



EUROOPAN KOMISSIO

Euroopan rakenne- ja investointirahastot

Ohjeita jäsenvaltioille tarkastusstrategiasta

(Ohjelmakausi 2014–2020)

VASTUUVAPAUCLAUSEKE: 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 kollegoille ja muille tahoille tätä alaa koskevien EU:n sääntöjen tulkintaa ja soveltamista varten. Asiakirjan tavoitteena on selittää ja tulkita kyseisiä sääntöjä ohjelmien täytäntöönpanon helpottamiseksi ja hyvien käytäntöjen edistämiseksi. Nämä ohjeet eivät kuitenkaan rajoita unionin tuomioistuimen tai ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tulkintoja eikä komission päätöksiä.

SISÄLTÖ

LYHENTEET JA SELITYKSET	3
I. TAUSTA	4
1. Viittaukset lainsäädäntöön	4
2. Ohjeiden tarkoitus	4
II. OHJEET	5
1. Johdanto	5
2. Riskiarviointi.....	10
3. Menetelmät.....	11
3.1 Yleiskatsaus.....	11
3.2 Hallinto- ja valvontajärjestelmien toimintaa koskevat tarkastukset (järjestelmätarkastukset).....	11
3.3 Toimien tarkastukset	15
3.4 Tilien tarkastukset	17
3.5 Johdon vahvistuslausuman todentaminen	18
4. Suunniteltu tarkastustyö	18
5. Resurssit	19
III. ESIMERKKI RISKINARVIOINTITÄULUKON MALLISTA (TARKASTUSVIRANOMAINEN MUKAUTTAA)	21
IV. VARMUUTEEN PERUSTUVA MALLI.....	22
V. TARKASTUSTYÖN OHJEELLISET AIKATAULUT.....	23

LYHENTEET JA SELITYKSET

CCI	<i>Code Commun d'Identification</i> , komission kullekin ohjelmalle antama viite
Delegoitu asetus	Komissio delegoitu asetus (EU) N:o 480/2014 ¹ , annettu 3 päivänä maaliskuuta 2014, joka täydentää Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) N:o 1303/2013
ERI-rahastot	ERI-rahastoilla tarkoitetaan Euroopan rakenne- ja investointirahastoja. Nämä ohjeet koskevat kaikkia muita ERI-rahastoja kuin Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahastoa (maaseuturahasto).
Euroopan alueellista yhteistyötä koskeva asetus	Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 1299/2013, annettu 17 päivänä joulukuuta 2013
Tarkastuselin	Elin, joka suorittaa tarkastuksia tarkastusviranomaisen toimeksiannosta yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 2 kohdan mukaisesti
Täytäntöönpanoasetus	Komission täytäntöönpanoasetus (EU) 2015/207 ² , annettu 20 päivänä tammikuuta 2015
Yhteisiä säännöksiä koskeva asetus	Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 1303/2013 ³ , annettu 17 päivänä joulukuuta 2013

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

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1>

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32013R1303>

I. TAUSTA

1. Viittaukset lainsäädäntöön

Asetus	Artiklat
Asetus (EU) N:o 1303/2013 Yhteisiä säännöksiä koskeva asetus	127 artiklan 4 kohta – Tarkastusviranomaisen tehtävät
Asetus (EU) 2015/207 Komission täytäntöönpanoasetus, jäljempänä 'täytäntöönpanoasetus'	7 artiklan 1 kohta ja liite VII (tarkastusstrategian malli)

2. Ohjeiden tarkoitus

Tämän asiakirjan tarkoitus on antaa ohjeita tarkastusviranomaiselle, joka vastaa tarkastusstrategian, jäljempänä 'strategia', laatimisesta yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 4 kohdan mukaisesti. Ohjeita sovelletaan ERI-rahastoihin maaseuturahastoa lukuun ottamatta, ja niissä noudatetaan täytäntöönpanoasetuksen liitteessä VII määritetyn tarkastusstrategian mallin rakennetta.

Ohjeissa esitetään strategian eri jaksoja koskevat komission suositukset. Suositukset perustuvat edellä mainittujen säädösten lisäksi komission kokemuksiin edellisen ohjelmakauden tarkastusstrategioista, kansainvälisesti hyväksyttyihin tilintarkastusstandardeihin ja parhaisiin käytäntöihin.

Strategia on ERI-rahastojen (maaseuturahasto pois luettuna) varmuuteen perustuvan mallin osatekijä, sillä se on suunnitteluasiakirja, jossa vahvistetaan tarkastusmenetelmä, toimia koskevissa tarkastuksissa sovellettava otantamenetelmä ja tarkastussuunnitelma kolmen ensimmäisen tilivuoden⁴ osalta. Strategiaa on päivitettävä vuosittain vuodesta 2016 vuoden 2024 loppuun.

Ohjelmakauden 2014–2020 aikana tarkastusviranomaisen ei ole velvollinen toimittamaan strategiaa komissiolle arviointia ja ennakkohyväksyntää varten. Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 4 kohdassa edellytetään kuitenkin, että tarkastusviranomaisen toimittaa tarkastusstrategian komissiolle pyynnöstä. Strategia on keskeinen käsiteltävä asia vuotuisissa koordinoititapaamisissa, joita järjestetään yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 128 artiklan 3 kohdan nojalla. Paikan päällä tekemiensä tarkastusten yhteydessä komissio voi myös arvioida strategian sisältämien tietojen laatua, mukaan luettuna olennainen asiakirja-

⁴ Asetuksen (EU) N:o 1303/2013 2 artiklan 29 kohdan määritelmän mukaan.

aineisto ja selvitykset ammatillisesta harkinnasta, jota tarkastusviranomainen on käyttänyt strategiaa laatiessaan.

II. OHJEET

Jokaisessa alla olevassa jaksossa laatikon sisältämä teksti on ote tarkastusstrategian mallin kyseisestä jaksosta (täytäntöönpanoasetuksen liite VII).

1. Johdanto

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

- *Tarkastusstrategian kattamien toimenpideohjelmien (nimet ja CCI(t)⁵), rahastojen ja kauden yksilöinti.*
- *Tarkastusstrategian laatimisesta, seuraamisesta ja päivittämisestä vastaavan tarkastusviranomaisen sekä muiden tämän asiakirjan laatimiseen mahdollisesti osallistuneiden elinten tiedot.*
- *Tarkastusviranomaisen status (kansallinen, alueellinen tai paikallinen julkinen elin) sekä elin, jonka osa tarkastusviranomainen on.*
- *Selvitys tehtävänmäärittelystä, tarkastuksen perussäännöistä tai kansallisesta lainsäädännöstä (tapauksen mukaan), joista selviävät tarkastusviranomaisen ja muiden sen vastuulla tarkastuksia tekevien elinten kaikki tehtävät ja vastuut.*

Ensimmäisen tarkastusstrategian on oltava valmis kahdeksan kuukauden kuluessa kyseisen ohjelman hyväksymisestä, ja se kattaa kolme ensimmäistä tilivuotta, kuten yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 4 kohdassa säädetään. Jos useista ohjelmista, jotka kuuluvat yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän piiriin, esitetään yksi tarkastusstrategia, strategia voidaan laatia kahdeksan kuukauden kuluessa viimeisen ohjelman hyväksymisestä. Tämä edellyttää sitä, että strategia on valmis ajoissa, jotta tarkastusviranomainen pystyy tekemään työnsä ja antamaan tarkastuslausunnon säädetyn määräajan puitteissa.

Tarkastusviranomaisen on sovittava hallintoviranomaisen ja todentamisviranomaisen kanssa etukäteen tilityksen laatimisen aikataulusta tarkastusprosessin yhteydessä ottaen huomioon, että korkealaatuinen tarkastuskertomus ja tarkastuslausunto on toimitettava ajoissa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 5 kohdan mukaisesti. Lisäksi hallintoviranomaisen on toimitettava tarkastusviranomaiselle kopio johdon vahvistuslausumasta ja vuotuinen tiivistelmä lopullisista tarkastuskertomuksista ja tehdyistä tarkastuksista, mukaan luettuna analyysi järjestelmissä havaittujen virheiden ja puutteiden luonteesta ja sisällöstä yhdessä niiden perusteella toteutettujen tai suunniteltujen korjaavien toimien yksityiskohtien kanssa. Jäsenvaltion on (valtion tai ministeritasolla tai muulla kansallisten viranomaisten asianmukaiseksi katsomalla tasolla) asetettava sisäiset määräajat

⁵ Ilmoittakaa toimenpideohjelmat, jotka kuuluvat yhteisen hallinto- ja valvontajärjestelmän piiriin, jos kyseisille toimenpideohjelmille laaditaan yksi tarkastusstrategia yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

asiakirjojen toimittamiselle kansallisten viranomaisten välillä, jotta ne voivat hoitaa niille kuuluvat velvollisuudet.

Jos yhteisestä hallinto- ja valvontajärjestelmästä esitetään yksi tarkastusstrategia, on suositeltavaa, että kansalliset viranomaiset (esimerkiksi hallintoviranomainen, todentamisviranomainen ja kansallinen koordinointielin) ovat tarkastusviranomaisen kanssa yhtä mieltä siitä, että tällainen yhteinen järjestelmä on todella olemassa, sillä tämä päätös vaikuttaa otoksen valintaan ja otannan tulosten kautta kaikkia järjestelmän kattamia ohjelmia koskevaan ennusteeseen. Järjestelmää voidaan pitää yhteisenä, jos usean ohjelman toimintaa tuetaan saman hallinto- ja valvontajärjestelmän avulla. Tämä tarkoittaa sitä, että seuraavat valvonnan osa-alueet ovat olennaisilta osin yhteiset kaikissa ohjelmissa: i) kuvaus kaikkien hallintoon ja valvontaan osallistuvien elinten tehtävistä sekä elinten sisäinen tehtävien jako; ii) ilmoitettujen menojen paikkansapitävyyden ja asianmukaisuuden varmistusmenettelyt, mukaan lukien riittävä jäljitysketju ja tarvittaessa välittävien elinten valvonta. Määriteltäessä sitä, onko ohjelmilla yhteinen hallinto- ja valvontajärjestelmä, voidaan ottaa huomioon myös yhteiset riskitasot (esimerkiksi kun useissa ohjelmissa on samat välittävät elimet ja yhteinen riski, joka liittyy välittävän elimen tyyppiin). Euroopan alueellista yhteistyötä koskevan asetuksen mukaisilla ohjelmilla, joiden erityispiirteisiin kuuluu vähintään kahden jäsenvaltion mukanaolo, ei voida katsoa olevan yhteistä hallinto- ja valvontajärjestelmää yleisten ohjelmien kanssa. Näin ollen Euroopan alueellista yhteistyötä koskevan asetuksen mukaisten ohjelmien strategiat laaditaan erikseen, vaikka niiden hallinto- ja valvontajärjestelmään osallistuvat elimet olisivat samat kuin yleisten ohjelmien kohdalla.

Kuten täytäntöönpanoasetuksen liitteessä IX määritellään, tarkastusstrategiaan tehdyistä muutoksista olisi ilmoitettava vuotuisen tarkastuskertomuksen kohdassa 3. Strategiaa tarkistettaessa huomioitavia tekijöitä ovat muutokset yhteisessä hallinto- ja valvontajärjestelmässä, esimerkiksi muutokset, jotka liittyvät yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen nimeämismenettelyyn liittyvän 124 artiklan 5 kohdassa edellytettyihin korjaaviin toimiin, tarkastusviranomaisen, hallintoviranomaisen tai todentamisviranomaisen tehtävien siirtämiseen muille kansallisille viranomaisille, organisatorisiin rakennemuutoksiin, kuten ministeriön jakamiseen, merkittäviin henkilöstömuutoksiin tai uusiin tietotekniikkajärjestelmiin.

On suositeltavaa, että tarkastusviranomainen selvittää tässä jaksossa, miten tarkastusstrategia laadittiin (erityisesti muiden elinten osallistumisen osalta) ja mitä järjestelyjä on käytössä asiakirjan täytäntöönpanon seuraamiseksi ja sen päivittämiseksi. Tarkastusviranomainen säilyttää strategian laatimiseen, täytäntöönpanon seurantaan ja päivittämiseen liittyvän asiakirja-aineiston myöhempää tarkastelua varten. Jos strategian laatimiseen on osallistunut tarkastuselimiä, tarkastusviranomaisen on varmistettava, että niiden tavoitteet ovat yhdenmukaiset strategian tavoitteiden kanssa, sillä tarkastusviranomainen on vastuussa työn lopullisesta koordinoinnista ja laadusta. Tämä prosessi voi sisältää kirjallisia ohjeita, säännöllisiä tapaamisia tai muita hyödyllisiä katsottavia välineitä. Tämä on erityisen tärkeää Euroopan alueellista yhteistyötä koskevien ohjelmien kohdalla, koska niihin liittyvät tarkastukset tehdään useissa jäsenvaltioissa.

Kun on kyse rahoitusvälineistä, jotka EIP on toteuttanut yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 38 artiklan 4 kohdan b alakohdan i alakohdan sekä delegoidun asetuksen 9 artiklan 3 kohdan mukaisesti, tarkastusviranomainen antaa kyseisten toimien tarkastamisen komission luoman yhteisen kehyksen puitteissa toimivan yrityksen tehtäväksi. Komissio päivittää parhaillaan yhteisiä tarkastuspuitteita ja keskustelee niistä jäsenvaltioiden kanssa. Sillä aikaa tarkastusviranomaista kehoitetaan pyytämään ohjeita komissiolta. Jos tällaisia

rahoitusvälineitä pannaan jo täytäntöön, tarkastusviranomaista kehoitetaan pyytämään komissiolta ohjeita tähän liittyvistä menetelmistä, tämän kuitenkin rajoittamatta kyseisen asetuksen 9 artiklan 4 kohdan soveltamista. Tarkastusstrategiassa olisi tältä osin mainittava tarkastusviranomaisen suunnitelmat; kun puitteet tulevat voimaan, tarkastusviranomaisen olisi päivitettävä strategiaa vastaavasti ja mainittava muutokset seuraavassa vuotuisessa tarkastuskertomuksessa.

Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 38 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen rahoitusvälineiden osalta tarkastusviranomaisen tarkastusstrategiassa on otettava huomioon se, ettei se voi tehdä näistä toimista tarkastuksia paikan päällä ja että sen on laadittava lausuntonsa niiden elinten toimittamien säännönmukaisten tarkastuskertomusten perusteella, joiden tehtäväksi näiden rahoitusvälineiden täytäntöönpano on annettu yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 40 artiklan 1 kohdan nojalla.

Tarkastusviranomaisella on oltava selkeä valtuutus tarkastustehtävän hoitamiseen yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan mukaisesti. Valtuutus kirjataan yleensä tarkastuksen perussääntöihin⁶, mikäli valtuutusta ei ole vahvistettu jo kansallisessa lainsäädännössä. Jos koko tarkastustehtävästä on laadittu tarkastuksen perussäännöt, nimenomaan tarkastusviranomaisen tehtävään liittyvä valtuutus sisällytetään näihin perussääntöihin ja tarkastusviranomaisen hyväksyy sen muodollisesti. Vahvat tarkastuksen perussäännöt auttavat lisäämään tarkastusviranomaisen riippumattomuutta.

Euroopan alueellista yhteistyötä koskevien ohjelmien kohdalla jokaisen tarkastuksessa mukana olevan toimijan (tarkastusviranomaisen, tarkastajaryhmän ja muiden tarkastuselinten) tehtävien ja velvollisuuksien erityispiirteet kuvaillaan menettelysäännöissä, ja tarkastusstrategiassa olisi viitattava näihin sääntöihin. Jos tarkastusviranomaisen on valtuutettu hoitamaan tehtäviään suoraan koko ohjelman kattamalla alueella, säännöissä mainitaan, onko sovittu siitä, että kansallinen tarkastaja (jokaisesta ohjelmaan osallistuvasta jäsenvaltiosta tai kolmannelle maasta) voi tarvittaessa osallistua paikan päällä tehtäviin tarkastuksiin tarkastusviranomaisen kanssa. Jos jokainen jäsenvaltio tai kolmas maa vastaa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklassa tarkoitettujen tehtävien hoitamisesta, jokaisen Euroopan alueellista yhteistyötä koskevaan ohjelmaan osallistuvan jäsenvaltion tai kolmannen maan osalta olisi kuvailtava selkeästi, mikä taho toimittaa asianomaisen maan alueella tehtyjen tarkastusten tulokset tarkastusviranomaiselle ja miten tämä tehdään, jotta kyseinen elin voi laatia arvionsa.

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

Tarkastusviranomaisen antama vahvistus siitä, että asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja tarkastuksia tekevät elimet ovat tehtävissään vaaditulla tavalla toiminnallisesti riippumattomia (sekä tapauksen mukaan organisatorisesti riippumattomia asetuksen (EU) N:o 1303/2013 123 artiklan 5 kohdan mukaisesti).

Riippumattomuudella tarkoitetaan vapautta ehdoista, jotka vaarantavat tarkastusviranomaisen kyvyn hoitaa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklassa tarkoitettut

⁶ Esimerkkejä sisäisen tarkastuksen yksikköjä varten määritetyistä tarkastuksen perussäännöistä on osoitteissa <https://global.theia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf> ja https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_en.pdf. Tarkastusviranomaisen voi mukauttaa näitä esimerkkejä omien velvollisuuksiensa ja sovellettavan lainsäädännön pohjalta.

velvollisuutensa puolueettomasti. Jotta tarkastusviranomainen on riittävän riippumaton hoitaakseen velvollisuutensa tehokkaasti, sillä on oltava suora ja rajoittamaton yhteys ylimpään johtoon kaikilla tasoilla, hallintoviranomainen ja todentamisviranomainen mukaan lukien. Tarkastusviranomainen varmistaa tarkastussyklin kaikissa vaiheissa, että se tekee työnsä (ja että tarkastuselin tekee työnsä) riippumattomasti⁷ ja objektiivisesti, ilman tarkastettavaan tahoon liittyviä eturistiriitoja. Tämä kattaa myös yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 2 artiklan 10 kohdassa tarkoitetun tuensaajan.

Toiminnallinen riippumattomuus tarkoittaa riittävää riippumattomuutta sen varmistamiseksi, ettei ole vaaraa siitä, että eri viranomaisten väliset yhteydet saavat aikaan epäilyksiä tehtyjen päätösten puolueettomuudesta. Riittävän riippumattomuuden varmistamiseksi yhteisissä hallinto- ja valvontajärjestelmissä olisi toteutettava toimenpiteitä, jotka takaavat esimerkiksi, ettei tarkastusviranomaisen henkilöstö osallistu hallinto- tai todentamisviranomaisen tehtäviin, tarkastusviranomainen päättää itsenäisesti henkilöstön rekrytoinnista, työnkuvaukset ovat selkeitä ja viranomaisten välillä tehdään selkeitä kirjallisia sopimuksia⁸. On erittäin tärkeää, että tarkastusviranomainen voi ilmaista erimielisyytensä hallinto- tai todentamisviranomaisen kanssa ja toimittaa tarkastustuloksensa täysin riippumattomasti sidosryhmille, erityisesti komissiolle.

Tarkastusviranomaisen asema ja sijainti organisaatiossa saattaa käytännössä rajoittaa tarkastusviranomaisen työn laajuutta etenkin, jos tarkastusviranomainen sijaitsee samassa julkisessa elimessä kuin tarkastettavat tahot tai osa niistä. Yleisesti voidaan sanoa, että mitä korkeampi raportointitaso, sitä suurempi niiden toimeksiantojen mahdollinen laajuus, joita tarkastusviranomainen voi ottaa hoitaakseen pysyen samalla riippumattomana tarkastettavasta tahosta⁹. Tarkastusviranomaisen päällikön on raportoitava vähintään sille hierarkiatasolle kyseisen julkisen elimen sisällä, joka antaa tarkastusviranomaiselle mahdollisuuden täyttää velvollisuutensa; tarkastusviranomaisen on voitava määrittää tarkastustyönsä laajuus, tehdä työnsä ja ilmoittaa tuloksista muiden tahojen puuttumatta asiaan.

Kuten yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 123 artiklan 4 kohdassa säädetään, tarkastusviranomaisen on oltava toiminnallisesti riippumaton hallinto- ja todentamisviranomaisista. Tällä tarkoitetaan, että tarkastusviranomainen ei ole mitenkään osallisena tehtävissä, jotka kuuluvat hallinto- tai todentamisviranomaiselle tai välittävälle elimelle, jotka suorittavat hallinto- tai todentamisviranomaisen tehtäviä kyseisen viranomaisen vastuulla. Lisäksi niiden raportointisuhteiden on oltava erilaiset eli tarkastusviranomainen raportoi eri hierarkkiselle tasolle kuin hallinto- tai todentamisviranomainen. Tämä ajatus näkyy myös yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 123 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä kappaleessa, jossa säädetään, että tarkastusviranomainen voi olla osa samaa viranomaista tai elintä (esimerkiksi ministeriötä) kuin hallintoviranomainen tai todentamisviranomainen

⁷ Lisää riippumattomuuden käsitettä koskevia ohjeita on tilintarkastajan riippumattomuuden perusperiaatteista EU:ssa 16.5.2002 annetussa komission suosituksessa (EYVL L 191, 19.7.2002, s. 22) ja INTOSAIn eettisen säännösten 3 luvussa.

⁸ Nämä sopimukset voidaan kirjata esimerkiksi viranomaispäätökseen, jossa mainitaan ohjelman täytäntöönpanoon osallistuvat viranomaiset tai viranomaiset, jotka hoitavat asetusten mukaiset tehtävät, tai esimerkiksi viranomaisten välisiin pöytäkirjoihin ja työmenetelmiin.

⁹ Ks. myös *International Standard for the Professional Practice of Internal Auditing (IPPF) 1100*, siihen liittyvät *Practice Advisory 1110-1* ja *IPPF Practice Guide on "Independence and Objectivity"*.

edellyttäen, että tehtävien eriyttämistä koskevaa periaatetta noudatetaan, ja saman säännöksen viimeisessä kappaleessa asetettujen ehtojen täyttyessä.

Samaa lähestymistapaa sovelletaan tarkastuselimiin, jotka tekevät tarkastuksia tarkastusviranomaisen toimivallan puitteissa. Jos tarkastuselimet ovat sisäisen tarkastuksen yksikköjä, on otettava huomioon seuraavat erityiset näkökohdat: voidakseen arvioida sisäisen tarkastusyksikön aseman ja kyseisen yksikön riippumattomuuden heikentymisriskin tarkastusviranomaisen olisi tunnettava kyseisen organisaation sisäinen organisaatiorakenne ja sen sisäiset raportointisuhteet.

Euroopan alueellisen yhteistyön ohjelmien osalta tarkastusstrategiassa olisi selvitettävä, miten kunkin tarkastajaryhmän jäsenen riippumattomuus taataan niissä tapauksissa, joissa nämä suorittavat tarkastuksen jäsenvaltioissaan itse tai valvovat tarkastustyötä tai ulkoistavat sen. Jos tarkastustyö ulkoistetaan, toimeksisaaja olisi sopimuksessa velvoitettava ilmoittamaan tarkastusviranomaiselle välittömästi mahdollisista eturistiriidoista, jotta tarkastusviranomaisen voi ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin tarkastajaryhmän avustuksella. Tarkastusviranomaisen olisi myös oltava toiminnallisesti riippumaton yhteisestä sihteeristöstä (jonka hallintoviranomainen on perustanut Euroopan alueellista yhteistyötä koskevan asetuksen 23 artiklan 2 kohdan nojalla) ja Euroopan alueellista yhteistyötä koskevan asetuksen 23 artiklan 4 kohdassa tarkoitetusta valvojasta.

Tarkastusviranomaisen olisi selvitettävä tarkastusstrategiassa, miten mainittu toiminnallinen riippumattomuus taataan, kuvailemalla tarkastusviranomaisen sekä hallinto- ja todentamisviranomaisen ja tapauksen mukaan välittävien elinten välisiä suhteita. Tässä yhteydessä olisi viitattava organisaatiokaavioon sekä tarkastusviranomaisen ja näiden elinten välisiin raportointisuhteisiin ja tapauksen mukaan viranomaiseen tai elimeen, jolle hallinto- ja todentamisviranomaisen voivat myös raportoida.

Tarkastusstrategian yhteydessä termillä 'organisatorinen riippumattomuus' viitataan tilanteeseen, jossa tarkastusviranomaisen ei voi olla osa samaa viranomaista tai elintä (esimerkiksi ministeriötä) kuin hallinto- tai todentamisviranomaisen. Kuten yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 123 artiklan 5 kohdassa todetaan, tarkastusviranomaisen saa olla osa samaa viranomaista¹⁰ kuin hallinto- tai todentamisviranomaisen ohjelmissa, joissa rahastojen tuen kokonaismäärä on enintään 250 000 000 euroa (Euroopan meri- ja kalatalousrahaston kohdalla kynnys on 100 000 000 euroa). Kun tämä kynnys on ylitetty, tarkastusviranomaisen saa olla osa samaa viranomaista kuin hallinto- tai todentamisviranomaisen, jos jompikumpi seuraavista ehdoista täyttyy:

a) Joko komissio on edellisen ohjelmakauden sovellettavien säännösten mukaisesti ilmoittanut jäsenvaltiolle ennen kyseisen ohjelman hyväksymispäivää voivansa luottaa pääasiallisesti sen tarkastuslausuntoon,¹¹

¹⁰ Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 123 artiklan 5 kohdan yhteydessä 'viranomaisen tai elimen' käsite tarkoittaa, että tarkastusviranomaisella ja hallintoviranomaisella on erilliset tahot, joille ne ovat poliittisesti vastuussa. Kansallisella tasolla ja yleisenä käytäntönä 'viranomaisen tai elin' tarkoittaa ministeriötä. Alueellisella tasolla olisi sovellettava samankaltaista lähestymistapaa, eli 'viranomaisen tai elin' tarkoittaa erillistä alueellista ministeriötä tai vastaavaa.

¹¹ Tämä ehto on ymmärrettävä niin, että komissio on muodollisesti lähettänyt jäsenvaltiolle kirjeen, jossa se ilmoittaa, että sen tarkastusyksiköt voivat luottaa pääasiallisesti tarkastusviranomaisen lausuntoon tarkasti

b) tai komissio on edellisen ohjelmakauden aikana saatujen kokemusten perusteella vakuuttunut siitä, että tarkastusviranomaisen institutionaalinen organisaatio ja vastuullisuus antavat riittävät takeet toiminnallisesta riippumattomuudesta ja luotettavuudesta¹².

2. Riskiarviointi

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

- *selvitys noudatetusta riskinarviointimenettelystä*
- *tiedot riskinarvioinnin sisäisistä päivitysmenetelystä.*

Ottaessaan käyttöön yleistä riskinarviointimenettelyä toimenpiteitä, elimiä ja keskeisiä vaatimuksia koskevan järjestelmätarkastustyön tärkeysjärjestyksen laatimista varten tarkastusviranomaisen on otettava huomioon oleelliset riskitekijät, laadittava taulukko, jossa riskien taso määritetään,¹³ ja sovellettava näitä kaikkiin prioriteetteihin ja elimiin, jotka liittyvät strategian kattamiin ohjelmiin. Esimerkkejä huomioon otettavista riskitekijöistä ovat esimerkiksi määrä, hallinnolliset valmiudet, sisäisten tarkastusten laatu, tarkastusympäristön vakauden muutosaste, edellisen tarkastustoimeksiannon ajankohta, organisaatorakenteen monimutkaisuus, toimintatyyppi, tuensajaatyyppi ja petosriski.

Parhaana käytäntönä tarkastusviranomaisen riskinarvioinnin tuloksista raportoidaan taulukossa, jossa ohjelmat ja hallinto- ja valvontajärjestelmiin osallistuvat tärkeimmät elimet luokitellaan riskitason mukaan. Tämän asiakirjan jaksossa III esitetään ohjeellinen esimerkki tällaisesta taulukosta. Tarkastusviranomaisen on mukautettava ja täydennettävä taulukkoa niillä riskitekijöillä, jotka se katsoo olennaisiksi tarkastettavien ohjelmien kohdalla. Pienten järjestelmien kohdalla (jos esimerkiksi kaikki elimet ja tärkeimmät keskeiset vaatimukset voidaan tarkastaa ensimmäisessä tarkastuksessa) riskinarviointi voi olla vähemmän yksityiskohtaista. Myös muut riskinarviointimenettelyt ovat mahdollisia.

Riskinarvioinnin tulosten pohjalta tarkastusviranomaisen voi asettaa etusijalle niiden ohjelmien ja elinten järjestelmätarkastukset, joiden kohdalla havaitsemisriski on suurempi tarkastuskauden aikana. Tämän priorisoinnin pitäisi kattaa myös jäljempänä jaksossa 3.2 kuvaillut temaattiset alueet. Tarkastusten ajoittamiseen ja laajuuteen voi vaikuttaa myös ohjelman täytäntöönpanoaste; esimerkiksi toimenpiteen tai elimen menoilmoituksen (oletetusti) myöhäinen toimitus komissiolle tarkoittaisi, ettei kaikkia keskeisiä vaatimuksia voitaisi tarkastaa samaan aikaan.

määritettyjen ohjelmien kohdalla asetuksen (EY) N:o 1083/2006 73 artiklan 3 kohdassa vahvistettujen ehtojen mukaisesti.

¹² Tarkastusviranomaisen luotettavuuden osalta tämä ehto täyttyy, jos komission tarkastustulokset ovat kyseiseen ajankohtaan mennessä antaneet mahdollisuuden luokitella tarkastusviranomaisen keskeiset vaatimukset kauden 2007–2013 osalta luokkaan 1 tai 2 hallinto- ja valvontajärjestelmiä koskevan yhteisen arviointimenetelmän mukaisesti. Edellytyksenä on tietenkin, että kausien 2007–2013 ja 2014–2020 ohjelmiin sovelletaan samaa järjestelmää (tarkastusviranomaisen on osa samaa viranomaista tai elintä).

¹³ Taulukolla varmistetaan riskipisteytyksen tasapainoinen painotus.

3. Menetelmät

3.1 Yleiskatsaus

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

Tiedot tarkastusta koskevista oppaista tai menettelyistä, joihin sisältyy kuvaus tarkastustyön keskeisistä vaiheista, mukaan lukien havaittujen virheiden luokittelu ja käsittely.

Tiedot kansainvälisesti hyväksytyistä tarkastusstandardeista, jotka tarkastusviranomaisen ottaa huomioon tarkastustyössään asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

Tiedot olemassa olevista menettelyistä, joiden avulla asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu tarkastuskertomus ja tarkastuslausunto laaditaan ja toimitetaan komissioon.

Yhteistyöohjelman osalta tiedot erityisistä tarkastusjärjestelyistä ja selvitys siitä, miten tarkastusviranomaisen aikoo varmistaa koordinoinnin ja valvonnan ohjelmaan liittyvien muiden jäsenvaltioiden tarkastajien kanssa, sekä asetuksen (EU) N:o 1299/2013 25 artiklan 2 kohdan mukaisesti hyväksytyn työjärjestyksen kuvaus.

Tarkastusviranomaisen tarkastusoppaassa olisi kuvailtava työmenettelyt tarkastuksen eri vaiheissa, joita ovat muun muassa tarkastussuunnitelma, riskinarviointi, toimeksiantojen suorittaminen, tallennus ja dokumentointi, valvonta, raportointi, laadunvarmistusprosessi ja ulkoinen tarkastus, muiden tarkastajien työn hyödyntäminen, mahdollinen tietokoneavusteisten tarkastusmenetelmien käyttö ja käytettävät otantamenetelmät.

Tarkastusoppaassa olisi oltava tiedot olennaisuusrajoista ja muista määrällisistä ja laadullisista tekijöistä, jotka on otettava huomioon arvioitaessa tarkastushavaintojen olennaisuutta järjestelmätarkastusten, toimien tarkastusten ja tilien tarkastusten kohdalla.

Oppaan pitäisi sisältää myös kuvaus raportoinnin eri vaiheista (kuten tarkastuskertomusluonnokset, tarkastettavan tahon kanssa järjestettävä kuulemismenettely ja lopulliset tarkastuskertomukset), raportoinnin määräajoista ja jatkotoimista. Lisäksi tarkastusoppaan pitäisi sisältää lyhyt selvitys prosessista, jossa tarkastusviranomaisen raportoi yhteensovittamisesta vastaavalle elimelle, jonka jäsenvaltio voi nimetä yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 123 artiklan 8 kohdan ja 128 artiklan 2 kohdan nojalla.

Tarkastusopas voi koostua erilaisista menettelyistä ja huomautuksista, jotka on ryhmitelty tarkastusviranomaisen ja tarkastuselinten koko henkilöstön tiedossa ja käytettävissä olevaan sähköiseen kansioon tai asiakirjaan.

3.2 Hallinto- ja valvontajärjestelmien toimintaa koskevat tarkastukset (järjestelmätarkastukset)

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

Tiedot tarkastettavista elimistä ja tarkastukseen liittyvistä olennaisista vaatimuksista järjestelmätarkastuksissa. Tapauksen mukaan tiedot tarkastuselimestä, joka suorittaa tarkastukset tarkastusviranomaisen puolesta.

Tiedot mahdollisista järjestelmätarkastuksista, jotka koskevat esimerkiksi seuraavia temaattisia alueita:

- asetuksen (EU) N:o 1303/2013 125 artiklan 5 kohdan mukaisten hallinnollisten ja paikalla tehtävien varmennusten laatu suhteessa esimerkiksi julkisia hankintoja koskeviin sääntöihin, valtioneuvoston asetuksiin, ympäristövaatimuksiin ja yhtäläisiin mahdollisuuksiin
- hankkeiden valinnan ja rahoitusvälineiden täytäntöönpanoon liittyvien asetuksen (EU) N:o 1303/2013 125 artiklan 5 kohdan mukaisten hallinnollisten ja paikalla tehtävien varmennusten laatu
- asetuksen (EU) N:o 1303/2013 72 artiklan d alakohdan, 125 artiklan 2 kohdan d alakohdan ja 126 artiklan d alakohdan mukaisesti asennettujen tietotekniikkajärjestelmien toiminta ja turvallisuus ja niiden kytkeminen asetuksen (EU) N:o 1303/2013 74 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuun SFC 2014 -järjestelmään
- hallintoviranomaisen asetuksen (EU) N:o 1303/2013 125 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti toimittamien toimenpideohjelman indikaattoreihin, välitavoitteisiin ja edistymiseen liittyvien tietojen luotettavuus
- palautettuja ja takaisin perittyjä määriä koskeva raportointi
- asetuksen (EU) N:o 1303/2013 125 artiklan 4 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen tehokkaiden ja oikeasuhteisten petostentorjuntatoimenpiteiden ottaminen käyttöön petosriskin arvioinnin perusteella.

Täydellinen luettelo järjestelmätarkastusten kattamista elimistä ja tehtävistä voidaan esittää tarkastustoimeksiantojen alustavassa aikataulussa, joka kuuluu tarkastusstrategian tähän jaksoon, samaan tapaan kuin edellä jaksossa 2 kuvailtu riskinarviointi. Tarkastusviranomaisen oletetaan tarkastavan kaikki kyseessä olevan ohjelman hallinto- ja valvontajärjestelmään kuuluvat viranomaiset ja tehtävät (mukaan lukien tarkastusviranomaisen riskinarvioinnin perusteella valitut välittävät elimet) vähintään kerran ohjelmakauden aikana. Järjestelmätarkastuksia olisi tehtävä ohjelman ensimmäisestä täytäntöönpanovuodesta alkaen, hallintoviranomaisen ja todentamisviranomaisen nimeämisen jälkeen. Ensimmäisten järjestelmätarkastusten laajuutta määritettäessä olisi otettava huomioon tarkastusviranomaisen nimeämisvaiheessa tekemä työ, ja järjestelmätarkastuksissa olisi keskityttävä tahoihin, ohjelmiin ja alueisiin, joiden kohdalla riski on suurin.

Euroopan alueellisen yhteistyön ohjelmien kohdalla ohjelmakauden aikana tarkastettavista elimistä annettavien tietojen pitäisi kattaa kaikki elimet, jotka vastaavat Euroopan alueellisen yhteistyön ohjelmista kaikissa jäsenvaltioissa, joilla on tiettyyn ohjelmaan liittyviä velvollisuuksia, mukaan lukien Euroopan alueellista yhteistyötä koskevan asetuksen 23 artiklan 4 kohdassa tarkoitettujen valvojien.

Järjestelmätarkastuksia olisi tehtävä säännöllisesti ja oikea-aikaisesti koko vuoden ajan ja ottaen huomioon vuotuisen tarkastuslausunnon laatiminen. Tarkastukset kattavat ensisijaisesti delegoidun asetuksen liitteessä IV vahvistetut keskeiset vaatimukset, ja niissä otetaan huomioon komission ohjeet jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointiin käytettävästä yhteisestä menetelmästä (*Guidance on a common methodology for the assessment of management and control systems in the Member States*, EGESIF_14-0010, 18.12.2014) sekä hallinto- ja valvontajärjestelmän kuvauksessa mainittujen menettelyjen täytäntöönpano. Tarkastusviranomaisella pitäisi olla järjestelmätarkastuksia varten räätälöidyt tarkistuslistat ja työohjelmat, joiden avulla varmistetaan, että kaikki keskeiset vaatimukset ja menettelyt katetaan säännöllisesti joko varsinaisilla tarkastuksilla tai lisätarkastuksilla, jotta tarkastusviranomainen voi tehdä päätelmiä hallinto- ja valvontajärjestelmän toiminnasta ensimmäisestä vuotuisesta tarkastuskertomuksesta alkaen. Tarkastusviranomaisen olisi päätettävä järjestelmätarkastusten tiheydestä ja laajuudesta riskinarvioinnin perusteella ottaen

huomioon ISA 330 –standardin ”Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi”¹⁴. Järjestelmätarkastukset olisi joka tapauksessa tehtävä oikea-aikaisesti, jotta voidaan tukea toimien tarkastusten asianmukaista suunnittelua ja valintaa delegoidun asetuksen 27 artiklan mukaisesti sekä vuotuisen tarkastuslausunnon laatimista.

Tiettyihin temaattisiin alueisiin kohdistettavat järjestelmätarkastukset vastaavat tarkastuksia, jotka kattavat yhden tai kaksi keskeistä vaatimusta (esimerkiksi edellä mainitut ja kohdassa 3.2 olevassa vuotuisen tarkastuskertomuksen mallissa esitetyt) tiettyjen tahojen tai ohjelmien osalta. Niiden tarkoitus on arvioida tämän perusjoukon osalta kyseisten vaatimusten kattamiin seikkoihin liittyvä monialainen riski.

Käytännössä tarkastusviranomaisen voi tilanteesta ja hallinto- ja valvontajärjestelmästä riippuen ja tehdyn riskinarvioinnin pohjalta päättää tehdä ohjelma- tai järjestelmäkohtaisia tarkastuksia, jotka kattavat vähintään kaikki olennaiset keskeiset vaatimukset ohjelman täytäntöönpanon ensimmäisinä vuosina (tämän jälkeen tehdään lisätarkastukset joka vuosi). Tarkastuksia voidaan täydentää temaattisilla tarkastuksilla silloin, kun se katsotaan tarpeelliseksi, jotta voidaan kattaa muut keskeiset vaatimukset ja erityisvaatimukset silloin, kun riski katsotaan luonteeltaan järjestelmää koskevaksi.

Jos hallinto- ja valvontajärjestelmään tehdään olennaisia muutoksia (esimerkiksi muutetaan menettelyjä siten, että se vaikuttaa olennaisiin keskeisiin vaatimuksiin) ohjelman täytäntöönpanon aikana, tarkastusviranomaisen olisi tehtävä uusi järjestelmätarkastus, joka kattaa uudet osatekijät, ja päivitettävä riskinarviointia vastaavasti.

Tarkastusviranomaisen voi käyttää kaudella 2007–2013 tehtyjä tarkastuksia vertailukohtana, erityisesti riskinarvioinnissa, suunnitellessaan kauden 2014–2020 järjestelmätarkastuksia silloin, kun hallinto- ja valvontajärjestelmät vastaavat toisiaan. Järjestelmätarkastukset on kuitenkin tehtävä kaudella 2014–2020, ja niiden tarkoitus on arvioida, toimiiko hallinto- ja valvontajärjestelmä asianmukaisesti tällä kaudella.

Paikan päällä tarkastajan on pyrittävä saamaan riittäviä ja luotettavia todisteita siitä, että käytössä oleva hallinto- ja valvontajärjestelmä toimii tehokkaasti ja kuvauksen mukaan, voidakseen päätellä, ovatko kyseiset järjestelmät riittävät antamaan varmuuden ERI-rahastojen menojen laillisuudesta ja säännönmukaisuudesta sekä rahoitus- ja muiden tietojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä, mukaan luettuna todentamisviranomaisen tileissä esitetyt tiedot. Valvonnan testaaminen voi sisältää kyseisten viranomaisten hallussa olevien olennaisten asiakirjakokonaisuuksien walkthrough-testejä, keskeisen henkilöstön haastatteluja ja tapahtumaotoksen tarkastelua. Kaiken kaikkiaan testejä on tehtävä riittävästi, jotta voidaan tehdä luotettavia johtopäätöksiä tarkasteltavana olevien järjestelmien asianmukaisesta toiminnasta. Osana tarkastuksen valmisteluvaihetta tarkastajan olisi mukautettava kunkin tarkastuksen tosiasiallinen sisältö vastaamaan valvontaympäristöä.

Järjestelmätarkastusten aikana tehtävässä valvonnan testaamisessa käytettävän tapahtumaotoksen kohdalla voidaan ottaa huomioon komission otantaa koskevien ohjeiden osa, joka koskee järjestelmätarkastuksissa sovellettavaa otantatekniikkaa. Järjestelmätarkastuksissa käytetään yleensä ominaisuudenmäärittysotantaa kyseisen perusjoukon useampien ominaisuuksien testaamiseen. Järjestelmätarkastuksissa käytettävä

¹⁴ <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>

otoksenvalintamenettely on joka tapauksessa tarkastusviranomaisen ammatillisen harkinnan varassa.

Järjestelmätarkastusten aikana tarkastusviranomaisen on testattava käytössä olevat keskeiset sisäiset kontrollit. Määritettäessä kohteiden lukumäärää kontrollien testaamista varten on huomioitava tietyt yleiset tekijät ja otettava huomioon kansainvälisesti hyväksytyt tilintarkastusstandardit (esimerkiksi ISA 330 –standardi ”Tilintarkastajan toimenpiteet arvioituihin riskeihin vastaamiseksi”, ISSAI 4100 -standardi¹⁵ olennaisuutta määritettäessä huomioitavista tekijöistä, ISSAI 1320 -standardi ”Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja tehtäessä”¹⁶ ja ISSAI 1450 –standardi ”Tilintarkastuksen aikana todettujen virheellisyyksien arvioiminen”¹⁷).

Järjestelmätarkastusta suunnitellessaan tarkastusviranomaisen olisi etukäteen määriteltävä raja-arvo, jonka ylittävä puute katsotaan olennaiseksi. Esimerkiksi tällaisen tarkastuksen yhteydessä ja testattuaan kontrollit, jotka liittyvät tiettyyn keskeiseen vaatimukseen (esimerkiksi asianmukaiset menettelyt toimien valinnassa), 10 avustussopimuksen (vaikkapa 50 avustuksen perusjoukosta) otannan kohdalla tarkastusviranomainen voi katsoa, että tätä keskeistä vaatimusta koskevat kontrollit ovat olennaisesti puutteellisia (eli vaatimus arvioidaan vähintään seuraavasti: toimii osittain, tarvitaan merkittäviä parannuksia), jos neljä kymmenestä (eli 40 prosenttia) valitusta avustussopimuksesta osoittaa, että käytössä olevia kontrolleja ei ole tehty tai ne olivat tehottomia sääntöjenvastaisten menojen havaitsemisessa ja korjaamisessa. Alla olevassa taulukossa esitetään ohjeelliset raja-arvot, joita tarkastusviranomainen voi käyttää määrittäessään olennaisuusrajaa suunnittelutarkoituksessa ja puutteiden raportoimiseksi. Erilaisia raja-arvoja voidaan harkita esimerkiksi kyseessä olevien kontrollien tyyppin mukaan. Arvioitaessa olennaisuutta järjestelmätarkastuksissa on joka tapauksessa otettava huomioon myös laadulliset tekijät tässä ehdotetun yksinkertaisen määrällisen lähestymistavan lisäksi.

Toimii hyvin. Tarvitaan vain pieniä parannuksia.	Toimii. Tarvitaan joitakin parannuksia.	Toimii osittain, tarvitaan merkittäviä parannuksia.	Ei yleisesti ottaen toimi.
poikkeusten osuus alle 10 %	poikkeusten osuus alle 25 %	poikkeusten osuus alle 40 %	poikkeusten osuus yli 40 %

Jos järjestelmätarkastuksessa todetaan, että havaittujen poikkeusten osuus ylittää tarkastusviranomaisen kyseistä tarkastusta varten määrittämän olennaisuusrajan, hallinto- ja valvontajärjestelmä ei täytä asetettua korkean varmuusasteen vaatimusta. Näin ollen hallinto- ja valvontajärjestelmän varmuusaste on luokiteltava keskinkertaiseksi tai alhaiseksi, mikä taas vaikuttaa toimien tarkastusten otoksen koon määrittämiseen.

¹⁵ http://www.issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf

¹⁶ http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf

¹⁷ http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf

Ohjelman tuloksista kertovien tietojen luotettavuutta koskevien järjestelmätarkastusten osalta tarkastusviranomaisen olisi arvioitava, valvotaanko tietojen keräämistä, yhteenvedon tekemistä ja raportointia tehokkaasti ja ovatko raportoidut kootut luvut yhtäpitäviä lähdetietojen kanssa.

Tietotekniikkajärjestelmien toimintaa koskevien järjestelmätarkastusten osalta on huomioitava, että tietotekniikkaan liittyvät standardit eivät ole yhtä pitkälle kehitettyjä tai yleisesti hyväksytyjä kuin muiden tarkastettavien alueiden standardit. Yleisesti hyväksytyjen tietotekniikkajärjestelmiä koskevien standardien puuttuminen on saanut monet organisaatiot kehittämään omia standardejaan. Prosessointi- ja tarkastustoimia varten on kuitenkin pyritty kehittämään yhtenäisiä standardeja. COBIT-järjestelmän (Control Objectives for Information and related Technology, tiedon ja tietotekniikan valvontatavoitteet)¹⁸ lisäksi tietoturvallisuutta koskeviin kansainvälisesti hyväksytyihin standardeihin kuuluvat muun muassa ISO/IEC 27001 (Informaatioteknologia – Turvallisuus – Tietoturvallisuuden hallintajärjestelmät – Vaatimukset) ja ISO/IEC 27002 (Informaatioteknologia – Turvallisuus – Tietoturvallisuuden hallintakeinojen menettelyohjeet), jotka on julkaistu viimeksi vuonna 2013¹⁹. Tarkastusviranomainen voi ottaa huomioon myös asiaan liittyviä kansallisia standardeja²⁰.

3.3 Toimien tarkastukset

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

Kuvaus asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 1 kohdan ja asetuksen (EU) N:o 480/2014 28 artiklan mukaisesti käytettävästä otantamenetelmästä (tai tiedot menetelmää koskevasta sisäisestä asiakirjasta) ja muista toimien tarkastuksessa noudatettavista menettelyistä, jotka liittyvät havaittujen virheiden luokitteluun ja käsittelyyn, myös petosepäilyistä.

Tarkastusviranomainen määrittää otantamenetelmän (otantatavan, otantayksikön ja otoksen koon laskemiseen käytettävät parametrit) ammatillisen harkinnan perusteella ja ottaen huomioon lakisääteiset vaatimukset ja sellaiset tekijät kuin perusjoukon ominaisuudet sekä virheiden tasoa ja vaihtelua koskevat odotukset. Erilaiset otantatavat, niiden edut ja niiden käyttämiseen liittyvät näkökohdat esitellään komission otantaa koskevissa ohjeissa²¹. Otantamenetelmän tarkistamistarve pitäisi arvioida säännöllisesti ja erityisesti ennen jokaista otantatoimenpidettä.

Delegoidun asetuksen 28 artiklan 11 kohdan mukaisesti otannan luottamustaso määritetään järjestelmätarkastuksissa saadun luotettavuustason mukaan.

Varmuuteen perustuvan mallin koko sykliä havainnollistaa näiden ohjeiden IV jaksossa esitetty kaavio.

¹⁸ Tietoa COBIT-järjestelmästä on verkkosivustolla <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

¹⁹ Lisätietoja on verkkosivustolla <http://www.iso27001security.com/index.html> tai ISO-verkkosivustolla (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Esimerkiksi Saksan liittovaltion tietosuojatoimiston (BSI) ”IT-Grundschutz Catalogues”.

²¹ COCOF_08-0021-03, parhaillaan tarkistettavana.

Jos useat yhteiseen järjestelmään kuuluvat ohjelmat kootaan otantaa varten, niihin sovelletaan yhtä yhteistä luottamustasoa. Tarkkuuden lisäämiseksi tai pienemmän otoksen koon saamiseksi on mahdollista käyttää ohjelman mukaan ositettua otantamallia. Tarkastuspäätelmiä voidaan kuitenkin yleensä tehdä koko ohjelmaryhmästä, ei yksittäisistä ohjelmista, paitsi jos osittaminen suunniteltiin ja sitä sovellettiin riittävän näytön saamiseksi myös erikseen jokaisesta ositteesta.

Tarkastusviranomaisen odotetaan kuvailevan tarkastusstrategiassa lähestymistapansa osittamiseen, jota sovelletaan delegoidun asetuksen 28 artiklan 10 kohdan mukaisesti ja joka kattaa alaryhmät, joilla on samankaltaisia ominaisuuksia. Näitä alaryhmiä ovat esimerkiksi toimet, jotka muodostuvat rahoitusosuuksien maksamisesta ohjelmasta rahoitusvälineisiin, muihin arvokkaisiin eriin tai rahastoihin (kun on kyse useista rahastoista rahoitettavista ohjelmista).

Ohjelmien oikeasuhteisen valvonnan vaatimukset on vahvistettu yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 148 artiklan 1 kohdassa. Tämän säännöksen käytännön täytäntöönpanon osalta delegoidun asetuksen 28 artiklan 8 kohdassa todetaan, että tarkastusviranomaisen voi sulkea pois otannan kohteena olevasta perusjoukosta toimet, joihin sovelletaan yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 148 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja oikeasuhteisen valvonnan ehtoja. Jos kyseinen toimi on jo valittu otokseen, tarkastusviranomaisen on korvattava se käyttämällä asianmukaista sattumanvaraista valintaa. Helpoin tapa toteuttaa tämä korvaaminen on valita lisäeriä, yhtä monta kuin mitä otoksesta suljettiin pois, käyttäen täsmälleen samaa valintamenetelmää (joko sattumanvaraista valintaa tai valintaa, joka perustuu todennäköisyyteen suhteutettuna menoihin). Kun otokseen valitaan uusia eriä, perusjoukosta on suljettava pois otokseen jo kuuluneet erät ja tämän artiklan kattamat erät. Ekstrapolointi voidaan tehdä tavalliseen tapaan, mutta on muistettava oikaista perusjoukon kokonaismenot ottaen huomioon kyseiseen artiklaan perustuvien erien menot.

Delegoidun asetuksen 28 artiklan 14 kohdassa määritellään kokonaisvirhetaso, ”[...]jonka on oltava arvioitujen satunnaisvirheiden, systeemisten virheiden ja oikaisemattomien epäsäännöllisten virheiden yhteismäärä jaettuna perusjoukolla”.

Systeeminen virhe vastaa yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 2 artiklan 38 kohdassa määriteltyä systeemistä sääntöjenvastaisuutta. Epäsäännöllinen virhe on luonteeltaan poikkeuksellinen virhe, joka ei todistettavasti edusta perusjoukkoa. Satunnaisvirhe²² on virhe, joka ei ole systeeminen eikä epäsäännöllinen.

Virheiden luokittelussa käytettävän menettelyn olisi sisällettävä seuraavat osat jokaisen toimien tarkastuksen osalta: i) kertomus tai päätelmä laaditaan ja liitetään tarkastuskansioon, joka sisältää suunnitteluasiakirjat ja muut havaintoja tukevat asiakirjat; ii) tällainen kertomus tai päätelmä sisältää täydellisen kuvauksen havainnoista ja kattaa kaikki osatekijät (olosuhteet tai tosiasiallisen tilanteen, perusteet tai standardin, vaikutuksen ja – erityisesti – virheiden syyn) sekä jokaisen virheen luokittelun.

²² Tämän käsitteen yhteydessä pidetään todennäköisenä, että tarkastetussa otoksessa havaittuja satunnaisvirheitä esiintyy myös tarkastamattomassa perusjoukossa.

Toimien tarkastuksissa saatu virhetaso on ilmoitettava vuotuisessa tarkastuskertomuksessa vähentämättä oikaisuja. Laatiessaan tarkastuslausuntoa tarkastusviranomaisen kuitenkin laskee myös jäännösvirhetason ja ottaa huomioon havaittujen sääntöjenvastaisuuksien perusteella mahdollisesti toteutetut korjaustoimet (ks. komission vuotuista tarkastuskertomusta ja tarkastuslausuntoa koskevat ohjeet, *Guidance on ACR and Audit Opinion*, EGESIF 15_0002/2015, II.5 ja II.9 kohta).

Tarkastusviranomaisen muuhun kuin tilastolliseen otantaan soveltaman lähestymistavan on oltava yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 1 kohdan mukainen. Kuten delegoidun asetuksen 28 artiklan 3 kohdassa säädetään, tarkastusviranomaisen toimien tarkastuksia varten poimiman satunnaisotoksen on annettava tarkastusviranomaiselle mahdollisuus ekstrapoloida tulokset koskemaan perusjoukkoa, josta otos poimittiin, myös silloin, kun on käytetty muuta kuin tilastollista otantamenetelmää. Tarkastusviranomaisen määrittää tarvittavan otoksen koon ammatillisen harkinnan perusteella ja ottaen huomioon järjestelmätarkastuksissa määritetyn varmuustason. Yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen 127 artiklan 1 kohdassa vahvistettu vaatimus, jonka mukaan otoksen on katettava 5 prosenttia toimista ja 10 prosenttia menoista, vastaa komission mielestä parasta mahdollista tapausta eli järjestelmästä saatua korkeaa tai keskinkertaista varmuutta (eli luokkaa 1 tai 2, koska lainsäätäjä on asettanut nämä vähimmäisvaatimukseksi). Kuten ISA 530 -standardin liitteessä 3 todetaan, otoksen koon on oltava sitä suurempi, mitä suuremmaksi tarkastaja on arvioinut olennaisten virheiden riskin. Tältä osin komissio muistuttaa alla lausumasta, jonka se antoi yhteisiä säännöksiä koskevan asetuksen muuta kuin tilastollista otantaa koskevasta 127 artiklasta²³:

”Komissio huomauttaa, että ei-tilastollisen otannan osalta 127 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tällaisen otoksen on katettava vähintään 5 prosenttia toimista, joiden menot on ilmoitettu komissiolle tilivuoden aikana, ja 10 prosenttia menoista, jotka on ilmoitettu komissiolle tilivuoden aikana. Se huomauttaa lisäksi, että komission tarkastusviranomaisille otantamenetelmistä vuosien 2007–2013 ohjelmakauden osalta antamissa ohjeissa todetaan, että otoksen koon ei yleensä pitäisi ei-tilastollisessa otannassa olla pienempi kuin 10 prosenttia toimipopulaatiosta. Komissio katsoo, että jos toimien otoskokoa olisi mahdollista pienentää 5 prosenttiin, otos saattaisi osoittautua riittämättömäksi ja heikentää siten tarkastusten perusteella saatavaa varmuutta.”

3.4 Tilien tarkastukset

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

Kuvaus tilien tarkastuksessa käytettävästä lähestymistavasta.

Tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava lyhyesti lähestymistapaa, jota se käyttää tilien tarkastamisessa voidakseen laatia tarkastuslausunnon jokaisesta tilivuodesta.

Tässä jaksossa tarkastusviranomaisen on selvitettävä, miten se aikoo varmistua tilinpäätöksen täydellisyydestä, oikeellisuudesta ja totuudenmukaisuudesta seuraavien seikkojen perusteella:

– sen tekemät järjestelmätarkastukset (erityisesti todentamisviranomaista koskevat, kuten delegoidun asetuksen 29 artiklan 4 kohdassa säädetään)

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:FI:PDF>

- sen tekemät toimien tarkastukset²⁴
- komission ja tilintarkastustuomioistuimen lähettämät lopulliset tarkastuskertomukset
- sen arvio johdon vahvistuslausumasta ja vuotuisesta yhteenvedosta
- todentamisviranomaisen tarkastusviranomaiselle toimittamaa tilitystä koskevan testauksen luonne ja laajuus.

Viimeisen kohdan osalta tarkastusviranomaisen olisi kuvailtava, miten se aikoo suorittaa alustavaa todennettua tilitystä koskevat lopulliset ylimääräiset tarkastukset ennen säädettyä määräaikaan eli helmikuun 15. päivää tilien tarkastusta koskevien ohjeiden (*Guidance on Audits of Accounts*, EGESIF_15_0016) mukaisesti. Tarkastusviranomaisen on erityisesti kuvailtava suunniteltua työtä, joka koskee todentamisviranomaisen täsmäytystä tilityksen lisäyksessä 8. Kuvaukseen on sisällytettävä tarkastusviranomaisen arvio siitä, ovatko todentamisviranomaisen kyseisessä lisäyksessä ilmoitetuista mukautuksista antamat selvitykset riittäviä ja vastaavatko ne vuotuisessa tarkastuskertomuksessa ja vuotuisessa yhteenvedossa esitettyjä tietoja, jotka koskevat ennen tilityksen toimittamista tehtyjen järjestelmätarkastusten, toimien tarkastusten ja hallinnon varmennusten tulosten perusteella tehtyjä ja tilityksessä huomioituja rahoitusoikaisuja.

3.5 Johdon vahvistuslausuman todentaminen

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

Tiedot sisäisistä menettelyistä, joista ilmenee johdon vahvistuslausumaan sisältyvien vakuutusten todentamiseen liittyvä työ tarkastuslausunnon antamiseksi.

Koska tarkastusviranomaisen on toimitettava vuosittain lausuma siitä, asettaako tarkastustyö johdon vahvistuslausuman vakuutukset kyseenalaisiksi, sen on otettava käyttöön menettely sen varmistamiseksi, että se saa johdon vahvistuslausuman ajoissa ja että johdon vahvistuslausumassa on otettu huomioon tarkastusviranomaisen tekemien tai sen valvonnassa tehtyjen tarkastusten päätelmät.

4. Suunniteltu tarkastustyö

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

- Meneillään olevaan tilivuoteen sekä kahteen seuraavaan tilivuoteen liittyvien

²⁴ Toimien tarkastusten perusteella voidaan varmistaa määrien oikeellisuus ja niitä vastaavien, maksatushakemuksiin (ja näin ollen tilinpäätökseen, jos se todetaan täysin lailliseksi ja sääntöjenmukaiseksi) sisältyvien menojen täydellisyys. Lisäksi niiden perusteella voidaan täsmäyttää kirjausketju todentamisviranomaisen kirjanpitojärjestelmästä tuensaajan/toimen tasolle, mahdollisten välittävien elinten kautta. Tämän kysymyksen nykyiset tarkastukset kattavat jo.

tarkastusprioriteettien ja erityistavoitteiden kuvaus ja perustelu sekä selvitys riskinarvioinnin tulosten ja suunnitellun tarkastustyön välisistä yhteyksistä.

– Meneillään olevaan tilivuoteen sekä kahteen seuraavaan tilivuoteen liittyvien järjestelmätarkastusten (myös erityisiin temaattisiin aloihin kohdistuvien tarkastusten) alustava aikataulu seuraavasti:

Tarkastuksen kohteena olevat viranomaiset / elimet tai tietyt temaattiset alueet	CCI	Toimenpideohjelman nimi	Tarkastuksesta vastaava elin	Riskinarvioinnin tulos	20xx Tarkastuksen tavoite ja laajuus	20xx Tarkastuksen tavoite ja laajuus	20xx Tarkastuksen tavoite ja laajuus

Mukaan on liitettävä kuvaus tarkastusprioriteettien määrittämisessä käytetyistä perusteista ja perustelu. Riskinarvioinnin tulosten pitäisi olla tärkein perusta suunnitellun järjestelmätarkastustyön tärkeysjärjestystä määritettäessä.

On suositeltavaa, että tarkastusviranomainen laatii koko ohjelmakaudelle yleisen suunnitelman, joka kattaa koko hallinto- ja valvontajärjestelmän, jotta voidaan saada kohtuullinen varmuus sen tehokkuudesta. Tämä laaditaan pakollisen, yksityiskohtaisen, säännöllisesti päivitettävän suunnitelman lisäksi, jossa määritetään prioriteetit meneillään olevalle tilivuodelle ja kahdelle seuraavalle tilivuodelle. Liitteessä V esitetään ohjeellinen aikataulu tarkastusviranomaisen työlle yhden tilivuoden osalta.

5. Resurssit

Tämä jakso sisältää seuraavat tiedot:

– Tarvittaessa tarkastusviranomaisen organisaatiokaavio ja tiedot sen suhteesta tarkastuksia asetuksen (EU) N:o 1303/2013 127 artiklan 2 kohdan mukaisesti suorittavaan tarkastuselimeen.

– Nykyistä tilivuotta sekä kahta seuraavaa tilivuotta varten varatut resurssit.

Tarkastusstrategiassa ilmoitetaan henkilöresurssit käytettävissä olevina (tai tarvittaessa käyttöön otettavina) tarkastajapäivinä strategian tavoitteiden saavuttamiseksi tulevana vuosina²⁵, mukaan luettuna muiden tarkastuselinten resurssit ja ulkoistetut tarkastustoimet. On suositeltavaa ilmoittaa erikseen tarkastajapäivät, jotka ovat käytettävissä tarkastusviranomaisen, muiden tarkastuselinten ja ulkoistettujen toimien tasolla. Mukaan liitetään tiedot tarkastustyyppiä (järjestelmätarkastus, tilien tarkastus ja toimien tarkastus) kohden käytettävissä olevista tarkastajapäivistä.

²⁵ Tietojen pitäisi mieluiten perustua työmääräanalyysiin, ja niiden yhteydessä pitäisi ottaa huomioon kahden ohjelmakauden (2007–2013 ja 2014–2020) päällekkäisyys.

On erittäin tärkeää huolehtia riittävästä resursseista heti ohjelmakauden alusta alkaen. Teknisen tuen käyttämistä voidaan harkita mahdollisuutena vastata tarpeisiin. On suositeltavaa tehdä pitkän aikavälin suunnitelmia, jotta tulevat rekrytointia, koulutusta ja jatkuvaa ammatillista kehittymistä koskevat vaatimukset voidaan suunnitella asianmukaisesti. Mahdollisesti tarvittavan erikoisosaamisen käyttö on määritettävä ja suunniteltava, jos toimia on tarkoitus ulkoistaa.

Jos tarkastusviranomainen ja tarkastuselimet ovat samat kuin ohjelmakaudella 2007–2013, on tärkeää, että riittävät resurssit suunnitellaan myös meneillään olevaa kautta varten. Näin ollen tarkastusviranomaisen on vahvistettava, että ilmoitetut resurssit ovat käytettävissä nykyisen ohjelmakauden jäljellä olevaan tarkastustyöhön osoitettujen resurssien lisäksi. On pidettävä mielessä, että kauden 2007–2013 ohjelmien päättämiseen liittyvä työmäärä vaikuttaa lähinnä kauden 2014–2020 ensimmäisen strategian kahteen viimeiseen vuoteen eli vuosiin 2015 ja 2016.

Tarkastusresursseja koskevia ohjeita saa INTOSAI:n tarkastusstandardien EU-sovellusohjeista N:o 11 ja IIA:n standardeista.

III. ESIMERKKI RISKINARVIOINTITÄULUKON MALLISTA (TARKASTUSVIRANOMAINEN MUKAUTTAA)

Ohjelman viite (CCI)	Elin	Toimintariskitekijät ²⁶							Toimintariskin pisteet yhteensä (enintään: 100 %)	Valvontariskitekijät ²⁷				Valvontariskin pisteet yhteensä (enintään: 100 %) ²⁸	yhteensä * Riskipisteytys (toimintariski valvontariski)	
		Määräraha	Organisaatio-rakenteen moni-mutkaisuus ²⁹	Sääntöjen ja menette-lyjen moni-mutkaisuus	Suuri määrä moni-mutkaisia toimia ³⁰	Riski-alttiit tuen-saajat ³¹	Riittämätön henkilöstö ja/tai osaamisen puute keskeisillä alueilla ³²	...		Muutos-aste verrattuna kauteen 2007–2013 ³³	Sisäisen valvonnan laatu (keskeiset vaatimukset jäsenvaltioiden hallinto- ja valvontajärjestelmien arviointia koskevista ohjeista) ³⁴					
											esim. M.1	...	...			M.8
2014xy	Hallinto-viranomainen															
	Välittävä elin 1															

²⁶ Arvioi riski jokaisen tekijän osalta käyttäen asteikkoa, joka takaa, että toimintariskin yhteenlasketut pisteet ovat enintään 100 prosenttia. Jos riskitekijöitä on neljä, asteikko voi olla seuraavanlainen: suuri: 25 %; keskisuuri: 12,5 %; vähäinen: 6,25 %. Jos riskitekijöitä on useampia, asteikkoa on muutettava vastaavasti. Joitakin tekijöitä ei ehkä voida soveltaa tiettyyn elimeen; siinä tapauksessa asteikkoa on myös muutettava sen varmistamiseksi, että toimintariskin yhteenlasketut pisteet voivat kyseisen elimen kohdalla olla enintään 100 prosenttia.

²⁷ Arvioi riski jokaisen tekijän osalta käyttäen asteikkoa, joka takaa, että valvontariskin yhteenlasketut pisteet ovat enintään 100 prosenttia. Jos riskitekijöitä on kaksi, asteikko on seuraavanlainen: suuri: 50 %; keskisuuri: 25 %; vähäinen: 12,5 %. Jos riskitekijöitä on useampia, asteikkoja on muutettava vastaavasti.

²⁸ Valvontariskitulosten yhteispisteet saadaan laskemalla yhteen jokaisesta valvontariskitekijästä annetut pisteet. Alla olevissa esimerkeissä enimmäistulos kohdassa ”muutosaste verrattuna kauteen 2007–2013” on 50 prosenttia ja enimmäistulos kohdassa ”sisäisen valvonnan laatu [...]” myös 50 prosenttia, jolloin kokonaistulos on enintään 100 prosenttia. Tätä on tietenkin mukautettava niiden valvontariskitekijöiden lukumäärään, jotka tarkastusviranomainen päättää ottaa huomioon riskinarvioinnissa.

²⁹ Monimutkaisuus voi johtua toimijoiden / välittävien elinten lukumäärästä ja/tai niiden välisistä suhteista (esim. pienikokoinen hallintoviranomainen vastaa useiden välittävien elinten valvonnasta, tai uusi hallintoviranomainen valvoo kokeneita välittäviä elimiä, joilla on tosiasiallinen toimivalta ohjelman hallinnoinnissa).

³⁰ Toimien monimutkaisuus voi liittyä rahoitusvälineisiin, julkisiin hankintoihin tai valtiontukeen muun muassa sellaisilla aloilla, joilla tarvitaan runsaasti harkintaa ja arviointia. Kunkin ohjelman erityinen tilanne on selvitettävä yksityiskohtaisesti erillisessä lomakkeessa viitaten riskinarviointitaulukko.

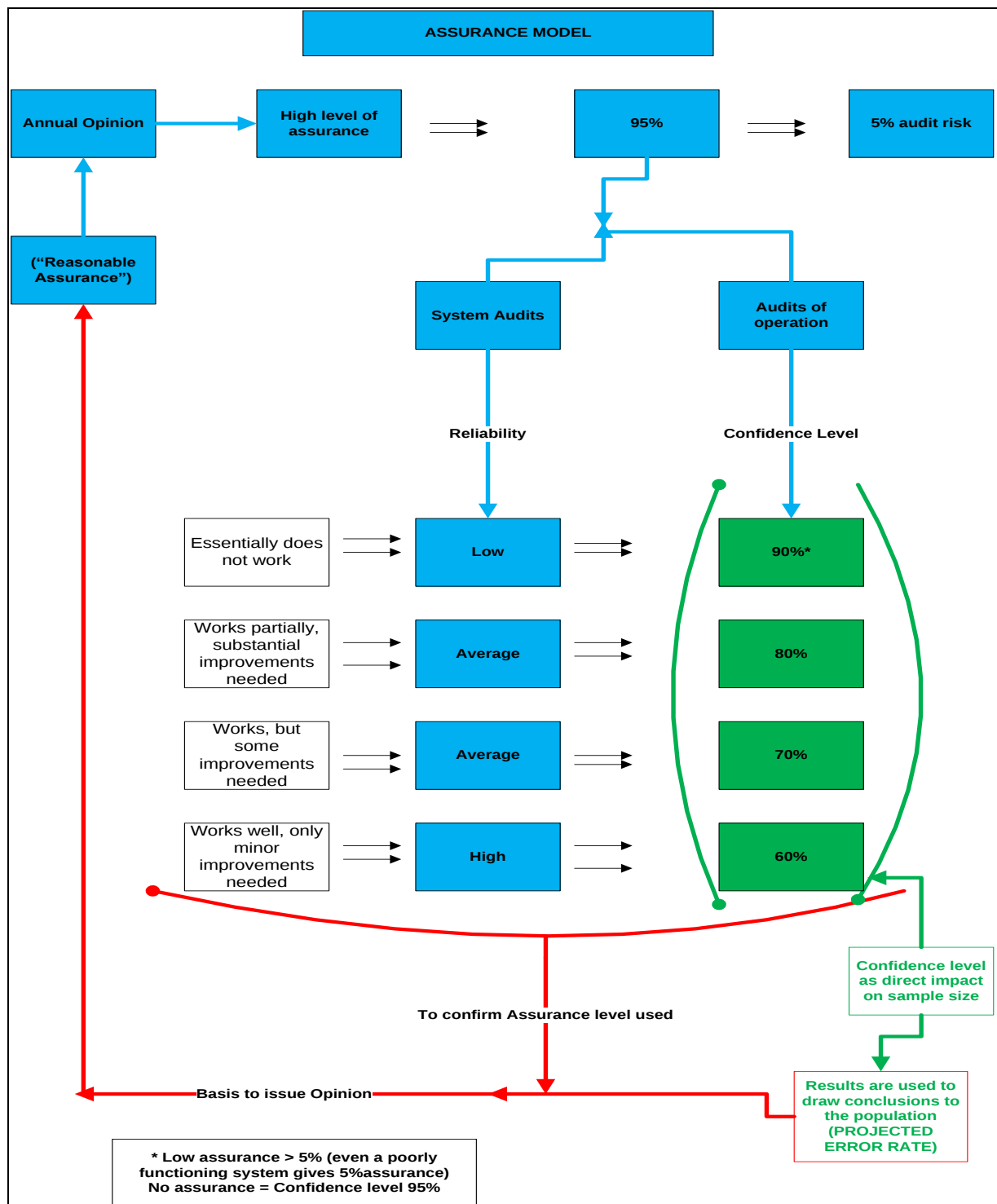
³¹ Tuensaajat, joilla ei ole kokemusta rahastojen säännöistä, ja/tai tuensaajat, joiden kohdalla virhetaso on ollut korkea aiemmissa tarkastuksissa.

³² Ohjelman viranomaiselle osoitetut henkilöresurssit on selvitettävä yksityiskohtaisesti erillisessä lomakkeessa viitaten riskinarviointitaulukko.

³³ Esimerkiksi: ei muutoksia = 12,5 %; joitakin muutoksia = 25 %; merkittäviä muutoksia tai täysin uusi järjestelmä = 50 %.

³⁴ Arvio perustuu tarkastustuloksiin kaudelta 2007–2013 tai prosessiin, jossa arvioidaan nimeämisperusteiden noudattamista. Esimerkiksi: luokka 1: 5 %, luokka 2: 20 %, luokka 3: 35 %, luokka 4: 50 %.

IV. VARMUUTEEN PERUSTUVA MALLI



V. TARKASTUSTYÖN OHJEELLISET AIKATAULUT

