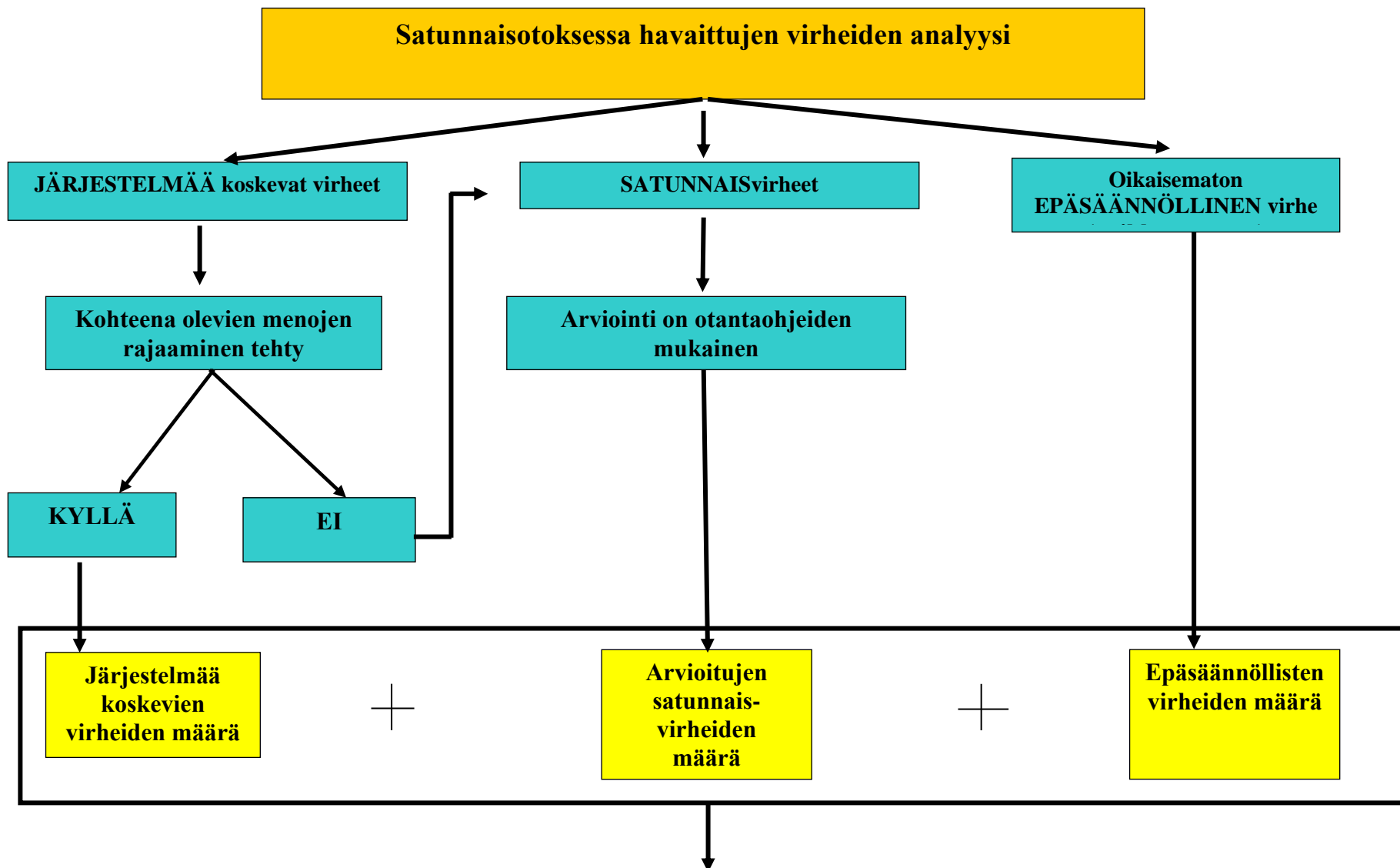
Jos jäljitysketjua ei pystytä ylivoimaisen esteen (luonnonkatastrofin tms.) johdosta mitenkään muodostamaan uudelleen (edes osittain) tai jos siitä koituvat kustannukset olisivat suuremmat kuin jäljitysketjun aikaansaamisen tuoma hyöty, hallintoviranomaisen on saatava varmennus tapahtuneesta ja siitä, että yritykset saattaa asiakirja-aineisto entiselleen ovat epäonnistuneet (esimerkiksi kirje tuensaajalta tai välittäväältä elimeltä). Annettujen tietojen on oltava sellaisia, että kansalliset viranomaiset voivat ne hyväksyä. Varmennuksen saatuaan hallintoviranomainen voi päättää, että asetuksen (EY) N:o 1828/2006 asiakirjojen saatavuutta koskevaa 19 artiklaa ei voida kyseisten toimien osalta noudattaa ylivoimaisen esteen vuoksi.

Hallintoviranomaisella on oltava luettelo kaikista asiaan liittyvistä toimista, ja ne on poistettava perusjoukosta, josta otos on poimittu, jos ylivoimainen este on ilmennyt etukäteen. Jos tarkastusviranomainen on jo valinnut tällaisia toimia paikan päällä tehtävään tarkastukseen eikä vaihtoehtoisia menettelyjä menojen tukikelpoisuuden todentamiseksi ole mahdollista toteuttaa, voidaan harkita toimien vaihtamista muihin.

---

<sup>24</sup> Ks. Yhdysvaltain yleisen tarkastusviraston (U.S. Government Accountability Office, GAO) tarkastusstandardien sivut 6–10 (”Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita” (Katrina- ja Rita-hurrikaanien johdosta sovellettavat väliaikaiset poikkeukset ja ohjeet) (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

**LIITE 1 – ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ**



**ARVIOITU KOKONAISVIRHEMÄÄRÄ = (järjestelmää koskevat virheet + arvioidut satunnaisvirheet + epäsäännölliset virheet) jaettuna vuoden n perusjoukolla**

## LIITE 2 – TAULUKKO: ILMOITETUT MENOT JA TEHDYT OTANTATARKASTUKSET

Rahasto	Viite (CCI- numero)	Ohjelma	Viitevuonna ilmoitetut menot <sup>25</sup>	Sattumanvaraiseen otantaan perustuvassa tarkastuksessa viitevuonna tarkastetut menot		Sääntöjenvastaisten menojen määrä ja prosenttiosuus (virhemäärä) sattumanvaraisessa otannassa <sup>26</sup>		Arvioitu kokonaisvirhemäärä <sup>27</sup>	Muut tarkastetut menot <sup>28</sup>	Sääntöjenvastaisten menojen määrä muissa meno- otannoissa	Kumulatiivisesti ilmoitetut menot yhteensä	Kumulatiivisesti tarkastetut menot yhteensä <sup>29</sup> prosenttiosuutena kumulatiivisesti ilmoitetuista kokonaismenoista
				Summa <sup>30</sup>	% <sup>31</sup>	Summa	%					

<sup>25</sup> Sarake viittaa perusjoukkoon, josta satunnaisotos on poimittu, ts. komissiolle vuoden n osalta ilmoitettujen menojen kokonaismäärään 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. Selvitykset esitetään tarvittaessa vuotuisen tarkastuskertomuksen toimien tarkastuksia koskevassa kohdassa.

<sup>26</sup> Jos satunnaisotantaan sisältyy useampia rahastoja tai ohjelmia, tiedot sääntöjenvastaisten menojen määrästä ja prosenttiosuudesta (virhetaso) koskevat koko otantaa eikä niitä ole mahdollista esittää ohjelman tai rahaston tasolla. Jos ositusta käytetään, lisätietoja ositteesta on annettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa, toimien tarkastuksia koskevassa kohdassa.

<sup>27</sup> Arvioitujen kokonaisvirhemäärän käsitettä selostetaan näiden ohjeiden kohdassa 2.6.

<sup>28</sup> ”Muut tarkastetut menot” viittaa tarvittaessa menoihin, jotka on tarkastettu viitevuotta koskevan täydentävän otoksen yhteydessä.

<sup>29</sup> Sisältää sekä sattumanvaraisen otannan osalta tarkastetut menot että muut tarkastetut menot.

<sup>30</sup> Tarkastettujen menojen määrä (jos käytetään aliotantaa, vain tosiasiallisesti tarkastettujen menojen määrä ilmoitetaan tässä sarakkeessa).

<sup>31</sup> Tarkastettujen menojen prosentuaalinen osuus komissiolle ilmoitetuista menoista viitevuonna.

**LIITE 3 – TAULUKKO, JOSSA VERRATAAN AIEMMAN JA PÄIVITETYN VIRHEIDEN KÄSITTELYÄ KOSKEVAN OHJEEN KOHTIA**

<b>COCOF 11-0041-01-EN -ohjeen (7.12.2011) ja EFFC/87/2012 -ohjeen (9.11.2012) kohdat</b>	<b>Vastaava kohta päivitetystä virheiden käsittelyä koskevassa ohjeessa</b>
1. Johdanto	1. Johdanto
2. Virheiden arviointi	2. Virheiden arviointi
2.1 Komission aiemmissa ohjeissa lähestymistapa määritetty	[Korvattu uudella kohdalla ”2.1. Yleistä virhetyypeistä”.]
2.2 Järjestelmää koskevat virheet	2.2 Järjestelmää koskevat virheet
2.3 Satunnaisvirheet	2.3 Satunnaisvirheet
2.4 Epäsäännölliset virheet	2.4 Epäsäännölliset virheet
2.5 Vireillä olevaan kuulemismenettelyyn liittyvät virheet	[Sisältyvät kohtaan 6.]
2.6 Arvioitu kokonaisvirhemäärä	2.5 Arvioitu kokonaisvirhemäärä
3. Virheiden ilmoittaminen vuotuisessa tarkastuskertomuksessa SFC 2007 -järjestelmän kautta	3. Virheiden ilmoittaminen vuotuisessa tarkastuskertomuksessa SFC 2007 -järjestelmän kautta
4. Puutteelliset tarkastuslausunnot	4. Puutteelliset tarkastuslausunnot
5. Oikaisutoimenpiteitä	5. Oikaisutoimenpiteitä
5.1 Oikaistun virheen käsite ja tarkastuslausunto	5.1 Oikaistun virheen käsite ja tarkastuslausunto
5.2 Oikaisutoimenpiteet myöhempinä tapauksina	5.2 Oikaisutoimenpiteet myöhempinä tapauksina
5.3 Vaihtoehto 1: ekstrapoloitu rahoitusoikaisu	5.4 Ekstrapoloitu rahoitusoikaisu
5.4 Vaihtoehto 2: kunkin virhetyypin analysointi ja oikaiseminen	5.3 Kunkin virhetyypin oikaiseminen
5.5 Menopuskuriin perustuva nettoutus	7.2 Menopuskuriin perustuva nettoutus

<b>COCOF 11-0041-01-EN -ohjeen (7.12.2011) ja EFFC/87/2012 -ohjeen (9.11.2012) kohdat</b>	<b>Vastaava kohta päivitetystä virheiden käsittelyä koskevassa ohjeessa</b>
[Päivitetyn virheiden käsittelyä koskevan ohjeen uusi kohta.]	6. Arvioitu kokonaisvirhemäärä ja varmuus hallinto- ja valvontajärjestelmän tosiasiallisesta toimivuudesta
6. Suuren virhemäärän vaikutukset otantaan	[Kohta on poistettu, koska samaa asiaa käsitellään vuonna 2013 päivitettyjen otantaohjeiden kohdissa 8.1, 5.11 ja 8.2.2.]
7. Todennäköisin virhe ja virheiden yläraja	[Sama kuin edellä.]
8. Erityistapaukset	7. Erityistapaukset
8.1 Tarkastusviranomaisen havaitsemat virheet menoissa, jotka myös hallintoviranomainen, välittävä elin tai todentamisviranomainen on todennut sääntöjenvastaisiksi	7.1 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	7.1.1 Välittävän elimen, hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen jo havaitsemat ja käsittelemät sääntöjenvastaisuudet, joita ei ollut vielä oikaistu ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa
8.1.2 Välittävän elimen tai hallintoviranomaisen tarkastusten aikana havaitut sääntöjenvastaisuudet, jotka on oikaistu puutteellisesti ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa	7.1.2 Välittävän elimen tai hallintoviranomaisen tarkastusten aikana havaitut sääntöjenvastaisuudet, jotka on oikaistu puutteellisesti ennen tarkastusviranomaisen suorittamaa otantaa

COCOF 11-0041-01-EN -ohjeen (7.12.2011) ja EFFC/87/2012 -ohjeen (9.11.2012) kohdat	Vastaava kohta päivitetystä virheiden käsittelyä koskevassa ohjeessa
8.1.3 Sääntöjenvastaisuudet menoissa, joiden todentaminen on evätty tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen	7.1.3 Sääntöjenvastaisuudet menoissa, joiden todentaminen on evätty tarkastusviranomaisen suorittaman otannan jälkeen
8.2 Todennäköisimmän kokonaisvirheen laskeminen – liian suurina ilmoitettuja menoja koskevien virheiden kuittaaminen liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä vastaan	7.3 Todennäköisimmän kokonaisvirheen laskeminen – liian suurina ilmoitettuja menoja koskevien virheiden kuittaaminen liian pieninä ilmoitettuja menoja koskevia virheitä vastaan
[Päivitetyn virheiden käsittelyä koskevan ohjeen uusi kohta.]	7.4 Miten petokset ja petosepäilyt olisi ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja miten ne näkyvät virhetasossa?
[Päivitetyn virheiden käsittelyä koskevan ohjeen uusi kohta.]	7.5 Sisällytetäänkö konkurssit ja maksukyvyttömyys virhetasoon?
[Päivitetyn virheiden käsittelyä koskevan ohjeen uusi kohta.]	7.6. Miten tarkastusviranomaisen olisi suhtauduttava tapaukseen, jossa otokseen kuuluvia toimia koskeva todentava asiakirja-aineisto on kadonnut tai vaurioitunut ylivoimaisen esteen (esimerkiksi luonnonkatastrofin) vuoksi?
Liite 1 – Arvioitu kokonaisvirhemäärä	Liite 1 – Arvioitu kokonaisvirhemäärä
Liite 2 – Taulukko: Ilmoitetut menot ja tehdyt otantatarkastukset	Liite 2 – Taulukko: Ilmoitetut menot ja tehdyt otantatarkastukset