



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία

Έγγραφο καθοδήγησης για τα κράτη μέλη σχετικά με
τον
λογιστικό έλεγχο λογαριασμών
Αναθεώρηση 2018

ΔΗΛΩΣΗ ΑΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ: Το παρόν έγγραφο καταρτίστηκε από τις υπηρεσίες της Επιτροπής. Βάσει του ισχύοντος δικαίου της ΕΕ, παρέχει τεχνική καθοδήγηση σε συναδέλφους και άλλους φορείς που συμμετέχουν στην παρακολούθηση, στον έλεγχο ή στην υλοποίηση των Ευρωπαϊκών Διαρθρωτικών και Επενδυτικών Ταμείων (εκτός του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ)) σχετικά με την ερμηνεία και την εφαρμογή των κανόνων της ΕΕ στον συγκεκριμένο τομέα. Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι να παράσχει διευκρινίσεις και ερμηνείες από τις υπηρεσίες της Επιτροπής σχετικά με τους εν λόγω κανόνες προκειμένου να διευκολυνθεί η υλοποίηση προγραμμάτων και να ενθαρρυνθούν οι ορθές πρακτικές. Το παρόν καθοδηγητικό έγγραφο ισχύει με την επιφύλαξη της ερμηνείας του Δικαστηρίου και του Γενικού Δικαστηρίου ή των αποφάσεων της Επιτροπής.

Πίνακας περιεχομένων

1.	ΙΣΤΟΡΙΚΟ.....	5
1.1.	Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις.....	5
1.2.	Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης.....	5
2.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΕ.....	6
3.	ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	7
4.	ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	10
5.	ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	11
6.	ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	14
	ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΔΟΚΙΜΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΑΠ	16

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ	Αρχή ελέγχου
ΕΕΕ	Ετήσια Έκθεση Ελέγχου
Προσάρτημα 1	Ποσά που έχουν εγγραφεί στα λογιστικά συστήματα της αρχής πιστοποίησης
Προσάρτημα 2	Ποσά που ανακλήθηκαν και ανακτήθηκαν κατά τη λογιστική χρήση
Προσάρτημα 3	Ποσά προς ανάκτηση στο τέλος της λογιστικής χρήσης
Προσάρτημα 4	Ανακτήσεις που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 71 του ΚΚΔ, κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης
Προσάρτημα 5	Μη ανακτήσιμα ποσά στο τέλος της λογιστικής χρήσης
Προσάρτημα 6	Ποσά συνεισφορών προγραμμάτων που έχουν καταβληθεί σε χρηματοδοτικά μέσα δυνάμει του άρθρου 41 του ΚΚΔ (σωρευτικά από την έναρξη του προγράμματος)
Προσάρτημα 7	Προκαταβολές που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων δυνάμει του άρθρου 131 παράγραφος 5 του ΚΚΔ (σωρευτικά από την έναρξη του προγράμματος)
Προσάρτημα 8	Έλεγχος της συνάφειας μεταξύ των δαπανών
ΑΠ	Αρχή πιστοποίησης
ΚΕΚ	Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014, της 3.3.2014, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ¹
ΚΚΔ	Κανονισμός περί κοινών διατάξεων [Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17.12.2013] ² όπως τροποποιήθηκε με τον κανονισμό (ΕΕ, Ευρατόμ) 2018/1046
ΕΚΕ	Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1011/2014 της Επιτροπής, της 22.9.2014 ³
ΕΤΘΑ	Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας

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

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

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R1011>

ΕΔΕΤ	Με το ακρωνύμιο «ΕΔΕΤ» νοούνται όλα τα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία. Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης αφορά όλα τα ΕΔΕΤ πλην του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ)
ΕΕΣ	Κανονισμός για την Ευρωπαϊκή εδαφική συνεργασία [Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1299/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17.12.2013] ⁴
ΔΚ	Κανονισμός (ΕΕ, Ευρατόμ) αριθ. 2018/1046 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18.7.2018, σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης ⁵
ΕΦ	Ενδιάμεσος φορέας
ΑΕΦ	Ανεξάρτητος ελεγκτικός φορέας
ΔΑ	Διαχειριστική αρχή
ΣΔΕ	Σύστημα Διαχείρισης και Ελέγχου
ΠΑΝ	Πρωτοβουλία για την απασχόληση των νέων

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013R1299>

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

1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1.1. Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις

Κανονισμός	Άρθρα
Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 Κανονισμός περί κοινών διατάξεων (εφεξής ΚΚΔ)	Άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) – Η ελεγκτική γνώμη Άρθρο 137 – Προετοιμασία, εξέταση και αποδοχή λογαριασμών
Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής (εφεξής ΚΕΚ)	Άρθρο 29 – Λογιστικοί έλεγχοι λογαριασμών
Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1011/2014 της Επιτροπής (εφεξής ΕΚΕ)	Άρθρο 7 και παράρτημα VII – Υπόδειγμα λογαριασμών
Κανονισμός (ΕΕ, Ευρατόμ) 2018/1046 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου Δημοσιονομικός κανονισμός (εφεξής ΔΚ)	Άρθρο 63 – Επιμερισμένη διαχείριση με τα κράτη μέλη

Σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) του ΚΚΔ και το άρθρο 63 παράγραφος 7 του ΔΚ, η ΑΕ οφείλει να γνωμοδοτεί, μεταξύ άλλων, σχετικά με το εάν οι λογαριασμοί παρέχουν μια πιστή και πραγματική εικόνα, καθώς και εάν το ελεγκτικό έργο εγείρει αμφιβολίες σχετικά με τους ισχυρισμούς που διατυπώνονται στη διαχειριστική δήλωση σχετικά με την ορθή παρουσίαση των λογαριασμών, της πληρότητας και της ακρίβειάς τους.

1.2. Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης

Ο σκοπός του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης είναι να παράσχει πρακτική καθοδήγηση στα κράτη μέλη, και ειδικότερα στις ΑΕ, σχετικά με τις αρμοδιότητές τους σε ό,τι αφορά τον λογιστικό έλεγχο λογαριασμών σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 1 του ΚΚΔ και το άρθρο 29 του ΚΕΚ. Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο οι αρχές ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιούν το υφιστάμενο ελεγκτικό έργο ώστε να περιορίζουν στο ελάχιστο δυνατό τις επιπλέον προσπάθειές τους σε σχέση με τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών.

Το έγγραφο καθοδήγησης περιγράφει το ελεγκτικό έργο που πρέπει να διενεργείται από τις ΑΕ προκειμένου αυτές να υποστηρίζουν την γνωμοδότησή τους επί της πληρότητας, της ακρίβειας και του αληθούς των λογαριασμών.

Για λόγους απλοποίησης, στο εξής ο όρος «προσάρτημα» αναφέρεται πάντοτε στα προσαρτήματα των υποδειγμάτων λογαριασμών του παραρτήματος VII του ΕΚΕ, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΕ

Ο λογιστικός έλεγχος λογαριασμών που αναφέρεται στο άρθρο 137 παράγραφος 1 του ΚΚΔ διενεργείται από την ΑΕ για κάθε λογιστική χρήση και σύμφωνα με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου.

Ο λογιστικός έλεγχος λογαριασμών σε συνδυασμό με τις υπόλοιπες διαδικασίες λογιστικού ελέγχου παρέχει μια εύλογη διαβεβαίωση σχετικά με την πληρότητα, την ακρίβεια και το αληθές των ποσών που δηλώνονται στους λογαριασμούς, για τους οποίους η ΑΕ πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλη προσέγγιση και μεθοδολογία λογιστικού ελέγχου.

Αυτή η προσέγγιση λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα των ελεγκτικών εργασιών:

- των ελέγχων συστήματος που διενεργούνται επί της ΑΠ (και των ΕΦ της, όταν συντρέχει περίπτωση) και επί της ΔΑ (όταν συντρέχει επίσης περίπτωση), ιδίως δε των ελέγχων που αφορούν τους λογαριασμούς, όπως διευκρινίζεται στο τμήμα 3 παρακάτω·
- των λογιστικών ελέγχων των πράξεων, ιδίως σε σχέση με τη διαδρομή ελέγχου και την ακρίβεια των αντίστοιχων δαπανών και των δημοσιονομικών διορθώσεων που εγγράφονται στους λογαριασμούς για την επαλήθευση της αξιοπιστίας των λογιστικών συστημάτων, όπως εξηγείται στο τμήμα 4 παρακάτω.

Επιπλέον, μόλις λάβει τους (προσωρινούς) λογαριασμούς από την ΑΠ, και ανάλογα με το επίπεδο αξιοπιστίας που λαμβάνεται μέσω των ελέγχων συστήματος και των λογιστικών ελέγχων των πράξεων⁶, η ΑΕ οφείλει να διενεργήσει τελικές πρόσθετες επαληθεύσεις επί των πιστοποιημένων (προσωρινών) λογαριασμών, όπως εξηγείται στο τμήμα 5 παρακάτω.

Η ΑΕ θα πρέπει επίσης να ελέγχει αν τα σχέδια λογαριασμών έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα υποδείγματα που παρατίθενται στο παράρτημα VII του ΕΚΕ. Στο πλαίσιο αυτό, η ΑΕ πρέπει να ελέγχει αν υπάρχει ορθή και ακριβής δήλωση (στα αντίστοιχα προσαρτήματα) των δημοσιονομικών διορθώσεων που προκύπτουν από τους ελέγχους των πράξεων που

⁶ Εάν δοκιμαστούν επαρκώς κατά τους ελέγχους συστήματος και τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων, η ΑΕ μπορεί να χρησιμοποιήσει τα αποτελέσματα των εν λόγω ελέγχων χωρίς τη διενέργεια, ή με τη διενέργεια περιορισμένων μόνο, πρόσθετων επαληθεύσεων σχετικά με το σχέδιο πιστοποιημένων λογαριασμών.

πραγματοποιεί η ΑΕ σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ, τις οποίες χρησιμοποιεί η ΑΕ για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ⁷.

Επιπλέον, για την κατάλληλη απεικόνιση των δημοσιονομικών διορθώσεων στους λογαριασμούς, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθοι λογιστικοί και άλλοι έλεγχοι, όταν τα συμπεράσματά τους είναι διαθέσιμα κατά την ημερομηνία υπογραφής της γνώμης λογιστικού ελέγχου:

- Λογιστικοί έλεγχοι συστήματος
- Λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων
- Λογιστικοί έλεγχοι που διενεργούνται από την Επιτροπή
- Λογιστικοί έλεγχοι που διενεργούνται από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο και η παρακολούθηση της συνέχειάς τους από την Επιτροπή
- Έλεγχοι που διενεργούνται από άλλες αρχές των προγραμμάτων (διοικητικές επαληθεύσεις, επιτόπιες επαληθεύσεις, έλεγχοι που διενεργούνται από τις ΑΠ).
- Λοιπά αποτελέσματα λογιστικών και άλλων ελέγχων στα οποία έχουν πρόσβαση οι ΑΕ⁸.

Η ΑΕ οφείλει να θεσπίζει αποτελεσματικές διαδικασίες για την παρακολούθηση της εφαρμογής των συστάσεων και των διορθωτικών μέτρων που προκύπτουν από τους λογιστικούς ελέγχους λογαριασμών.

Σύμφωνα με το άρθρο 139 παράγραφος 2 του ΚΚΔ, για την εξέταση των λογαριασμών η Επιτροπή βασίζεται στη γνωμοδότηση της ΑΕ, η οποία παρέχει επομένως στο αντίστοιχο κεφάλαιο της ΕΕΕ⁹ λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με το διενεργηθέν ελεγκτικό έργο και τα αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων επί συγκεκριμένων λογαριασμών.

3. ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Το άρθρο 29 παράγραφος 4 του ΚΕΚ ορίζει ότι ο λογιστικός έλεγχος συστημάτων περιλαμβάνει την επαλήθευση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος της ΑΠ και, βάσει δείγματος, της ακρίβειας των δαπανών, των ποσών που ανακλήθηκαν και των ποσών που ανακτήθηκαν και έχουν καταχωριστεί στο λογιστικό σύστημα της ΑΠ.

⁷ Βλ. το έγγραφο «Έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την ετήσια έκθεση ελέγχου και τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου» (EGESIF_15_0002), όπως έχουν επικαιροποιηθεί, τμήμα IV.4

⁸ Όπως οι έλεγχοι που διενεργούνται από εθνικές ανώτατες ελεγκτικές αρχές, δημοσιονομικές/φορολογικές αρχές κ.λπ.

⁹ Βλ. το έγγραφο «Έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την ετήσια έκθεση ελέγχου και τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου» (EGESIF_15_0002), όπως έχουν επικαιροποιηθεί, τμήμα II.6

Μέσω του λογιστικού ελέγχου συστήματος της ΑΠ, παρέχεται στην ΑΕ η εύλογη βεβαιότητα ότι εφαρμόζονται επαρκώς οι ακόλουθες διαδικασίες¹⁰: αναφορά και παρακολούθηση παρατυπιών· υπολογισμός των ποσών που πρέπει να ανακληθούν ή να ανακτηθούν και να αφαιρεθούν από τις αιτήσεις πληρωμών κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης· και παρακολούθηση της συνέχειας των εκκρεμών ανακτήσεων και των μη ανακτήσιμων ποσών. Ο έλεγχος συστήματος πρέπει επίσης να καλύπτει την αξιοπιστία του πληροφοριακού συστήματος που εφαρμόζεται από την ΑΠ για τη λειτουργία του λογιστικού της συστήματος, λαμβανομένων υπόψη των διεθνώς αποδεκτών προτύπων περί πληροφοριακών συστημάτων¹¹.

Οι λογιστικοί έλεγχοι συστήματος μπορούν να ξεκινούν από νωρίς κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Ήδη από το πρώτο έτος υλοποίησης του προγράμματος πρέπει να πραγματοποιείται από την ΑΕ (και τους ΕΦ, όπου ενδείκνυται) λογιστικός έλεγχος συστήματος, μετά τον ορισμό της ΔΑ και της ΑΠ, ή αμέσως μόλις η δαπάνη εισάγεται στο σύστημα και έχει υποβληθεί/υποβάλλεται στην Επιτροπή αίτηση πληρωμής, προκειμένου να καταρτιστεί η ετήσια γνώμη σχετικά με τους λογαριασμούς. Τα συμπεράσματα του ελεγκτικού έργου που διενεργείται από τον ΑΕΦ σύμφωνα με το άρθρο 124 του ΚΚΔ μπορούν να λαμβάνονται υπόψη ώστε να αποφασίζεται η έκταση του πρώτου ελέγχου συστήματος της ΑΠ. Σε κάθε περίπτωση, καθώς το ελεγκτικό έργο του ΑΕΦ καλύπτει μόνο την εκπλήρωση των κριτηρίων αξιολόγησης του διορισμού, η ΑΕ πρέπει να ελέγχει, επίσης, την αποτελεσματική λειτουργία των συστημάτων της ΑΠ.

Κατά τα επόμενα έτη, η ΑΕ πρέπει να διενεργεί έλεγχο παρακολούθησης, εφόσον είναι αναγκαίο (π.χ. αν εκδόθηκαν συστάσεις μετά τους λογιστικούς ελέγχους των συστημάτων ή την επανεξέταση συγκεκριμένων στοιχείων της λειτουργίας της ΑΠ). Η παρακολούθηση θα πρέπει να εστιάζεται ιδίως στην εφαρμογή των συστάσεων που διατυπώνονται σε σχέση με τις βασικές απαιτήσεις της ΑΠ, οι οποίες αξιολογούνται ως κατηγορίας 3 ή 4. Ωστόσο, πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα ενός νέου πλήρους ελέγχου συστήματος όταν η ΑΠ έχει τροποποιήσει σημαντικά τις διαδικασίες ή το προσωπικό της. Περαιτέρω έλεγχοι συστήματος μπορούν να προβλέπονται κατά τη διάρκεια της προγραμματικής περιόδου προκειμένου να επιβεβαιώνεται ότι τα συμπεράσματα των προηγούμενων ελέγχων εξακολουθούν να ισχύουν.

Κατά την εκτέλεση ελέγχου συστήματος επί της ΑΠ, η ΑΕ δίδει ιδιαίτερη προσοχή στην αξιολόγηση έναντι της βασικής απαίτησης 13 περί «επαρκών διαδικασιών για την κατάρτιση και την πιστοποίηση της πληρότητας, της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των λογαριασμών»¹². Στην πράξη αυτό σημαίνει ότι ο έλεγχος συστήματος σχετικά με το

¹⁰ Θεωρείται δεδομένο ότι ο σχεδιασμός και η σύσταση αυτών των διαδικασιών έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο λογιστικού ελέγχου κατά το στάδιο του διορισμού μιας αρχής.

¹¹ Πέραν του πλαισίου COBIT (Στόχοι ελέγχου για την πληροφορική και τις σχετικές τεχνολογίες), στα διεθνώς αποδεκτά πρότυπα για την ασφάλεια των πληροφοριών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, το πρότυπο ISO/IEC 27001 («Τεχνολογία πληροφοριών – Τεχνικές ασφάλειας – Συστήματα διαχείρισης της ασφάλειας των πληροφοριών – Απαιτήσεις») και το ISO/IEC 27002 («Τεχνολογία πληροφοριών – Τεχνικές ασφάλειας – Κώδικας πρακτικής για τους ελέγχους της ασφάλειας πληροφοριών»), τελευταία επανέκδοση 2013. Η ΑΕ μπορεί επίσης να λαμβάνει υπόψη τυχόν συναφή εθνικά πρότυπα.

¹² Βλ. «Εγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την κοινή μεθοδολογία για την αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου στα κράτη μέλη» της Επιτροπής (EGESIF_14_0010 της 18/12/2014)

λογιστικό σύστημα της ΑΠ πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον την επαλήθευση του εάν οι διαδικασίες της ΑΠ (συμπεριλαμβανομένων των ενσωματωμένων ελέγχων του πληροφοριακού συστήματος) διασφαλίζουν αποτελεσματικά ότι το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που εγγράφονται στο λογιστικό σύστημα συμφωνεί με τις δαπάνες (συμπεριλαμβανομένης της αντίστοιχης δημόσιας δαπάνης) που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις ενδιάμεσων πληρωμών που υποβάλλονται στην Επιτροπή για την αντίστοιχη λογιστική χρήση, μείον τις σχετικές δημοσιονομικές διορθώσεις και άλλες προσαρμογές που έχουν γίνει από την ΑΠ για την εκάστοτε δαπάνη.

Το παράρτημα του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης περιλαμβάνει ένα παράδειγμα καταλόγου ελέγχων των διαδικασιών της ΑΠ που πρέπει να διενεργούνται από την ΑΕ σε ό,τι αφορά τους λογαριασμούς¹³.

Ορισμένες από αυτές τις δοκιμές μπορούν να διενεργούνται επίσης στο στάδιο της τελικής επαλήθευσης του σχεδίου πιστοποιημένων λογαριασμών και μπορούν να συνδυαστούν με την προηγούμενη ελεγκτική εργασία που διενεργείται μέσω λογιστικών ελέγχων των πράξεων για την επίτευξη επαρκούς βαθμού αξιοπιστίας, αποφεύγοντας τις αλληλεπικαλύψεις.

Επιπλέον των δοκιμών ελέγχου και επαλήθευσης της ύπαρξης των σχετικών διαδικασιών, η ΑΕ πρέπει επίσης να επαληθεύει, στο πλαίσιο των ελέγχων συστήματος, την ύπαρξη και την ορθή εφαρμογή των διαδικασιών που διασφαλίζουν ότι:

- οι προσωρινοί λογαριασμοί υποβάλλονται εγκαίρως από την ΑΠ στην ΑΕ με σκοπό την έκδοση της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου· οι δαπάνες έχουν εξαιρεθεί από τους λογαριασμούς σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ, κατά περίπτωση, και
- όλες οι απαιτούμενες διορθώσεις αντικατοπτρίζονται ορθώς στους λογαριασμούς της σχετικής λογιστικής χρήσης, όπως προβλέπεται από το άρθρο 29 παράγραφος 5 στοιχείο γ) του ΚΕΚ.

Συνιστάται στην ΑΕ να αναπτύξει μια ειδική ενότητα στον κατάλογο ελέγχων συστήματος ή έναν ξεχωριστό κατάλογο ελέγχων που θα ισχύει για την ΑΠ και θα καλύπτει όλα τα στοιχεία των λογαριασμών, όπως περιγράφονται στο άρθρο 29 παράγραφος 5 του ΚΕΚ.

Η ΑΕ δύναται να καλύπτει, με έναν ενιαίο έλεγχο συστήματος επί της ΑΠ, όλους τους λογαριασμούς των διαφόρων ταμείων και επιχειρησιακών προγραμμάτων που βρίσκονται υπό την ευθύνη της.

Όταν, κατά τον έλεγχο συστήματος, ορισμένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στο παράρτημα του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος μπορούν να καλυφθούν μόνο εν μέρει, λόγω μη διαθέσιμων δεδομένων στο λογιστικό σύστημα της ΑΠ, η ΑΕ θα πρέπει να

¹³ Οι δοκιμές ελέγχου διαδικασιών κατά τη διάρκεια του ελέγχου συστήματος θα διενεργούνται από την ΑΕ βάσει των πληροφοριών που εγγράφονται στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ κατά τη στιγμή της διενέργειας του ελέγχου συστήματος.

καλύπτει τα εν λόγω στοιχεία μέσω του τελικών πρόσθετων επαληθεύσεων που παρατίθενται στο τμήμα 5¹⁴.

Εάν ο έλεγχος συστήματος που διενεργείται σε επίπεδο ΑΠ αποκαλύπτει σοβαρές ελλείψεις του ΣΔΕ (ιδίως για την ουσιώδη απαίτηση σχετικά με την ΑΠ, δηλ. τη βασική απαίτηση 13), η ΑΕ πρέπει να εξετάζει την έκδοση γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου με επιφύλαξη για την αντίστοιχη λογιστική χρήση. Μια τέτοια γνωμοδότηση με επιφύλαξη όχι μόνο θα κάλυπτε τη λειτουργία του ΣΔΕ αλλά θα μπορούσε να συνεπάγεται και επιφύλαξη ως προς τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου όσον αφορά τους λογαριασμούς (όπως ορίζεται στο άρθρο 29 παράγραφος 5 του ΚΕΚ).

4. ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Οι λογιστικοί έλεγχοι πράξεων μπορούν να ξεκινούν ήδη κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Αυτό σημαίνει επίσης ότι το δείγμα πράξεων προς έλεγχο μπορεί να διαιρείται σε δύο (ή περισσότερα) μέρη κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, ανάλογα με την πρόοδο της πιστοποίησης των δαπανών στις ενδιάμεσες πληρωμές, όπως εξηγείται στις οδηγίες δειγματοληψίας¹⁵. Έτσι, ο έλεγχος μπορεί να κατανέμεται πιο ομοιόμορφα σε όλο το έτος. Αυτό δίνει τη δυνατότητα στην ΑΕ να ολοκληρώνει το έργο της εγκαίρως ώστε να μπορεί να παρέχει την ετήσια γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 63 παράγραφος 7 δεύτερο εδάφιο του ΔΚ και το άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) του ΚΚΔ.

Σε ό,τι αφορά το επιλεχθέν δείγμα πράξεων και προκειμένου να παρέχονται οι διαβεβαιώσεις σχετικά με τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών¹⁶, κατά τη διάρκεια του ελέγχου πράξεων η ΑΕ οφείλει να ελέγχει:

- τη διαδρομή ελέγχου για τις ελεγχθείσες δαπάνες (αν οι δαπάνες που δηλώνονται από τον δικαιούχο στη ΔΑ/ΕΦ, μείον τυχόν δαπάνες που ενδεχομένως εκπίπτουν μετά τις επαληθεύσεις διαχείρισης ή άλλους τυχόν ελέγχους, αντιστοιχούν στο ποσό των δαπανών που εγγράφονται στην αίτηση πληρωμής προς την Επιτροπή)·
- αν η πληρωμή στον δικαιούχο αντιστοιχεί στη δαπάνη του έργου και αν καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου και εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των 90 ημερών (άρθρο 132 του ΚΚΔ)·

¹⁴ Με βάση το σχέδιο λογαριασμών που υποβάλλονται από την ΑΠ, εναπόκειται στην ΑΕ να εκτιμήσει, με βάση την επαγγελματική κρίση της, κατά πόσο το πεδίο εφαρμογής και το επίπεδο των δοκιμών που πραγματοποιούνται κατά τους ελέγχους των συστημάτων παρέχουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για την εξαγωγή στοιχειοθετημένων συμπερασμάτων σχετικά με τους λογαριασμούς.

¹⁵ *Επεξηγηματικό σημείωμα για τις μεθόδους δειγματοληψίας των αρχών ελέγχου της Επιτροπής (EGESIF_16_0014-00)*, όπως επικαιροποιήθηκε, στο τμήμα «Δειγματοληψία που πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του έτους»

¹⁶ Αυτό ισχύει με την επιφύλαξη της απαιτούμενης διαβεβαίωσης περί της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών.

- αν έχουν αντιμετωπιστεί σωστά τυχόν παρατυπίες που εντοπίστηκαν προηγουμένως στις ελεγχθείσες δαπάνες, καθώς και αν οι αντίστοιχες διορθώσεις έχουν εισαχθεί στο λογιστικό σύστημα.

Επιπλέον, στο στάδιο επαλήθευσης του σχεδίου πιστοποιημένων λογαριασμών, η ΑΕ πρέπει να ελέγχει, σε σχέση με τις πράξεις που ελέγχθηκαν, ότι:

- το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που δηλώνονται για την ελεγχθείσα μονάδα δειγματοληψίας σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 1 στοιχείο α) του ΚΚΔ συμφωνεί με τις δαπάνες για την εν λόγω μονάδα δειγματοληψίας (και την αντίστοιχη δημόσια δαπάνη) που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις πληρωμής που υποβάλλονται στην Επιτροπή·

και/ή

- όλα τα παράτυπα ποσά που έχουν εντοπιστεί στο δείγμα των πράξεων έχουν εξαιρεθεί από τους λογαριασμούς¹⁷.

Εάν συντρέχει περίπτωση, όσον αφορά τις πράξεις του εξεταζόμενου δείγματος, η ΑΕ ελέγχει ότι τα ποσά των συνεισφορών προγραμμάτων (προκαταβολές) που καταβάλλονται σε χρηματοδοτικά μέσα και στην περίπτωση κρατικών ενισχύσεων στους δικαιούχους υποστηρίζονται από τις διαθέσιμες πληροφορίες σε επίπεδο ΔΑ και ΑΠ. Στόχος αυτών των ελέγχων είναι επίσης να διαπιστώνεται η επιλεξιμότητα των προκαταβολών που δηλώνονται και η αξιοπιστία της διαδρομής ελέγχου του λογιστικού συστήματος.

Συνιστάται στην ΑΕ να αναπτύξει μια ειδική ενότητα στον κατάλογο ελέγχων πράξεων ή έναν ξεχωριστό κατάλογο ελέγχων ώστε να μπορεί να επιβεβαιώνεται η αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος όσον αφορά στοιχεία των λογαριασμών, όπως περιγράφονται στο άρθρο 29 παράγραφος 5 του ΚΕΚ.

5. ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Μόλις λάβει τους (προσωρινούς) λογαριασμούς από την ΑΠ, και ανάλογα με το επίπεδο αξιοπιστίας που λαμβάνεται μέσω των ελέγχων συστήματος και των λογιστικών ελέγχων των πράξεων¹⁸, η ΑΕ οφείλει να διενεργήσει τελικές πρόσθετες επαληθεύσεις επί αυτών των πιστοποιημένων (προσωρινών) λογαριασμών.

Οι εν λόγω επαληθεύσεις έχουν ως στόχο να επιβεβαιώσουν ότι όλα τα στοιχεία που απαιτούνται από το άρθρο 137 του ΚΚΔ περιλαμβάνονται σωστά στους λογαριασμούς και

¹⁷ Π.χ., δημοσιονομικές διορθώσεις για παρατυπίες που γνωστοποιούνται στις τελικές εκθέσεις ελέγχου ή, αν σε εξαιρετικές περιπτώσεις οι έλεγχοι των πράξεων δεν έχουν ολοκληρωθεί, τα εμπλεκόμενα ποσά υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση που αφαιρούνται βάσει του άρθρου 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ.

¹⁸ Εάν δοκιμαστούν επαρκώς κατά τους ελέγχους συστήματος και τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων, η ΑΕ μπορεί να χρησιμοποιήσει τα αποτελέσματα των εν λόγω ελέγχων χωρίς τη διενέργεια, ή με τη διενέργεια περιορισμένων μόνο, πρόσθετων επαληθεύσεων σχετικά με το σχέδιο πιστοποιημένων λογαριασμών.

ότι συνοδεύονται από υποκείμενα λογιστικά αρχεία που τηρούνται από τις αρμόδιες αρχές (ή φορείς) και τους δικαιούχους.

Επομένως, η ΑΕ οφείλει να προβαίνει σε τελική επικύρωση των υποκείμενων καταχωρημένων στοιχείων (εγγραφές πιστοποιημένων δαπανών, ανακλήσεις, ανακτήσεις, ποσά προς ανάκτηση και μη ανακτήσιμα ποσά), ώστε να επαληθεύει/επιβεβαιώνει ότι:

1) Το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που δηλώνονται σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 1 στοιχείο α) του ΚΚΔ συμφωνεί με τις δαπάνες (και τις αντίστοιχες δημόσιες δαπάνες) που περιλαμβάνονται στην τελική αίτηση πληρωμής που υποβάλλεται στην Επιτροπή για την αντίστοιχη λογιστική χρήση. Εάν προκύπτουν διαφορές, η ΑΕ αξιολογεί την επάρκεια των διευκρινίσεων που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς (βλ. προσάρτημα 8 για τον έλεγχο της συνάφειας μεταξύ των δαπανών).

Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά τις εγγραφές πιστοποιημένων δαπανών, η ΑΕ θα έχει επιβεβαιώσει την ορθότητα των ποσών που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής που υποβάλλονται κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης μέσω του αντιπροσωπευτικού δείγματος του ελέγχου πράξεων. Ακολουθώντας, στο συγκεκριμένο στάδιο, οι πρόσθετες επαληθεύσεις μπορούν να περιορίζονται στον έλεγχο των διορθώσεων και των προσαρμογών οι οποίες έχουν γίνει από την ΑΠ μετά την υποβολή της τελικής αίτησης ενδιάμεσης πληρωμής και οι οποίες εμφανίζονται στο προσάρτημα 8.

2) Το ποσό των αντίστοιχων πληρωμών που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση το άρθρο 132 παράγραφος 1 του ΚΚΔ και αναφέρεται στη στήλη Γ του προσαρτήματος 1 αντιστοιχεί στα υποκείμενα λογιστικά αρχεία σε επίπεδο ΑΠ/ΔΑ¹⁹ (Η επαλήθευση αυτή μπορεί να γίνει βάσει δείγματος και μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποτελέσματα της επαλήθευσης που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια των ελέγχων πράξεων).

3) Τα ποσά των συνεισφορών προγραμμάτων που καταβάλλονται σε χρηματοδοτικά μέσα (προκαταβολές) και οι προκαταβολές κρατικών ενισχύσεων προς δικαιούχους υποστηρίζονται από τις διαθέσιμες πληροφορίες, ιδίως σε επίπεδο ΔΑ²⁰.

4) Έχουν εξαιρεθεί δαπάνες από τους λογαριασμούς σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ, κατά περίπτωση, επειδή υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και κανονικότητάς τους.

¹⁹ Δηλαδή αντίστοιχες εγγραφές στο λογιστικό σύστημα και σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα. Βλέπε επίσης *Έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την προετοιμασία, την εξέταση και την αποδοχή των λογαριασμών* (EGESIF_15_0018), της Επιτροπής, όπως επικαιροποιήθηκε – τμήμα 3.1.3

²⁰ Σε περίπτωση χρηματοδοτικών μέσων, η επαλήθευση θα πρέπει να καλύπτει επίσης τη συμμόρφωση με τα αντίστοιχα μέγιστα ποσά/ανώτατα όρια που αναφέρονται στο άρθρο 41 του ΚΚΔ και στις συμφωνίες χρηματοδότησης.

5) Οι απαιτούμενες διορθώσεις, ως αποτέλεσμα των διαχειριστικών επαληθεύσεων, λογιστικών ελέγχων ή άλλων τυχόν ελέγχων αντικατοπτρίζονται σωστά στους λογαριασμούς της σχετικής λογιστικής χρήσης (αυτό μπορεί να επαληθευθεί σε δειγματοληπτική βάση).

6) Τα ποσά που ανακλήθηκαν και ανακτήθηκαν κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, τα προς ανάκληση ποσά στο τέλος της λογιστικής χρήσης, τα ανακτηθέντα ποσά σύμφωνα με το άρθρο 71 του ΚΚΔ και τα μη ανακτήσιμα ποσά που εμφανίζονται στους λογαριασμούς αντιστοιχούν στο σύνολό τους στα ποσά που έχουν εγγραφεί στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ και βασίζονται στις αιτιολογημένες αποφάσεις της αρμόδιας ΔΑ ή ΑΠ.

Στο πλαίσιο αυτό, συνιστάται στις ΑΕ να επαληθεύουν σε δειγματοληπτική βάση:

α) την ακρίβεια των εγγραφών που καταχωρίζονται στους λογαριασμούς καλύπτοντας κάθε είδους εγγραφή (ανακληθέντα ή ανακτηθέντα ποσά, ποσά προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα).

β) τη συνάφεια των εν λόγω αρχείων με τις πληροφορίες που κοινοποιούνται στην ΕΕΕ και στην ετήσια σύνοψη.

7) Η ΑΠ έχει επιβεβαιώσει στο προσάρτημα 8 τη συμφωνία του συνολικού ποσού των επιλέξιμων δαπανών που έχουν καταχωριστεί στους προσωρινούς λογαριασμούς με το συνολικό ποσό που εμφανίζεται στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ και τις δαπάνες (και την αντίστοιχη δημόσια δαπάνη) που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις ενδιάμεσων πληρωμών που υποβάλλονται στην Επιτροπή για την αντίστοιχη λογιστική χρήση.

Στο πλαίσιο αυτό, η ΑΕ πρέπει να αξιολογεί την καταλληλότητα των επεξηγήσεων της ΑΠ για προσαρμογές που κοινοποιούνται στο προσάρτημα 8. Η ΑΕ πρέπει επίσης να ελέγχει τη συνέπεια των σχετικών προσαρμογών με τις πληροφορίες που παρέχονται στην ΕΕΕ και στην ετήσια συνοπτική έκθεση σχετικά με τις δημοσιονομικές διορθώσεις και τα ποσά που εξαιρούνται βάσει του άρθρου 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ που προκύπτουν από τις διαχειριστικές επαληθεύσεις και τους λογιστικούς και άλλους ελέγχους²¹.

Δεν υπάρχει επίσημη προθεσμία που να προβλέπεται από τον ΚΚΔ προκειμένου η ΑΠ να διαβιβάζει τους (προσωρινούς) λογαριασμούς στην ΑΕ. Συνιστάται, ωστόσο, στις εθνικές αρχές να ορίζουν, ήδη από την αρχή της προγραμματικής περιόδου, εσωτερικές προθεσμίες για τη διαβίβαση των προσωρινών λογαριασμών στην ΑΕ. Η ΑΕ πρέπει να διαθέτει επαρκή χρόνο εξέτασης προκειμένου να μπορεί να εκδώσει εμπειριστατωμένη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου μέχρι τη 15η Φεβρουαρίου του έτους N+1.

²¹ Στο πλαίσιο αυτό, η ΑΕ πρέπει επίσης να εκτιμήσει εάν η διάκριση ανάμεσα στις δημοσιονομικές διορθώσεις και τα ποσά που εξαιρούνται επειδή υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση είναι ορθή και έχει δεόντως γνωστοποιηθεί στους λογαριασμούς και/ή στα λογιστικά αρχεία της ΑΠ (περαιτέρω οδηγίες σχετικά με το θέμα αυτό παρέχονται στο Έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με την ΕΕΕ και τη γνώμη λογιστικού ελέγχου (EGESIF_15_0002), όπως επικαιροποιήθηκε – τμήμα IV.3).

6. ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Εάν υπάρχουν τυχόν διαφορές μεταξύ των δαπανών που δηλώνονται στην τελική αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής και στο ποσό που πιστοποιείται στους προσωρινούς λογαριασμούς λόγω μειώσεων που έχουν γίνει από την ΑΠ (βλ. παράγραφο 3.4 του εγγράφου της Επιτροπής «Καθοδήγηση σχετικά με τα ποσά που ανακαλούνται ή ανακτώνται και τα προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα ποσά²²»), η ΑΕ εφαρμόζει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου για να αξιολογήσει την επάρκεια των διευκρινίσεων που παρέχει η ΑΠ: αυτές οι διαδικασίες πρέπει να είναι σχεδιασμένες με τρόπο ώστε να παρέχονται επαρκείς και κατάλληλες αποδείξεις ότι τυχόν γεγονότα που οδήγησαν σε μειώσεις έχουν εντοπιστεί και εξεταστεί πριν από την υποβολή της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου και της ετήσιας έκθεσης ελέγχου που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β) του πρώτου εδαφίου του άρθρου 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ.

Η ΑΕ ελέγχει ότι τα αποτελέσματα κάθε λογιστικού ελέγχου ή άλλης ελεγκτικής εργασίας, όπως ορίζονται στο τμήμα 2 ανωτέρω, αντικατοπτρίζονται επαρκώς στους λογαριασμούς, όπως:

- ✓ Δημοσιονομικές διορθώσεις που συνδέονται με παρατυπίες (δηλαδή τελικές διορθώσεις παρατυπιών που κοινοποιούνται στις τελικές εκθέσεις λογιστικού ελέγχου και λοιπών ελέγχων μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αντιπαράθεσης)
- ✓ Πιθανές κατά παρέκταση διορθώσεις ώστε να μειωθεί η ΥΣΠΣ σε 2 % ή λιγότερο, όταν αποφασιστεί από τη ΔΑ (οριστικές διορθώσεις)²³
- ✓ Τα ποσά υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση όπως αναφέρεται στο άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ (δηλ. αφαίρεση των ενδεχόμενων παράτυπων δαπανών για τα οποία ο έλεγχος δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί, π.χ. ποσά που εμφανίζονται στο σχέδιο εκθέσεων λογιστικού ελέγχου ή άλλων ελέγχων πριν οριστικοποιηθεί η διαδικασία αντιπαράθεσης)

Η επαλήθευση της διόρθωσης των παρατυπιών που εντοπίζονται από το ελεγκτικό έργο (μέσω της ανάκλησης ή ανάκτησης από αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης ή μέσω αφαίρεσης από τους λογαριασμούς) είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τον υπολογισμό, εκ μέρους των ΑΕ, του υπολειπόμενου συνολικού ποσοστού σφάλματος, το οποίο πρέπει να δηλώνεται στην ΕΕΕ.

Τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου που διενεργείται από την ΑΕ επί των προσωρινών λογαριασμών, μόλις κοινοποιηθούν στην ΑΠ, δίνουν τη δυνατότητα στην ΑΠ να

²² EGESIF_15_0017, όπως επικαιροποιήθηκε

²³ Περιπτώσεις ΥΣΠΣ άνω του 2 %, στις οποίες η ΔΑ δεν έχει συμφωνήσει να εφαρμοστεί κατά παρέκταση διόρθωση, δεν θα πρέπει να επηρεάζουν τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου της ΑΕ σχετικά με τους λογαριασμούς, αλλά έχουν αντίκτυπο στη γνώμη της ΑΕ όσον αφορά τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών.

προσαρμόσει περαιτέρω τους λογαριασμούς της, εάν χρειαστεί, πριν από την υποβολή τους στην Επιτροπή. Συνιστάται να αφορά αυτό όλες τις προσαρμογές, συμπεριλαμβανομένων των μη ουσιωδών που διαπιστώνονται από την ΑΕ κατά τη διάρκεια των ελέγχων της, προκειμένου να διασφαλίζεται ακολούθως μια ταχεία διαδικασία για την αποδοχή των λογαριασμών από την Επιτροπή.

Για τους σκοπούς της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών, η ΕΑ αναλύει τον ουσιώδη αντίκτυπο των προσαρμογών που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς λαμβάνοντας υπόψη ως επίπεδο σημαντικότητας το 2 % των ποσών που εγγράφονται στο σχετικό προσάρτημα των προσωρινών λογαριασμών που υποβάλλονται στην ΑΕ.

- Εάν η ΑΕ συμφωνεί με τις προσαρμογές που έχουν γίνει από την ΑΠ στους προσωρινούς λογαριασμούς, ή αν τα υπόλοιπα ζητήματα (μη πραγματοποιηθείσες προσαρμογές) δεν είναι ουσιώδη, η γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών μπορεί να είναι χωρίς επιφυλάξεις, γεγονός που σημαίνει ότι η ΑΕ έχει εύλογες διαβεβαιώσεις ότι οι λογαριασμοί είναι πλήρεις, ακριβείς και ορθοί. Εφόσον έχουν εντοπιστεί εσφαλμένα ή ελλιπή στοιχεία στους λογαριασμούς, τα οποία όμως θεωρούνται επουσιώδη από την ΑΕ και εξακολουθούν να μην έχουν διορθωθεί στους λογαριασμούς, η ενημέρωση σχετικά με τα στοιχεία αυτά πρέπει να γίνεται μέσω της ετήσιας έκθεσης ελέγχου και της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου υπό τη μορφή έμφασης θέματος (η γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών μπορεί να είναι χωρίς επιφυλάξεις).
- Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, δηλαδή σε περιπτώσεις που εντοπίζονται ουσιώδη εσφαλμένα ή ελλιπή στοιχεία και δεν διορθώνονται σε προσάρτημα των λογαριασμών, κρίνεται σκόπιμη η γνώμη με επιφύλαξη για τους λογαριασμούς.

Συνιστάται να τεκμηριώνονται από την ΑΕ όλα τα στάδια του λογιστικού ελέγχου των λογαριασμών προκειμένου να διασφαλίζεται η διατήρηση της κατάλληλης διαδρομής ελέγχου, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί διαθεσιμότητας εγγράφων, όπως ορίζονται στο άρθρο 140 του ΚΚΔ.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΔΟΚΙΜΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΑΠ

Παράδειγμα διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελούνται από την ΑΕ βάσει των πληροφοριών που εισάγονται στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ κατά τη διενέργεια του ελέγχου συστήματος και/ή κατά τη διάρκεια τελικών πρόσθετων επαληθεύσεων επί των πιστοποιημένων (προσωρινών) λογαριασμών

Οι έλεγχοι των διαδικασιών της ΑΠ μπορούν να περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα ακόλουθα στάδια, καλύπτοντας π.χ. τον κύριο άξονα προτεραιότητας του προγράμματος²⁴:

- i. όσον αφορά το **προσάρτημα 1** των λογαριασμών:
 - έλεγχος ότι περιλαμβάνει (στήλες Α και Β) το ίδιο ποσό δαπανών με εκείνο που δηλώθηκε στην τελική αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής (στήλες Β και Γ του παραρτήματος VI του ΕΚΕ, αντίστοιχα).
 - έλεγχος ότι οι δαπάνες που δηλώθηκαν στην τελική αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής για τη συγκεκριμένη λογιστική χρήση αντιστοιχούν στις δαπάνες που δηλώθηκαν στις αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής για την ίδια χρήση, συν ενδεχόμενες νέες δαπάνες και μείον τα ποσά που ανακλήθηκαν και ανακτήθηκαν κατά τη διάρκεια αυτής της λογιστικής χρήσης (όπως πρέπει να εμφανίζεται στο προσάρτημα 2) και άλλες προσαρμογές που έχουν γίνει από την ΑΠ²⁵.
 - βάσει των πληροφοριών που είναι διαθέσιμες σε επίπεδο ΔΑ:
 - έλεγχος ότι οι δαπάνες που δηλώθηκαν στις (δύο ή τρεις) αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής με τα υψηλότερα δηλούμενα ποσά δαπανών αντιστοιχούν στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τους δικαιούχους και καταβλήθηκαν για την υλοποίηση πράξεων.
 - για ένα δείγμα συναλλαγών (π.χ. 30 αιτήσεις πληρωμής που υποβλήθηκαν από τους δικαιούχους στη ΔΑ), έλεγχος της διαδρομής ελέγχου, δηλ. εφόσον οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τους δικαιούχους και καταβλήθηκαν για την υλοποίηση πράξεων έχουν συμπεριληφθεί σε αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής που μελετώνται στο πλαίσιο αυτών των λογαριασμών· ο έλεγχος μπορεί να συνδυάζεται με

²⁴ Θα πρέπει να πρόκειται για άξονες προτεραιότητας με δηλούμενες δαπάνες πάνω από ένα συγκεκριμένο όριο, το οποίο πρέπει να ορίζεται από την ΑΕ βάσει της επαγγελματικής της κρίσης. Σε περίπτωση προγράμματος με χρηματοδότηση από πολλαπλά ταμεία, ο επιλεγόμενος άξονας προτεραιότητας πρέπει να καλύπτει το σύνολο των σχετικών ταμείων.

²⁵ Δηλαδή οι τελικές προσαρμογές που δεν έχουν σχέση με δημοσιονομικές διορθώσεις για παρατυπίες (βλ. τμήμα 8.1.4. του εγγράφου της Επιτροπής «Καθοδήγηση σχετικά με τα ποσά που ανακαλούνται ή ανακτώνται και τα προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα ποσά»)

το ελεγκτικό έργο που διενεργείται μέσω των λογιστικών ελέγχων πράξεων·

- ο επαλήθευση, με βάση τα υποκείμενα λογιστικά αρχεία σε επίπεδο ΑΠ/ΔΑ, ότι η στήλη Γ περιλαμβάνει μόνο τα ποσά των πληρωμών που καταβλήθηκαν στους δικαιούχους εντός της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 132 παράγραφος 1 του ΚΚΔ.

ii. όσον αφορά τα **προσαρτήματα 2 και 4:**

- ο έλεγχος ότι τα εν λόγω προσαρτήματα περιλαμβάνουν (τουλάχιστον) τα ποσά που έχουν ανακληθεί (μόνο στο προσάρτημα 2) και ανακτηθεί κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης και ότι υπάρχει επαρκής διαχωρισμός ανά λογιστική χρήση και ότι οι συγκεκριμένες ανακλήσεις και ανακτήσεις βασίζονται σε απόφαση διόρθωσης που έχει ληφθεί από το κράτος μέλος στο κατάλληλο επίπεδο (δηλαδή σε επίπεδο ΔΑ ή ΑΠ)·
- ο τα ποσά που έχουν διορθωθεί ως αποτέλεσμα ελέγχων πράξεων της ΑΕ (και εμφανίζονται στο τέλος του προσαρτήματος 2) αντιστοιχούν στις παρατυπίες που εντοπίστηκαν από την ΑΕ (ποσά που δεν περιλαμβάνονται στο προσάρτημα 8)·

iii. σχετικά με το **προσάρτημα 3:**

- ο επαλήθευση ότι περιέχει τα προς ανάκτηση ποσά σε σχέση με τη δαπάνη που δηλώθηκε το/τα προηγούμενο/-α λογιστικό/-ά έτος/-η στο τέλος της λογιστικής χρήσης (βλ. επίσης το τμήμα 6 του εγγράφου «Καθοδήγηση σχετικά με τα ποσά που ανακαλούνται ή ανακτώνται και τα προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα ποσά») και ότι η ανάκτηση των εν λόγω ποσών στηρίζεται σε απόφαση για τη διόρθωση, που λαμβάνεται από το κράτος μέλος στο κατάλληλο επίπεδο (δηλ. τη ΔΑ ή την ΑΠ)·

iv. επαλήθευση ότι το **προσάρτημα 5** περιέχει μόνο τα μη ανακτήσιμα ποσά ανά έτος, όσον αφορά τις δαπάνες που έχουν δηλωθεί σε προηγούμενη/-ες λογιστική/-ες χρήση/-εις στο τέλος της λογιστικής χρήσης (βλ. επίσης το τμήμα 7 του εγγράφου «Καθοδήγηση σχετικά με τα ποσά που ανακαλούνται ή ανακτώνται και τα προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα ποσά»)· τα εν λόγω ποσά πρέπει να βασίζονται σε αιτιολογημένη απόφαση μέσω της οποίας τεκμηριώνεται η μη αναστρεψιμότητα των παρατυπιών, και η οποία έχει ληφθεί από το κράτος μέλος στο κατάλληλο επίπεδο (κατά κανόνα από την ΔΑ)· μπορεί επίσης να γίνεται ένας επιπλέον έλεγχος συνέπειας, μέσω του οποίου ελέγχεται το προσάρτημα 5 έναντι της ημερομηνίας των μη ανακτήσιμων ποσών όπως καταγράφονται στο πληροφοριακό σύστημα·

v. επαλήθευση της διαδρομής ελέγχου μέσω της σύγκρισης του **προσαρτήματος 6** με τα ποσά των συνεισφορών του προγράμματος που έχουν καταβληθεί σωρευτικά σε χρηματοδοτικά μέσα από την αρχή του προγράμματος, συμπεριλαμβανομένων τυχόν εκπτώσεων, ανάλογα με την περίπτωση· ο συγκεκριμένος έλεγχος συνέπειας πρέπει να γίνεται βάσει των στοιχείων που παρέχονται από τη σχετική ΔΑ και τον ΕΦ (ή υπάρχουν στα πληροφοριακά τους συστήματα)·

vi. επαλήθευση της διαδρομής ελέγχου μέσω της σύγκρισης του **προσαρτήματος 7** έναντι των προκαταβολών που έχουν καταβληθεί στο πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων

(σωρευτικά από την αρχή του προγράμματος) όπως καταγράφονται στο πληροφοριακό σύστημα της ΔΑ και του ΕΦ (και, όπου είναι εφικτό, σε άλλο εθνικό πληροφοριακό σύστημα που καταγράφει στοιχεία σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις), συμπεριλαμβανομένων τυχόν εκπτώσεων, ανάλογα με την περίπτωση.

vii. όσον αφορά το **προσάρτημα 8** των λογαριασμών:

- έλεγχος εάν οι δαπάνες που εμφανίζονται στις στήλες Γ και Δ υποστηρίζονται από τις δαπάνες που δηλώνονται στην τελική αίτησης ενδιάμεσης πληρωμής, μείον τυχόν διορθώσεις και λοιπές προσαρμογές που εφαρμόστηκαν από την ΑΠ εκ των υστέρων.
- αξιολόγηση των διευκρινίσεων που παρέχονται στη στήλη Ζ για κάθε προτεραιότητα σε σύγκριση με τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται μέσω της ΕΕΕ, της ετήσιας σύνοψης και των αρχείων της ΠΑ σχετικά με:
 - α) δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν μετά την 31η Ιουλίου της προηγούμενης οικονομικής χρήσης και εμφανίζονται στους λογαριασμούς σε συνέχεια των αποτελεσμάτων των ελέγχων συστήματος και/ή των ελέγχων πράξεων και των περαιτέρω διαχειριστικών επαληθεύσεων και άλλων ελέγχων που έχουν ολοκληρωθεί πριν από την υποβολή των λογαριασμών.
 - β) δαπάνες που εξαιρούνται βάσει του άρθρου 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ επειδή υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και κανονικότητάς τους.
 - γ) άλλες διορθώσεις που επιβλήθηκαν από την ΑΑ (όπως οι διορθώσεις εκ παραδρομής λαθών κλπ.).
- Επαλήθευση ότι τα ποσά που έχουν διορθωθεί ως αποτέλεσμα ελέγχων πράξεων της ΑΕ (και γνωστοποιούνται στο τέλος του προσαρτήματος 8) αντιστοιχούν στις παρατυπίες που εντοπίστηκαν από την ΑΕ, με εξαίρεση τα ποσά που δεν περιλαμβάνονται στο προσάρτημα 2.