



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία

**Έγγραφο καθοδήγησης για τα κράτη μέλη
σχετικά με την ετήσια έκθεση ελέγχου και τη γνώμη
λογιστικού ελέγχου που πρέπει να υποβάλλουν
οι αρχές ελέγχου**

και

**σχετικά με την αντιμετώπιση των σφαλμάτων που
εντοπίζονται από τις αρχές ελέγχου προκειμένου να
προσδιορίζονται και να υποβάλλονται αξιόπιστα
υπολειμματικά συνολικά ποσοστά σφάλματος**

(Περίοδος προγραμματισμού 2014-2020)

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 έγγραφο καθοδήγησης δεν θίγει την ερμηνεία του Δικαστηρίου και του Γενικού Δικαστηρίου ή τις αποφάσεις της Επιτροπής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περιεχόμενα.....	2
Κατάλογος ακρωνυμίων και συντομογραφιών	4
Γλωσσάριο.....	5
I.Ιστορικό	8
1. Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις.....	8
2. Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης.....	9
3. Χρονοδιάγραμμα ελεγκτικών εργασιών.....	9
II. Καθοδήγηση σχετικά με την ΕΕΕ.....	10
1. Εισαγωγή	11
2. Σημαντικές αλλαγές στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου.....	12
3. Αλλαγές στη στρατηγική ελέγχου	12
4. Έλεγχοι συστημάτων	13
5. Έλεγχοι πράξεων	17
6. Λογιστικοί έλεγχοι λογαριασμών.....	26
7. Συντονισμός μεταξύ φορέων ελέγχου και εποπτικές εργασίες της ΑΕ	28
8. Λοιπές πληροφορίες	29
9. Συνολικό επίπεδο βεβαιότητας.....	32
III.Καθοδήγηση σχετικά με τη γνώμη λογιστικού ελέγχου που πρέπει να παρέχεται ετησίως από την ΑΕ για κάθε πρόγραμμα.....	33
1. Γνώμη λογιστικού ελέγχου	33
2. Είδη γνώμης λογιστικού ελέγχου.....	38
3. Πολυταμειακά προγράμματα, κοινά συστήματα και διαφορετικές γνώμες λογιστικού ελέγχου ανά πρόγραμμα.....	43
4. Ανεπαρκής γνώμη λογιστικού ελέγχου.....	44
IV. Αντιμετώπιση των σφαλμάτων που εντοπίζονται από τις αρχές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίζονται και να υποβάλλονται αξιόπιστα υπολειμματικά συνολικά ποσοστά σφάλματος στις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου	44
1. Αξιολόγηση σφαλμάτων	45

1.1	Επισκόπηση στα είδη των σφαλμάτων	45
1.2	Τυχαία σφάλματα.....	45
1.3	Συστημακά σφάλματα.....	46
1.4	Ανώμαλα σφάλματα.....	47
1.5	Γνωστά σφάλματα.....	48
2.	Συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΣΠΣ).....	48
2.1	Υπολογισμός του ΣΠΣ	48
2.2	Ειδικές περιπτώσεις.....	49
2.2.1	Σφάλματα που έχουν ήδη εντοπιστεί από τη ΔΑ, τον ΕΦ ή την ΑΠ στις δαπάνες που αποτελούν αντικείμενο ελέγχων πράξεων	49
2.2.1.1	Παρατυπίες που εντοπίστηκαν ήδη και αντιμετωπίστηκαν από τη ΔΑ, τον ΕΦ ή την ΑΠ, αλλά που δεν είχαν διορθωθεί ακόμα πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ	49
2.2.1.2	Παρατυπίες που εντοπίστηκαν αλλά διορθώθηκαν ανεπαρκώς πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ	50
2.2.1.3	Παρατυπίες που αφορούν τις δαπάνες που διορθώθηκαν μετά την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ.....	50
2.2.2	Παράτυπα ποσά κάτω από 250 EUR	51
2.2.3	«Εκ περισσού» δαπάνες σε επίπεδο έργου.....	51
2.2.4	Συμψηφισμός σφαλμάτων υπερεκτίμησης με σφάλματα υποεκτίμησης	51
2.2.5	Πώς θα πρέπει να αντικατοπτρίζονται η απάτη και η υπόνοια απάτης στο ποσοστό σφάλματος; 52	
2.2.5.1	Απάτη	52
2.2.5.2	Υπόνοια απάτης	52
2.2.6	Θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ποσοστό σφάλματος οι περιπτώσεις πτώχευσης ή αφερεγγυότητας;	53
2.2.7	Τι προσέγγιση θα πρέπει να υιοθετήσει η ΑΕ σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής λόγω ανωτέρας βίας (π.χ. φυσικών καταστροφών) των δικαιολογητικών εγγράφων των πράξεων που συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα;	54
3.	Διορθωτικά μέτρα	55

3.1	Η έννοια του διορθωμένου σφάλματος για τον καθορισμό του ΥΣΠΣ και της γνώμης ελέγχου	55
3.2	Διόρθωση συστημικών σφαλμάτων	57
3.3	Διόρθωση σφαλμάτων όταν εφαρμόζεται επιμέρους δειγματοληψία	58
4.	Υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΥΣΠΣ)	58
5.	Υπολογισμός ΣΠΣ/ΥΣΠΣ και ποσά που υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και της κανονικότητας των σχετικών δαπανών (άρθρο 137.2 του ΚΚΔ)	63
Παράρτημα 1 – Τμήμα 10.1 «Αποτελέσματα των ελέγχων συστημάτων» του υποδείγματος ΕΕΕ		66
Παράρτημα 2 – Τμήμα 10.2 «Αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων πράξεων» του υποδείγματος ΕΕΕ		67
Παράρτημα 3 – Συνολικό ποσοστό σφάλματος και διάγραμμα ροής υπολειμματικού συνολικού ποσοστού σφάλματος		68
Παράρτημα 4 – Παραδείγματα υπολογισμού του ΥΣΠΣ		69
Παράρτημα 5 – Τυπολογία ευρημάτων για τα έργα		69

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ	Αρχή ελέγχου
ΕΕΕ	Ετήσια έκθεση ελέγχου
Φορέας ελέγχου	Φορέας που διεξάγει λογιστικούς ελέγχους υπό την ευθύνη της ΑΕ, όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 2 του ΚΚΔ
ΑΠ	Αρχή πιστοποίησης
CCI	Code Commun d'Identification - Κοινός κωδικός αναγνώρισης (αριθμός αναφοράς κάθε προγράμματος, ο οποίος χορηγείται από την Επιτροπή)
ΚΕΚ	Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής, της 3ης Μαρτίου 2014, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ¹
ΕΚΕ	Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 2015/207 της

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

	Επιτροπής, της 20ής Ιανουαρίου 2015 ² , όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 2018/277
ΚΚΔ	Κανονισμός περί κοινών διατάξεων [κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17.12.2013] ³ όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ, Ευρατόμ) 2018/1046
ΕΕΣ	Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΤΕπ	Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων
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	Ευρωπαϊκή εδαφική συνεργασία [δυνάμει του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1299/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17.12.2013]
ΜΧΤ	Μέσα χρηματοοικονομικής τεχνικής
ΕΦ	Ενδιάμεσος φορέας
Ν/Κ	Νομιμότητα και κανονικότητα
ΔΑ	Διαχειριστική αρχή
ΣΔΕ	Σύστημα διαχείρισης και ελέγχου
ΣΠΣ	Συνολικό ποσοστό σφάλματος
ΥΣΠΣ	Υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

Όρος	Ορισμός
Ανώμαλο σφάλμα	Σφάλμα που αποδεδειγμένα δεν είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού.
Δέσμη για την εξασφάλιση βεβαιότητας	Η «δέσμη για την εξασφάλιση βεβαιότητας» που πρέπει να υποβάλλουν οι αρχές των κρατών μελών έως τις 15/02 κάθε έτους (ή έως την 01/03 σε εξαιρετικές περιπτώσεις κατόπιν συμφωνίας με την Επιτροπή) περιλαμβάνει: τους λογαριασμούς που καταρτίζει η αρχή πιστοποίησης, τη δήλωση

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0480&from=EN>

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

Όρος	Ορισμός
	<p>διαχείρισης και την ετήσια σύνοψη των τελικών εκθέσεων λογιστικού ελέγχου και των ελέγχων που διενεργήθηκαν, τις οποίες καταρτίζει η διαχειριστική αρχή, και την ετήσια γνώμη λογιστικού ελέγχου και έκθεση ελέγχου που εκδίδει η αρχή ελέγχου</p>
<p>Διαδικασία αντιπαράθεσης</p>	<p>Διαδικασία κατά την οποία οι εκθέσεις ελέγχου (τα σχέδιά τους) αποστέλλονται στον ελεγχόμενο με αίτημα γραπτής απάντησης/σχολιασμού των γεγονότων που περιγράφονται στην έκθεση εντός συγκεκριμένης προθεσμίας, προκειμένου να διευκρινίσει/συμφωνήσει μ' αυτά τα γεγονότα.</p>
<p>Σφάλμα</p>	<p>Για τους σκοπούς της παρούσας καθοδήγησης, σφάλμα/ανακρίβεια είναι η ποσοτικοποιήσιμη υπερεκτίμηση των δαπανών που δηλώνονται στην Επιτροπή λόγω παρατυπίας.</p>
<p>Δαπάνες λογιστικής χρήσης N</p>	<p>Δαπάνες που δηλώθηκαν στην Επιτροπή, βάσει των οποίων επιλέγεται το δείγμα των πράξεων.</p>
<p>Παρατυπία</p>	<p>Ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 36 του ΚΚΔ και αναφέρεται στο παρόν έγγραφο και ως σφάλμα ή ανακρίβεια.</p>
<p>Γνωστό σφάλμα</p>	<p>Γνωστό σφάλμα είναι το σφάλμα που εντοπίζεται εκτός του ελεγχθέντος δείγματος.</p>
<p>Ανακρίβεια</p>	<p>Συνώνυμη του σφάλματος.</p>
<p>Πληθυσμός</p>	<p>Το σύνολο των θετικών δεδομένων στον πληθυσμό των δαπανών που δηλώθηκαν στην Επιτροπή εντός της λογιστικής χρήσης (μέσω ενδιάμεσων αιτημάτων πληρωμής) από τις οποίες επιλέγεται το δείγμα [για τους σκοπούς του άρθρου 127 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013] και βάσει των οποίων ο ελεγκτής συνάγει τα συμπεράσματά του (γνώμη λογιστικού ελέγχου).</p>
<p>Τυχαίο σφάλμα</p>	<p>Τα σφάλματα που δεν θεωρούνται συστηματικά, γνωστά ή ανώμαλα χαρακτηρίζονται τυχαία σφάλματα. Η έννοια</p>

Όρος	Ορισμός
	αυτή εμπρικλείει την πιθανότητα τα τυχαία σφάλματα που εντοπίστηκαν στο ελεγχθέν δείγμα να υπάρχουν και στον ανέλεγκτο πληθυσμό.
Υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΥΣΠΣ)	Το υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΥΣΠΣ) αντιστοιχεί στο συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΣΠΣ), μείον τις δημοσιονομικές διορθώσεις που έχουν εφαρμοστεί από το κράτος μέλος πριν την υποβολή των λογαριασμών. Οι διορθώσεις αυτές σχετίζονται με σφάλματα που εντοπίστηκαν από την ΑΕ και συμπεριλαμβάνουν τα προβαλλόμενα τυχαία σφάλματα, τα συστηματικά σφάλματα και τα γνωστά σφάλματα. Συνήθως, αυτές οι διορθώσεις εφαρμόζονται μετά τον προσδιορισμό του ΣΠΣ. Ωστόσο, οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν από το κράτος μέλος μετά τη δειγματοληψία της ΑΕ και πριν τον προσδιορισμό του ΣΠΣ από την ΑΕ, μπορούν επίσης να αφαιρεθούν από το ΥΣΠΣ υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω διορθώσεις έχουν σκοπό να μειώσουν τους κινδύνους που εντόπισε η ΑΕ.
Συστημικό σφάλμα	Συστημικά σφάλματα είναι τα σφάλματα που εντοπίζονται στο ελεγχθέν δείγμα και έχουν επιπτώσεις στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό, ενώ προκύπτουν σε σαφώς καθορισμένες και παρόμοιου χαρακτήρα περιστάσεις. Τα σφάλματα αυτού του είδους έχουν κατά κανόνα ένα κοινό χαρακτηριστικό, π.χ. είδος της πράξης, τόπος ή χρονική περίοδος. Συνδέονται συνήθως με αναποτελεσματικές διαδικασίες ελέγχου στο πλαίσιο (μέρους) των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου.
Συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΣΠΣ)	Το συνολικό ποσοστό σφάλματος αντιστοιχεί στο άθροισμα των ακόλουθων ειδών σφαλμάτων: προβαλλόμενα τυχαία σφάλματα (συμπεριλαμβανομένων σφαλμάτων που

Όρος	Ορισμός
	<p>προσδιορίζονται στα πλήρη στρώματα), οριοθετημένα συστημικά σφάλματα και μη διορθωμένα ανώμαλα σφάλματα. Η ΑΕ προκειμένου να συνάγει συμπεράσματα σχετικά με την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ θα πρέπει να συγκρίνει το συνολικό ποσοστό σφάλματος με το όριο σημαντικότητας και να συνδυάζει αυτή την αξιολόγηση με τα αποτελέσματα των ελέγχων συστημάτων.</p>

Ι.ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1. Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις

Κανονισμός	Άρθρα
<p>Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ, Ευρατόμ) 1046/2018</p> <p>Κανονισμός περί κοινών διατάξεων (εφεξής ΚΚΔ)</p>	<p>Άρθρο 127 παράγραφος 5 - Καθήκοντα της αρχής ελέγχου</p>
<p>Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 2015/207, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 2018/277</p> <p>Εκτελεστικός κανονισμός της Επιτροπής (εφεξής ΕΚΕ)</p>	<p>Άρθρο 7 παράγραφοι 2 και 3 και παραρτήματα VIII και IX (υποδείγματα της γνώμης λογιστικού ελέγχου και της ετήσιας έκθεσης ελέγχου)</p>
<p>Κανονισμός (ΕΕ, Ευρατόμ) 2018/1046</p> <p>Δημοσιονομικός κανονισμός</p>	<p>Άρθρο 63 – Επιμερισμένη διαχείριση με τα κράτη μέλη</p>

2. Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης

Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι η παροχή καθοδήγησης όσον αφορά τις ΕΕΕ και τις γνώμες που πρέπει να υποβάλλονται από τα κράτη μέλη στην Επιτροπή, όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ. Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης ισχύει για τα ΕΔΕΤ, πλην του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ), και ακολουθεί τη δομή των υποδειγμάτων της ΕΕΕ και της γνώμης λογιστικού ελέγχου που ορίζονται στα παραρτήματα VIII και IX του ΕΚΕ.

Από κοινού με τη δήλωση διαχείρισης, την ετήσια σύνοψη (που εμπίπτουν αμφότερες στην αρμοδιότητα της ΔΑ) και τους λογαριασμούς (που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της ΑΠ), η ΕΕΕ και η γνώμη λογιστικού ελέγχου που εκδίδονται από την ΑΕ αποτελούν σημαντικά στοιχεία μέσω των οποίων η Επιτροπή αποκομίζει εύλογη βεβαιότητα σχετικά με την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ των ΕΔΕΤ στα κράτη μέλη, τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών που δηλώθηκαν, και την ακρίβεια, την πληρότητα και την ειλικρίνεια των λογαριασμών.

Σύμφωνα με το άρθρο 317 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε τομείς του κοινοτικού προϋπολογισμού των οποίων η διαχείριση πραγματοποιείται υπό καθεστώς επιμερισμένης διαχείρισης, η Επιτροπή διατηρεί τη γενική ευθύνη για την εκτέλεση του προϋπολογισμού, ενώ τα κράτη μέλη συνεργάζονται με την Επιτροπή και είναι υπεύθυνα για την καθημερινή διαχείριση και τον έλεγχο της υλοποίησης των προγραμμάτων.

Η διαδικασία εξασφάλισης βεβαιότητας στο πλαίσιο της επιμερισμένης διαχείρισης με τα κράτη μέλη βασίζεται στην αρχή του ενιαίου λογιστικού ελέγχου (πρβλ. άρθρο 148 του ΚΚΔ). Στόχος της Επιτροπής είναι να βασίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο στη γνώμη λογιστικού ελέγχου που εκδίδεται από την ΑΕ, υπό την προϋπόθεση ότι η Επιτροπή έχει αποκομίσει επαρκή βεβαιότητα σχετικά με την ποιότητα των ελεγκτικών εργασιών που εκτελούνται από την ΑΕ. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή αναλύει προσεκτικά την ΕΕΕ και τη γνώμη λογιστικού ελέγχου που υποβάλλεται από την ΑΕ έτσι ώστε να διαμορφώσει τη δική της γνώμη σχετικά με το ΣΔΕ κάθε προγράμματος.

Όπως ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ, όταν ένα κοινό ΣΔΕ εφαρμόζεται σε περισσότερα του ενός προγράμματα, η ΑΕ μπορεί να καταρτίσει μια ενιαία ΕΕΕ που θα καλύπτει τα εν λόγω προγράμματα. Περισσότερα στοιχεία σχετικά με ένα κοινό ΣΔΕ παρέχονται στο τμήμα 2 του εγγράφου καθοδήγησης για τα κράτη μέλη σχετικά με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου της Επιτροπής (αριθ. αναφ. EGESIF_14-0011).

Στην περίπτωση πολυταμειακού προγράμματος, η ΑΕ υποβάλλει ΕΕΕ στην οποία προσδιορίζονται τα εμπλεκόμενα ταμεία. Πολυταμειακά προγράμματα είναι τα προγράμματα που συγχρηματοδοτούνται από το ΕΤΠΑ και το ΕΚΤ και, κατά περίπτωση, από το Ταμείο Συνοχής.

3. Χρονοδιάγραμμα ελεγκτικών εργασιών

Στο άρθρο 63 παράγραφος 5 του δημοσιονομικού κανονισμού ορίζεται ότι οι λογαριασμοί σχετικά με τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς και η ετήσια σύνοψη των τελικών εκθέσεων λογιστικού ελέγχου και των ελέγχων που διενεργήθηκαν πρέπει να παρέχονται στην Επιτροπή έως τις 15 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Η προθεσμία της 15ης Φεβρουαρίου μπορεί να παρατείνεται κατ' εξαίρεση από την Επιτροπή έως την 1^η Μαρτίου, κατόπιν ειδοποίησης του ενδιαφερόμενου κράτους μέλους.

Στην ΕΕΕ που πρέπει να υποβάλλεται έως τις 15/2/N+2, η ΑΕ υποβάλλει αναφορά σχετικά με τους ελέγχους των συστημάτων, τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων και τους λογιστικούς ελέγχους των λογαριασμών που διενεργούνται όσον αφορά τις δαπάνες οι οποίες περιλαμβάνονται στα αιτήματα πληρωμών που υποβάλλονται στην Επιτροπή για τη λογιστική χρήση από 1/7/N έως 30/6/N+1 (για την οποία η προθεσμία για την υποβολή της τελικής αίτησης ενδιάμεσης πληρωμής που αφορά τη λογιστική χρήση είναι η 31/7/N+1).

Βάσει της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου της, η ΑΕ θα πρέπει να εκτελεί το σύνολο των ελεγκτικών εργασιών που είναι αναγκαίες για τη σύνταξη αξιόπιστης γνώμης λογιστικού ελέγχου για κάθε λογιστική χρήση. Το προαναφερθέν έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου περιλαμβάνει στο τμήμα V ενδεικτικά χρονοδιαγράμματα για τις ελεγκτικές εργασίες.

Καθώς στον ΚΚΔ δεν προβλέπεται ρητώς συγκεκριμένη περίοδος λογιστικού ελέγχου, η ΑΕ πρέπει να συμφωνήσει εκ των προτέρων με τη ΔΑ και την ΑΠ το χρονικό πλαίσιο για την προετοιμασία των λογαριασμών που συνδέονται με τη διαδικασία λογιστικού ελέγχου, έχοντας υπόψη την ανάγκη διασφάλισης της έγκαιρης υποβολής ΕΕΕ και γνώμης λογιστικού ελέγχου υψηλής ποιότητας, σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ. Επιπλέον, η ΔΑ θα πρέπει να θέτει στη διάθεση της ΑΕ σχέδιο της δήλωσης διαχείρισης, καθώς και την ετήσια σύνοψη των τελικών εκθέσεων λογιστικού ελέγχου και των ελέγχων που έχουν διενεργηθεί, συμπεριλαμβανομένων της ανάλυσης της φύσης και του περιεχομένου των σφαλμάτων και των αδυναμιών που εντοπίστηκαν στα συστήματα, καθώς και λεπτομερών στοιχείων των σχετικών διορθωτικών μέτρων που έχουν ληφθεί ή προβλέπεται να ληφθούν. Το κράτος μέλος θα πρέπει να ορίσει εσωτερικές προθεσμίες για τη διαβίβαση εγγράφων μεταξύ των αρχών για τους σκοπούς των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους.

Η πρώτη ΕΕΕ και η πρώτη γνώμη λογιστικού ελέγχου πρέπει να υποβληθούν έως τις 15 Φεβρουαρίου 2016 και βασίζονται στις δαπάνες που περιλαμβάνονται σε αίτηση πληρωμής η οποία έχει υποβληθεί στην Επιτροπή μεταξύ της ημερομηνίας έναρξης για την επιλεξιμότητα των δαπανών και της 31ης Ιουλίου 2015. Η τελική λογιστική χρήση θα εκτείνεται από την 1η Ιουλίου 2023 έως τις 30 Ιουνίου 2024 και οι σχετικές ελεγκτικές εργασίες θα αναφερθούν στην τελευταία ΕΕΕ που θα πρέπει να υποβληθεί έως τις 15 Φεβρουαρίου 2025.

II. ΚΑΘΟΔΗΓΗΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΕΕ

Σε καθένα από τα ακόλουθα τμήματα, το κείμενο που βρίσκεται εντός πλαισίου αποτελεί απόσπασμα του αντίστοιχου τμήματος του υποδείγματος ΕΕΕ στο παράρτημα ΙΧ του ΕΚΕ.

1. Εισαγωγή

1.1 Προσδιορισμός της αρμόδιας αρχής ελέγχου και άλλων φορέων που συμμετείχαν στην κατάρτιση της έκθεσης.

1.2 Περίοδος αναφοράς (ήτοι η λογιστική χρήση)⁴.

1.3 Περίοδος λογιστικού ελέγχου (κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν οι ελεγκτικές εργασίες).

1.4 Προσδιορισμός του/των επιχειρησιακού/-ών προγράμματος/-ων που καλύπτεται/-ονται από την έκθεση, καθώς και της διαχειριστικής αρχής και της αρχής πιστοποίησής του/τους. [Εάν η ετήσια έκθεση ελέγχου καλύπτει περισσότερα από ένα προγράμματα ή Ταμεία, τα στοιχεία πρέπει να παρατίθενται ανά πρόγραμμα και ανά Ταμείο, προσδιορίζοντας σε κάθε τμήμα τις πληροφορίες που αφορούν ειδικά το πρόγραμμα και/ή το Ταμείο, εκτός από το τμήμα 10.2, όπου οι εν λόγω πληροφορίες δίνονται στο τμήμα 5.]

1.5 Περιγραφή των σταδίων κατάρτισης της έκθεσης και σύνταξης της γνώμης λογιστικού ελέγχου.

Η περίοδος κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν οι ελεγκτικές εργασίες θα πρέπει να αναφέρεται στο **τμήμα 1.3**. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να αναφέρονται με σαφήνεια οι περιπτώσεις ελέγχων συστημάτων που διενεργήθηκαν μεταξύ της λήξης της λογιστικής χρήσης αναφοράς και της ημερομηνίας υπογραφής της ΕΕΕ και είχαν επιπτώσεις στη γνώμη λογιστικού ελέγχου. Θα πρέπει να γίνεται αναφορά στην ισχύουσα έκδοση της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου. Σε περίπτωση που έχουν επέλθει αλλαγές στη στρατηγική που συνδέεται με τη λογιστική χρήση που καλύπτεται από την εν λόγω ΕΕΕ, αυτό θα πρέπει να αναφέρεται στο τμήμα 3.

Στο τμήμα 1.5 θα πρέπει να καλύπτεται η προπαρασκευαστική φάση, τα έγγραφα που αναλύθηκαν, ο συντονισμός με άλλους φορείς (κατά περίπτωση), οι ελεγκτικές εργασίες που εκτελούνται όπως περιγράφεται στα τμήματα 4, 5 και 6 και η τελική σύνταξη της γνώμης λογιστικού ελέγχου. Αυτό το τμήμα είναι ιδιαίτερα σημαντικό σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η ΑΕ στηρίζεται στις εργασίες άλλων φορέων ελέγχου.

Τέλος, αυτό το τμήμα θα πρέπει να καλύπτει επίσης την περιγραφή των ελέγχων συνέπειας τους οποίους διενεργεί η ΑΕ όσον αφορά τη δήλωση διαχείρισης, για τους σκοπούς της γνώμης λογιστικού ελέγχου (συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων συνέπειας μεταξύ της δήλωσης διαχείρισης και των συμπερασμάτων όλων των λογιστικών και λοιπών ελέγχων).

⁴ Όπως ορίζονται στο άρθρο 2 παράγραφος 29 του ΚΚΔ.

Για περισσότερες λεπτομέρειες, ανατρέξτε στο έγγραφο της Επιτροπής με τίτλο *έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την κατάρτιση της δήλωσης διαχείρισης και της ετήσιας σύνοψης για τα κράτη μέλη* (EGESIF_15_0008, όπως επικαιροποιήθηκε).

2. Σημαντικές αλλαγές στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου

2.1 Αναλυτικά στοιχεία τυχόν σημαντικών αλλαγών στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου που σχετίζονται με τις αρμοδιότητες των αρχών διαχείρισης και πιστοποίησης, ιδίως όσον αφορά την ανάθεση αρμοδιοτήτων σε νέους ενδιαμέσους φορείς, και επιβεβαίωση της συμμόρφωσης της εν λόγω ανάθεσης προς τις διατάξεις των άρθρων 72 και 73 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, βάσει των ελεγκτικών εργασιών που εκτελεί η αρχή ελέγχου δυνάμει του άρθρου 127 του ίδιου κανονισμού.

2.2 Στοιχεία που αφορούν την παρακολούθηση των φορέων που ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 124 παράγραφοι 5 και 6 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013.

2.3 Πρέπει να αναφέρονται οι ημερομηνίες από τις οποίες ισχύουν αυτές οι αλλαγές, οι ημερομηνίες κοινοποίησης των αλλαγών στην αρχή ελέγχου, καθώς και οι επιπτώσεις των εν λόγω αλλαγών στις ελεγκτικές εργασίες.

Σημαντικές αλλαγές είναι εκείνες που θα μπορούσαν να έχουν επιπτώσεις στην ορθή λειτουργία των ΣΔΕ και στο επίπεδο βεβαιότητας που αυτά παρέχουν ως προς τη διαχείριση των ΕΔΕΤ. Αναμένεται από την ΑΕ να επιβεβαιώσει τη συμμόρφωση των αλλαγών των ΣΔΕ με τα άρθρα 72, 73 και 74 του ΚΚΔ, βάσει των ελεγκτικών εργασιών που εκτελέστηκαν.

Σε περίπτωση που ισχύει το άρθρο 124 παράγραφοι 5 και 6 του ΚΚΔ, και σε περίπτωση που η ΑΕ έχει λάβει εντολή από το κράτος μέλος να επιβεβαιώσει ότι το αντίστοιχο σχέδιο διορθωτικών ενεργειών⁵ εφαρμόστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου συμμόρφωσης, θα πρέπει να δημοσιοποιεί στην ΕΕΕ τις εργασίες που έχουν εκτελεστεί εν προκειμένω. Εάν τέτοιου είδους σχέδιο δεν είχε ακόμη εκτελεστεί πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, η ΑΕ θα πρέπει να δημοσιοποιεί στην ΕΕΕ το χρονοδιάγραμμα που έχει αποφασιστεί σχετικά με το σχέδιο, την ισχύουσα κατάσταση και τις επιπτώσεις αυτής της κατάστασης στη γνώμη λογιστικού ελέγχου της ΑΕ. Σε περίπτωση που η ΑΕ δεν έχει λάβει εντολή από το κράτος μέλος, η ΑΕ θα πρέπει να δημοσιοποιεί τα στοιχεία που της διατίθενται (όπως παρέχονται από τον φορέα που έχει λάβει εντολή από το κράτος μέλος να επιβεβαιώσει την εφαρμογή του σχεδίου διορθωτικών ενεργειών), την αξιολόγησή της και τις επιπτώσεις στη γνώμη λογιστικού ελέγχου της ΑΕ.

⁵ Όπως ορίζεται στις διατάξεις που προαναφέρθηκαν, σε περίπτωση που τα υφιστάμενα αποτελέσματα των λογιστικών και άλλων ελέγχων δείχνουν ότι η αρχή που έχει οριστεί (ΔΑ ή ΑΠ) δεν πληροί πλέον τα αντίστοιχα κριτήρια ορισμού της, το κράτος μέλος καθορίζει, στο κατάλληλο επίπεδο και ανάλογα με τη σοβαρότητα του προβλήματος, περίοδο συμμόρφωσης κατά την οποία λαμβάνονται τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα.

3. Αλλαγές στη στρατηγική ελέγχου

3.1 Αναλυτικά στοιχεία και αιτιολόγηση των αλλαγών που έχουν ενδεχομένως επέλθει στη στρατηγική λογιστικού ελέγχου. Ειδικότερα, να αναφερθούν τυχόν αλλαγές της μεθόδου δειγματοληψίας που χρησιμοποιείται για τον λογιστικό έλεγχο των πράξεων (βλέπε τμήμα 5 κατωτέρω).

3.2 Διάκριση μεταξύ των αλλαγών που πραγματοποιήθηκαν ή που προτάθηκαν σε μεταγενέστερο στάδιο, οι οποίες δεν επηρεάζουν τις εργασίες που εκτελέστηκαν κατά την περίοδο αναφοράς, και των αλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς και που επηρεάζουν τις ελεγκτικές εργασίες και τα αποτελέσματά τους. Συμπεριλαμβάνονται δε μόνον οι αλλαγές που έχουν επέλθει σε σύγκριση με την προηγούμενη έκδοση της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου.

4. Έλεγχοι συστημάτων

4.1 Αναλυτικά στοιχεία των φορέων (συμπεριλαμβανομένης της αρχής ελέγχου) που διενήργησαν ελέγχους για την ορθή λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του προγράμματος [όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013] – στο εξής «έλεγχοι συστημάτων».

Οι φορείς που αναφέρονται στο τμήμα 4.1 αφορούν είτε την ΑΕ είτε οποιονδήποτε φορέα ελέγχου που εκτελεί λογιστικούς ελέγχους όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 2 του ΚΚΔ, κατά περίπτωση. Εάν μέρος των ελέγχων των συστημάτων έχει ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες, θα πρέπει να παρέχονται αναλυτικά στοιχεία⁶ για τη σύμβαση και τις εργασίες που ανατέθηκαν στους εξωτερικούς συνεργάτες. Για τα πολυταμειακά προγράμματα, θα πρέπει να αναφέρεται αν η ΑΕ εκτελεί τις ελεγκτικές εργασίες για όλα τα ταμεία και, εάν όχι, θα πρέπει να αναφέρονται οι αρμόδιοι φορείς για κάθε ταμείο.

4.2 Περιγραφή της βάσης για τους ελέγχους που διενεργούνται, περιλαμβανομένης αναφοράς στην εφαρμοστέα στρατηγική λογιστικού ελέγχου, και πιο συγκεκριμένα στη μεθοδολογία αξιολόγησης κινδύνου και στα αποτελέσματα που οδήγησαν στην κατάρτιση του σχεδίου ελέγχου των συστημάτων. Σε περίπτωση επικαιροποίησης της αξιολόγησης κινδύνου, η περιγραφή της εν λόγω διαδικασίας συμπεριλαμβάνεται στο τμήμα 3 ανωτέρω και καλύπτει τις αλλαγές της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου.

Πλήρης κατάλογος των φορέων και των λειτουργιών που θα καλύπτονται από τους ελέγχους των συστημάτων παρέχεται στο ενδεικτικό πρόγραμμα των αποστολών λογιστικού ελέγχου που περιλαμβάνεται στη στρατηγική ελέγχου.

Η ΕΕΕ θα πρέπει να περιέχει πληροφορίες σχετικά με την κατάσταση εφαρμογής της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου όσον αφορά τους ελέγχους συστημάτων που διενεργήθηκαν

⁶ Όπως το όνομα του αναδόχου, το αντικείμενο και οι στόχοι της ανάθεσης, ο ορισμός των καθηκόντων κ.λπ.

μέχρι την υποβολή της δέσμης για την εξασφάλιση βεβαιότητας (περιλαμβανομένης της περιόδου μετά τη λήξη της λογιστικής χρήσης). Η ΑΕ καλείται επίσης να περιγράψει στο τμήμα αυτό το είδος και την ένταση των δοκιμών ελέγχου που διενεργήθηκαν κατά τους ελέγχους συστημάτων που αναφέρθηκαν (ή να παραπέμψουν στα σχετικά τμήματα των εκθέσεων όπου παρέχονται αυτές οι πληροφορίες). Σε περίπτωση που η στρατηγική λογιστικού ελέγχου δεν έχει εφαρμοστεί (πλήρως), η ΑΕ θα πρέπει να εξηγήσει τον λόγο για αυτό, να εκτιμήσει τις επιπτώσεις στη γνώμη λογιστικού ελέγχου και να αναφέρει το χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης των προβλεπόμενων ελέγχων συστημάτων που θα αναφερθούν στην επόμενη ΕΕΕ ή σε άλλη έκθεση. Σε κάθε περίπτωση, **η ΑΕ αναμένεται να εκτελεί το σύνολο των ελεγκτικών εργασιών που είναι αναγκαίες για τη σύνταξη αξιόπιστης γνώμης λογιστικού ελέγχου για κάθε λογιστική χρήση.**

Στην περίπτωση των πολυταμειακών προγραμμάτων, οι ανωτέρω πληροφορίες θα πρέπει να παρέχονται για καθένα από τα ταμεία. Σε περίπτωση που οι ίδιες πληροφορίες αφορούν όλα τα ταμεία, αυτό θα πρέπει να δηλώνεται σαφώς.

4.3 Σε σχέση με τον πίνακα στο τμήμα 10.1 κατωτέρω, περιγραφή των βασικών ευρημάτων και συμπερασμάτων που συνάγονται από τους ελέγχους των συστημάτων, μεταξύ των οποίων οι λογιστικοί έλεγχοι που διενεργούνται ειδικά για συγκεκριμένους θεματικούς τομείς, όπως περιγράφεται στο τμήμα 3.2 του παραρτήματος VII του κανονισμού (ΕΕ) 2015/207.

4.4 Διευκρίνιση του κατά πόσον τυχόν προβλήματα που εντοπίστηκαν θεωρήθηκαν συστημικού χαρακτήρα και αναφορά στα μέτρα που ελήφθησαν, συμπεριλαμβανομένων του ποσοτικού προσδιορισμού των παράτυπων δαπανών και των τυχόν συναφών δημοσιονομικών διορθώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014.

Στο πλαίσιο του **τμήματος 4.3**, τα βασικά ευρήματα που απορρέουν από τους ελέγχους συστημάτων θα πρέπει να διαχωρίζονται σαφώς ανά πρόγραμμα και ανά ταμείο. Οι φορείς τους οποίους αφορούν τα διάφορα ευρήματα θα πρέπει να αναφέρονται σαφώς.

Ο πίνακας που παρατίθεται στο τμήμα 10.1 του παραρτήματος IX του ΕΚΕ θα πρέπει να συμπληρωθεί και να προσαρτηθεί στην ΕΕΕ. Ο εν λόγω πίνακας αναφέρει για κάθε φορέα που υποβάλλεται σε λογιστικό έλεγχο από την ΑΕ την αξιολόγηση που συνδέεται με κάθε βασική απαίτηση, η οποία απορρέει επίσης από ελέγχους που εκτελέστηκαν κατά τις προηγούμενες λογιστικές χρήσεις της ίδιας περιόδου προγραμματισμού. Περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την αξιολόγηση των εν λόγω βασικών απαιτήσεων παρουσιάζονται στο έγγραφο της Επιτροπής «Κατευθυντήριες γραμμές για μια κοινή μεθοδολογία αξιολόγησης των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου στα κράτη μέλη» (EGESIF_14-0010 της 18/12/2014).

Ο πίνακας στο τμήμα 10.1 δημιουργήθηκε στο σύστημα SFC 2014 με στοιχεία από όλες τις εκθέσεις που υποβλήθηκαν μέσω του ίδιου συστήματος.

Στο τμήμα 4.3 θα πρέπει επίσης να αναφέρονται οι οριζόντιοι έλεγχοι⁷ που αφορούν ειδικούς θεματικούς τομείς (όπως προβλέπεται στη στρατηγική λογιστικού ελέγχου και οι οποίοι εκτελούνται σε σχέση με την εκάστοτε λογιστική χρήση), όπως:

- η ποιότητα της επιλογής έργων και/ή ποιότητα των διαχειριστικών επαληθεύσεων, μεταξύ άλλων όσον αφορά την τήρηση των κανόνων σύναψης δημοσίων συμβάσεων, των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, των περιβαλλοντικών απαιτήσεων και των ίσων ευκαιριών·
- η σύσταση και η εφαρμογή μέσων χρηματοοικονομικής τεχνικής όπως προβλέπεται στον τίτλο IV του ΚΚΔ·
- η ποιότητα των διαχειριστικών επαληθεύσεων που αφορούν την εφαρμογή των μέσων χρηματοοικονομικής τεχνικής·
- η λειτουργία και η ασφάλεια των συστημάτων τεχνολογίας των πληροφοριών που έχουν συγκροτηθεί σύμφωνα με το άρθρο 72 στοιχείο δ), το άρθρο 125 παράγραφος 2 στοιχείο δ) και το άρθρο 126 στοιχείο δ) του ΚΚΔ, και η σύνδεσή τους με το σύστημα τεχνολογίας των πληροφοριών «SFC 2014», όπως προβλέπεται στο άρθρο 74 παράγραφος 4 του ΚΚΔ·
- η αξιοπιστία των υποβαλλόμενων δεδομένων τα οποία αφορούν τους δείκτες και τα ορόσημα, καθώς και η καταλληλότητα των υποκείμενων συστημάτων διαχείρισης των δεδομένων και υποβολής εκθέσεων σχετικά με τις εκροές, τους οικονομικούς δείκτες και τους δείκτες αποτελεσμάτων ως προς το επίπεδο προτεραιότητας των επενδύσεων και, συνεπώς, την πρόοδο του επιχειρησιακού προγράμματος (ΕΠ) ως προς την επίτευξη των στόχων του, που παρέχονται από τη ΔΑ σύμφωνα με το άρθρο 125 παράγραφος 2 στοιχείο α) του ΚΚΔ·
- η εφαρμογή αποτελεσματικών και αναλογικών μέτρων καταπολέμησης της απάτης, λαμβανομένων υπόψη των εντοπισθέντων κινδύνων.

Όπου δεν έχουν εκτελεστεί έλεγχοι συστημάτων σε σχέση με τη λογιστική χρήση, θα πρέπει να παρέχεται επαρκής αιτιολόγηση ή πληροφορίες περί συμμόρφωσης με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου. Υπό κανονικές συνθήκες, οι εκθέσεις σχετικά με τους ελέγχους συστημάτων αναμένεται να αποστέλλονται στην Επιτροπή αμέσως μετά την οριστικοποίηση της τελικής έκθεσης ελέγχου καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης για έγκαιρη ενημέρωση. Παρόλα αυτά, σε εξαιρετικές περιπτώσεις όπου οι έλεγχοι συστημάτων έχουν εκτελεστεί ή οριστικοποιηθεί σε σχέση με τη λογιστική χρήση, αλλά δεν έχουν ακόμα υποβληθεί στην Επιτροπή, θα πρέπει να υποβληθούν το αργότερο ταυτόχρονα με την ΕΕΕ. Σε περίπτωση που οι έλεγχοι συστημάτων δεν έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί κατά τον χρόνο υποβολής της ΕΕΕ, θα πρέπει στην ΕΕΕ να παρασχεθεί ένδειξη των προκαταρκτικών συμπερασμάτων, καθώς και εκτίμηση των επιπτώσεών τους στη συνολική αξιολόγηση.

⁷ Οι οριζόντιοι έλεγχοι μπορούν να καλύπτουν περισσότερα από ένα ταμεία ή προγράμματα.

Στο πλαίσιο του **τμήματος 4.4**, η ΑΕ θα πρέπει να συμπεριλάβει πληροφορίες σχετικά με την κατάσταση υλοποίησης τυχόν σχεδίων δράσης κατόπιν των ελέγχων συστημάτων που εκτέλεσε σε σχέση με τη λογιστική χρήση στην οποία αναφέρεται η ΕΕΕ. Θα πρέπει να αναφέρονται οι οικονομικές επιπτώσεις, καθώς και η ισχύουσα κατάσταση όσον αφορά τις διορθώσεις. Θα πρέπει να αναφέρεται η αίτηση πληρωμής που υποβάλλεται στην Επιτροπή, από την οποία έχουν αφαιρεθεί οι διορθώσεις.

Σε περίπτωση που δεν έχουν εντοπιστεί συστημικά σφάλματα, η ΑΕ αναμένεται να επιβεβαιώσει το γεγονός αυτό στην ΕΕΕ.

Στην περίπτωση των πολυταμειακών προγραμμάτων, οι ανωτέρω πληροφορίες θα πρέπει να παρέχονται για καθένα από τα ταμεία. Σε περίπτωση που οι ίδιες πληροφορίες αφορούν όλα τα ταμεία, αυτό θα πρέπει να δηλώνεται σαφώς.

4.5 Πληροφορίες σχετικά με την παρακολούθηση των συστάσεων ελέγχου που διατυπώθηκαν στο πλαίσιο των ελέγχων συστημάτων προηγούμενων λογιστικών χρήσεων.

Σε περίπτωση δημοσιονομικών διορθώσεων που προκύπτουν από ελέγχους συστημάτων προηγούμενων λογιστικών χρήσεων, θα πρέπει να αναφέρεται η αίτηση πληρωμής προς την Επιτροπή στην οποία έχουν εφαρμοστεί οι διορθώσεις.

4.6 Περιγραφή (κατά περίπτωση) συγκεκριμένων ανεπαρκειών που αφορούν τη διαχείριση των μέσων χρηματοοικονομικής τεχνικής ή άλλου τύπου δαπάνες που καλύπτονται από συγκεκριμένους κανόνες (π.χ. κρατικές ενισχύσεις, έργα που παράγουν έσοδα, απλοποιημένες επιλογές κόστους), που εντοπίζονται στη διάρκεια ελέγχων συστήματος, καθώς και της παρακολούθησης που έγινε από τη διαχειριστική αρχή για την αντιμετώπιση των εν λόγω ελλείψεων.

Στο συγκεκριμένο τμήμα, η ΑΕ αναμένεται να περιγράψει τις εργασίες που εκτελέστηκαν συγκεκριμένα όσον αφορά τα μέσα χρηματοοικονομικής τεχνικής και τις ανεπάρκειες και παρατυπίες που εντοπίστηκαν, καθώς και τα διορθωτικά μέτρα που ελήφθησαν εν προκειμένω. Η ΑΕ θα πρέπει επίσης να περιγράψει τη βεβαιότητα σχετικά με τα ΜΧΤ που εφαρμόστηκαν από την ΕΤΕπ ή άλλα διεθνή χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, την οποία παρέχουν αυτά τα ιδρύματα μέσω των εκθέσεων ελέγχου και της ετήσιας έκθεσης ελέγχου, όπως ορίζεται στο άρθρο 40 παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο του ΚΚΔ, καθώς και οι ελεγκτικές εργασίες που διενήργησε η ίδια η ΑΕ σύμφωνα με το άρθρο 40 παράγραφος 2 του ΚΚΔ.

Τα στοιχεία που δημοσιεύονται στην ΕΕΕ θα πρέπει να παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της επαλήθευσης της συμμόρφωσης με τους όρους του άρθρου 41 παράγραφος 1 του ΚΚΔ. Για τα πολυταμειακά προγράμματα θα πρέπει να αναφέρεται το ταμείο το οποίο στηρίζει το μέσο χρηματοοικονομικής τεχνικής.

4.7 Επίπεδο βεβαιότητας που λαμβάνεται μετά τη διεξαγωγή των ελέγχων των συστημάτων (χαμηλό/μέσο/υψηλό) και αιτιολόγηση.

Αυτό αναφέρεται στον βαθμό βεβαιότητας που μπορεί να αποδοθεί στο ΣΔΕ, ως προς την ικανότητά του να διασφαλίζει τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών. Η αξιολόγηση από την ΑΕ βασίζεται στα αποτελέσματα κάθε ελέγχου συστημάτων που συνδέεται με τη λογιστική χρήση, συμπεριλαμβανομένων, όπου αρμόζει, των αποτελεσμάτων από τους ελέγχους συστημάτων που διενεργήθηκαν τις προηγούμενες λογιστικές χρήσεις και/ή τους ελέγχους συστημάτων που οριστικοποιήθηκαν μετά τη λήξη της λογιστικής χρήσης μέχρι την υποβολή της δέσμης για την εξασφάλιση βεβαιότητας. Αν οι επιφυλάξεις οφείλονται στα προβλήματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου συστημάτων που διενεργήθηκε μετά τη λήξη της λογιστικής χρήσης, αλλά πριν από την υποβολή των λογαριασμών, αυτό θα πρέπει να αναφέρεται σαφώς στη γνώμη λογιστικού ελέγχου.

Τα συστήματα που αξιολογούνται ως συστήματα της κατηγορίας 1 παρέχουν υψηλό βαθμό βεβαιότητας σχετικά με τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών, τα συστήματα της κατηγορίας 2 παρέχουν μεσαίο βαθμό βεβαιότητας, τα συστήματα της κατηγορίας 3 παρέχουν μεσαίο έως χαμηλό βαθμό βεβαιότητας, ανάλογα με τις επιπτώσεις των αδυναμιών που εντοπίζονται, και τα συστήματα που αξιολογούνται ως ανήκοντα στην κατηγορία 4 παρέχουν χαμηλό βαθμό βεβαιότητας σχετικά με τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών.

Στην περίπτωση των πολυταμειακών προγραμμάτων και σε περίπτωση που η βεβαιότητα που λαμβάνεται σχετικά με το ΣΔΕ διαφέρει μεταξύ των διαφόρων ταμείων, η ΑΕ θα πρέπει να παρουσιάζει σαφώς τις επιφυλάξεις που αφορούν καθένα από τα ταμεία και να εξηγήσει τη διαφορά.

5. Έλεγχοι πράξεων

5.1 Αναφορά των φορέων (συμπεριλαμβανομένης της αρχής ελέγχου) που διενήργησαν τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων [όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 και το άρθρο 27 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014].

Η ΑΕ οφείλει να επεξηγήσει στο συγκεκριμένο τμήμα τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την εποπτεία των εργασιών των φορέων που εκτέλεσαν τους ελέγχους των πράξεων εξ ονόματός της (κατ' εξουσιοδότηση ή με εξωτερική ανάθεση), σύμφωνα με το ρυθμιστικό πλαίσιο της ΕΕ, τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου και τα διεθνώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα⁸. Η ΑΕ θα πρέπει να επιβεβαιώνει ότι οι εργασίες που εκτελέστηκαν από τους εν λόγω φορείς είναι αξιόπιστες για τους σκοπούς της ΕΕΕ και επιτρέπουν στην ΑΕ να συντάσσει αξιόπιστη γνώμη λογιστικού ελέγχου.

⁸ Η βασική αρχή σε όλα τα πρότυπα (π.χ. η κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 25 των ευρωπαϊκών κατευθυντήριων γραμμών εφαρμογής των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI) είναι ότι ο βασικός ελεγκτής αναμένεται να εκτελεί διαδικασίες λογιστικού ελέγχου που θα διασφαλίζουν ότι η ποιότητα των εργασιών των άλλων ελεγκτών είναι αποδεκτή και επαρκής. Η εκ νέου διενέργεια μέρους των ελεγκτικών εργασιών που εκτελέστηκαν από αυτούς τους ελεγκτές μπορεί να προβλέπεται αλλά δεν είναι υποχρεωτική. Η απόφαση σχετικά με το αν θα επαναληφθεί η εκτέλεση αυτών των εργασιών θα πρέπει να βασίζεται στην επαγγελματική κρίση και στον σκεπτικισμό της ΑΕ.

Στην περίπτωση των πολυταμειακών προγραμμάτων, οι ανωτέρω πληροφορίες θα πρέπει να παρέχονται για καθένα από τα ταμεία, όπως αρμόζει.

Εάν μέρος των ελέγχων των πράξεων έχει ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες, θα πρέπει να παρέχονται αναλυτικά στοιχεία⁹ για τη σύμβαση και τις εργασίες που ανατέθηκαν στους εξωτερικούς συνεργάτες.

Στην περίπτωση των προγραμμάτων ΕΕΣ, η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο έχει διασφαλίσει την τήρηση του εσωτερικού κανονισμού που έχει καταρτιστεί από την ομάδα των ελεγκτών.

5.2 Περιγραφή της εφαρμοζόμενης μεθοδολογίας δειγματοληψίας και πληροφορίες σχετικά με το κατά πόσον η εν λόγω μεθοδολογία συνάδει με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου.

Στο **τμήμα 5.2**, η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει τη μέθοδο δειγματοληψίας που χρησιμοποιήθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 7 του ΚΚΔ και το άρθρο 28 του ΚΕΚ. Αποκλίσεις από τη μεθοδολογία δειγματοληψίας που ορίζεται στη στρατηγική λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να αναφέρονται και να επεξηγούνται στο εν λόγω τμήμα.

5.3 Αναφορά των παραμέτρων που χρησιμοποιήθηκαν για τη στατιστική δειγματοληψία και επεξήγηση των σχετικών υπολογισμών και της επαγγελματικής κρίσης που χρησιμοποιήθηκαν. Οι παράμετροι δειγματοληψίας περιλαμβάνουν: το επίπεδο σημαντικότητας, το επίπεδο εμπιστοσύνης, τη μονάδα δειγματοληψίας, το αναμενόμενο ποσοστό σφάλματος, το διάστημα δειγματοληψίας, την τιμή του πληθυσμού, το μέγεθος του πληθυσμού, το μέγεθος του δείγματος, τα στοιχεία σχετικά με τη στρωματοποίηση (εφόσον συντρέχει περίπτωση). Οι υπολογισμοί βάσει των οποίων έγινε η επιλογή του δείγματος και το συνολικό ποσοστό σφάλματος [όπως ορίζεται στο άρθρο 28 παράγραφος 14 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014] κοινοποιούνται στο τμήμα 10.3 κατωτέρω, σε μορφότυπο που επιτρέπει την κατανόηση των βασικών βημάτων που ακολουθήθηκαν, σύμφωνα με την συγκεκριμένη δειγματοληπτική μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε.

Στο **τμήμα 5.3**, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει και να επεξηγεί τις **παραμέτρους που χρησιμοποιήθηκαν για τη δειγματοληψία**, όπως το αναμενόμενο σφάλμα, το επίπεδο σημαντικότητας, τη μονάδα δειγματοληψίας (δηλαδή μια πράξη, ένα έργο στο πλαίσιο μιας πράξης ή μια αίτηση πληρωμής από δικαιούχο) και, κατά περίπτωση, το επίπεδο εμπιστοσύνης που εφαρμόστηκε σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 11 του ΚΕΚ¹⁰ και το διάστημα δειγματοληψίας, εφόσον συντρέχει περίπτωση. Στην ΕΕΕ θα πρέπει επίσης να γνωστοποιείται το μέγεθος του πληθυσμού, το μέγεθος του δείγματος και ο αριθμός των

⁹ Όπως το όνομα του αναδόχου, η διεύθυνση, το αντικείμενο και οι στόχοι της ανάθεσης, ο ορισμός των καθηκόντων κ.λπ.

¹⁰ Στο άρθρο 28 παράγραφος 11 του ΚΕΚ ορίζεται ότι για ένα σύστημα που αξιολογήθηκε ότι έχει υψηλή αξιοπιστία, το επίπεδο εμπιστοσύνης που χρησιμοποιείται για πράξεις δειγματοληψίας είναι τουλάχιστον 60%· για ένα σύστημα που αξιολογήθηκε ότι έχει χαμηλή αξιοπιστία, το επίπεδο εμπιστοσύνης που χρησιμοποιείται για πράξεις δειγματοληψίας είναι τουλάχιστον 90%.

μονάδων δειγματοληψίας που πράγματι υποβλήθηκαν σε λογιστικό έλεγχο κατά τη λογιστική χρήση, εφόσον συντρέχει περίπτωση. Σε περίπτωση πολλαπλών περιόδων δειγματοληψίας, θα πρέπει να υποδεικνύονται τα δεδομένα που αφορούν κάθε περίοδο δειγματοληψίας.

Για τα κράτη μέλη που δεν έχουν υιοθετήσει το ευρώ ως νόμισμά τους, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι δαπάνες των δικαιούχων που υπόκεινται σε λογιστικό έλεγχο πραγματοποιούνται γενικά σε εθνικό νόμισμα, συνιστάται η δειγματοληψία και τα σχετικά ποσοστά σφάλματος να βασίζονται στο εθνικό νόμισμα.¹¹ Η προσέγγιση αυτή στοχεύει να διασφαλίσει ότι οι διακυμάνσεις στη συναλλαγματική ισοτιμία δεν επηρεάζουν τον υπολογισμό του ποσοστού σφάλματος.

Στο τμήμα αυτό, η ΑΕ αναμένεται επίσης να περιγράφει την προσέγγισή της ως προς τη στρωματοποίηση (κατά περίπτωση, δυνάμει του άρθρου 28 παράγραφος 10 του ΚΕΚ), καλύπτοντας υποπληθυσμούς με παρόμοια χαρακτηριστικά, όπως πράξεις χρηματοδοτικών συνεισφορών σε ένα πρόγραμμα με χρηματοδοτικά μέσα, μονάδες δειγματοληψίας υψηλής αξίας, ταμεία (στην περίπτωση πολυταμειακών προγραμμάτων).

Κατά την περίοδο 2007-2013, ήταν δυνατή η χρήση ενός ενιαίου δείγματος για περισσότερα του ενός προγράμματα που καλύπτονταν από το ίδιο ΣΔΕ. Αυτό εξακολουθεί να ισχύει για την περίοδο 2014-2020.

Όσον αφορά τα προγράμματα που καλύπτονται από κοινό ΣΔΕ, η Επιτροπή συνιστά, ιδίως όταν αναμένονται διαφορετικά αποτελέσματα (ήτοι ποσοστό σφάλματος άνω του 2% και/ή ανεπάρκειες του συστήματος για μέρος των προγραμμάτων του κοινού ΣΔΕ) για ορισμένα από αυτά τα προγράμματα, να σχεδιάζει η ΑΕ τις εργασίες της προκειμένου να λαμβάνει εύλογη βεβαιότητα για τη συγκεκριμένη υποομάδα προγραμμάτων. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την εξασφάλιση αντιπροσωπευτικού δείγματος σε επίπεδο στρώματος που να καλύπτει τις δαπάνες που δηλώθηκαν για τη συγκεκριμένη υποομάδα προγραμμάτων. Όταν χρησιμοποιείται η στατιστική δειγματοληψία για την επιλογή του τυχαίου δείγματος για το κοινό ΣΔΕ, εφαρμόζεται ο βασικός κανόνας των τουλάχιστον 30 μονάδων δειγματοληψίας για αυτό το στρώμα, με αποτέλεσμα να είναι δυνατή η εξαγωγή συμπερασμάτων για το συγκεκριμένο στρώμα. Για μη στατιστική δειγματοληψία, εφαρμόζονται οι επιλογές που παρουσιάζονται στο έγγραφο καθοδήγησης για τη δειγματοληψία.

Ομοίως, όσον αφορά τα πολυταμειακά προγράμματα, σε περίπτωση ποσοστού σφάλματος άνω του 2% ή ανεπάρκειών του συστήματος, είναι προς όφελος του κράτους μέλους να εφαρμόσει στοχευμένες δημοσιονομικές διορθώσεις για κάθε ταμείο, αντί για διορθωτικά μέτρα που θα επηρεάσουν ολόκληρο το πρόγραμμα. Συνεπώς, η Επιτροπή συνιστά να λαμβάνει η ΑΕ εύλογη βεβαιότητα για κάθε ταμείο. Αυτό συνεπάγεται ότι το δείγμα που έχει επιλεγεί για ένα πολυταμειακό πρόγραμμα παρέχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου για κάθε ταμείο. Για τον σκοπό αυτόν, η ΑΕ θα μπορούσε να χρησιμοποιεί στρωματοποίηση ανά ταμείο, όπως προβλέπεται στο άρθρο 28 παράγραφος 10 του ΚΕΚ, διασφαλίζοντας ότι κάθε

¹¹ Σε περίπτωση τυχόν μετατροπών, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 133 του ΚΚΔ.

στρώμα διαθέτει επαρκές μέγεθος ώστε να μπορεί να συναχθεί συμπέρασμα ανά στρώμα, δηλαδή εφαρμόζεται ο βασικός κανόνας των 30 μονάδων δειγματοληψίας ανά ταμείο. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία όταν αναμένονται διαφορετικά αποτελέσματα για τα ταμεία στο πλαίσιο ενός πολυταμειακού προγράμματος.

Χρησιμοποιώντας τα υποδείγματα που παρέχει το έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής για τη δειγματοληψία, η ΑΕ θα πρέπει να παρέχει στο παράρτημα 10.3 της ΕΕΕ τους πίνακες υπολογισμού, κατά προτίμηση σε μορφότυπο Excel¹², που είναι σημαντικοί για την κατανόηση της μεθόδου δειγματοληψίας που εφαρμόστηκε. Σε περίπτωση που η ΑΕ ακολούθησε μέθοδο δειγματοληψίας που δεν προβλέπεται σ' αυτά τα υποδείγματα, θα πρέπει αντ' αυτού να παρέχεται το σχετικό φύλλο υπολογισμού. Η διαδρομή ελέγχου για την επιλογή του δείγματος θα πρέπει να διασφαλίζεται.

Στο τμήμα 5.3, η ΑΕ θα πρέπει επίσης να επεξηγεί με ποιον τρόπο έχει εφαρμόσει στην πράξη τις απαιτήσεις του αναλογικού ελέγχου των επιχειρησιακών προγραμμάτων όπως ορίζονται στο άρθρο 148 παράγραφος 1 του ΚΚΔ και στο άρθρο 28 παράγραφος 8 του ΚΕΚ, κατά περίπτωση.

Συγκεκριμένα, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει ποια προσέγγιση επιλογής δείγματος χρησιμοποιήθηκε βάσει των περιορισμών που προβλέπονται στο άρθρο 148 παράγραφος 1 του ΚΚΔ:

- α) αποκλεισμός μονάδων δειγματοληψίας ή
- β) αντικατάσταση μονάδων δειγματοληψίας.

Επιπλέον, η ΑΕ θα πρέπει να παρουσιάσει τον υπολογισμό του προβλεπόμενου σφάλματος και της ακρίβειας για ολόκληρο τον πληθυσμό, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρέχονται στο έγγραφο καθοδήγησης για τις μεθόδους δειγματοληψίας των αρχών ελέγχου (τμήμα που αφορά τις επιπτώσεις του άρθρου 148 παράγραφος 1 στη μεθοδολογία δειγματοληψίας)

Σε περίπτωση που η ΑΕ έχει χρησιμοποιήσει την προσέγγιση που προβλέπεται βάσει του άρθρου 28 παράγραφος 9 του ΚΕΚ, στο τμήμα 5.3 της ΕΕΕ θα πρέπει να αναφέρεται **η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε για την επιμέρους δειγματοληψία** σε επίπεδο δειγματοληπτικής μονάδας και να επιβεβαιώνεται ότι τα σφάλματα που εντοπίστηκαν στο ελεγχθέν υπο-δείγμα, αν υπήρξαν, παρεκτάθηκαν σε επίπεδο δειγματοληπτικής μονάδας (πράξη, έργο ή αίτηση για πληρωμή ανάλογα με τη μονάδα δειγματοληψίας που χρησιμοποιήθηκε) πριν από την παρέκταση των αποτελεσμάτων από το δείγμα σε ολόκληρο τον πληθυσμό. Στην περίπτωση αυτή και για τους σκοπούς του πίνακα 10.2 της ΕΕΕ, στήλη με τίτλο «Δαπάνες για τη λογιστική χρήση οι οποίες ελέγχθηκαν για το τυχαίο δείγμα», η ΑΕ θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη μόνο τις δαπάνες που πράγματι υποβλήθηκαν σε έλεγχο και όχι τις δαπάνες που δηλώθηκαν ως δειγματοληπτική μονάδα (π.χ. πράξη, αίτηση πληρωμής) στην οποία εφαρμόστηκε η επιμέρους δειγματοληψία. Τα δεδομένα στην εν λόγω στήλη

¹² Κατά περίπτωση και κατόπιν αιτήματος των ελεγκτών της Επιτροπής, τα αρχεία καταγραφής (computer log) από το ACL, το IDEA ή παρόμοιο λογισμικό.

κοινοποιούνται αποκλειστικά για λόγους ενημέρωσης και είναι ανεξάρτητα από τον υπολογισμό του κατά παρέκταση ποσοστού σφάλματος σε επίπεδο δειγματοληπτικής μονάδας, που θα πρέπει να εφαρμόζεται στο σύνολο των δαπανών που δηλώνονται για τη μονάδα δειγματοληψίας.

Σ' αυτό το τμήμα, η ΑΕ θα πρέπει επίσης να παρέχει τον κατάλογο των επιλεγμένων μονάδων δειγματοληψίας, αναφέροντας για κάθε μονάδα δειγματοληψίας στο επιλεγμένο δείγμα τις παρακάτω πληροφορίες:

- α) δαπάνες που δηλώθηκαν την περίοδο δειγματοληψίας,
- β) εντοπισθέν σφάλμα,
- γ) σχετικό στρώμα, κατά περίπτωση,
- δ) αν η μονάδα δειγματοληψίας αποτελεί προκαταβολή σε μέσο χρηματοοικονομικής τεχνικής (MXT).

Ο κατάλογος αυτός μπορεί να προστεθεί (ως χωριστό φύλλο) στο αρχείο υπολογιστικού φύλλου που περιέχει τους υπολογισμούς στους οποίους βασίζεται η επιλογή του τυχαίου δείγματος, το ΣΠΣ και το ΥΣΠΣ (δηλαδή, το τμήμα 10.3).

Επιπλέον, για τις περιπτώσεις όπου επιλέχθηκαν μονάδες δειγματοληψίας MXT στο δείγμα, θα πρέπει επίσης να παρασχεθούν οι παρακάτω πληροφορίες στην ΕΕΕ, ιδανικά στο αρχείο υπολογιστικού φύλλου που περιέχει λεπτομέρειες για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ:

- α) ποσά MXT στον πληθυσμό ελέγχου ανά περίοδο δειγματοληψίας (περιλαμβάνονται στην τιμή Α του υπολογισμού του ΥΣΠΣ¹³).
- β) επιβεβαίωση του ότι όλες οι μονάδες δειγματοληψίας MXT στον πληθυσμό περιλήφθηκαν στο δείγμα. Αν όχι, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει το ποσό των δαπανών που σχετίζονται με τις μονάδες δειγματοληψίας MXT εκτός του δείγματος ανά περίοδο δειγματοληψίας.
- γ) ποσό MXT που υπόκειται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση ή άλλα αρνητικά ποσά που αφαιρέθηκαν από τον πληθυσμό (περιλαμβάνεται στην τιμή ΣΤ του υπολογισμού του ΥΣΠΣ).
- δ) δημοσιονομικές διορθώσεις οι οποίες σχετίζονται με MXT που περιέλαβε η ΑΕ στην τιμή Η του υπολογισμού του ΥΣΠΣ.

Ο σκοπός των πληροφοριών που ζητούνται παραπάνω είναι να μπορέσει η Επιτροπή να αξιολογήσει το ΣΠΣ/ΥΣΠΣ και τον κίνδυνο εκτός των προκαταβολών σε MXT, αν υπάρχουν¹⁴.

¹³ Βλέπε πίνακα 2 για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ στο τμήμα IV.4 του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης.

¹⁴ Βλέπε σύσταση αρ. 2.α του ΕΕΣ και παράγραφο 6.35 στην ετήσια έκθεση του ΕΕΣ το 2016. Η Επιτροπή διευκρίνισε στο ΕΕΣ και στις ΑΕ σε διάφορες συνεδριάσεις της τεχνικής ομάδας καθ' όλη τη διάρκεια του 2017 ότι δεν επιθυμεί από την ΑΕ χωριστή γνώμη λογιστικού ελέγχου για τις δαπάνες που δηλώθηκαν για MXT ή χωριστό/εναλλακτικό υπολογισμό του ΣΠΣ χωρίς MXT.

5.4 Αντιστοιχία μεταξύ των συνολικών δαπανών σε ευρώ που δηλώθηκαν στην Επιτροπή για τη λογιστική χρήση και του πληθυσμού από τον οποίο ελήφθη το τυχαίο δείγμα (στήλη Α του πίνακα στο τμήμα 10.2 κατωτέρω). Η αντιστοίχιση των στοιχείων περιλαμβάνει τις αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας στις οποίες εφαρμόστηκαν δημοσιονομικές διορθώσεις κατά τη λογιστική χρήση.

5.5 Σε περίπτωση που υπάρχουν αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας, επιβεβαίωση ότι αντιμετωπίστηκαν ως χωριστός πληθυσμός σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 7 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής. Ανάλυση των κυριότερων αποτελεσμάτων των ελέγχων αυτών των μονάδων, εστιάζοντας κυρίως στην επαλήθευση αν οι αποφάσεις για την εφαρμογή δημοσιονομικών διορθώσεων (που λαμβάνονται από το κράτος μέλος ή από την Επιτροπή) έχουν καταχωριστεί στους λογαριασμούς ως αποσύρσεις ή ανακτήσεις.

5.6 Σε περίπτωση χρήσης μη στατιστικής δειγματοληψίας, να παρατεθούν οι λόγοι για τη χρήση της μεθόδου σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, το ποσοστό των πράξεων/δαπανών που καλύπτονται μέσω των λογιστικών ελέγχων, τα μέτρα που έχουν ληφθεί για τη διασφάλιση του τυχαίου χαρακτήρα του δείγματος (και, συνεπώς, της αντιπροσωπευτικότητάς του), καθώς και για την εξασφάλιση επαρκούς μεγέθους του δείγματος, ούτως ώστε η αρχή ελέγχου να είναι σε θέση να συντάξει αξιόπιστη γνώμη λογιστικού ελέγχου. Στην περίπτωση μη στατιστικής δειγματοληψίας υπολογίζεται επίσης προβλεπόμενο ποσοστό σφάλματος.

Η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει στο **τμήμα 5.4** την τιμή του **πληθυσμού** που υποβλήθηκε σε δειγματοληψία και αντιστοίχιση αυτού του ποσού με το ποσό της δαπάνης που δηλώθηκε από την ΑΠ στην Επιτροπή σε σχέση με τη λογιστική χρήση¹⁵.

Ο πληθυσμός για τους σκοπούς της δειγματοληψίας περιλαμβάνει τις δαπάνες που δηλώθηκαν στην Επιτροπή για πράξεις στο πλαίσιο ενός προγράμματος ή μιας ομάδας προγραμμάτων για τη λογιστική χρήση. Όλες οι πράξεις για τις οποίες συμπεριλήφθηκαν δηλωθείσες δαπάνες σε αιτήσεις πληρωμών που υποβλήθηκαν στην Επιτροπή κατά τη διάρκεια του έτους που αποτελεί αντικείμενο της δειγματοληψίας, θα πρέπει να συμπεριληφθούν στον πληθυσμό της δειγματοληψίας, εκτός από τις περιπτώσεις όπου εφαρμόζεται το άρθρο 148 παράγραφος 1 του ΚΚΔ (βλέπε επίσης τμήμα IV.5 κατωτέρω).

Στο **τμήμα 5.5**, η ΑΕ θα πρέπει να επιβεβαιώνει ότι οι **αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας** αντιμετωπίζονται ως χωριστός πληθυσμός, σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 7 του ΚΕΚ. Περισσότερες εξηγήσεις σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης των αρνητικών μονάδων δειγματοληψίας παρέχονται στο *έγγραφο καθοδήγησης για τις μεθόδους δειγματοληψίας των αρχών ελέγχου*.

¹⁵ Βλέπε το έγγραφο καθοδήγησης για τη δειγματοληψία για περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με αυτό.

Σε περίπτωση που η ΑΕ εντοπίσει προβλήματα στον αρνητικό πληθυσμό (όπως ανεπαρκείς διορθώσεις), θα πρέπει να αναλύσει τη σοβαρότητα και την έκταση αυτών των σφαλμάτων και να μεταφέρει τα αποτελέσματα αυτής της αξιολόγησης στη γνώμη της για το ΣΔΕ.

Σε περίπτωση μη στατιστικής δειγματοληψίας¹⁶, η ΑΕ θα πρέπει να περιγράψει στο **τμήμα 5.6** το σκεπτικό που ακολουθήθηκε για την επιλογή του δείγματος, με αναφορά στην επαγγελματική της κρίση, στις κανονιστικές απαιτήσεις και στα ισχύοντα διεθνώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, η ΑΕ θα πρέπει να επεξηγήσει πώς διασφαλίστηκε ο τυχαίος χαρακτήρας της επιλογής των μονάδων δειγματοληψίας και γιατί θεωρεί το δείγμα επαρκές για τη σύνταξη αξιόπιστης γνώμης λογιστικού ελέγχου.

5.7 Ανάλυση των κυριότερων αποτελεσμάτων των λογιστικών ελέγχων των πράξεων, με περιγραφή του αριθμού των στοιχείων του δείγματος που ελέγχθηκαν, σε συνδυασμό με το αντίστοιχο ποσό και τους τύπους σφαλμάτων ανά πράξη, καθώς και τη φύση των σφαλμάτων που διαπιστώθηκαν, το ποσοστό σφάλματος στρώματος και τις αντίστοιχες κύριες ανεπάρκειες ή παρατυπίες, το ανώτερο όριο του ποσοστού σφάλματος (κατά περίπτωση), τις βασικές αιτίες, τα διορθωτικά μέτρα που προτάθηκαν (περιλαμβανομένων εκείνων που προορίζονται να αποτρέψουν αυτά τα σφάλματα σε επόμενες αιτήσεις πληρωμών) και τον αντίκτυπο στη γνώμη λογιστικού ελέγχου. Κατά περίπτωση, να δοθούν περαιτέρω εξηγήσεις για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στα τμήματα 10.2 και 10.3 κατωτέρω, ιδίως όσον αφορά το συνολικό ποσοστό σφάλματος.

5.8 Διευκρινίσεις σχετικά με τις δημοσιονομικές διορθώσεις που αφορούν τη λογιστική χρήση και εφαρμόστηκαν από την αρχή πιστοποίησης / διαχειριστική αρχή πριν από την υποβολή των λογαριασμών στην Επιτροπή, που προέκυψαν από τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων, συμπεριλαμβανομένων των κατ' αποκοπή ή κατά παρέκταση διορθώσεων, όπως εμφανίζεται στον πίνακα που παρατίθεται στο τμήμα 10.2 κατωτέρω.

5.9 Σύγκριση του συνολικού ποσοστού σφάλματος και του υπολειμματικού συνολικού ποσοστού σφάλματος (όπως εμφανίζεται στο τμήμα 10.2 κατωτέρω) με το καθορισμένο επίπεδο σημαντικότητας, ούτως ώστε να διαπιστωθεί κατά πόσον οι δηλώσεις σχετικά με τον πληθυσμό παρουσιάζουν ουσιώδεις ανακρίβειες, καθώς και ο αντίκτυπος στη γνώμη λογιστικού ελέγχου.

5.10 Πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα του λογιστικού ελέγχου του συμπληρωματικού δείγματος [όπως καθορίζεται στο άρθρο 28 παράγραφος 12 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014], εφόσον υπάρχει.

5.11 Αναλυτικά στοιχεία σχετικά με το κατά πόσον τυχόν προβλήματα που διαπιστώθηκαν θεωρήθηκαν συστημικού χαρακτήρα και σχετικά με τα μέτρα που ελήφθησαν,

¹⁶ Η ελάχιστη κανονιστική απαίτηση ποσοστού 5% των πράξεων και 10% των δαπανών αντιστοιχεί στο «βέλτιστο σενάριο» παροχής υψηλής βεβαιότητας από το σύστημα. Εν προκειμένω, παρέχονται περισσότερες λεπτομέρειες στο έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου (πρβλ. τμήμα 4.3) – αριθ. αναφ. EGESIF_14-0011 και στο έγγραφο καθοδήγησης για τη δειγματοληψία.

συμπεριλαμβανομένου του ποσοτικού προσδιορισμού των παράτυπων δαπανών και των τυχόν συναφών δημοσιονομικών διορθώσεων.

5.12 Πληροφορίες σχετικά με την παρακολούθηση των λογιστικών ελέγχων των πράξεων που διενεργήθηκαν σε προηγούμενα έτη, ιδίως όσον αφορά τις ανεπάρκειες συστημικού χαρακτήρα.

5.13 Συμπεράσματα που συνάγονται από τα συνολικά αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων των πράξεων όσον αφορά την αποτελεσματικότητα του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου.

Η ΑΕ θα πρέπει να εκτελεί το σύνολο των ελεγκτικών εργασιών που είναι αναγκαίες για την σύνταξη αξιόπιστης γνώμης λογιστικού ελέγχου για κάθε λογιστική χρήση. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται οι λογιστικοί έλεγχοι όλων των πράξεων που έχουν επιλεγεί μέσω τυχαίας δειγματοληψίας. Σε περίπτωση που η ΑΕ δεν είναι σε θέση να προβεί σε λογιστικό έλεγχο μιας δεδομένης πράξης, θα πρέπει να παρέχεται στην ΕΕΕ λεπτομερής αιτιολόγηση, καθώς και να αναφέρονται τα μέτρα που ελήφθησαν από την ΑΕ για τον μετριασμό της κατάστασης και των επιπτώσεών της στη γνώμη λογιστικού ελέγχου, περιλαμβανομένης της επίπτωσης τυχόν περιορισμού στο πεδίο εφαρμογής κατά περίπτωση.

Τα σφάλματα που λαμβάνονται υπόψη στο ΣΠΣ θα πρέπει να αφορούν διαπιστώσεις που γνωστοποιούνται στην τελική έκθεση λογιστικού ελέγχου, δηλαδή αφού θα έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία αντιπαράθεσης με την ελεγχόμενη οντότητα.

Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η διαδικασία αντιπαράθεσης δεν έχει ολοκληρωθεί πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, το στοιχείο αυτό θα πρέπει να κοινοποιηθεί σαφώς και, αν ο αντίκτυπος είναι σημαντικός, ενδέχεται να εκδοθεί γνώμη με επιφυλάξεις βάσει της επαγγελματικής κρίσης της ΑΕ. Όσον αφορά τον υπολογισμό του ΣΠΣ, θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα προκαταρκτικά σφάλματα (συνήθως τα μέγιστα πιθανά σφάλματα αναφέρονται στα σχέδια των εκθέσεων ελέγχου)¹⁷.

Στο **τμήμα 5.7**, η ΑΕ θα πρέπει να περιλαμβάνει την ποιοτική ανάλυση που διενεργήθηκε σε σχέση με τα ευρήματα. Θα πρέπει να αναφέρονται ο αριθμός και το είδος των συμπερασμάτων, η σημασία και τα βασικά αίτιά τους (σημαντικό ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου το ίδιο είδος σφάλματος προκύπτει αρκετές φορές, υποδεικνύοντας πιθανή αδυναμία του συστήματος), όπως εκτιμήθηκαν από την ΑΕ.

Όσον αφορά την τυπολογία των ευρημάτων του προγράμματος, τα στοιχεία θα πρέπει να παρουσιάζονται με τη μορφή δομημένων δεδομένων στο SFC2014 (βλέπε επίσης τον πίνακα που παρέχεται στο παράρτημα 5 όπως συμφωνήθηκε από την Επιτροπή και τις ΑΕ από κοινού για την περίοδο προγραμματισμού 2014-2020).

Όσον αφορά τις πληροφορίες που παρέχονται στο **τμήμα 5.8**, θα πρέπει να σημειωθεί ότι αν ένα κοινό δείγμα για ένα πολυταμειακό πρόγραμμα ή για μια ομάδα προγραμμάτων που

¹⁷ Περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με τον αντίκτυπο μη ολοκληρωμένων ελέγχων πράξεων στον υπολογισμό του ΣΠΣ και του ΥΣΠΣ παρέρχονται στο τμήμα IV.5.

καλύπτονται από το ίδιο ΣΔΕ οδηγεί στον υπολογισμό σημαντικού ποσοστού σφάλματος, το ΣΠΣ και τα διορθωτικά μέτρα που προκύπτουν εφαρμόζονται σε όλα αυτά τα προγράμματα και/ή ταμεία, ακόμα και όταν οι παρατυπίες που εντοπίζονται σχετίζονται μόνο ή ειδικότερα με ένα πρόγραμμα ή ένα ταμείο. Παρόλα αυτά, εναπόκειται στο κράτος μέλος να εξετάσει πώς θα εφαρμόσει τις κατάλληλες διορθώσεις έτσι ώστε το ολικό υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος για την ομάδα όλων των σχετικών προγραμμάτων και/ή ταμείων να μειωθεί στο 2% ή χαμηλότερα.

Στο **τμήμα 5.9**, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει το ΣΠΣ, το οποίο υπολογίζεται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παράγραφος 14 του ΚΕΚ:

«Με βάση τα αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων των πράξεων για τη γνώμη λογιστικού ελέγχου και την έκθεση ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, η αρχή ελέγχου υπολογίζει ένα συνολικό ποσοστό σφάλματος, το οποίο αντιστοιχεί στο άθροισμα των προβλεπόμενων τυχαιών σφαλμάτων και, κατά περίπτωση, των συστημικών σφαλμάτων και των μη διορθωμένων ανωμαλιών, διαιρούμενων διά του πληθυσμού.»¹⁸

Η αξιολόγηση του ΣΠΣ και του αντίκτυπού του στο στοιχείο ΣΔΕ της γνώμης λογιστικού ελέγχου παρουσιάζεται στον πίνακα 1 στο τμήμα III.1.

Η ΑΕ θα πρέπει επίσης να υπολογίσει και να κοινοποιήσει το ΥΣΠΣ (δηλαδή το υπολειμματικό σφάλμα στον πληθυσμό των δαπανών που περιλαμβάνονται στους πιστοποιημένους λογαριασμούς) αφού εφαρμοστούν οι σχετικές δημοσιονομικές διορθώσεις που προκύπτουν από τους ελέγχους της ΑΕ. Το ΥΣΠΣ θα πρέπει στη συνέχεια να συγκριθεί με το όριο σημαντικότητας του 2%.

Σε περίπτωση ΥΣΠΣ άνω του 2%, η γνώμη λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να είναι γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, τουλάχιστον όσον αφορά τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών, αλλά το πιθανότερο επίσης όσον αφορά την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ (βλέπε την περαιτέρω καθοδήγηση που παρέχεται στο τμήμα III.1 κατωτέρω). Το κράτος μέλος αναμένεται να εφαρμόσει, πριν από την υποβολή της δέσμης για την εξασφάλιση βεβαιότητας, πρόσθετες (συγκεκριμένα κατά παρέκταση) δημοσιονομικές διορθώσεις ώστε να γίνει ο σημαντικός υπολειμματικός κίνδυνος (δηλαδή το ΥΣΠΣ) 2% ή μικρότερος. Αυτή είναι η προϋπόθεση για να είναι δυνατή η ανεπιφύλακτη γνώμη σχετικά με τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών που πιστοποιούνται στους λογαριασμούς του προγράμματος.

Επιπλέον των πληροφοριών σχετικά με το ΣΠΣ και το ΥΣΠΣ που παρουσιάζονται στο τμήμα 5 της ΕΕΕ, ο πίνακας του τμήματος 10.2 της ΕΕΕ θα πρέπει επίσης να κοινοποιεί το ΣΠΣ και το ΥΣΠΣ (βλέπε παράρτημα 2 του παρόντος εγγράφου). Η ενότητα στο SFC2014 περιλαμβάνει τον προαναφερόμενο πίνακα, που θα πρέπει να συμπληρώνεται απευθείας.

¹⁸ Όπου οι δηλωθείσες δαπάνες περιλαμβάνουν αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας, αυτές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως χωριστός πληθυσμός. Στην περίπτωση αυτή, το ΣΠΣ υπολογίζεται σε σχέση με τον πληθυσμό των θετικών μονάδων δειγματοληψίας.

Οι υπολογισμοί στους οποίους βασίζεται το ΣΠΣ και το ΥΣΠΣ θα πρέπει να παρασχεθούν στο τμήμα 10. 3 της ΕΕΕ. Περαιτέρω επεξηγήσεις για την αντιμετώπιση σφαλμάτων και περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τον υπολογισμό του ΣΠΣ και του ΥΣΠΣ παρέχονται στο τμήμα IV κατωτέρω.

Όπως προκύπτει από το άρθρο 28 παράγραφος 11 του ΚΕΚ και ανάλογα με την περίπτωση, η ΑΕ θα πρέπει να εξηγεί στο **τμήμα 5.11** της ΕΕΕ αν, εκτός των τυχαίων σφαλμάτων, ορισμένα από τα σφάλματα που εντοπίστηκαν είναι συστηματικά ή ανώμαλα.

Δεδομένων των διατάξεων των δημοσιονομικών κανονισμών και του ΚΚΔ¹⁹ για τους ετήσιους λογαριασμούς κατά την περίοδο 2014-2020, **τα αναθεωρημένα ποσοστά σφάλματος για τα προηγούμενα έτη παύουν να ισχύουν και δεν χρειάζεται να δημοσιεύονται στην ΕΕΕ**. Κατά συνέπεια, όλες οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν όσον αφορά τις δαπάνες στον πληθυσμό στον οποίο έγινε η δειγματοληψία, και που πιστοποιήθηκαν στους λογαριασμούς και αναφέρθηκαν στη δέσμη για την εξασφάλιση βεβαιότητας, θεωρούνται οριστικές.

6. Λογιστικοί έλεγχοι λογαριασμών

6.1 Αναφορά των αρχών/φορέων που διενήργησαν τους λογιστικούς ελέγχους λογαριασμών.

6.2 Περιγραφή της μεθόδου λογιστικού ελέγχου που χρησιμοποιήθηκε για την επαλήθευση των στοιχείων των λογαριασμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 137 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013. Αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά στις ελεγκτικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των ελέγχων των συστημάτων (που αναφέρονται λεπτομερώς στο τμήμα 4) και των λογιστικών ελέγχων των πράξεων (που αναφέρονται λεπτομερώς στο τμήμα 5) όσον αφορά τη βεβαιότητα που απαιτείται για τους λογαριασμούς.

6.3 Αναφορά των συμπερασμάτων που συνάγονται από τα αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων όσον αφορά την πληρότητα, την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των λογαριασμών, συμπεριλαμβανομένης αναφοράς σχετικά με τις δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν και αντικατοπτρίζονται στους λογαριασμούς στο πλαίσιο της παρακολούθησης των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων και/ή των λογιστικών ελέγχων των πράξεων.

6.4 Διευκρίνιση του κατά πόσον τυχόν προβλήματα που διαπιστώθηκαν θεωρήθηκαν συστημικού χαρακτήρα και αναφορά στα μέτρα που ελήφθησαν.

Η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει στο **τμήμα 6.2** τις ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν κατά τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών, στο πλαίσιο του άρθρου 137 του ΚΚΔ και του άρθρου 29 του ΚΕΚ και για τη στήριξη της γνώμης λογιστικού ελέγχου σχετικά με την πληρότητα, την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των λογαριασμών, λαμβανομένου υπόψη του

¹⁹ Συγκεκριμένα, το άρθρο 63 παράγραφοι 5 και 6 του δημοσιονομικού κανονισμού και το άρθρο 137 παράγραφος 1 του ΚΚΔ.

εγγράφου καθοδήγησης σχετικά με τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών (EGESIF_15_0016) της Επιτροπής, όπως επικαιροποιήθηκε.

Η ΑΕ θα πρέπει επίσης να διευκρινίζει το χρονοδιάγραμμα και τις συνθήκες εργασίας που έχουν συμφωνηθεί με την ΑΠ και τη ΔΑ και είναι αναγκαίες ώστε να μπορέσει η ΑΕ να εκτελέσει τις ελεγκτικές της εργασίες όσον αφορά τους λογαριασμούς σε εύθετο χρόνο²⁰.

Στο **τμήμα 6.3**, η ΑΕ θα πρέπει να εξηγεί με ποιον τρόπο έχει εξάγει συμπεράσματα σχετικά με την πληρότητα, την ακρίβεια και την ειλικρίνεια των λογαριασμών με βάση τις διάφορες πηγές βεβαιότητας που ακολουθούν:

- τους ελέγχους συστημάτων τους οποίους διενήργησε (ιδίως εκείνους που διενεργήθηκαν στην ΑΠ, όπως ορίζεται στο άρθρο 29 παράγραφος 4 του ΚΕΚ).
- τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων τους οποίους διενήργησε²¹.
- τις τελικές εκθέσεις λογιστικού ελέγχου που αποστέλλονται από την Επιτροπή και το Ελεγκτικό Συνέδριο.
- την αξιολόγησή της σχετικά με τη δήλωση διαχείρισης και την ετήσια σύνοψη.
- τη φύση και την έκταση των δοκιμών που εκτελούνται σχετικά με τα σχέδια των λογαριασμών που υποβάλλονται από την ΑΠ στην ΑΕ και οποιεσδήποτε άλλες πρόσθετες διαδικασίες λογιστικού ελέγχου που διενεργήθηκαν για την αντιστοίχιση και την επαλήθευση των δεδομένων των λογαριασμών.

Όσον αφορά το τελευταίο, η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει τις τελικές πρόσθετες επαληθεύσεις που διενεργούνται σχετικά με τα σχέδια πιστοποιημένων λογαριασμών, πριν από την καθορισμένη βάσει κανονιστικών διατάξεων προθεσμία της 15ης Φεβρουαρίου, όπως ορίζεται στο παραπάνω αναφερόμενο έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με τους λογιστικούς ελέγχους των λογαριασμών. Ειδικότερα, η ΑΕ θα πρέπει να:

(1) επιβεβαιώνει ρητώς στην ΕΕΕ ότι έχει ελέγξει την αντιστοίχιση που πραγματοποίησε η ΑΠ σχετικά με τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στα προσαρτήματα 2 και 8 των

²⁰ Λαμβάνοντας υπόψη το πρότυπο ISA 700 παράγραφος A39, η ΑΕ παρέχει γνώμη σχετικά με τους λογαριασμούς που αποτελούν ευθύνη της ΑΠ. Επομένως, η ΑΕ δεν είναι σε θέση να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι έχουν ληφθεί επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία λογιστικού ελέγχου έως ότου οι λογαριασμοί καταρτιστούν και η διοίκηση αποδεχτεί την ευθύνη για αυτούς. Αυτό συνεπάγεται ότι η ΑΕ είναι σε θέση να καταρτίσει τη γνώμη της σχετικά με τους λογαριασμούς μόνον αφότου η ΑΠ τους υποβάλει στη ΔΑ και την ΑΕ και αφότου η ΔΑ έχει υποβάλει τη δήλωση διαχείρισής στην ΑΕ. Ωστόσο, η ΑΕ θα πρέπει να ξεκινήσει τις ελεγκτικές της εργασίες σχετικά με τους λογαριασμούς πριν από την οριστικοποίησή τους από την ΑΠ και πριν από τη δήλωση διαχείρισης από τη ΔΑ, για να εξασφαλισθεί επαρκής χρόνος για την κατάρτιση της γνώμης της έως την 15η Φεβρουαρίου του έτους N+2. Μεταξύ της ΑΠ, της ΔΑ και της ΑΕ θα πρέπει να συμφωνηθούν χρονοδιάγραμμα και συνθήκες εργασίας ούτως ώστε να διασφαλισθεί μια ομαλή διαδικασία.

²¹ Οι λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων θα επιτρέψουν την επαλήθευση της ακρίβειας των ποσών και της πληρότητας των αντίστοιχων δαπανών που συμπεριλαμβάνονται στις αιτήσεις πληρωμών (και, μετέπειτα, στους λογαριασμούς, εφόσον διαπιστωθεί ότι είναι εξ ολοκλήρου νόμιμες και κανονικές). Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα αντιστοίχισης της διαδρομής ελέγχου από το λογιστικό σύστημα της αρχής πιστοποίησης έως το επίπεδο του δικαιούχου και/ή της πράξης, μέσω τυχόν ΕΦ, ένα ζήτημα που καλύπτεται ήδη από τους ισχύοντες λογιστικούς ελέγχους.

λογαριασμών και τη συνέπεια αυτών με τις πληροφορίες που παρέχει η ΔΑ στην ετήσια σύνοψη (ιδίως το ποσό που κοινοποιείται στους πίνακες στα τμήματα Α, Β και Γ της ετήσιας σύνοψης) και να

(2) κοινοποιεί και να επεξηγεί τις διαφορές που εντοπίστηκαν ανάμεσα σ' αυτά τα δύο έγγραφα, αν υπάρχουν.

Η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει τις σχετικές εργασίες που εκτελέστηκαν, περιλαμβανομένης της αξιολόγησης της ΑΕ για την επάρκεια των επεξηγήσεων της ΑΠ για τις προσαρμογές που κοινοποιήθηκαν σ' αυτά τα προσαρτήματα και την επαλήθευση της συνέπειας με τις πληροφορίες που κοινοποιήθηκαν στην ΕΕΕ και στην ετήσια σύνοψη. Η επαλήθευση θα πρέπει να εστιάζει ιδίως στις δημοσιονομικές διορθώσεις που πραγματοποιήθηκαν και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς κατά την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων, των ελέγχων των πράξεων και περαιτέρω διαχειριστικών επαληθεύσεων που εκτελέστηκαν μετά την υποβολή της τελικής αίτησης ενδιάμεσης πληρωμής στην Επιτροπή και πριν από την υποβολή των λογαριασμών. **Θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή και να γίνεται δημοσίευση των ποσών που υπόκειται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση όπως αναφέρεται στο άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ.**

7. Συντονισμός μεταξύ φορέων ελέγχου και εποπτικές εργασίες της ΑΕ

7.1 Περιγραφή της διαδικασίας συντονισμού μεταξύ της αρχής ελέγχου και οποιουδήποτε φορέα ελέγχου που διενεργεί ελέγχους, όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, κατά περίπτωση.

7.2 Περιγραφή της διαδικασίας εποπτείας και αξιολόγησης της ποιότητας που εφαρμόζει η αρχή ελέγχου έναντι των εν λόγω φορέων ελέγχου.

Στο πλαίσιο του τμήματος 7.1, η διαδικασία θα πρέπει να καλύπτει τον συντονισμό σε σχέση με τον προγραμματισμό των λογιστικών ελέγχων και τον συντονισμό και την επαλήθευση των αποτελεσμάτων των λογιστικών ελέγχων με σκοπό την άντληση οριστικών συμπερασμάτων και την κατάρτιση της γνώμης λογιστικού ελέγχου.

Το τμήμα 7.2 θα πρέπει να καλύπτει την περιγραφή της διαδικασίας εποπτείας που ασκείται από την ΑΕ σε άλλους φορείς ελέγχου (κατά περίπτωση). Η περιγραφή θα πρέπει να περιλαμβάνει επισκόπηση της εποπτείας που πράγματι ασκήθηκε σε σχέση με τη λογιστική χρήση, λαμβανομένων υπόψη των ισχυόντων διεθνώς αναγνωρισμένων ελεγκτικών προτύπων ή των σχετικών εγγράφων καθοδήγησης.

Εν προκειμένω, η ΑΕ θα πρέπει να λάβει υπόψη την κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 25 των ευρωπαϊκών κατευθυντήριων γραμμών εφαρμογής των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI²², η οποία συνδέεται με την έννοια της χρήσης της εργασίας άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων από τα ευρωπαϊκά ανώτατα όργανα ελέγχου. Η εν λόγω κατευθυντήρια

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

γραμμή αναφέρεται ιδίως στις απαιτήσεις που πρέπει να τηρούνται ανάλογα με τον βαθμό της αξιοπιστίας των εργασιών που εκτελούνται από άλλους ελεγκτές σε κάθε φάση του λογιστικού ελέγχου, είτε για λόγους προγραμματισμού, στο πλαίσιο των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου, είτε στο τέλος της δοκιμής. Το εύρος των διαδικασιών τις οποίες θα πρέπει να εκτελεί ο βασικός ελεγκτής για να λάβει επαρκή και κατάλληλα στοιχεία ελέγχου που θα αποδεικνύουν ότι οι εργασίες των άλλων ελεγκτών είναι κατάλληλες για τους σκοπούς του βασικού ελεγκτή, στο πλαίσιο της συγκεκριμένης αποστολής, εξαρτάται από τις φάσεις του ελέγχου κατά τις οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εργασίες των άλλων ελεγκτών. Ιδίως όταν οι εργασίες χρησιμοποιούνται ως αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου, η επανεξέταση της ΑΕ θα πρέπει να είναι αναλυτικότερη.

Περαιτέρω καθοδήγηση παρέχεται από τα έγγραφα ISSAI 1600 σχετικά με τους ομαδικούς λογιστικούς ελέγχους²³, ISSAI 1610²⁴ (περιλαμβάνει και το ISA 610) για τη χρήση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, και ISSAI 1620²⁵ για τη χρήση της εργασίας εμπειρογνώμονα ελεγκτή.

8. Λοιπές πληροφορίες

8.1 Κατά περίπτωση, πληροφορίες σχετικά με την αναφορά περιπτώσεων απάτης και υπονοιών απάτης που εντοπίζονται στο πλαίσιο των ελέγχων που διενεργούνται από την αρχή ελέγχου (περιλαμβανομένων των περιπτώσεων που αναφέρονται από άλλους εθνικούς ή ενωσιακούς φορείς και σχετίζονται με πράξεις που ελέγχονται από την αρχή ελέγχου), καθώς και σχετικά με τα μέτρα που έχουν ληφθεί.

Στο τμήμα 8.1 της ΕΕΕ, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει τα μέτρα που ελήφθησαν σε σχέση με περιπτώσεις υπόνοιας απάτης που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών εργασιών που εκτελέστηκαν έως την υποβολή της ΕΕΕ.

Όλες οι περιπτώσεις υπόνοιας απάτης που αφορούν τη λογιστική χρήση και έχουν εντοπιστεί από την ΑΕ θα πρέπει να αναφέρονται στις ειδικές εθνικές και ενωσιακές υπηρεσίες καταπολέμησης της απάτης, ενώ για τα πολυταμειακά προγράμματα θα πρέπει να υποδεικνύεται το σχετικό ταμείο.

Στην ΕΕΕ θα πρέπει να γνωστοποιείται αν οι περιπτώσεις υπόνοιας απάτης που εντοπίστηκαν από την ΑΕ²⁶ κοινοποιήθηκαν στην OLAF. Οι υπόνοιες απάτης πρέπει να αναφέρονται στην

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

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

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

²⁶ Οι ελεγκτές εκτελούν διοικητικές και όχι ποινικές διαδικασίες. Το πεδίο εφαρμογής της εξουσίας και της αρμοδιότητάς τους είναι επομένως μάλλον περιορισμένο όσον αφορά τον εντοπισμό των συγκεκριμένων περιστάσεων που συνδέονται με την εικαζόμενη δόλια δραστηριότητα. Επιπλέον, οι βασικοί στόχοι των

OLAF από την αρχή την οποία ορίζει το εκάστοτε κράτος μέλος σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 122 παράγραφος 2 του ΚΚΔ και τις κατ' εξουσιοδότηση και εκτελεστικές πράξεις που αναφέρονται σ' αυτή τη διάταξη²⁷.

Εφόσον επιτρέπεται από τους εθνικούς κανόνες για τις εν εξελίξει έρευνες, η ΑΕ θα πρέπει να συγκεντρώνει πληροφορίες σχετικά με τη φύση της απάτης και να αξιολογεί αν πρόκειται για συστημικό ζήτημα και, εάν ναι, κατά πόσον έχουν συσταθεί/ληφθεί μέτρα μετριασμού.

Η κατάσταση της υλοποίησης των δημοσιονομικών διορθώσεων σε σχέση με την απάτη ή τις υπόνοιες απάτης και οι πληροφορίες σχετικά με την αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής προς την Επιτροπή στην οποία περιλαμβάνονταν οι διορθώσεις θα πρέπει να αναφέρονται, κατά περίπτωση, στην ΕΕΕ.

Περισσότερες πληροφορίες και καθοδήγηση σχετικά με τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν από τις εθνικές αρχές (συμπεριλαμβανομένων των ΑΕ) σε σχέση με την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση περιπτώσεων απάτης είναι διαθέσιμες στη διεύθυνση <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Σύμφωνα με το πρότυπο ISA 240, «Οι ελεγκτές μπορεί να βρεθούν αντιμέτωποι με περιστάσεις που υποδεικνύουν ότι ενδέχεται να έχει διαπραχθεί απάτη. Στις περιπτώσεις αυτές, πρέπει να ενημερώνουν την αρμόδια αρχή χωρίς καθυστέρηση με σκοπό να ληφθούν περαιτέρω μέτρα.... Ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η πιθανή απάτη πλήττει ολόκληρο το σύστημα ή μόνο μέρος αυτού ή ότι υπάρχουν μία ή περισσότερες μεμονωμένες πιθανές περιπτώσεις απάτης. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να αντιδράσει με ταχείς ρυθμούς και να ενημερώσει τις αρμόδιες αρχές, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις περιστάσεις που αφορούν την υπόθεση (ή τις υποθέσεις). Ο ελεγκτής, βασιζόμενος στα αποδεικτικά στοιχεία που ανακαλύφθηκαν, πρέπει να αναλύει την κατάσταση με αυστηρό και ενδεδειγμένο τρόπο, να προβαίνει σε διάρθρωση των στοιχείων στα οποία βασίζεται το εύρημα και να αποφασίζει ποιος θα πρέπει να ενημερωθεί. Αρχικά, τα άτομα που πρέπει να ενημερωθούν είναι εκείνα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση του φορέα που υποβάλλεται σε έλεγχο, εφόσον δεν υπάρχουν υπόνοιες ότι εμπλέκονται στην υπόθεση (ή στις υποθέσεις). (...) Σε διαφορετική περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί την υπόθεση (ή τις υποθέσεις) απευθείας στις δικαστικές αρχές, με την επιφύλαξη τυχόν εθνικής νομοθεσίας σχετικής με την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου. Οι ελεγκτές πρέπει επίσης να ενημερώνουν τις αρμόδιες εθνικές αρχές που οφείλουν να ενημερώνουν την Επιτροπή (OLAF) σχετικά με παρατυπίες και περιπτώσεις υπόνοιες

ποινικών και των ελεγκτικών δραστηριοτήτων είναι διαφορετικοί. Ένας λογιστικός έλεγχος πράξεων έχει διοικητικό χαρακτήρα και στοχεύει στην αξιολόγηση της νομιμότητας και της κανονικότητας της υλοποίησης ενός έργου, ενώ μια ποινική διαδικασία έχει ως στόχο τον εντοπισμό και τη διερεύνηση των πράξεων με σκοπό την παροχή αποδεικτικών στοιχείων για την πρόθεση εξαπάτησης.

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

απάτης σύμφωνα με τους εφαρμοστέους τομεακούς κανόνες για την κοινοποίηση παρατυπιών.»²⁸

8.2 Κατά περίπτωση, γεγονότα που συνέβησαν μετά την υποβολή των λογαριασμών στην αρχή ελέγχου και πριν να διαβιβαστεί στην Επιτροπή η ετήσια έκθεση ελέγχου, δυνάμει του άρθρου 127 παράγραφος 5 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, και τα οποία ελήφθησαν υπόψη κατά τον καθορισμό του επιπέδου βεβαιότητας και τη σύνταξη γνώμης από την αρχή ελέγχου.

Η έννοια των μεταγενέστερων γεγονότων προέρχεται από το διεθνές λογιστικό πρότυπο 560, με τις αναγκαίες προσαρμογές για την επιμερισμένη διαχείριση στο πλαίσιο της πολιτικής συνοχής. Όπως ορίζεται στο εν λόγω πρότυπο, ένας από τους στόχους του ελεγκτή είναι «να ληφθούν επαρκή και κατάλληλα στοιχεία ελέγχου που θα αποδεικνύουν αν τα γεγονότα που σημειώθηκαν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή τα οποία απαιτούν προσαρμογή ή δημοσίευση στις οικονομικές καταστάσεις αντικατοπτρίζονται δεόντως στις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο υποβολής οικονομικών εκθέσεων». Στο πλαίσιο της επιμερισμένης διαχείρισης, ως «οικονομικές καταστάσεις» θα πρέπει να νοούνται οι λογαριασμοί που καταρτίζονται από την ΑΠ και υπό την ευθύνη αυτής. Η «ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων» αντιστοιχεί στην ημερομηνία κατά την οποία η ΑΠ υποβάλλει τους λογαριασμούς στην ΑΕ για τις τελικές επαληθεύσεις της.

Θεωρείται ότι η ΑΕ θα λάβει τους λογαριασμούς από την ΑΠ πριν από την υποβολή τους στην Επιτροπή, ώστε να είναι σε θέση να συναγάγει συμπεράσματα ως προς την πληρότητα, την ακρίβεια και την ειλικρίνειά τους. Κατά τη διάρκεια της περιόδου μεταξύ της παραλαβής αυτών των λογαριασμών και της κατάρτισης της γνώμης λογιστικού ελέγχου, μπορεί να περιέλθουν σε γνώση της ΑΕ γεγονότα που επηρεάζουν τα ποσά που δημοσιεύονται στους λογαριασμούς, ιδίως τις δαπάνες που έχουν δηλωθεί ως νόμιμες και κανονικές.

Για τον σκοπό αυτόν, η ΑΕ θα πρέπει «να εκτελεί τις διαδικασίες λογιστικών ελέγχων που έχουν σχεδιαστεί με σκοπό να ληφθούν επαρκή και κατάλληλα στοιχεία ελέγχου που αποδεικνύουν ότι όλα τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων [των λογαριασμών] και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή [της ΕΕΕ] τα οποία απαιτούν προσαρμογή ή δημοσίευση στις οικονομικές καταστάσεις [στους λογαριασμούς] έχουν εντοπιστεί». Όπως προβλέπεται επίσης στο πρότυπο ISA 560, η ΑΕ «δεν αναμένεται, ωστόσο, να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες λογιστικού ελέγχου για θέματα για τα οποία διαδικασίες λογιστικού ελέγχου που εκτελέστηκαν στο παρελθόν παρείχαν ικανοποιητικά αποτελέσματα».

Κάποια μεταγενέστερα γεγονότα ενδέχεται να επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τη λειτουργία των ΣΔΕ και/ή τις επιφυλάξεις (σε περιπτώσεις γνώμης με επιφύλαξη ή αρνητικής γνώμης)

²⁸ Εγχειρίδιο Ο ρόλος των ελεγκτών των κρατών μελών στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%205BEN%5D.doc>)

και, επομένως, η ΑΕ δεν μπορεί να τα αγνοήσει. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να αντιστοιχούν είτε σε θετικές δράσεις (π.χ. διορθωτικά μέτρα που εφαρμόστηκαν μετά την κατάρτιση των λογαριασμών από την ΑΠ και πριν από την υποβολή τους στην Επιτροπή) ή να έχουν αρνητικές επιπτώσεις (π.χ. ανεπάρκειες του συστήματος ή σφάλματα που εντοπίστηκαν κατά την περίοδο αυτή).

Κατά περίπτωση, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και άλλες ελεγκτικές εργασίες σε εθνικό ή ενωσιακό επίπεδο οι οποίες εκτελέστηκαν σε σχέση με τη λογιστική χρήση.

Για τα πολυταμειακά προγράμματα, για καθένα από τα αναφερόμενα μεταγενέστερα γεγονότα θα πρέπει να αναφέρεται το αντίστοιχο ταμείο.

Επιπλέον, η ΑΕ καλείται να συνοψίσει στο τμήμα 8 τις ελεγκτικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν και τα αποτελέσματα σχετικά με την αξιοπιστία των δεδομένων επίδοσης, βάσει των ελέγχων των συστημάτων ως προς τη ΒΑ6 (ιδίως την πτυχή της αξιοπιστίας των δεδομένων επίδοσης), τυχόν ειδικών θεματικών ελέγχων αξιοπιστίας των δεδομένων επίδοσης και ελέγχων των πράξεων.

9. Συνολικό επίπεδο βεβαιότητας

9.1 Αναφορά στο συνολικό επίπεδο βεβαιότητας όσον αφορά την ορθή λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου και επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο επιτεύχθηκε αυτό το επίπεδο από τον συνδυασμό των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων (όπως παρουσιάζεται στο τμήμα 10.1 κατωτέρω) και των λογιστικών ελέγχων των πράξεων (όπως παρουσιάζεται στο τμήμα 10.2 κατωτέρω). Κατά περίπτωση, η αρχή ελέγχου λαμβάνει επίσης υπόψη τα αποτελέσματα άλλων εθνικών ή ενωσιακών ελεγκτικών εργασιών που διενεργήθηκαν σε σχέση με τη λογιστική χρήση.

9.2 Εκτίμηση τυχόν μέτρων μετριασμού που έχουν εφαρμοστεί, όπως δημοσιονομικές διορθώσεις, και εκτίμηση της πιθανής ανάγκης λήψης συμπληρωματικών απαιτούμενων διορθωτικών μέτρων, τόσο από συστημική όσο και από δημοσιονομική σκοπιά.

Για τους σκοπούς της συνολικής βεβαιότητας που πρέπει να υποδείξει η ΑΕ στο **τμήμα 9.1**:

- Η βεβαιότητα σχετικά με τους λογαριασμούς βασίζεται στα αποτελέσματα των ελέγχων των λογαριασμών (και σε άλλες σχετικές πηγών πληροφοριών όπως περιγράφεται στο τμήμα 6.3 ανωτέρω) και τα σχετικά συμπεράσματα θα πρέπει να κοινοποιούνται στο τμήμα 6.3²⁹.
- Η βεβαιότητα όσον αφορά τη νομιμότητα και την κανονικότητα (N/K) των δαπανών βασίζεται στο ΣΠΣ που προκύπτει από τους ελέγχους των πράξεων λαμβάνοντας

²⁹ Όσον αφορά το στοιχείο της γνώμης λογιστικού ελέγχου που σχετίζεται με τους λογαριασμούς, περαιτέρω καθοδήγηση παρέχεται στο έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών (EGESIF 15_0016_02) όπως επικαιροποιήθηκε.

υπόψη την εφαρμογή των απαιτούμενων διορθώσεων πριν από την υποβολή των λογαριασμών (δηλαδή το ΥΣΠΣ – βλέπε τμήμα 5 ανωτέρω).

- Η βεβαιότητα όσον αφορά την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ βασίζεται στον συνδυασμό των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων (αξιολόγηση συστημάτων – βλέπε τμήμα 4 ανωτέρω) και των ελέγχων των πράξεων (ΣΠΣ – βλέπε τμήμα 5 ανωτέρω).

Στην περίπτωση των πολυταμειακών προγραμμάτων, η ΑΕ αναμένεται να επιβεβαιώσει ότι τα συμπεράσματα που συνάχθηκαν ισχύουν για όλα τα ταμεία ή, σε περίπτωση που παρατηρούνται διαφορές, να εξηγήσει με ποιον τρόπο κατέληξε σε συμπέρασμα για καθένα από τα ταμεία, βάσει της ανάλυσης των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών εργασιών που διενήργησε.

Το συνολικό επίπεδο βεβαιότητας αντανακλάται στη γνώμη λογιστικού ελέγχου (βλέπε τμήμα ΙΙΙ κατωτέρω) στην οποία μπορεί να αναφερθεί η ΑΕ σε αυτό το τμήμα.

Όσον αφορά το **τμήμα 9.2** συνιστάται η ΑΕ να περιγράφει τα διορθωτικά μέτρα που έλαβε το κράτος μέλος βάσει των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων και των ελέγχων των πράξεων που αναφέρθηκαν από την ΑΕ.

Γενικά, ένα ΣΠΣ πάνω από το επίπεδο σημαντικότητας επιβεβαιώνει τις ανεπάρκειες στο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου (κυρίως στο επίπεδο της ΒΑ4, τις διαχειριστικές επαληθεύσεις, αλλά επίσης ίσως και για άλλες βασικές απαιτήσεις). Σ' αυτή την περίπτωση, και ιδίως όταν το ΣΔΕ ταξινομείται στην κατηγορία 3 ή 4, προκειμένου να μετριαστεί ο κίνδυνος σημαντικών σφαλμάτων και για μελλοντικές αιτήσεις πληρωμής, η ΑΕ θα πρέπει να συνιστά στις αρμόδιες αρχές να εφαρμόζουν διορθωτικές ενέργειες με τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα να διαμορφώνουν ένα σχέδιο ενεργειών προς εφαρμογή εντός σαφών προθεσμιών πριν από την επόμενη δέσμη για την εξασφάλιση βεβαιότητας και να αντιμετωπίζουν τις ανεπάρκειες του συστήματος που εντοπίστηκαν. Αν έχει ήδη καταρτιστεί, το σχέδιο διορθωτικών ενεργειών θα πρέπει να περιγράφεται σαφώς και συνοπτικά στην ΕΕΕ (και στη δήλωση διαχείρισης της ΔΑ). Αν δεν έχει καταρτιστεί ακόμα, θα πρέπει να κοινοποιηθούν τουλάχιστον οι κύριοι τομείς των συνιστώμενων διορθωτικών ενεργειών (περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με το σχέδιο διορθωτικών ενεργειών και την εφαρμογή του θα πρέπει έπειτα να παρασχεθούν στην επόμενη ΕΕΕ, εκτός αν ζητηθούν νωρίτερα από την Επιτροπή).

ΙΙΙ.ΚΑΘΟΔΗΓΗΣΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗ ΓΝΩΜΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΕΤΗΣΙΩΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΕ ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ

1. Γνώμη λογιστικού ελέγχου

Η γνώμη λογιστικού ελέγχου παρέχεται ετησίως από την ΑΕ για κάθε πρόγραμμα, σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ, βασίζεται στα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου. Ο ΕΚΕ προβλέπει στο παράρτημα VIII το υπόδειγμα γνώμης λογιστικού ελέγχου προς χρήση, καλύπτοντας τα τρία στοιχεία της βεβαιότητας (λογαριασμούς, νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών που συμπεριλαμβάνονται στους

ετήσιους λογαριασμούς του προγράμματος και λειτουργία του ΣΔΕ). Προβλέπονται τρία είδη γνώμης:

- Ανεπιφύλακτη γνώμη
- Γνώμη με επιφύλαξη (είτε με περιορισμένο ή με σημαντικό αντίκτυπο)
- Αρνητική γνώμη

Η ΑΕ αναφέρει τη γνώμη λογιστικού ελέγχου της ανά πρόγραμμα στην ΕΕΕ και με τη μορφή δομημένων δεδομένων στο SFC 2014, υποδεικνύοντας τα πιθανά διαφορετικά επίπεδα βεβαιότητας για καθένα από τα τρία στοιχεία που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Αν εκδοθεί ανεπιφύλακτη γνώμη, αυτή ισχύει και για τα τρία στοιχεία της γνώμης λογιστικού ελέγχου, ανεξαιρέτως.

Για τα άλλα είδη γνώμης, δηλαδή την γνώμη με επιφύλαξη και την αρνητική γνώμη, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει στη γνώμη λογιστικού ελέγχου ποιο από τα τρία στοιχεία ή ποιος συνδυασμός αυτών (λογαριασμοί, Ν/Κ, ΣΔΕ) επηρεάζεται.

Βάσει πείρας, ο πίνακας που ακολουθεί αναφέρει, για τις συνηθέστερα αναφερόμενες περιπτώσεις, τη σύνδεση μεταξύ της γνώμης λογιστικού ελέγχου (σχετικά με την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ και τη νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών) και των συμπερασμάτων που προέκυψαν από ελέγχους των συστημάτων και ελέγχους των πράξεων. **Ο εν λόγω πίνακας είναι μόνον ενδεικτικός και υποχρεώνει την ΑΕ να χρησιμοποιεί την επαγγελματική της κρίση, ιδίως σε καταστάσεις που δεν προβλέπονται κατωτέρω ή σε περίπτωση που η ΑΕ εντοπίσει συγκεκριμένους παράγοντες μετριασμού, βάσει των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου.** Τα διορθωτικά μέτρα που εφαρμόστηκαν όπως αναφέρεται στον πίνακα ενδέχεται να αφορούν δημοσιονομικές διορθώσεις (που στοχεύουν στη μείωση του ΣΠΣ στο 2% ή χαμηλότερα) ή βελτιώσεις στο σύστημα/τις διαδικασίες για την αντιμετώπιση των ανεπαρκειών στο ΣΔΕ και την αποφυγή μελλοντικής επανάληψης των ίδιων παρατυπιών ή συνδυασμό και των δύο.

Πίνακας 1: Είδη της γνώμης λογιστικού ελέγχου που αναμένεται σε σχέση με τα στοιχεία της βεβαιότητας που αφορούν το ΣΔΕ, την Ν/Κ και τους λογαριασμούς³⁰ λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα αποτελέσματα ελέγχου και υποδεικνύοντας τα διορθωτικά μέτρα που χρειάζονται.

Είδος γνώμης λογιστικού ελέγχου	Στοιχείο της γνώμης λογιστικού ελέγχου και συνολική βεβαιότητα				Διορθωτικά μέτρα που χρειάζονται (βάσει των συμπερασμάτων της ΑΕ στην ΕΕΕ) (είτε δημοσιονομικές διορθώσεις ή βελτιώσεις στο σύστημα/τις διαδικασίες ή και τα δύο)
	Λειτουργία του ΣΔΕ (αποτελέσματα των ελέγχων των συστημάτων που επιβεβαιώνονται ή τροποποιούνται από τα αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων πράξεων – ΣΠΣ και/ή βελτιώσεις για την αντιμετώπιση ανεπαρκειών στο ΣΔΕ)		Νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών που πιστοποιούνται στους λογαριασμούς	Λογαριασμοί	
	Αποτελέσματα των ελέγχων συστημάτων	ΣΠΣ (Αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων πράξεων)	ΥΣΠΣ (ΣΠΣ που έχει μετριαστεί από τις δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν πριν από την υποβολή των λογαριασμών στην Επιτροπή)		
1- Ανεπιφύλακτη	Σύστημα στην κατηγορία 1 ή 2	και ΣΠΣ ≤ 2%	και ΥΣΠΣ ≤ 2%	και προσαρμογές που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς ≤ 2%	Διορθώσεις των μεμονωμένων σφαλμάτων στο δείγμα
2 - Με επιφύλαξη (επιφύλαξη με περιορισμένο αντίκτυπο)	Σύστημα στην κατηγορία 2	και/ή 2% < ΣΠΣ < 5%	μη διαθέσιμο ³¹	μη διαθέσιμο	Διορθώσεις των μεμονωμένων σφαλμάτων στο δείγμα Βελτιώσεις για την αντιμετώπιση τυχόν ανεπαρκειών στο ΣΔΕ

³⁰ Όσον αφορά τη βεβαιότητα σχετικά με τους λογαριασμούς, περαιτέρω καθοδήγηση παρέχεται στο έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με τους λογιστικούς ελέγχους των λογαριασμών (EGESIF_15_0016) όπως επικαιροποιήθηκε.

³¹ Όσον αφορά το στοιχείο της βεβαιότητας σχετικά με τη νομιμότητα/κανονικότητα και τους λογαριασμούς, η γνώμη λογιστικού ελέγχου είναι είτε με επιφύλαξη/αρνητική (σημαντικό επίπεδο υπολειμματικού σφάλματος) ή όχι. Κάθε προσαρμογή ή υπολειμματικό σφάλμα άνω της σημαντικότητας για δαπάνες που έχουν πιστοποιηθεί στους ετήσιους λογαριασμούς θεωρείται εγγενώς σημαντικό πρόβλημα.

Είδος γνώμης λογιστικού ελέγχου	Στοιχείο της γνώμης λογιστικού ελέγχου και συνολική βεβαιότητα				Διορθωτικά μέτρα που χρειάζονται (βάσει των συμπερασμάτων της ΑΕ στην ΕΕΕ) (είτε δημοσιονομικές διορθώσεις ή βελτιώσεις στο σύστημα/τις διαδικασίες ή και τα δύο)
	Λειτουργία του ΣΔΕ (αποτελέσματα των ελέγχων των συστημάτων που επιβεβαιώνονται ή τροποποιούνται από τα αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων πράξεων – ΣΠΣ και/ή βελτιώσεις για την αντιμετώπιση ανεπαρκειών στο ΣΔΕ)		Νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών που πιστοποιούνται στους λογαριασμούς	Λογαριασμοί	
	Αποτελέσματα των ελέγχων συστημάτων	ΣΠΣ (Αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων πράξεων)	ΥΣΠΣ (ΣΠΣ που έχει μετριαστεί από τις δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν πριν από την υποβολή των λογαριασμών στην Επιτροπή)		
3 - Με επιφύλαξη (επιφύλαξη με σημαντικό αντίκτυπο)	Σύστημα στην κατηγορία 3	και/ή $5\% \leq \text{ΣΠΣ} \leq 10\%$	και/ή $\text{ΥΣΠΣ} > 2\%$	και/ή προσαρμογές που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς $> 2\%$	Οι κατά παρέκταση δημοσιονομικές διορθώσεις για να γίνει το ΥΣΠΣ μικρότερο ή ίσο του 2%, λαμβανομένων υπόψη των διορθώσεων που έχουν ήδη εφαρμοστεί ως αποτέλεσμα των ελέγχων της ΑΕ (συμπεριλαμβανομένων των διορθώσεων μεμονωμένων σφαλμάτων στο δείγμα) + σχέδιο διορθωτικών ενεργειών για την αντιμετώπιση τυχόν ανεπαρκειών στο ΣΔΕ + εφαρμογή των προσαρμογών που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς
4 - Αρνητική	Σύστημα στην κατηγορία 4	και/ή $\text{ΣΠΣ} > 10\%$	και/ή $\text{ΥΣΠΣ} > 2\%$	και/ή προσαρμογές που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς $> 2\%$	

Ο πίνακας 1 παραπάνω παρέχει καθοδήγηση για την αξιολόγηση του επιπέδου βεβαιότητας για τα τρία στοιχεία της γνώμης λογιστικού ελέγχου στην περίπτωση απλών καταστάσεων. Για παράδειγμα, αν η ΑΕ θεωρεί ότι το ΣΔΕ είναι στην κατηγορία 1 ή 2 και το ΣΠΣ και το ΥΣΠΣ βρίσκονται χαμηλότερα ή στο ίδιο επίπεδο σημαντικότητας με το 2%, η γνώμη λογιστικού ελέγχου για το ΣΔΕ και την Ν/Κ μπορεί να είναι ανεπιφύλακτη (εκτός αν η ΑΕ θεωρεί ότι για τις απαιτούμενες βελτιώσεις και διορθωτικές ενέργειες για ένα ΣΔΕ που αξιολογήθηκε στην κατηγορία 2 πρέπει να προστεθεί επιφύλαξη).

Παρόλα αυτά, κατά τον σχηματισμό της γνώμης λογιστικού ελέγχου, η ΑΕ πρέπει να λάβει υπόψη τα διαφορετικά επίπεδα βεβαιότητας και τα αποτελέσματα που λήφθηκαν από τους ελέγχους για κάθε στοιχείο της γνώμης λογιστικού ελέγχου. Σε περίπτωση που έχουν εφαρμοστεί διορθωτικά μέτρα σε επίπεδο συστήματος/ Ν/Κ κατά τον χρόνο ανάπτυξης της γνώμης λογιστικού ελέγχου, η ΑΕ μπορεί ενδεχομένως να αναθεωρήσει την αρχική της αξιολόγηση βάσει των διαθέσιμων αποτελεσμάτων του λογιστικού ελέγχου και των αποδεικτικών στοιχείων που λήφθηκαν. Μπορεί να προκύψουν αρκετές περιπτώσεις:

- Αν το ΣΔΕ ταξινομηθεί στην κατηγορία 1 ή 2 και/ή το ΣΠΣ είναι άνω του 2%, αυτό δείχνει ότι, παρά τη θετική αξιολόγηση που προέκυψε από τους ελέγχους των συστημάτων που διενήργησε η ΑΕ, το ΣΔΕ δεν είναι στην πράξη επαρκώς αποτελεσματικό στην πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση παρατυπιών. Η γνώμη λογιστικού ελέγχου με επιφύλαξη θεωρείται ως εκ τούτου γενικά κατάλληλη για το ΣΔΕ (πιθανώς μόνο με περιορισμένο αντίκτυπο, αν το αναφερόμενο ΣΠΣ είναι μεταξύ 2%-5%). Παρόλα αυτά, αν το ΥΣΠΣ είναι άνω του 2%, οι επιφυλάξεις θεωρείται ότι έχουν σημαντικό αντίκτυπο για την Ν/Κ).
- Παρόλα αυτά, στην προηγούμενη περίπτωση, αν έχουν εφαρμοστεί από το κράτος μέλος κατάλληλα διορθωτικά μέτρα (δηλαδή, δημοσιονομικές διορθώσεις, μεμονωμένες ή κατά παρέκταση, για να γίνει το ΥΣΠΣ μικρότερο ή ίσο του 2%) πριν από την οριστικοποίηση της ΕΕΕ, η ΑΕ μπορεί να εκδώσει γνώμη με επιφύλαξη μόνο με περιορισμένο αντίκτυπο λόγω των βελτιώσεων που χρειάζονται στο ΣΔΕ, ενώ η πτυχή της Ν/Κ δεν χρειάζεται επιφύλαξη (το ΥΣΠΣ έχει γίνει μικρότερο ή ίσο του 2%).
- Εναλλακτικά, αν επιπλέον των απαιτούμενων δημοσιονομικών διορθώσεων, θεωρείται ότι χρειάζεται να εφαρμοστούν διορθωτικές ενέργειες με αποτέλεσμα βελτιώσεις στην αντιμετώπιση ανεπαρκειών στο ΣΔΕ (ανάλογα με τη φύση και το είδος των σφαλμάτων που οδηγούν σε ΣΠΣ άνω του 2% και τη σοβαρότητα του ΣΠΣ), μπορεί να παρασχεθεί ανεπιφύλακτη γνώμη (δηλαδή και για το ΣΔΕ και για τη Ν/Κ).
- Θα πρέπει να κοινοποιηθεί γνώμη με επιφύλαξη με σημαντικό αντίκτυπο όταν το ΣΔΕ έχει αξιολογηθεί στην κατηγορία 3 και/ή το ΣΠΣ είναι άνω του 5%. Παρόλα αυτά, η επιφύλαξη μπορεί να περιοριστεί στο ΣΔΕ όταν το ΥΣΠΣ έχει γίνει 2% ή μικρότερο μέσω κατάλληλων (μεμονωμένων και/ή κατά παρέκταση) δημοσιονομικών

διορθώσεων πριν από την υποβολή της δέσμης για την εξασφάλιση βεβαιότητας στην Επιτροπή. Αν επιπλέον η ΑΕ έχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία της αποτελεσματικής εφαρμογής διορθωτικών μέτρων σχετικά με τις ανεπάρκειες του συστήματος και μπορεί ακόμα και να δοκιμάσει την αποτελεσματική εφαρμογή τους πριν οριστικοποιηθεί η ΕΕΕ, η ΑΕ μπορεί να αποφασίσει να εκδώσει γενικά ανεπιφύλακτη γνώμη. Εναλλακτικά, αν τα διορθωτικά μέτρα σχετικά με τις ανεπάρκειες του συστήματος δεν εφαρμόστηκαν, η γνώμη λογιστικού ελέγχου αναμένεται να παραμείνει με επιφύλαξη λόγω της επιφύλαξης για το ΣΔΕ, ακόμα κι αν το ΥΣΠΣ έχει γίνει μικρότερο ή ίσο του 2%, εφόσον το ΣΔΕ συνεχίζει να δημιουργεί δαπάνες που εμπεριέχουν κίνδυνο σφάλματος άνω του 5%.

- Αν η ΑΕ προσδιορίσει σημαντικά σφάλματα στους λογαριασμούς, η γνώμη θα πρέπει να είναι με επιφύλαξη, ακόμα κι αν το ΣΔΕ είναι στην κατηγορία 1 ή 2 και τόσο το ΣΠΣ όσο και το ΥΣΠΣ είναι ίσα ή μικρότερα του επιπέδου σημαντικότητας του 2%. Η επιφύλαξη σ' αυτή την περίπτωση αναφέρεται μόνο στην ακρίβεια, την πληρότητα και/ή την ορθότητα των λογαριασμών.

2. Είδη γνώμης λογιστικού ελέγχου

Ανεπιφύλακτη γνώμη:

Κατά τη γνώμη μου, και με βάση τις ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν:

- η εικόνα που παρέχουν οι λογαριασμοί είναι ακριβής και αληθής, όπως καθορίζεται από το άρθρο 29 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014·

- οι δαπάνες στους λογαριασμούς για τις οποίες ζητείται επιστροφή από την Επιτροπή είναι νόμιμες και κανονικές·

- τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου που έχουν τεθεί σε εφαρμογή λειτουργούν με ορθό τρόπο.

Οι ελεγκτικές εργασίες που διεξήχθησαν δεν θέτουν υπό αμφισβήτηση τις διαβεβαιώσεις που διατυπώνονται στη δήλωση διαχείρισης.

[Η αρχή ελέγχου μπορεί επίσης να συμπεριλάβει έμφαση επί ειδικού θέματος, χωρίς να επηρεάζεται η γνώμη της, όπως προβλέπεται από τα διεθνώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα. Άρνηση γνώμης μπορεί να προβλεφθεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις.]

Γνώμη με επιφύλαξη:

Κατά τη γνώμη μου, και με βάση τις ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν:

- η εικόνα που παρέχουν οι λογαριασμοί είναι ακριβής και αληθής, όπως καθορίζεται από το άρθρο 29 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014·

- οι δαπάνες στους λογαριασμούς για τις οποίες ζητείται επιστροφή από την Επιτροπή είναι νόμιμες και κανονικές·

- το σύστημα διαχείρισης και ελέγχου που έχει τεθεί σε εφαρμογή λειτουργεί με ορθό τρόπο, εξαιρουμένων των ακόλουθων πτυχών [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]:

σε σχέση με ουσιώδη ζητήματα που σχετίζονται με τους λογαριασμούς: ...

και/ή [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]

σε σχέση με ουσιώδη θέματα που αφορούν τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών στους λογαριασμούς για τις οποίες έχει ζητηθεί επιστροφή από την Επιτροπή: ...

και/ή [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει] σε σχέση με ουσιώδη θέματα που άπτονται της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου:

Ως εκ τούτου, εκτιμώ ότι ο αντίκτυπος της/των επιφύλαξης/-εων είναι [περιορισμένος] / [σημαντικός]. [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]

Ο αντίκτυπος αυτός αντιστοιχεί στο [ποσό σε ευρώ και %] των συνολικών δηλωθεισών δαπανών. Η συνεισφορά της Ένωσης που επηρεάζεται ανέρχεται συνεπώς σε ... [ποσό σε ευρώ].

Οι ελεγκτικές εργασίες που διεξήχθησαν δεν θέτουν / θέτουν [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει] υπό αμφισβήτηση τις διαβεβαιώσεις που διατυπώνονται στη δήλωση διαχείρισης.

[Όταν οι ελεγκτικές εργασίες που διεξήχθησαν θέτουν υπό αμφισβήτηση τις διαβεβαιώσεις που διατυπώνονται στη δήλωση διαχείρισης, η αρχή ελέγχου γνωστοποιεί στην παρούσα παράγραφο τις πτυχές που οδηγούν στο συμπέρασμα αυτό.]

[Η αρχή ελέγχου μπορεί επίσης να συμπεριλάβει έμφαση επί ειδικού θέματος, χωρίς να επηρεάζεται η γνώμη της, όπως προβλέπεται από τα διεθνώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα. Άρνηση γνώμης μπορεί να προβλεφθεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις.]

Η ΑΕ θα πρέπει:

- να αναλύει και να εξηγεί τις επιφυλάξεις·
- να εκτιμά τις επιπτώσεις τους: περιορισμένες ή σημαντικές·
- να προσδιορίζει ποσοτικά τις επιπτώσεις, σε σχέση με τις δαπάνες που δηλώθηκαν και σε απόλυτους όρους.

Γενικά, η ποσοτικοποίηση των επιπτώσεων αντιστοιχεί στο ΥΣΠΣ (ως %) πολλαπλασιαζόμενο με τις δαπάνες που έχουν πιστοποιηθεί στους λογαριασμούς (ως ποσό), εκτός αν η επιφύλαξη αφορά μόνο τους λογαριασμούς. Σ' αυτή την περίπτωση, η ποσοτικοποίηση των επιπτώσεων είναι το πλήρες ποσό που έχει εντοπίσει η ΑΕ ως εσφαλμένο στους λογαριασμούς.

Επιπλέον, όταν η επιφύλαξη αφορά μόνο το ΣΔΕ (μέρος αυτού), συνιστάται η ΑΕ να αναφέρει τα ποσά που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς και αφορούν το ΣΔΕ (το συγκεκριμένο μέρος του) και να εκτιμά τα ποσά που επηρεάζονται από την επιφύλαξη³².

Όπως αναφέρεται στον πίνακα στο τμήμα III.1 ανωτέρω, ο χαρακτηρισμός των επιπτώσεων μιας επιφύλαξης για το ΣΔΕ ως «περιορισμένων» θεωρείται κατάλληλος όταν αφορά παρατυπίες (που δεν έχουν ακόμα διορθωθεί στους λογαριασμούς) υψηλότερες του 2% αλλά χαμηλότερες του 5% των συνολικών δαπανών που πιστοποιήθηκαν στους λογαριασμούς. Εάν αυτές οι παρατυπίες ισούνται με το 5% των συνολικών δαπανών που πιστοποιήθηκαν στους λογαριασμούς ή το υπερβαίνουν, η αντίστοιχη επιφύλαξη θα πρέπει να εκτιμάται ως «σημαντική». Το ίδιο σκεπτικό ισχύει όταν το ακριβές ποσό των παρατυπιών δεν μπορεί να προσδιοριστεί ποσοτικά με ακρίβεια από την ΑΕ και χρησιμοποιείται κατ' αποκοπή ποσό. Αυτό μπορεί να ισχύει στην περίπτωση ανεπαρκειών του συστήματος.

Όσον αφορά την επιφύλαξη για την Ν/Κ, σε όλες τις περιπτώσεις όπου το ΥΣΠΣ είναι άνω του 2%, η επίπτωση θεωρείται σημαντική. Ομοίως, κάθε επιφύλαξη για τους λογαριασμούς θεωρείται ότι έχει σημαντική επίπτωση.

Όπως εξηγείται στο τμήμα αυτό, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει σαφώς αν η επιφύλαξη συνδέεται με τους λογαριασμούς, τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών ή με το σύστημα διαχείρισης και ελέγχου.

Σε περίπτωση πολυταμειακών προγραμμάτων και όταν η κατάσταση είναι διαφορετική ανάλογα με το ταμείο, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει αν και με ποιον τρόπο ισχύουν οι επιφυλάξεις για το κάθε ταμείο.

Αρνητική γνώμη:

Κατά τη γνώμη μου, και με βάση τις ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν:

- οι λογαριασμοί αποδίδουν / δεν αποδίδουν [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει] πιστή και πραγματική εικόνα, όπως καθορίζεται από το άρθρο 29 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014·

- οι δαπάνες στους λογαριασμούς για τις οποίες ζητείται η επιστροφή από την Επιτροπή είναι

³² Αυτό μπορεί να γίνει, για παράδειγμα, με βάση το ΣΠΣ, σε κατ' αποκοπή βάση, κ.λπ.

/ δεν είναι [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει] νόμιμες και κανονικές·

- το σύστημα διαχείρισης και ελέγχου που έχει τεθεί σε εφαρμογή λειτουργεί / δεν λειτουργεί [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει] με ορθό τρόπο.

Η παρούσα αρνητική γνώμη βασίζεται στις ακόλουθες πτυχές [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]:

σε σχέση με ουσιώδη ζητήματα που σχετίζονται με τους λογαριασμούς:

και/ή [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]

σε σχέση με ουσιώδη θέματα που αφορούν τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών στους λογαριασμούς για τις οποίες έχει ζητηθεί επιστροφή από την Επιτροπή: ...

και/ή [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]

σε σχέση με ουσιώδη θέματα που άπτονται της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου: ...

Οι ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν θέτουν υπό αμφισβήτηση τις διαβεβαιώσεις που διατυπώνονται στη δήλωση διαχείρισης ως προς τις ακόλουθες πτυχές:...

[Η αρχή ελέγχου μπορεί επίσης να συμπεριλάβει έμφαση επί ειδικού θέματος, χωρίς να επηρεάζεται η γνώμη της, όπως προβλέπεται από τα διεθνώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα. Άρνηση γνώμης μπορεί να προβλεφθεί σε εξαιρετικές περιπτώσεις.]

Οι παραπάνω διευκρινίσεις σχετικά με την ποσοτικοποίηση των επιπτώσεων των επιφυλάξεων ισχύει και για τις αρνητικές γνώμες.

Επιπλέον, και ειδικότερα σε περιπτώσεις γνώμης με επιφύλαξη ή αρνητικής γνώμης, η ΑΕ αναμένεται να υποδεικνύει τα διορθωτικά μέτρα που προβλέπεται να ληφθούν ή έχουν ληφθεί από τις διάφορες εμπλεκόμενες αρχές. Η ΑΕ θα πρέπει να ελέγξει αν οι εν λόγω ενέργειες έχουν όντως υλοποιηθεί και να υποβάλει έκθεση το επόμενο έτος σχετικά με την εφαρμογή των σημείων 4.5 και 5.12 της ΕΕΕ.

Κατά την κατάρτιση της γνώμης λογιστικού ελέγχου και κατά τον καθορισμό των επιπέδων βεβαιότητας, θα πρέπει να εφαρμόζεται η κατάλληλη επαγγελματική κρίση, ώστε να αποφασιστεί αν η σοβαρότητα των συμπερασμάτων δικαιολογεί τη διατύπωση γνώμης με επιφύλαξη ή αρνητικής γνώμης.

Περιορισμός πεδίου εφαρμογής

Περιορισμός του πεδίου εφαρμογής θα πρέπει να εκδίδεται όταν, βάσει εξωτερικών παραγόντων³³, η ΑΕ δεν μπορεί να εκτελέσει όλες τις απαραίτητες ελεγκτικές εργασίες που

³³ Για παράδειγμα, άρνηση ελεγχόμενου να παράσχει πρόσβαση σε έγγραφα.

είχαν προγραμματιστεί και οι οποίες θα της είχαν επιτρέψει να καταρτίσει μια αξιόπιστη και αιτιολογημένη γνώμη λογιστικού ελέγχου για οποιοδήποτε από τα τρία στοιχεία της.

Όταν κρίνεται απαραίτητος ο **περιορισμός του πεδίου εφαρμογής**, η ΑΕ θα πρέπει να εκτιμήσει την επίπτωση (αν υπάρχει) στις δαπάνες που έχουν πιστοποιηθεί στους λογαριασμούς³⁴. Σε περίπτωση που εκτιμάται ότι οι επιπτώσεις είναι ουσιώδεις, δεν μπορεί να εκδοθεί ανεπιφύλακτη γνώμη. Η ΑΕ θα πρέπει σε τέτοιες περιπτώσεις να εκδίδει γνώμη με επιφύλαξη ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, να εξετάζει την άρνηση γνώμης.

Άρνηση γνώμης

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η ΑΕ μπορεί να υποβάλει άρνηση γνώμης. Αυτή η περίπτωση ισχύει μόνον όταν η ΑΕ δεν είναι σε θέση να διενεργήσει έλεγχο των λογαριασμών (βλέπε κατωτέρω για μηδενικούς λογαριασμούς), των δαπανών που δηλώθηκαν ή της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου λόγω εξωτερικών παραγόντων που δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητες της ΑΕ. Στις περιπτώσεις αυτές, η ΑΕ θα πρέπει να εξηγεί για ποιον λόγο δεν μπόρεσε να καταρτίσει γνώμη λογιστικού ελέγχου.

Η άρνηση γνώμης θα πρέπει να έχει την ακόλουθη διατύπωση:

Λόγω της σπουδαιότητας του ζητήματος που περιγράφεται στην παράγραφο ανωτέρω, δεν κατέστη εφικτό να λάβω επαρκή και κατάλληλα στοιχεία ελέγχου που θα αποτελούσαν τη βάση για μια γνώμη λογιστικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, δεν εκφράζω γνώμη λογιστικού ελέγχου λόγω του περιορισμού του πεδίου εφαρμογής στα παρακάτω στοιχεία:

– τους λογαριασμούς·

και/ή [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]

– τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών στους λογαριασμούς για τις οποίες έχει ζητηθεί επιστροφή από την Επιτροπή·

και/ή [να διαγραφεί ό,τι δεν ισχύει]

– τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου.

Άρνηση γνώμης σε περίπτωση που δεν δηλώθηκαν δαπάνες στην Επιτροπή κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης:

Σε περίπτωση που δεν έχουν δηλωθεί στην Επιτροπή δαπάνες όσον αφορά τη λογιστική χρήση και η ΑΠ δεν αναφέρει ποσά συνεισφορών των προγραμμάτων που καταβλήθηκαν σε μέσα χρηματοοικονομικής τεχνικής βάσει του άρθρου 41 παράγραφος 1 του ΚΚΔ ούτε ποσά προκαταβολών κρατικής ενίσχυσης βάσει του άρθρου 131 παράγραφος 4 του ΚΚΔ στους

³⁴ Η εκτίμηση μπορεί να βασιστεί στα ποσά στους λογαριασμούς για τα οποία δεν στάθηκε δυνατό να εκτελεστούν οι απαραίτητες ελεγκτικές εργασίες.

λογαριασμούς, κρίνεται ενδεδειγμένη η **άρνηση γνώμης** (που καλύπτει και τα 3 στοιχεία της γνώμης).

Αυτό ισχύει ακόμα κι αν η ΑΕ έχει ενδεχομένως ήδη εκτελέσει ορισμένους ελέγχους συστημάτων. Αποτελέσματα αυτών των ελέγχων πρέπει να αναφέρονται στο τμήμα 4 της ΕΕΕ. Παρόλα αυτά, καθώς δεν έχουν πιστοποιηθεί ποσά στους λογαριασμούς, κρίνεται ενδεδειγμένη η **άρνηση γνώμης** (λόγω των λογαριασμών και της Ν/Κ).

Αυτή η προσέγγιση δεν ισχύει για περιπτώσεις περιορισμένων δαπανών που δηλώθηκαν στην Επιτροπή όσον αφορά τη λογιστική χρήση. Σε τέτοιες περιπτώσεις η ΑΕ θα πρέπει να εκδίδει γνώμη λογιστικού ελέγχου βάσει των ελεγκτικών εργασιών που εκτέλεσε.

3. Πολυταμειακά προγράμματα, κοινά συστήματα και διαφορετικές γνώμες λογιστικού ελέγχου ανά πρόγραμμα

Στην περίπτωση πολυταμειακού προγράμματος, η γνώμη λογιστικού ελέγχου ισχύει για όλα τα ταμεία αυτού του προγράμματος.

Στην περίπτωση αρκετών προγραμμάτων που έχουν ομαδοποιηθεί και καλύπτονται από το ίδιο ΣΔΕ, ο ΚΚΔ δίνει στην ΑΕ τη δυνατότητα να αναφέρει ένα ΣΠΣ βάσει ενός ενιαίου δείγματος που καλύπτει αυτά τα ομαδοποιημένα προγράμματα και μία ΕΕΕ για τα ομαδοποιημένα προγράμματα. Παρόλα αυτά, πρέπει να εκδοθούν μεμονωμένες γνώμες για κάθε πρόγραμμα σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ³⁵. Το είδος της γνώμης λογιστικού ελέγχου μπορεί επομένως να διαφέρει από πρόγραμμα σε πρόγραμμα, παρά την ομαδοποίηση των προγραμμάτων. Πράγματι, αν οι έλεγχοι των συστημάτων ή η ανάλυση των σφαλμάτων που εντοπίζονται στο τυχαίο δείγμα με το ίδιο ΣΔΕ δείχνουν συγκεκριμένες ανεπάρκειες για ένα μόνο πρόγραμμα (ή ορισμένα προγράμματα) που περιλαμβάνεται σ' αυτό το ίδιο σύστημα, η ΑΕ μπορεί να εξετάσει τη διαφοροποίηση της γνώμης λογιστικού ελέγχου για αυτό ή για αυτά τα συγκεκριμένα προγράμματα³⁶. Για τον σκοπό αυτό, το SFC2014 δίνει στην ΑΕ τη δυνατότητα να εισαγάγει διαφορετικές γνώμες λογιστικού ελέγχου για κάθε πρόγραμμα με το ίδιο ΣΔΕ. Η ΑΕ αναμένεται να εξηγήσει στην ΕΕΕ τα αποδεικτικά στοιχεία και τα πορίσματα του ελέγχου που στηρίζουν τις διαφοροποιημένες γνώμες λογιστικού ελέγχου εντός του ίδιου ΣΔΕ.

³⁵ Το άρθρο 127 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 αναφέρει ότι «*Η αρχή ελέγχου συντάσσει:*
α) γνώμη λογιστικού ελέγχου ... β) έκθεση ελέγχου ... Όταν ένα κοινό σύστημα διαχείρισης και ελέγχου εφαρμόζεται σε περισσότερα του ενός επιχειρησιακά προγράμματα, τα στοιχεία που απαιτούνται βάσει του σημείου β) του πρώτου εδαφίου μπορούν να ομαδοποιηθούν σε μια ενιαία έκθεση».

³⁶ Υπό την προϋπόθεση ότι η ΑΕ έχει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου για να συντάξει διαφοροποιημένες γνώμες λογιστικού ελέγχου για τα προγράμματα στο ενιαίο δείγμα για το ίδιο ΣΔΕ, βλέπε επίσης το τμήμα 5.3 όσον αφορά το δείγμα.

4. Ανεπαρκής γνώμη λογιστικού ελέγχου

Μεταξύ άλλων, η Επιτροπή θεωρεί ανεπαρκή γνώμη λογιστικού ελέγχου τις παρακάτω περιπτώσεις:

- Ανεπιφύλακτη γνώμη παρόλο που δεν δηλώθηκαν στην Επιτροπή δαπάνες για τη λογιστική χρήση αναφοράς (βλέπε επίσης άρνηση γνώμης ανωτέρω)
- Ανεπιφύλακτη γνώμη παρόλο που δεν εκτελέστηκαν έλεγχοι πράξεων στις δαπάνες της λογιστικής χρήσης αναφοράς
- Ανεπιφύλακτη γνώμη παρόλο που η ΑΕ δεν έχει ελέγξει σημαντικό μέρος των πράξεων στο δείγμα (σημαντική επίπτωση στο ΣΠΣ)
- Ανεπιφύλακτη γνώμη μολονότι το συνολικό ποσοστό σφάλματος υπερέβαινε το επίπεδο σημαντικότητας και/ή είχαν εντοπιστεί σημαντικές αδυναμίες στους ελέγχους των συστημάτων, χωρίς να ληφθούν τα ανάλογα διορθωτικά μέτρα (πρβλ. τμήμα II.5 του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης) από τις εθνικές αρχές εγκαίρως, δηλαδή πριν από τη δημοσιοποίηση της γνώμης λογιστικού ελέγχου
- Περιορισμός του πεδίου εφαρμογής όταν η ΑΕ θεωρεί ότι το δείγμα των ελέγχων των πράξεων δεν είναι αντιπροσωπευτικό και η ΑΕ δεν αύξησε το δείγμα της / δεν έλαβε συμπληρωματικό δείγμα
- Άρνηση γνώμης, επειδή δεν είχαν ολοκληρωθεί οι διαδικασίες αντιπαράθεσης για τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων / άλλους λογιστικούς ελέγχους.

IV. ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΝΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΙ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΞΙΟΠΙΣΤΑ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΟΣΤΑ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΕΤΗΣΙΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το τμήμα αυτό στοχεύει να παρέχει καθοδήγηση στις αρχές του κράτους μέλους, δηλαδή στις αρχές ελέγχου (ΑΕ), όσον αφορά την αντιμετώπιση και την αξιολόγηση των σφαλμάτων που εντοπίζονται στο πλαίσιο των λογιστικών ελέγχων που εκτελούνται από τις ΑΕ, ιδίως των ελέγχων των πράξεων. Αυτό το τμήμα παρέχει επίσης διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό του συνολικού ποσοστού σφάλματος, του υπολειμματικού συνολικού ποσοστού σφάλματος, τα σχετικά διορθωτικά μέτρα και την επίπτωσή τους στη γνώμη λογιστικού ελέγχου της ΑΕ που υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) του ΚΚΔ.

Επιπλέον, το τμήμα αυτό παρέχει επίσης συμπληρωματικές πληροφορίες για τα παρακάτω έγγραφα καθοδήγησης της Επιτροπής:

- *έγγραφο καθοδήγησης για τις μεθόδους δειγματοληψίας των αρχών ελέγχου (EGESIF_16-0014-01 της 20/1/2017 και μεταγενέστερες τροποποιήσεις του), στο εξής «έγγραφο καθοδήγησης για τη δειγματοληψία»*
- *έγγραφο καθοδήγησης για τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών (EGESIF 15_0016), όπως επικαιροποιήθηκε*
- *έγγραφο καθοδήγησης για τα ανακληθέντα ποσά, τα ανακτηθέντα ποσά, τα προς ανάκτηση ποσά και τα μη ανακτήσιμα ποσά (EGESIF 15_0017), όπως επικαιροποιήθηκε.*

1. Αξιολόγηση σφαλμάτων

1.1 Επισκόπηση στα είδη των σφαλμάτων

Όπως απαιτείται από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, συγκεκριμένα το ISA 530, η ΕΕΕ θα πρέπει να παρουσιάζει την αξιολόγηση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στο πλαίσιο των ελέγχων των πράξεων της ΑΕ, επιπλέον των διορθωτικών ενεργειών και μέτρων (βλέπε τμήμα IV.3 παρακάτω). Τα σφάλματα που εντοπίστηκαν σ' αυτούς τους ελέγχους μπορεί να είναι τυχαία, συστημικά, γνωστά ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ανώμαλα. Αυτές οι έννοιες εξηγούνται στα παρακάτω τμήματα.

Μετά την αξιολόγηση των σφαλμάτων, η ΑΕ θα πρέπει να υπολογίζει το ΣΠΣ (το συνολικό ποσοστό σφάλματος) και το ΥΣΠΣ (το υπολειμματικό ποσοστό σφάλματος λαμβανομένων υπόψη των διορθώσεων που εφαρμόστηκαν), όπως εξηγείται στα τμήματα IV.2 και IV.4 κατωτέρω. Η ΑΕ θα πρέπει να προσπαθήσει να προγραμματίσει τις εργασίες της έτσι ώστε η αξιολόγηση να γίνει ορθά και το κράτος μέλος να μπορεί να λάβει τα διορθωτικά μέτρα έγκαιρα, δηλαδή πριν από την υποβολή της δέσμης για την εξασφάλιση βεβαιότητας, και να τα μεταφέρει στους λογαριασμούς του προγράμματος. Η επαγγελματική κρίση που χρησιμοποιείται από την ΑΕ για την αξιολόγηση σφαλμάτων θα πρέπει να εξηγείται στην ΕΕΕ.

1.2 Τυχαία σφάλματα

Τα σφάλματα που η ΑΕ δεν θεωρεί συστημικά, γνωστά ή ανώμαλα χαρακτηρίζονται τυχαία σφάλματα. Ο όρος αυτός περιλαμβάνει την πιθανότητα τέτοια τυχαία σφάλματα που εντοπίζονται στο ελεγχθέν δείγμα να βρίσκονται επίσης και στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό, δεδομένου ότι το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω σφάλματα πρέπει να περιλαμβάνονται στην προβολή των σφαλμάτων – βλέπε τμήμα IV.2 κατωτέρω.

Ο υπολογισμός της πρόβλεψης τυχαίων σφαλμάτων διαφέρει ανάλογα με τη μέθοδο δειγματοληψίας που επιλέχθηκε, όπως περιγράφεται στο έγγραφο καθοδήγησης για τις μεθόδους δειγματοληψίας των ΑΕ.

1.3 Συστημικά σφάλματα

Τα συστημικά σφάλματα είναι σφάλματα που εντοπίστηκαν στο ελεγχθέν δείγμα, έχουν επιπτώσεις στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό και προκύπτουν σε σαφώς καθορισμένες περιστάσεις παρόμοιου χαρακτήρα. Συνδέονται συνήθως με αναποτελεσματικές διαδικασίες ελέγχου στο πλαίσιο (μέρους) του ΣΔΕ. Για την ακρίβεια, όταν εντοπίζεται ένα δυνητικά συστημικό σφάλμα πρέπει να πραγματοποιηθούν συμπληρωματικές διαδικασίες που είναι απαραίτητες για να προσδιοριστεί η συνολική έκταση του σφάλματος και να ακολουθήσει η ποσοτική του εκτίμηση. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να εντοπιστούν όλες οι καταστάσεις στον πληθυσμό που ενδέχεται να περιέχουν σφάλμα ίδιου είδους μ' αυτό που εντοπίστηκε στο δείγμα, ώστε να είναι έτσι δυνατή η οριοθέτηση της συνολικής επίπτωσης του συστημικού σφάλματος στον πληθυσμό³⁷. Σύμφωνα με το άρθρο 143 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, «*Σε περίπτωση συστημικής παρατυπίας, το κράτος μέλος επεκτείνει την έρευνά του για να καλυφθούν όλες οι πράξεις που έχουν ενδεχομένως επηρεαστεί*».

Το έγγραφο καθοδήγησης για τις μεθόδους δειγματοληψίας των ΑΕ παρέχει διευκρινίσεις για την πρόβλεψη του πότε εντοπίζονται και τυχαία και συστημικά σφάλματα.

Υπάρχουν δύο πιθανά σενάρια για τον υπολογισμό του ΣΠΣ όσον αφορά τα συστημικά σφάλματα:

α) Το κράτος μέλος οριοθέτησε το συστημικό σφάλμα σε όλες τις πιθανώς επηρεασμένες πράξεις, έτσι ώστε να μπορεί να καθορίσει την ακριβή επίπτωση στον πληθυσμό. Το συστημικό σφάλμα που εντοπίστηκε στο δείγμα δεν προβάλλεται, αλλά προστίθεται ως απόλυτο ποσό στο ποσό σφάλματος για τον υπολογισμό του ΣΠΣ.

β) Στο στάδιο υποβολής της έκθεσης στην Επιτροπή, το κράτος μέλος μπορούσε να οριοθετήσει μόνο μερικώς το πεδίο εφαρμογής του συστημικού σφάλματος σε ολόκληρο τον πληθυσμό (δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για την ακριβή επίπτωση του συστημικού σφάλματος). Το συστημικό σφάλμα που εντοπίστηκε στο δείγμα αντιμετωπίζεται ως τυχαίο (και ως εκ τούτου συμβάλλει στην παρέκταση/προβολή) για τον σκοπό του υπολογισμού του ΣΠΣ.

Όσον αφορά τις δαπάνες που δηλώθηκαν στη λογιστική χρήση αναφοράς, όλες οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν και αντιστοιχούν στα (ολικώς ή μερικώς) διορθωμένα συστημικά σφάλματα και τυχόν σχετικά ποσά που αφαιρέθηκαν από τους λογαριασμούς επειδή υπόκειται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση (δηλαδή δαπάνες που πιθανώς επηρεάστηκαν από το συστημικό σφάλμα και αφαιρέθηκαν για περαιτέρω επαλήθευση

³⁷ Για παράδειγμα, ένα συγκεκριμένο σφάλμα μπορεί να εντοπίστηκε σε μια πράξη που συγχρηματοδοτείται στο πλαίσιο ενός άξονα προτεραιότητας που αφορά τη χρηματοοικονομική τεχνική. Ενδέχεται επομένως το σφάλμα αυτό να συμβεί και σε άλλες πράξεις του ίδιου άξονα προτεραιότητας. Η ΑΕ πρέπει να καθορίσει αν ισχύει αυτό, σε συνεργασία με τη διαχειριστική αρχή.

προκειμένου να οριοθετηθεί το συστημικό σφάλμα) πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ (βλέπε τμήμα IV.4 κατωτέρω)³⁸.

1.4 Ανώμαλα σφάλματα

Ένα σφάλμα που αποδεδειγμένα δεν είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού ονομάζεται ανώμαλο σφάλμα. Το στατιστικό δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού και, επομένως, ανώμαλα σφάλματα θα πρέπει να αναφέρονται μόνον σε εξαιρετικά σπάνιες και δεόντως αιτιολογημένες περιστάσεις. Η συχνή χρήση αυτής της έννοιας χωρίς εύλογη αιτιολόγηση ενδέχεται να υπονομεύσει την αξιοπιστία του υπολογισμού του ΣΠΣ και της γνώμης λογιστικού ελέγχου της ΑΕ.

Η ΑΕ είναι υποχρεωμένη να διασφαλίζει υψηλό βαθμό βεβαιότητας στην ΕΕΕ ότι τέτοιου είδους ανώμαλα σφάλματα πράγματι δεν είναι αντιπροσωπευτικά του πληθυσμού, και να επεξηγεί τις επιπλέον ελεγκτικές διαδικασίες που εφάρμοσε προκειμένου να εξακριβώσει την ύπαρξη ανώμαλου σφάλματος, σύμφωνα με το πρότυπο ISA αριθ. 530, το οποίο περαιτέρω ορίζει:

«Α.19. Όταν ένα σφάλμα έχει οριστεί ως ανωμαλία, μπορεί να εξαιρεθεί κατά την προβολή ανακριβειών στον πληθυσμό. Ωστόσο, η επίπτωση οποιουδήποτε τέτοιου σφάλματος, εάν δεν έχει διορθωθεί, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, επιπρόσθετα της προβολής των μη ανώμαλων σφαλμάτων».

Α.22. Στην περίπτωση των δοκιμασιών λεπτομερειών, το προβαλλόμενο σφάλμα προστιθέμενου του ανώμαλου σφάλματος, εάν υπάρχει, είναι η βέλτιστη εκτίμηση του ελεγκτή για σφάλμα στον πληθυσμό. Όταν το προβαλλόμενο σφάλμα, προστιθέμενου του ανώμαλου σφάλματος, εάν υπάρχει, υπερβαίνει το ανεκτό σφάλμα, το δείγμα δεν παρέχει λελογισμένη βάση για συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό που έχει δοκιμαστεί. (...)»

Αυτό σημαίνει ότι το ποσό του ανώμαλου σφάλματος πρέπει να προστεθεί στον υπολογισμό του ΣΠΣ αν δεν έχει διορθωθεί, όπως αναφέρεται στο τμήμα IV.2 κατωτέρω.

Αν το ανώμαλο σφάλμα έχει διορθωθεί πριν υποβληθεί η σχετική ΕΕΕ στην Επιτροπή [σε αίτημα πληρωμής ή σε (προσωρινούς) λογαριασμούς], τότε δεν μετρά για το ΣΠΣ και η αντίστοιχη διόρθωση δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ. Η εν λόγω προσέγγιση μπορεί να εφαρμοστεί μόνο για τα ανώμαλα σφάλματα λόγω της ιδιαίτερης φύσης τους, όπως προβλέπεται στο πρότυπο ελέγχου που παρατίθεται πιο πάνω.

³⁸ Σε εξαιρετικές περιπτώσεις συστημικών σφαλμάτων τα οποία δεν έχουν ακόμα οριοθετηθεί πλήρως, τα σφάλματα αυτά μπορούν να εξαιρεθούν από τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ (με την τιμή Δ) υπό την προϋπόθεση ότι (1) το συστημικό σφάλμα συνέβη μόνο σε περιορισμένο μέρος των δαπανών και (2) το σύνολο των δαπανών που πιθανώς επηρεάστηκε από αυτό το σφάλμα αφαιρείται από τους λογαριασμούς για αξιολόγηση ώστε να οριοθετηθεί πλήρως το συστημικό σφάλμα.

Μια ειδική περίπτωση μπορεί να προκύψει όταν η ΑΕ διαπιστώσει διαφορετικές παρατυπίες στην ίδια πράξη, μία εκ των οποίων θεωρείται ανώμαλο σφάλμα. Σ' αυτή την περίπτωση, θα πρέπει να προβλεφθεί στον πληθυσμό το τυχαίο μερικό σφάλμα. Το ανώμαλο σφάλμα στην ίδια πράξη προστίθεται στο ΣΠΣ, εκτός αν διορθωθεί πριν υποβληθεί η ΕΕΕ. Καθώς το τυχαίο σφάλμα αντιπροσωπεύει άλλα πιθανά σφάλματα στον πληθυσμό, θα πρέπει να προβληθεί κατά παρέκταση στις υπόλοιπες δαπάνες του πληθυσμού προκειμένου να εκτιμηθεί ορθά το ΣΠΣ.

1.5 Γνωστά σφάλματα

Ένα ειδικό είδος σφάλματος που δεν θα πρέπει να συγχέεται με τα συστημικά σφάλματα υφίσταται όταν ένα σφάλμα που εντοπίζεται σε μία πράξη/αίτηση πληρωμής στο δείγμα οδηγεί τον ελεγκτή να εντοπίσει ένα ή περισσότερα σφάλματα εκτός αυτού του δείγματος στην ίδια πράξη. Τέτοια σφάλματα μπορούν να ταξινομηθούν ως «γνωστά σφάλματα»³⁹. Η συνιστάμενη προσέγγιση αντιμετώπισης γνωστών σφαλμάτων έχει ως ακολούθως:

Το τυχαίο σφάλμα στο δείγμα (δηλαδή το σφάλμα που οδήγησε στον εντοπισμό του γνωστού σφάλματος εκτός του δείγματος) πρέπει να παρεκταθεί όπως οποιοδήποτε άλλο τυχαίο σφάλμα. Το ποσό του γνωστού σφάλματος εκτός του δείγματος δεν προστίθεται στο ΣΠΣ. Η σύσταση αυτή προκύπτει από το γεγονός ότι, αντίθετα με τα συστημικά σφάλματα που έχουν οριοθετηθεί, η οριοθέτηση του γνωστού σφάλματος γίνεται συνήθως στο επίπεδο της πράξης στην οποία εντοπίστηκε το σφάλμα. Η διαδικασία αυτή δεν παρέχει επιβεβαίωση ότι άλλες πράξεις που επηρεάστηκαν από αυτό το είδος σφάλματος παραμένουν στον πληθυσμό. Παρόλα αυτά, θα πρέπει να διορθωθεί και το γνωστό σφάλμα.

Θα πρέπει επίσης να διορθώνονται και τα γνωστά σφάλματα που αφορούν προηγούμενες λογιστικές χρήσεις. Παρόλα αυτά, δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του ΣΠΣ και του ΥΣΠΣ της λογιστικής χρήσης για την οποία υποβάλλεται η έκθεση.

2. Συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΣΠΣ)

2.1 Υπολογισμός του ΣΠΣ

Γενικά, όλα τα σφάλματα που διαπιστώνονται στο πλαίσιο του τυχαίου δείγματος που χρησιμοποιείται για τους ελέγχους των πράξεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον

³⁹ Για παράδειγμα, αν διαπιστωθεί ότι μια σύμβαση είναι παράνομη σύμφωνα με τους κανόνες για τη σύναψη συμβάσεων δημοσίων έργων, είναι πιθανό αυτό το μέρος της σχετικής παράτυπης δαπάνης να έχει δηλωθεί για αυτή την πράξη σε αίτηση πληρωμής ή σε τιμολόγιο που περιλαμβάνεται στο ελεγχθέν δείγμα. Οι υπόλοιπες δαπάνες για αυτή την πράξη ενδέχεται να έχουν δηλωθεί σε αιτήσεις πληρωμής ή σε τιμολόγια που δεν περιλαμβάνονται σ' αυτό το δείγμα, εντός του ελεγχθέντος πληθυσμού ή στον πληθυσμό της προηγούμενης χρήσης.

υπολογισμό του ΣΠΣ⁴⁰. Ο υπολογισμός του ΣΠΣ θα πρέπει επομένως να αντανakλά την ανάλυση που έγινε από την ΑΕ όσον αφορά τα διάφορα είδη σφαλμάτων⁴¹ που εντοπίστηκαν στο πλαίσιο των ελέγχων των πράξεων που διενεργήθηκαν δυνάμει του άρθρου 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ.

Το συνολικό σφάλμα αντιστοιχεί επομένως στο άθροισμα των σχετικών στοιχείων του σφάλματος, ήτοι: κατά παρέκταση τυχαία σφάλματα, τυχαία σφάλματα που προσδιορίζονται στο πλήρες στρώμα, αν υπάρχουν, καλά οριοθετημένα συστηματικά σφάλματα και τυχόν μη διορθωμένα ανώμαλα σφάλματα.

Το ποσό του συνολικού σφάλματος που λήφθηκε έτσι διαιρείται έπειτα με το ποσό των δαπανών στον πληθυσμό της δειγματοληψίας της λογιστικής χρήσης αναφοράς για τον υπολογισμό του ΣΠΣ – βλέπε επίσης διάγραμμα ροής στο παράρτημα 3.

Το ΣΠΣ αποτελεί την καλύτερη εκτίμηση σφάλματος στον πληθυσμό⁴² για τη συγκεκριμένη λογιστική χρήση. Το ΣΠΣ, το οποίο παρουσιάζεται στην ΕΕΕ, θα πρέπει να είναι το ποσοστό σφάλματος πριν εφαρμοστούν από το κράτος μέλος οποιαδήποτε διορθωτικά μέτρα ως αποτέλεσμα των ελέγχων της ΑΕ.⁴³

2.2 Ειδικές περιπτώσεις

2.2.1 Σφάλματα που έχουν ήδη εντοπιστεί από τη ΔΑ, τον ΕΦ ή την ΑΠ στις δαπάνες που αποτελούν αντικείμενο ελέγχων πράξεων

2.2.1.1 Παρατυπίες που εντοπίστηκαν ήδη και αντιμετωπίστηκαν από τη ΔΑ, τον ΕΦ ή την ΑΠ, αλλά που δεν είχαν διορθωθεί ακόμα πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ

Όπως αναφέρεται παραπάνω, κατά κανόνα όλες οι παρατυπίες που εντοπίζονται πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του συνολικού ποσοστού σφάλματος και να γίνεται σχετική μνεία στην ΕΕΕ. Αυτό περιλαμβάνει τις παρατυπίες που εντόπισε η ΑΕ (κατά τη διάρκεια των ελέγχων της στις πράξεις) οι οποίες έχουν ήδη εντοπιστεί (συγκεκριμένα από τη ΔΑ, τον ΕΦ ή την ΑΠ), πριν επιλεγεί το δείγμα από την ΑΕ, αλλά δεν έχουν διορθωθεί από το κράτος μέλος.

⁴⁰ Η υπερεκτίμηση των δαπανών που δεν σχετίζεται με παρατυπίες (όπως λάθη εκ παραδρομής που έγιναν για παράδειγμα κατά την αντιγραφή ή χειροκίνητη γραφή πληροφοριών) δεν θεωρείται σφάλμα για τον υπολογισμό του ΣΠΣ.

⁴¹ Όπως περιγράφεται στο τμήμα IV.1 ανωτέρω.

⁴² Στις εξαιρετικές περιπτώσεις όπου το άθροισμα των μεμονωμένων σφαλμάτων στο δείγμα και των γνωστών σφαλμάτων που προκύπτουν από τις ελεγκτικές εργασίες της ΑΕ (και αφορούν τις δαπάνες της λογιστικής χρήσης) είναι υψηλότερο από την πρόβλεψη των σφαλμάτων του δείγματος, η ΑΕ θα πρέπει να θεωρήσει το άθροισμα αυτών των σφαλμάτων καλύτερη εκτίμηση του σφάλματος στον πληθυσμό από το προβλεπόμενο σφάλμα. Και τα δύο σφάλματα θα πρέπει να κοινοποιούνται στην ΕΕΕ σ' αυτές τις περιπτώσεις.

⁴³ Με εξαίρεση ορισμένες περιπτώσεις σφαλμάτων που εντοπίζονται από τη ΔΑ ή άλλο φορέα πριν από την επιλογή δείγματος από την ΑΕ, όπως διευκρινίζεται στο τμήμα IV.2.2 κατωτέρω.

Τέτοιες παρατυπίες μπορεί να εξαιρεθούν από την πρόβλεψη και τον υπολογισμό του ΣΠΣ αν υπάρχουν έγγραφη απόδειξη ότι:

- οι εθνικές αρχές έχουν εντοπίσει την παρατυπία και λάμβαναν ήδη τα απαραίτητα μέτρα (π.χ. έναρξη της διαδικασίας ανάκτησης) πριν από την επιλογή δείγματος της ΑΕ και
- το παράτυπο ποσό έχει διορθωθεί είτε σε αίτηση πληρωμής κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης είτε στους λογαριασμούς (τα σχέδιά τους) προς υποβολή στην Επιτροπή.

Σε κάθε περίπτωση, η αντιμετώπιση της σχετικής παρατυπίας θα πρέπει να αναφέρεται και να εξηγείται συγκεκριμένα και σαφώς στην ΕΕΕ, στο τμήμα 5 σχετικά με τους ελέγχους των πράξεων.

2.2.1.2 Παρατυπίες που εντοπίστηκαν αλλά διορθώθηκαν ανεπαρκώς πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ

Κατά τη διάρκεια των λογιστικών ελέγχων η ΑΕ μπορεί να διαπιστώσει ότι μια παρατυπία εντοπίστηκε κατά τη διάρκεια προηγούμενης επαλήθευσης (συγκεκριμένα από τη ΔΑ / τον ΕΦ ή την ΑΠ) ή ελέγχου, αλλά ότι το ποσοστό διόρθωσης που εφαρμόστηκε ήταν χαμηλότερο από το ποσοστό διόρθωσης που η ΑΕ θεωρεί ότι έπρεπε να έχει εφαρμοστεί. Σ' αυτή την κατάσταση, η διαφορά μεταξύ του ποσού που προκύπτει από τη διόρθωση στο ποσοστό που καθόρισε η ΑΕ και το ποσό που πράγματι διορθώθηκε (στο επίπεδο αιτήματος πληρωμής στην Επιτροπή πριν επιλεγεί το δείγμα από την ΑΕ), πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ΣΠΣ.

2.2.1.3 Παρατυπίες που αφορούν τις δαπάνες που διορθώθηκαν μετά την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ

Κατά τη διάρκεια των ελέγχων σε πράξεις η ΑΕ μπορεί να εντοπίσει παράτυπες δαπάνες που έχουν διορθωθεί (ανακληθεί ή ανακτηθεί) από το κράτος μέλος μετά την επιλογή του δείγματος των πράξεων. Όσον αφορά τις πρακτικές ρυθμίσεις που πρέπει να θεσπίσει η προς ΑΕ για τους επιτόπιους ελέγχους, προβλέπονται δύο διαφορετικές περιπτώσεις:

- (1) Στην περίπτωση που οι παράτυπες δαπάνες που διορθώθηκαν αφορούν όλες τις δαπάνες μιας δεδομένης πράξης που έχει συμπεριληφθεί στο δείγμα που επέλεξε η ΑΕ, η ΑΕ δεν υποχρεούται να προβεί σε επιτόπιο έλεγχο αυτής της πράξης. Δεν πρέπει να τροποποιηθεί το δείγμα, δηλαδή η εν λόγω πράξη δεν πρέπει να αντικατασταθεί από κάποια άλλη πράξη.
- (2) Σε περίπτωση που οι παράτυπες δαπάνες που διορθώθηκαν αφορούν μόνο μέρος των δαπανών μιας συγκεκριμένης πράξης (επομένως μερικώς «αποπιστοποιημένες») που περιλαμβάνεται στο δείγμα που επέλεξε η ΑΕ, η ΑΕ θα πρέπει να ελέγξει την πράξη προκειμένου να εντοπίσει αν το μέρος που παρέμεινε στην αίτηση πληρωμής προς την Επιτροπή διαθέτει σφάλματα.

Και στις δύο περιπτώσεις, οι παράτυπες δαπάνες θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στο ΣΠΣ με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο τμήμα IV.2.2.1.1.

2.2.2 Παράτυπα ποσά κάτω από 250 EUR

Τα παράτυπα ποσά κάτω από 250 EUR⁴⁴ δεν χρειάζεται να επιστραφούν στον προϋπολογισμό της Ένωσης (επομένως δεν χρειάζεται να αφαιρεθούν από τα πιστοποιημένα ποσά). Παρόλα αυτά, πρέπει να περιληφθούν στον υπολογισμό του ΣΠΣ, εκτιμώντας το σφάλμα σε ολόκληρο τον πληθυσμό και τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου.

2.2.3 «Εκ περισσού» δαπάνες σε επίπεδο έργου

Σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ, όπως ορίζεται περαιτέρω στο άρθρο 28 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΕ) 480/2014, μόνο οι δαπάνες που δηλώθηκαν στις αιτήσεις πληρωμής προς την Επιτροπή αποτελούν τον πληθυσμό για τους ελέγχους σε πράξεις. Ως εκ τούτου, οι αρχές ελέγχου αναμένεται να εκτιμούν το σφάλμα μόνο σε σχέση με τις εν λόγω δαπάνες.

Συνεπώς, ο συμψηφισμός με τις εκ περισσού δαπάνες σε επίπεδο έργου περιγράφεται στο έγγραφο καθοδήγησης για την περίοδο 2007-2013⁴⁵, δεν ισχύει πλέον. Στις ΑΕ που θα έχουν χρησιμοποιήσει την πρακτική του τμήματος 5.5 του εγγράφου καθοδήγησης 2007-2013, συνιστάται να προσαρμόσουν την πρακτική τους ανάλογα, το αργότερο στις δέσμες εξασφάλισης βεβαιότητας που οφείλουν να υποβληθούν τον Φεβρουάριο του 2020 και θα σχετίζονται με ελέγχους πράξεων για τη λογιστική χρήση 2018/2019. Η ΑΕ θα πρέπει να ζητήσει τη γνώμη της Επιτροπής για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων σε σχέση με αυτό το ζήτημα.

2.2.4 Συμψηφισμός σφαλμάτων υπερεκτίμησης με σφάλματα υποεκτίμησης

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η έννοια του σφάλματος σχετίζεται με αδικαιολόγητες υπερεκτιμήσεις στις δηλωθείσες δαπάνες, τα σφάλματα υποεκτίμησης δεν θα πρέπει να αφαιρούνται από τα σφάλματα υπερεκτιμήσεων κατά τον υπολογισμό του ΣΠΣ.

⁴⁴ Περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με τον υπολογισμό του ορίου των 250 EUR παρέχονται στο τμήμα 10 του εγγράφου καθοδήγησης για τα ανακληθέντα ποσά, τα ανακτηθέντα ποσά, τα προς ανάκτηση ποσά και τα μη ανακτήσιμα ποσά (EGESIF 15_0017) της Επιτροπής, όπως επικαιροποιήθηκε.

⁴⁵ Βλέπε το έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με την αντιμετώπιση των σφαλμάτων που κοινοποιούνται στις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου (COCOF_11-0041-01-EN), τμήμα 5.5.

2.2.5 Πώς θα πρέπει να αντικατοπτρίζονται η απάτη και η υπόνοια απάτης στο ποσοστό σφάλματος;

2.2.5.1 Απάτη

Οι δαπάνες στο ελεγχθέν δείγμα για τις οποίες διαπιστώνεται απάτη σε απόφαση / επίσημη πράξη αρμόδιου εθνικού δικαστικού φορέα ή εντοπίζεται απάτη σε επίσημο έγγραφο / έκθεση που περιέχει συμπεράσματα από αρμόδια ενωσιακή ή εθνική αρχή⁴⁶ κατόπιν έρευνας, θεωρούνται σφάλμα που πρέπει να περιληφθεί στο ΣΠΣ.

2.2.5.2 Υπόνοια απάτης

Όταν η ΑΕ έχει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με υπόνοια απάτης στις δαπάνες δειγματοληψίας, οι επίμαχες δαπάνες μπορούν να μετρηθούν ως σφάλμα (τυχαίο, συστηματικό ή ανώμαλο) και να περιληφθούν στο ΣΠΣ βάσει των διαθέσιμων αποδεικτικών στοιχείων και την επαγγελματική κρίση της ΑΕ.

Σε κάθε περίπτωση, η ΑΕ θα πρέπει να διενεργήσει τις ελεγκτικές της εργασίες στις επίμαχες δαπάνες προκειμένου να συμπεράνει αν υπάρχουν παρατυπίες σ' αυτές τις δαπάνες, με την επιφύλαξη του αποτελέσματος τυχόν ερευνών για απάτη. Τα σφάλματα που σχετίζονται με διαπιστωθείσες παρατυπίες περιλαμβάνονται στο ΣΠΣ (εκτός αν έχουν ήδη συμπεριληφθεί στο σφάλμα λόγω υπόνοια απάτης).

Σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που έχουν περιληφθεί στο τυχαίο δείγμα, τις οποίες όμως δεν μπορεί να ελέγξει η ΑΕ λόγω απουσίας της διαδρομής ελέγχου επειδή οι σχετικές αρμόδιες αρχές κράτησαν τα δικαιολογητικά έγγραφα λόγω υπόνοιας απάτης, η ΑΕ δύναται να αντικαταστήσει την εν λόγω πράξη/αίτηση πληρωμής στην οποία έγινε η δειγματοληψία με άλλη πράξη/ αίτηση πληρωμής, εφαρμόζοντας τυχαία επιλογή στον εναπομείναντα πληθυσμό και χρησιμοποιώντας την ίδια μέθοδο δειγματοληψίας αν αυτό μπορεί να γίνει έγκαιρα για την υποβολή της ΕΕΕ.

Αν η ΑΕ δεν έχει αντικαταστήσει την επίμαχη πράξη/αίτηση πληρωμής στην οποία έγινε η δειγματοληψία και αν ο ποσοτικός προσδιορισμός της παρατυπίας δεν είναι δυνατός βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών, η ΑΕ θα πρέπει να κοινοποιήσει στην ΕΕΕ τις περιπτώσεις που εντοπίστηκαν σ' αυτή την εξαιρετική κατάσταση και την πιθανή επίπτωσή της στον υπολογισμό του ΣΠΣ⁴⁷ και τη γνώμη της ΑΕ.

⁴⁶ Απάτη μπορεί να διαπιστωθεί από εξειδικευμένους ενωσιακούς ή εθνικούς διοικητικούς φορείς και φορείς εγκληματολογικής έρευνας καταπολέμησης της διαφθοράς/της απάτης [δηλαδή την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία καταπολέμησης της απάτης (OLAF) ή την Υπηρεσία για τον συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης (AFCOS)] που έχουν συσταθεί σε κάθε κράτος μέλος.

⁴⁷ Η επίπτωση μπορεί να εκφραστεί με αύξηση του ΣΠΣ αν το 100% του σφάλματος λαμβανόταν υπόψη για τις δαπάνες που επηρεάστηκαν και περιλαμβανόταν στον υπολογισμό του ΣΠΣ.

2.2.6 Θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ποσοστό σφάλματος οι περιπτώσεις πτώχευσης ή αφερεγγυότητας;

Όταν η ΑΕ έχει συμπεριλάβει στο δείγμα της μια πράξη που αποτελεί αντικείμενο διαδικασίας πτώχευσης ή αφερεγγυότητας, με αποτέλεσμα οι στόχοι της πράξης ή άλλες προϋποθέσεις επιχορήγησης να μην μπορούν να εκπληρωθούν (π.χ. κρατική ενίσχυση που σχετίζεται με τη δημιουργία θέσεων εργασίας στη δικαιούχο εταιρεία), αλλά δεν υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις αμέλειας από την πλευρά της ΔΑ κατά την επιλογή της πράξης για συγχρηματοδότηση, θα πρέπει οι δαπάνες που δηλώθηκαν για αυτή την πράξη να περιληφθούν στο ΣΠΣ;

Για να απαντήσουμε σ' αυτή την ερώτηση, είναι σημαντικό να επισημάνουμε τη διάταξη του άρθρου 71 παράγραφος 4 του ΚΚΔ: «Οι παράγραφοι 1, 2 και 3 δεν εφαρμόζονται στις συνεισφορές σε ή από μέσα χρηματοοικονομικής τεχνικής ή προς κάθε πράξη η οποία επιφέρει διακοπή της παραγωγικής δραστηριότητας εξαιτίας μη δόλιας πτώχευσης».

Με βάση αυτή τη διάταξη, η Επιτροπή θεωρεί ότι, σε περίπτωση διακοπής της παραγωγικής δραστηριότητας εξαιτίας μη δόλιας πτώχευσης, το κράτος μέλος θα απαλλάσσεται από την έρευνα της σχετικής παρατυπίας και την πραγματοποίηση των κατάλληλων δημοσιονομικών διορθώσεων. Το κράτος μέλος και η Επιτροπή δεν θα πρέπει, ως εκ τούτου, να λάβουν μέτρα για να ανακτήσουν τα ποσά που καταβλήθηκαν αδικαιολόγητα.

Επόμενο αυτού του σκεπτικού είναι ότι όταν εφαρμόζεται το άρθρο 71 παράγραφος 4 του ΚΚΔ, δεν λαμβάνεται υπόψη κανένα σφάλμα στο ΣΠΣ σε περίπτωση πτώχευσης.

Φυσικά, η αφερεγγυότητα/πτώχευση δεν επηρεάζει την ανάγκη η ΑΕ να αναζητήσει διαβεβαιώσεις ότι οι δαπάνες για την επίμαχη πράξη είναι νόμιμες και κανονικές ως προς τις υπόλοιπες ισχύουσες διατάξεις.

Μια περίπτωση αφερεγγυότητας ή πτώχευσης θα αποτελούσε σφάλμα προς ένταξη στο ΣΠΣ μόνο σε δύο καταστάσεις:

- 1) Όταν αφορά απάτη που έχει διαπιστώσει αρμόδιος εθνικός δικαστικός φορέας ή έχει εντοπίσει αρμόδια ενωσιακή ή εθνική αρχή, περίπτωση κατά την οποία η διόρθωση θα πρέπει να αφορά το σύνολο των δαπανών που επηρεάστηκαν.
- 2) Όταν αυτή συνδέεται μεαπουσία κατάλληλης διαδικασίας επιλογής από τη ΔΑ (δηλαδή παραβίαση του άρθρου 125 παράγραφος 3 του ΚΚΔ), περίπτωση κατά την οποία μπορεί να γίνει ποσοτικός προσδιορισμός του σφάλματος στο 5%, 10%, 25% ή 100% των δαπανών που δηλώθηκαν για την επίμαχη πράξη, βάσει της επαγγελματικής

κρίσης της ΑΕ λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 31 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. ° 480/2014⁴⁸.

Αν ισχύει μία από τις περιπτώσεις που αναφέρονται ανωτέρω, τότε η ΑΕ θα πρέπει να εξετάσει επίσης τον χρόνο κατά τον οποίο έλαβε χώρα η πτώχευση, κατά την παρακάτω έννοια⁴⁹:

- 1) Αν η πτώχευση έλαβε χώρα πριν επιλέξει το δείγμα η ΑΕ και η ΔΑ ανταποκρίθηκε χωρίς καθυστέρηση ανακαλώντας τη σύμβαση επιχορήγησης και ξεκινώντας μια διαδικασία ανάκτησης⁵⁰, η κατάσταση είναι παρόμοια μ' αυτή που καλύπτει το τμήμα IV.2.2.1.1 ανωτέρω. Σ' αυτή την περίπτωση, η παρατυπία μπορεί να εξαιρεθεί κατά την προβολή των τυχαίων σφαλμάτων στον πληθυσμό.
- 2) Αν η πτώχευση έλαβε χώρα αφού επελέγη το δείγμα από την ΑΕ (ως εκ τούτου, τα απαραίτητα μέτρα λήφθηκαν από τη ΔΑ μόνο αφού επιλέχθηκε το δείγμα), η παρατυπία πρέπει να θεωρείται τυχαίο σφάλμα που πρέπει να περιληφθεί στην προβολή τυχαίων σφαλμάτων (εκτός αν ένα ανώμαλο σφάλμα μπορεί να δικαιολογηθεί).

2.2.7 Τι προσέγγιση θα πρέπει να υιοθετήσει η ΑΕ σε περίπτωση απώλειας ή καταστροφής λόγω ανωτέρας βίας (π.χ. φυσικών καταστροφών) των δικαιολογητικών εγγράφων των πράξεων που συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα;

Σε περίπτωση που τα δικαιολογητικά έγγραφα που διατηρούσαν οι δικαιούχοι χάθηκαν ή καταστράφηκαν λόγω «ανωτέρας βίας» (απώλεια επαρκούς διαδρομής ελέγχου, για παράδειγμα λόγω φυσικών καταστροφών), η ΑΕ θα πρέπει να ζητήσει από τις σχετικές εθνικές αρχές να αναδημιουργήσουν τη διαδρομή ελέγχου χρησιμοποιώντας έγγραφα που διατηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή και άλλες πηγές (π.χ. αναδόχους, προμηθευτές, τράπεζες). Παρόλα αυτά, αυτή η αναδημιουργία της διαδρομής ελέγχου πρέπει να γίνει εντός εύλογων ορίων (περιλαμβανομένου του χρόνου και του διοικητικού φόρτου), καθώς μπορεί να προκύψει ότι αυτή η αναδημιουργία προκαλεί αδικαιολόγητη δυσκολία στην ελεγχθείσα οντότητα βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων. Θα χρειαστεί επαγγελματική κρίση για την εξαγωγή αυτού του συμπεράσματος.

⁴⁸ Ο ποσοτικός προσδιορισμός στο 100% θα ήταν δικαιολογημένος αν η ΔΑ δεν έχει ελέγξει αν η οικονομική κατάσταση του δικαιούχου ήταν ικανοποιητική (δηλαδή δεν θα οδηγούσε σε πτώχευση) και αυτό ήταν προϋπόθεση που έπρεπε να ελεγχθεί πριν από την επιλογή της πράξης.

⁴⁹ Όπως προκύπτει από το τμήμα IV.2.2.1 ανωτέρω.

⁵⁰ Οι ενέργειες της ΔΑ μπορεί επίσης να εξαρτώνται από εθνικούς κανόνες και διαδικασίες που σχετίζονται με διαδικασίες αφερεγγυότητας και πτώχευσης. Η ΑΕ θα πρέπει να χρησιμοποιήσει επαγγελματική κρίση κατά την ανάλυση του χρόνου απόκρισης της ΔΑ στη συγκεκριμένη κατάσταση πτώχευσης ή αφερεγγυότητας.

Μπορεί επίσης να προκύψει ότι, ακόμα κι αν η διαδρομή ελέγχου είναι ελλιπής, τα έγγραφα που λείπουν δεν είναι καθοριστικής σημασίας για τον καθορισμό του αν οι δαπάνες είναι επιλέξιμες και άρα να μπορεί η ΑΕ να καταλήξει σε συμπέρασμα για την πράξη. Σ' αυτή την περίπτωση, η ΑΕ θα πρέπει να κοινοποιήσει αυτές τις πληροφορίες στην ΕΕΕ.

Για τις πράξεις όπου πράγματι η διαδρομή ελέγχου δεν μπορεί να αναδημιουργηθεί (τουλάχιστον μερικώς) λόγω «ανωτέρας βίας» (που προκαλούν για παράδειγμα φυσικές καταστροφές) ή το κόστος αυτής της αναδημιουργίας είναι μεγαλύτερο από το όφελος της εξασφάλισης της διαδρομής ελέγχου, η ΔΑ θα πρέπει να λάβει διαβεβαίωση (π.χ. επιστολή από το δικαιούχο ή τον ΕΦ) ότι αυτό πράγματι ισχύει και ότι όλες οι απόπειρες ανάκτησης των εγγράφων ήταν ανεπιτυχείς. Οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να είναι αποδεκτές στις εθνικές αρχές ελέγχου. Μ' αυτή τη διαβεβαίωση, η ΔΑ θα μπορούσε επομένως να συμπεράνει ότι δεν είναι δυνατή η συμμόρφωση με το άρθρο 140 του ΚΚΔ (διαθεσιμότητα εγγράφων) για τις επίμαχες πράξεις, λόγω γεγονότος «ανωτέρας βίας».

Η ΔΑ θα πρέπει να έχει έναν κατάλογο με όλες τις πράξεις που επηρεάστηκαν, οι οποίες θα πρέπει έπειτα να εξαιρεθούν από τον πληθυσμό από τον οποίο επελέγη το δείγμα της ΑΕ, αν το γεγονός «ανωτέρας βίας» συνέβη πριν. Αν η ΑΕ έχει ήδη επιλέξει τέτοιες πράξεις για επιτόπιο έλεγχο και δεν είναι εφικτές εναλλακτικές διαδικασίες για την επαλήθευση της επιλεξιμότητας της δαπάνης, τότε εξετάζεται η αντικατάσταση με άλλες πράξεις.

Για τον υπολογισμό του προβλεπόμενου ποσοστού σφάλματος σε τέτοιες περιπτώσεις η ΑΕ μπορεί να χρησιμοποιήσει κατά αναλογία τους τύπους που προτείνει η Επιτροπή στις ρυθμίσεις αναλογικού ελέγχου. Οι τύποι αυτοί, που παρουσιάζονται στο έγγραφο καθοδήγησης για τις μεθόδους δειγματοληψίας των ΑΕ, έχουν σχεδιαστεί για να υπολογίζουν το ποσοστό σφάλματος για ολόκληρο των πληθυσμό των δαπανών που δηλώθηκαν στην Επιτροπή, ενώ μέρος αυτού του πληθυσμού εξαιρέθηκε λόγω των ρυθμίσεων του άρθρου 148 (ή έγινε αντικατάσταση των μονάδων δειγματοληψίας)⁵¹.

3. Διορθωτικά μέτρα

3.1 Η έννοια του διορθωμένου σφάλματος για τον καθορισμό του ΥΣΠΣ και της γνώμης ελέγχου

Για την Επιτροπή, η διόρθωση κάθε είδους σφάλματος είναι η προτιμητέα επιλογή. Πράγματι, η ανάλυση και η διόρθωση κάθε είδους σφάλματος είναι η επιλογή που συνάδει περισσότερο με την αξιολόγηση σφαλμάτων που απαιτούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, συγκεκριμένα το ISA 530. Συνεπώς, η ΑΕ θα πρέπει να προσπαθήσει να σχεδιάσει τις

⁵¹ Οι τύποι αυτοί θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν και για τον υπολογισμό του ποσοστού σφάλματος σε περιπτώσεις όπου έγινε αποκλεισμός ή αντικατάσταση των μονάδων δειγματοληψίας για άλλο λόγο.

εργασίες της έτσι ώστε αυτή η επιλογή να μπορεί να εφαρμοστεί από το κράτος μέλος έγκαιρα πριν από την υποβολή της ΕΕΕ.

Θα πρέπει να διορθώνονται όλα τα σφάλματα που έχουν εντοπιστεί, περιλαμβανομένων των τυχαίων, συστημικών, γνωστών και ανώμαλων σφαλμάτων.

Αν, αφού ληφθούν υπόψη όλες οι σχετικές διορθώσεις που έχουν ήδη εφαρμοστεί, το ΥΣΠΣ παραμένει πάνω από το επίπεδο σημαντικότητας του 2%, αυτό δείχνει σημαντικό εναπομείναν επίπεδο σφάλματος στις δαπάνες του προγράμματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις οι αρχές των κρατών μελών⁵² αναμένεται να εφαρμόσουν πρόσθετες δημοσιονομικές διορθώσεις (κατά παρέκταση) για να εξασφαλίσουν ΥΣΠΣ μικρότερο ή ίσο του 2%⁵³ και να δώσουν στην ΑΕ τη δυνατότητα να εκδώσει ανεπιφύλακτη γνώμη λογιστικού ελέγχου σχετικά με τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών στους προς πιστοποίηση λογαριασμούς του προγράμματος. Επιπλέον, κάθε αδυναμία του συστήματος που εντοπίστηκε θα πρέπει να μετριάζεται κατάλληλα για να εξασφαλίσει πρόληψη της επανάληψης παρόμοιων σφαλμάτων σε μελλοντικές δηλώσεις δαπανών.

Αν το κράτος μέλος αποφασίσει να μην εφαρμόσει τη διόρθωση κατά παρέκταση στους λογαριασμούς, η ΑΕ πρέπει να το απεικονίσει στη γνώμη λογιστικού ελέγχου (έκδοση γνώμης με επιφύλαξη για τη νομιμότητα και την κανονικότητα θα κρινόταν κατάλληλη).⁵⁴

Για τους σκοπούς του ΥΣΠΣ και της γνώμης λογιστικού ελέγχου, ένα σφάλμα θεωρείται ότι διορθώθηκε στις παρακάτω περιπτώσεις:

1) όταν το παράτυπο ποσό έχει ανακληθεί από αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής που υποβλήθηκε στην Επιτροπή εντός της λογιστικής χρήσης αναφοράς (σχετικές διορθώσεις προς υποβολή στο προσάρτημα 2 των λογαριασμών του προγράμματος)

ή

2) όταν το παράτυπο ποσό έχει αφαιρεθεί από τους λογαριασμούς του προγράμματος (τα σχέδιά τους) πριν οριστικοποιηθεί η ΕΕΕ (σχετικές διορθώσεις προς υποβολή στο προσάρτημα 8 των λογαριασμών του προγράμματος).

Τα ποσά που αφαιρέθηκαν από τους λογαριασμούς σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ (δηλαδή τα ποσά που υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση) δεν θεωρούνται

⁵² Η ΔΑ ή η ΑΠ σύμφωνα με το ΣΔΕ.

⁵³ Το παράρτημα 4 περιέχει παραδείγματα υπολογισμού κατά παρέκταση δημοσιονομικής διόρθωσης για τη μείωση του υπολειμματικού κινδύνου στο επίπεδο της σημαντικότητας (παραδείγματα Β και Γ.2)

⁵⁴ Ως παρακολούθηση της γνώμης με επιφύλαξη, η Επιτροπή θα αξιολογήσει προσεκτικά αυτές τις περιπτώσεις και, αν είναι απαραίτητο, θα λάβει τα απαραίτητα διορθωτικά μέτρα, περιλαμβανομένης της έναρξης της διαδικασίας δημοσιονομικών διορθώσεων, με πιθανότητα καθαρής δημοσιονομικής διόρθωσης εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 145 παράγραφος 7 του ΚΚΔ.

δημοσιονομικές διορθώσεις για τον σκοπό του υπολογισμού του ΥΣΠΣ (όπως εξηγείται στο τμήμα IV.5 κατωτέρω). Παρόλα αυτά, τέτοια ποσά μπορούν να ληφθούν υπόψη από την ΑΕ για τη γνώμη λογιστικού ελέγχου κατά την αξιολόγηση των διορθωτικών μέτρων που έλαβε η ΔΑ/ΑΠ για να αντιμετωπίσει τα σφάλματα που εντοπίστηκαν⁵⁵.

Περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με την εξέταση των διορθώσεων στη γνώμη λογιστικού ελέγχου παρέχονται στο τμήμα II.9, το III.1 και στο παρόν τμήμα, καθώς και στο τμήμα 6 του εγγράφου καθοδήγησης για τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών.

Η ΑΕ επαληθεύει τις διορθώσεις που πραγματοποίησαν η ΔΑ/ΑΠ και αναφέρθηκαν στους λογαριασμούς του προγράμματος μέσω της τελικής αξιολόγησης των σχεδίων των λογαριασμών.

3.2 Διόρθωση συστημικών σφαλμάτων

Στις περιπτώσεις όπου η ΑΕ έχει εντοπίσει συστημικά σφάλματα και για τον σκοπό της ΕΕΕ, η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει αν:

- 1) το συνολικό ύψος των δαπανών που δηλώθηκαν στην Επιτροπή και επηρεάστηκαν από τα εν λόγω συστημικά σφάλματα έχει καθοριστεί και οι αρμόδιες αρχές εφάρμοσαν τις αναγκαίες δημοσιονομικές διορθώσεις. Η οριοθέτηση του συστημικού σφάλματος στις μη ελεγχθείσες δαπάνες μπορεί να εφαρμοστεί από τη διαχειριστική αρχή, υπό την εποπτεία της ΑΕ. Στην πράξη, αυτή η εποπτεία σημαίνει ότι η ΑΕ πρέπει να εξετάσει την ποιότητα της εργασίας της ΔΑ και να υποβάλει ρητή επιβεβαίωση στην ΕΕΕ ότι η εν λόγω εργασία έχει διεξαχθεί με βάση το κατάλληλο πρότυπο και ότι τα συμπεράσματά της είναι κατάλληλα.
- 2) σε περίπτωση που το συστημικό σφάλμα δεν έχει ακόμα οριοθετηθεί πλήρως πριν από την υποβολή της δέσμης για την εξασφάλιση βεβαιότητας, το κράτος μέλος διόρθωσε τουλάχιστον τις σχετικές παράτυπες δαπάνες που είχαν ήδη διαπιστωθεί. Οι εναπομείνουσες δαπάνες στο μη ελεγχθέν μέρος του πληθυσμού, που ενδεχομένως επηρεάστηκαν από αυτό το συστημικό σφάλμα μπορούν έπειτα να αφαιρεθούν από τους λογαριασμούς σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ λόγω της ανάγκης περαιτέρω επαλήθευσης.
- 3) οι αρμόδιες εθνικές αρχές αντιμετώπισαν επαρκώς τυχόν ανεπάρκειες του συστήματος προκειμένου να μετριαστεί ο κίνδυνος σημαντικών σφαλμάτων σε μελλοντικές αιτήσεις πληρωμής.

⁵⁵ Π.χ. περιπτώσεις όπου η ΑΕ εντόπισε συστημικό πρόβλημα και η ΔΑ/ΑΠ αποφάσισε να αφαιρέσει από τον λογαριασμό τις δαπάνες που μπορεί να επηρεάστηκαν για περαιτέρω αξιολόγηση προκειμένου να τις προσδιορίσει ποσοτικά.

3.3 Διόρθωση σφαλμάτων όταν εφαρμόζεται επιμέρους δειγματοληψία

Για περιπτώσεις όπου η ΑΕ εφάρμοσε επιμέρους δειγματοληψία κατά τη διάρκεια των ελέγχων πράξεων και εντόπισε παρατυπίες στις δαπάνες στις οποίες έγινε η επιμέρους δειγματοληψία, οι αρχές των κρατών μελών θα πρέπει να διορθώσουν τουλάχιστον τις μεμονωμένες παρατυπίες που εντοπίστηκαν από την ΑΕ με βάση το ελεγχθέν υπο-δείγμα. Επιπλέον, οι αρχές των κρατών μελών (ΔΑ/ΑΠ) μπορούν να εφαρμόσουν περαιτέρω διορθώσεις για να μειώσουν τον κίνδυνο μη επιλέξιμων δαπανών στους λογαριασμούς (όπως εκφράζονται από το ΥΣΠΣ). Σχετικά μ' αυτό το ζήτημα προβλέπονται συγκεκριμένα οι παρακάτω επιλογές:

- 1) Οι αρχές των κρατών μελών εφαρμόζουν δημοσιονομικές προβλέψεις ανάλογα με το κατά παρέκταση σφάλμα του υπο-δείγματος στο επίπεδο της μονάδας δειγματοληψίας.
- 2) Οι αρχές των κρατών μελών διαπιστώνουν και διορθώνουν το ακριβές ποσό σφάλματος στη δειγματοληπτική μονάδα, βάσει πρόσθετων επαληθεύσεων στις υπολειπόμενες δαπάνες. Σε περίπτωση που η επαλήθευση δεν έχει οριστικοποιηθεί μέχρι τη στιγμή της υποβολής των λογαριασμών, οι σχετικές δαπάνες μπορούν να αφαιρεθούν από τους λογαριασμούς λόγω συνεχιζόμενης αξιολόγησης της νομιμότητας και της κανονικότητάς (αναφέρεται στο άρθρο 137.2 του ΚΚΔ) προκειμένου να μειωθεί περαιτέρω ο κίνδυνος μη επιλέξιμων δαπανών στους λογαριασμούς.

Συνεπώς, το ποσό της διόρθωσης που εφαρμόζεται σε επίπεδο δειγματοληπτικής μονάδας (πράξη, έργο ή αίτηση πληρωμής) κατόπιν του ελέγχου της ΑΕ, μπορεί να διαφέρει από το ποσό διόρθωσης του κατά παρέκταση σφάλματος που χρησιμοποιείται σε ολόκληρο τον πληθυσμό.

4. Υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΥΣΠΣ)

Η ΑΕ θα πρέπει επίσης να υπολογίζει και να κοινοποιεί στην ΕΕΕ το ΥΣΠΣ, δηλαδή το υπολειμματικό σφάλμα στον πληθυσμό αφού έχουν εφαρμοστεί οι σχετικές δημοσιονομικές διορθώσεις. Το ΥΣΠΣ θα πρέπει στη συνέχεια να συγκριθεί με το όριο σημαντικότητας προκειμένου να εξαχθεί συμπέρασμα σχετικά με το αν οι δαπάνες που πιστοποιήθηκαν στους λογαριασμούς παρουσιάζουν ουσιώδεις ανακρίβειες ή όχι.

Το ΥΣΠΣ αντιστοιχεί στο ΣΠΣ (που εφαρμόστηκε στον πληθυσμό χωρίς τα ποσά που είναι υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση και άλλα αρνητικά ποσά) μείον τις δημοσιονομικές διορθώσεις που έχουν εφαρμοστεί πριν από την υποβολή των λογαριασμών από το κράτος μέλος όσον αφορά τα σφάλματα που εντόπισε η ΑΕ (ή άλλες διορθώσεις που εφάρμοσε το κράτος μέλος αν οι διορθώσεις αυτές έχουν σκοπό να μειώσουν τους κινδύνους που εντόπισαν οι λογιστικοί έλεγχοι της ΑΕ). Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει ένα παράδειγμα υπολογισμού του ΥΣΠΣ.

Πίνακας 2: Παράδειγμα υπολογισμού ΥΣΠΣ με όλα τα ποσά που υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση εκτός του δείγματος και με σημαντικά σφάλματα καθώς και μεμονωμένες διορθώσεις που κατεβάζουν το ΥΣΠΣ στο επίπεδο σημαντικότητας⁵⁶

A	Πληθυσμός ελέγχου (δηλαδή θετικός πληθυσμός δειγματοληψίας ⁵⁷)	1000
B	Ελεγχθείσες δαπάνες	100
Γ	Σφάλματα που βρέθηκαν στο δείγμα	2
Δ	Συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΣΠΣ) μετά την παρέκταση/προβολή	2,20%
E ₁	Ποσά σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφο 2 (που υπόκεινται σε συνεχιζόμενες αξιολογήσεις)	50
E ₂	Λοιπά αρνητικά ποσά που αφαιρούν δαπάνες που είχαν αρχικά δηλωθεί στη λογιστική χρήση αναφοράς	0
ΣΤ = A-E	Πληθυσμός χωρίς συνεχιζόμενες αξιολογήσεις (1000 – 50) και χωρίς λοιπά αρνητικά ποσά που αφαιρούν δαπάνες που είχαν αρχικά δηλωθεί στη λογιστική χρήση αναφοράς ⁵⁸	950
Z=Δ*ΣΤ	Διακυβεύόμενο ποσό (2,2% * 950)	20,9
H	Δημοσιονομικές διορθώσεις που αφορούν σφάλματα που εντόπισε η ΑΕ ή που εφάρμοσε η ΔΑ/ΑΠ αν οι εν λόγω διορθώσεις σκοπεύουν να μειώσουν τους κινδύνους που εντόπισαν οι λογιστικοί έλεγχοι της ΑΕ ⁵⁹	2
Θ=ΣΤ-H	Ποσό υπό πιστοποίηση στους λογαριασμούς (950 - 2)	948
I=Z-H	Υπολειμματικό διακυβεύόμενο ποσό (20,9 – 2)	18,9
ΙΑ=I/Θ	Υπολειμματικό συνολικό ποσοστό σφάλματος (ΥΣΠΣ)	1,99% (≤ 2,0%)

Το παράδειγμα στον πίνακα 2 ανωτέρω βασίζεται σε ένα απλούστατο σενάριο σύμφωνα με το οποίο η ΑΕ δεν έχει εντοπίσει και οριοθετήσει ούτε συστηματικά σφάλματα ούτε γνωστά σφάλματα στο πλαίσιο των ελέγχων των πράξεων τους οποίους διενήργησε (δηλαδή το ΣΠΣ

⁵⁶ Το παράρτημα 4 περιλαμβάνει περαιτέρω παραδείγματα που δείχνουν τον υπολογισμό του υπολειμματικού κινδύνου και την επίπτωση διάφορων αρνητικών μονάδων δειγματοληψίας στον υπολογισμό του.

⁵⁷ Βλέπε το έγγραφο καθοδήγησης για τη δειγματοληψία

⁵⁸ Για σκοπούς απλοποίησης, θεωρείται ότι σ' αυτό το παράδειγμα δεν υπάρχουν τέτοια ποσά. Οι διορθώσεις που περιλαμβάνονται στην τιμή Η και αυτές που έχουν ήδη αφαιρεθεί από τον θετικό πληθυσμό κατά τον προσδιορισμό του πληθυσμού ελέγχου Α (βλέπε έγγραφο καθοδήγησης για δειγματοληψία, τμήμα 4.6) δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται σ' αυτά τα ποσά.

⁵⁹ Διορθώσεις κατά παρέκταση ή διορθώσεις σχετικά με συστηματικά σφάλματα.

περιλαμβάνει μόνο προβλεπόμενα τυχαία σφάλματα και η διόρθωση μεμονωμένων σφαλμάτων επαρκεί για να έρθει το ΥΣΠΣ κάτω από το επίπεδο σημαντικότητας)⁶⁰.

Οι τιμές στον παραπάνω πίνακα θα πρέπει να οριστούν ως εξής:

Τιμή Α: Θετικός πληθυσμός δειγματοληψίας από τον οποίο επιλέγει το δείγμα της η ΑΕ για ελέγχους πράξεων.

Τιμή Β: Δαπάνες που ελέγχθηκαν εντός του δείγματος (σε περίπτωση επιμέρους δειγματοληψίας, περιλαμβάνονται μόνο οι δαπάνες που ελέγχθηκαν στην πράξη).

Τιμή Γ: Όλα τα σφάλματα που έχουν εντοπιστεί από την ΑΕ στο δείγμα.

Τιμή Δ: Συνολικό ποσοστό σφάλματος (συνολικό σφάλμα που παρεκτάθηκε/προβλήθηκε σε ολόκληρο τον πληθυσμό ελέγχου).

Τιμή Ε: Το άθροισμα των τιμών E_1 και E_2 .

Τιμή E_1 : Ποσά που αφαιρέθηκαν από τους λογαριασμούς επειδή οι σχετικές δαπάνες υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και της κανονικότητας.

Τιμή E_2 : Λοιπά αρνητικά ποσά που αφαιρούν δαπάνες που είχαν αρχικά δηλωθεί στη λογιστική χρήση αναφοράς (εκτός αν έχουν ήδη αφαιρεθεί από τον πληθυσμό των θετικών τιμών κατά τον καθορισμό του πληθυσμού του ελέγχου Α). Τέτοια αρνητικά ποσά μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Δημοσιονομικές διορθώσεις σχετικά με παρατυπίες πλην αυτών που περιλαμβάνονται στην τιμή Η (διορθώσεις που εφαρμόστηκαν λόγω των ελέγχων της ΑΕ), για παράδειγμα:
 - διορθώσεις από διαχειριστικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν σε δαπάνες που δηλώθηκαν προηγουμένως στην αίτηση πληρωμής για τη λογιστική χρήση αναφοράς ή
 - δημοσιονομικές διορθώσεις που σχετίζονται με ειδικές περιπτώσεις παρατυπιών που έχουν ήδη εντοπιστεί και αντιμετωπιστεί πριν επιλεγεί το δείγμα από την ΑΕ αν έχουν αφαιρεθεί από το ποσό που δηλώθηκε στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
- Αφαιρέσεις που δεν σχετίζονται με παρατυπίες, για παράδειγμα διορθώσεις λαθών εκ παραδρομής (όπως αντιλογισμών εγγραφών στους λογαριασμούς που δεν αντιστοιχούν σε δημοσιονομικές διορθώσεις), μεταφορά πράξεων από ένα πρόγραμμα σε άλλο (ή εντός του ίδιου προγράμματος) ή διαχειριστικές αποφάσεις για την ακύρωση έργου.

⁶⁰ Για περιπτώσεις ΣΠΣ που περιλαμβάνει συστηματικά σφάλματα, οι σχετικές πληροφορίες παρέχονται στο τμήμα IV.3.2.

Σχετικά με το ζήτημα αυτό, σημειώστε ότι αρνητικά ποσά που αποσύρουν δαπάνες προηγούμενων λογιστικών χρήσεων δεν μπορούν να περιληφθούν στον υπολογισμό του υπολειμματικού κινδύνου.

Τιμή ΣΤ: Πληθυσμός ελέγχου (τιμή Α) χωρίς τα ποσά υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση (τιμή E_1) και λοιπά αρνητικά ποσά που αφαιρούν δαπάνες που είχαν αρχικά δηλωθεί στη λογιστική χρήση αναφοράς (τιμή E_2).

Τιμή Ζ: Διακυβευόμενο ποσό χωρίς τυχόν δημοσιονομικές διορθώσεις που προκύπτουν από ελέγχους της ΑΕ.

Τιμή Η: Οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν λόγω των ελέγχων της ΑΕ, μειώνοντας το διακυβευόμενο ποσό στον πληθυσμό. Τέτοιες διορθώσεις μπορεί να περιλαμβάνουν.

- Δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν λόγω των ελέγχων πράξεων της ΑΕ.

Τέτοιες διορθώσεις συνήθως εφαρμόζονται αφού καθοριστεί το ΣΠΣ (π.χ. η διόρθωση μεμονωμένων τυχαίων σφαλμάτων και συστημικών σφαλμάτων). Παρόλα αυτά, οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν από το κράτος μέλος αφού η ΑΕ επέλεξε το δείγμα της, μπορούν επίσης να περιληφθούν στην τιμή Η, αν οι διορθώσεις αυτές έχουν σκοπό να μειώσουν τους κινδύνους που εντόπισαν οι έλεγχοι πράξεων της ΑΕ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι διορθώσεις που πραγματοποιούνται με βάση τις εργασίες της ΔΑ που εκτελούνται για να προσδιοριστεί η έκταση των συστηματικών παρατυπιών που εντοπίστηκαν από την ΑΕ κατά τους λογιστικούς ελέγχους πράξεων.

Όλες οι διορθώσεις που περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του ΥΣΠΣ στην τιμή Η ως αποτέλεσμα των λογιστικών ελέγχων των πράξεων θα πρέπει να αναφέρονται στη στήλη ΣΤ του πίνακα στο τμήμα 10.2. της ΕΕΕ (Αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων πράξεων):

Πίνακας 3

«10.2·Αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων»

Ταμείο	Αριθ. CCI-προγράμματος	Τίτλος προγράμματος	A	B		Γ		Δ	E	ΣΤ	Z	H
			Ποσό σε ευρώ που αντιστοιχεί στον πληθυσμό από τον οποίο αντλήθηκε το δείγμα ⁽¹⁾	Δαπάνες για τη λογιστική χρήση οι οποίες ελέγχθηκαν για το τυχαίο δείγμα		Κάλυψη του μη στατιστικού τυχαίου δείγματος ⁽²⁾		Ποσό παρατυπιών δαπανών σε τυχαίο δείγμα	Συνολικό ποσοστό σφάλματος ⁽³⁾	Διορθώσεις που εφαρμόστηκαν συνεπεία του συνολικού ποσοστού σφάλματος	Υπολειμματικό ποσοστό σφάλματος	Άλλες ελεγχθείσες δαπάνες ⁽⁴⁾
				Ποσό ⁽⁵⁾	% ⁽⁶⁾	% των πράξεων που καλύφθηκαν	% των δαπανών που καλύφθηκαν					

Οι σχετικές διορθώσεις που εξετάζονται στη στήλη ΣΤ θα πρέπει να αντιστοιχούν στα ποσά που κοινοποιούνται στην τελευταία γραμμή των προσαρτημάτων 2 και 8 των λογαριασμών.

- Οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν για τα γνωστά σφάλματα εκτός του δείγματος ελέγχου·
- Δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν για σφάλματα που εντοπίστηκαν από την ΑΕ κατά τη διάρκεια ελέγχων συστημάτων (συμπεριλαμβανομένων θεματικών ελέγχων)·

Τα σφάλματα που βρέθηκαν κατά τη διάρκεια ελέγχων συστημάτων (δοκιμές ελέγχων) δεν προστίθενται στο συνολικό σφάλμα (ΣΠΣ), αλλά θα πρέπει να διορθώνονται και να κοινοποιούνται στο τμήμα 4 της ΕΕΕ και μπορούν να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ στην τιμή Η.

Σε κάθε περίπτωση, εκτός από την επαγγελματική κρίση που χρησιμοποιείται κατά την εξέταση των δημοσιονομικών διορθώσεων που πρέπει να περιληφθούν στον υπολογισμό της τιμής Η, η ΑΕ θα πρέπει να έχει εύλογη βεβαιότητα ότι οι δημοσιονομικές διορθώσεις αποτελούν πράγματι τελικές διορθώσεις που προκύπτουν από τους ελέγχους της ΑΕ και όχι από τις δαπάνες υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση και άλλες αφαιρέσεις που αναφέρονται στην τιμή Ε.

Τα αρνητικά ποσά που σχετίζονται με ανακλήσεις δαπανών από προηγούμενες λογιστικές χρήσης δεν μπορούν να περιληφθούν στις τιμές Ε και Η.

Τιμή Θ: Το ποσό προς πιστοποίηση στους λογαριασμούς, που υπόκειται σε ενδεχόμενες πρόσθετες διορθώσεις προκειμένου να μειωθεί το ΥΣΠΣ στο 2% ή χαμηλότερα, αν είναι απαραίτητο.

Τιμές Ι και ΙΑ: Αυτές οι τιμές παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τον υπολειμματικό κίνδυνο στις δαπάνες που έχουν πιστοποιηθεί στους λογαριασμούς (σε απόλυτο ποσό και σε ποσοστό, δηλαδή το ΥΣΠΣ).

5. Υπολογισμός ΣΠΣ/ΥΣΠΣ και ποσά που υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και της κανονικότητας των σχετικών δαπανών (άρθρο 137.2 του ΚΚΔ)

Η έννοια των ποσών, η νομιμότητα και η κανονικότητα των οποίων είναι υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση εισάγεται στο άρθρο 137 παράγραφος 2 του κανονισμού 1303/2013. Το άρθρο 137 παράγραφος 2 ορίζει:

«2. Όταν ένα κράτος μέλος εξαιρεί από τους λογαριασμούς δαπάνες που περιλαμβάνονταν προηγουμένως σε αίτηση για ενδιάμεση πληρωμή της οικονομικής χρήσης επειδή υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και κανονικότητας, το σύνολο ή μέρος των δαπανών αυτών, που κρίνεται μεταγενέστερα νόμιμο και κανονικό, μπορεί να περιληφθεί σε αίτηση για ενδιάμεση πληρωμή σε μεταγενέστερες οικονομικές χρήσεις».

Οι παρακάτω γενικές αρχές θα πρέπει να ακολουθούνται κατά τη διαχείριση ποσών, η νομιμότητα και η κανονικότητα των οποίων είναι υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση, όσον αφορά τον υπολογισμό του ΣΠΣ/ΥΣΠΣ:

- Όλοι οι έλεγχοι πράξεων πρέπει να διενεργούνται με τα αποτελέσματα τους να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΣΠΣ και να παρεκτείνονται όπως εξηγείται στο έγγραφο καθοδήγησης για τη δειγματοληψία.
- Η παρέκταση/προβολή των σφαλμάτων στο δείγμα της ΑΕ δεν εξαρτάται από την ταξινόμηση ορισμένων ποσών ως ευρισκόμενων υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση, ακόμα και σε περιπτώσεις όπου δεν έχει ακόμα οριστικοποιηθεί η διαδικασία αντιπαράθεσης_στους ελέγχους πράξεων που διενεργήθηκαν από την ΑΕ, όπως εξηγείται περαιτέρω κατωτέρω.
- Το ΥΣΠΣ αντανακλά μόνο τον υπολειμματικό κίνδυνο εντός των δαπανών που έχουν πιστοποιηθεί στους λογαριασμούς. Ως εκ τούτου, για τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ, τα ποσά υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση (κατ' εφαρμογή του άρθρου 137 παράγραφος 2) πρέπει να αφαιρεθούν από τον πληθυσμό.
- Αν το κράτος μέλος αποφασίσει να εξαιρέσει από τους λογαριασμούς του προγράμματος, μέρος των δαπανών του πληθυσμού λόγω συνεχιζόμενης αξιολόγησης της νομιμότητας και της κανονικότητας αυτών των δαπανών, το ποσό αυτό δεν θα πρέπει να περιλαμβάνει κανένα ποσό δημοσιονομικής διόρθωσης που εφαρμόστηκε κατόπιν εντοπισμού σφάλματος από την ΑΕ⁶¹.

⁶¹ Παράδειγμα: Σε μια πράξη 5 000 EUR, η ΑΕ εντόπισε σφάλμα 1 000 EUR, μετά από το οποίο η ΑΠ έλαβε απόφαση να ανακαλέσει το ποσό των 1 000 EUR από τους λογαριασμούς. Ταυτόχρονα, η ΔΑ αποφάσισε να εξαιρέσει από τους λογαριασμούς όλες τις πράξεις από έναν άξονα προτεραιότητας: για συνολικό ποσό δηλωθέντων δαπανών 200 000 EUR (περιλαμβανομένης της αμφισβητούμενης πράξης των 5 000 EUR) για να

Παραδείγματα υποδειγμάτων υπολογισμού του ΥΣΠΣ με ποσά που υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση παρέχονται στο παράρτημα 4.

Επιπρόσθετα, όσον αφορά τον καθορισμό των ποσών υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση (E₁) και την αντιμετώπιση των σφαλμάτων από τους ελέγχους των πράξεων που διενήργησαν οι ΑΕ, και τον υπολογισμό του ΣΠΣ και του ΥΣΠΣ, η ΑΕ θα πρέπει να εφαρμόζει την παρακάτω προσέγγιση όσον αφορά τα αποτελέσματα των ελέγχων πράξεων: **α) Ποσά σφαλμάτων που κοινοποιούνται στην τελική έκθεση λογιστικού ελέγχου της ΑΕ (οριστικοποιημένοι έλεγχοι πράξεων):**

- Όλα τα παράτυπα ποσά που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια των ελέγχων πράξεων θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του ΣΠΣ με εξαίρεση τα γνωστά σφάλματα και τα διορθωμένα ανώμαλα σφάλματα (τιμή Γ στον πίνακα 2, τμήμα IV.4)
- Οποιοσδήποτε αντίστοιχες δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν, δηλαδή μεμονωμένες διορθώσεις και διορθώσεις κατά παρέκταση, που αφαιρέθηκαν από τους λογαριασμούς, συμβάλλουν στον υπολογισμό του ΥΣΠΣ (και λαμβάνονται υπόψη στην τιμή Η στον πίνακα 2). Τέτοιες διορθώσεις θεωρούνται οριστικές και ως εκ τούτου δεν μπορούν να αντιμετωπιστούν ως ποσά υποκείμενα σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση και δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην τιμή Ε στον πίνακα 2.
- Αν δεν εφαρμοστούν οι αντίστοιχες δημοσιονομικές διορθώσεις, δηλαδή δεν αφαιρεθούν από τους λογαριασμούς (π.χ. λόγω του γεγονότος ότι η ΔΑ/ΑΠ διαφωνεί με το πόρισμα του ελέγχου ή με τη σύσταση για διόρθωση), η ΑΕ δεν τις εξετάζει στον υπολογισμό του ΥΣΠΣ. Αυτό θα πρέπει να αναφερθεί στην ΕΕΕ και να λαμβάνεται υπόψη για τη γνώμη λογιστικού ελέγχου της ΑΕ.

β) Προσωρινά ποσά σφαλμάτων (μη ολοκληρωμένοι έλεγχοι πράξεων):

Τέτοιες περιπτώσεις θα πρέπει να συμβαίνουν μόνο κατ' εξαίρεση⁶², καθώς η ΑΕ θα πρέπει να σχεδιάζει με επιμέλεια τους ελέγχους πράξεων έτσι ώστε να ολοκληρώνονται έγκαιρα για την οριστικοποίηση της ΕΕΕ και για την έκδοση ορθά βασισμένης γνώμης λογιστικού ελέγχου εντός της δέσμης εξασφάλιση βεβαιότητας.

εκτιμήσει τον κίνδυνο σχετικά με τις συνθήκες της κρατικής ενίσχυσης. Σ' αυτή την περίπτωση, το ποσό που πρέπει να ανακληθεί προσωρινά λόγω συνεχιζόμενης αξιολόγησης θα πρέπει να είναι 199 000 EUR (200 000 EUR – 1 000 EUR διόρθωσης της μεμονωμένης πράξης με το σφάλμα που εντοπίστηκε).

⁶² Εξαιρετική κατάσταση η οποία μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την ορθή λειτουργία της ΒΑ 16 της ΑΕ, σημαντική βασική απαίτηση για την αποτελεσματική λειτουργία του ΣΔΕ [βλέπε άρθρο 30 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014].

- Όλα τα ποσά σφάλματος που αντιστοιχούν στο μέγιστο προσωρινό σφάλμα που εντοπίστηκε στην πράξη και κοινοποιήθηκε στις προσωρινές εκθέσεις⁶³ θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του ΣΠΣ (τιμή Γ στον πίνακα 2).
- Όσον αφορά τον υπολογισμό του ΥΣΠΣ, τέτοια ποσά πιθανών σφαλμάτων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ποσά υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση (δηλαδή να αφαιρούνται από τους λογαριασμούς με βάση το άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ και να περιλαμβάνονται στην τιμή Ε₁ στον πίνακα 2) εκτός αν οι αρχές των κρατών μελών αποφασίσουν να αφαιρέσουν αυτά τα ποσά ως οριστικές δημοσιονομικές διορθώσεις (που έπειτα περιλήφθηκαν στην τιμή Η στον πίνακα 2)
- Όπως αναφέρθηκε ήδη στο τμήμα II.5 ανωτέρω, τυχόν δημοσιονομικές διορθώσεις κατά παρέκταση προκειμένου να γίνει το ΥΣΠΣ 2% ή μικρότερο, θεωρούνται οριστικές. Αυτό ισχύει επίσης στις περιπτώσεις όπου το ΣΠΣ/ΥΣΠΣ υπολογίστηκε περιλαμβανομένων των προσωρινών ποσών σφαλμάτων λόγω μη ολοκληρωμένων λογιστικών ελέγχων / διαδικασίας αντιπαράθεσης για την πράξη. Οι κατά παρέκταση δημοσιονομικές διορθώσεις που προκύπτουν δεν μπορούν συνεπώς να αναθεωρηθούν αργότερα ακόμα και αν βρεθεί μετέπειτα ότι οι ελεγχθείσες δαπάνες της αντίστοιχης πράξης είναι επιλέξιμες στην τελική έκθεση λογιστικού ελέγχου της ΑΕ⁶⁴.

⁶³ Σε περιπτώσεις όπου το σχέδιο/προσωρινή έκθεση λογιστικού ελέγχου δεν έχει ακόμα εκδοθεί, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ένα ποσό του μέγιστου επιπέδου πιθανού σφάλματος που έχει εκτιμηθεί με βάση τις εργασίες που έχουν ήδη διενεργηθεί από την ΑΕ. Σε περίπτωση που η ΑΕ δεν έχει διενεργήσει ελεγκτικές εργασίες στις συγκεκριμένες δαπάνες, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το 100% του προσωρινού σφάλματος.

⁶⁴ Δεδομένου του ετήσιου υπολογισμού του υπολειμματικού κινδύνου, είναι επομένως σημαντικό να διασφαλίσουμε ότι οι έλεγχοι των πράξεων έχουν σχεδιαστεί και οργανωθεί έτσι ώστε να μπορεί η ΑΕ να έχει ένα οριστικό ΣΠΣ όσον αφορά τους λογαριασμούς σε εύθετο χρόνο.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 – ΤΜΗΜΑ 10.1 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ» ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΕΕΕ

Φορέας που υποβάλλεται σε έλεγχο	Ταμείο (πολυταμειακά ΕΠ)	Τίτλος του ελέγχου	Ημερομηνία της τελικής έκθεσης λογιστικού ελέγχου	Επιχειρησιακό πρόγραμμα: [CCI και ονομασία του ΕΠ]													Συνολική εκτίμηση (κατηγορία 1, 2, 3, 4) [όπως ορίζεται στον πίνακα 2- Παράρτημα IV του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014]	Παρατηρήσεις
				Βασικές απαιτήσεις (κατά περίπτωση) [όπως ορίζεται στον πίνακα 1- Παράρτημα IV του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014]														
				BA 1	BA 2	BA 3	BA 4	BA 5	BA 6	BA 7	BA 8	BA 9	BA 10	BA 11	BA 12	BA 13		
ΔΑ																		
Ενδιάμεσος/-οι φορέας/-είς (ΕΦ)																		
ΑΠ																		

Σημείωση: Τα τμήματα με γκρι χρώμα στον ανωτέρω πίνακα αναφέρονται σε βασικές απαιτήσεις που δεν ισχύουν για τον ελεγχόμενο φορέα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 – ΤΜΗΜΑ 10.2 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ» ΤΟΥ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΕΕΕ

Ταμείο	Αριθ. CCI προγράμματος	Τίτλος προγράμματος	Α		Β		Γ		Δ	Ε	ΣΤ	Ζ	Η	Θ
			Ποσό σε ευρώ που αντιστοιχεί στον πληθυσμό από τον οποίο αντλήθηκε το δείγμα ⁶⁵	Δαπάνες για τη λογιστική χρήση οι οποίες ελέγχθηκαν για το τυχαίο δείγμα	Κάλυψη του μη στατιστικού τυχαίου δείγματος ⁶⁶	Ποσό ⁷⁰	% ⁷¹	% των πράξεων που καλύφθηκαν						

65Η στήλη «Α» αντιστοιχεί στον πληθυσμό από τον οποίο αντλήθηκε το τυχαίο δείγμα, δηλαδή το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που καταχωρίστηκαν στο λογιστικό σύστημα της αρχής πιστοποίησης που συμπεριλήφθηκε στις αιτήσεις πληρωμών οι οποίες υποβλήθηκαν στην Επιτροπή [όπως καθορίζεται από το άρθρο 137 παράγραφος 1 στοιχείο α) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013], μείον τις αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας, αν υπάρχουν. Παραδείγματος χάριν, εάν έχουν δηλωθεί ως επιλέξιμες δαπάνες 23 εκατ. EUR και στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται 3 εκατ. EUR αρνητικών μονάδων δειγματοληψίας, τότε το ποσό που πρέπει να συμπληρωθεί στη στήλη Α είναι 26 εκατ. EUR, καθώς αυτό αντιστοιχεί στον πληθυσμό των θετικών ποσών. Κατά περίπτωση, παρέχονται επεξηγήσεις στο τμήμα 5.4 ανωτέρω.

66 Πρόκειται για τα ελάχιστα όρια κάλυψης που καθορίζονται στο άρθρο 127 παράγραφος 1 τελευταίο εδάφιο του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, για την περίπτωση χρήσης μη στατιστικής μεθόδου δειγματοληψίας. Η απαίτηση του 10% των δαπανών που δηλώθηκαν για μέθοδο μη στατιστικού δείγματος (άρθρο 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ) αναφέρεται στις δαπάνες στο δείγμα, ανεξάρτητα από τη χρήση επιμέρους δειγματοληψίας. Αυτό σημαίνει ότι το δείγμα πρέπει να αντιστοιχεί τουλάχιστον στο 10 % των δηλωθεισών δαπανών, αλλά σε περίπτωση που χρησιμοποιείται επιμέρους δειγματοληψία, οι δαπάνες που υποβάλλονται πράγματι σε λογιστικό έλεγχο μπορεί να είναι στην πραγματικότητα λιγότερες.

67 Το συνολικό ποσοστό σφάλματος είναι το άθροισμα των προβλεπόμενων τυχαίων σφαλμάτων και, κατά περίπτωση, των συστηματικών σφαλμάτων και των μη διορθωμένων ανώμαλων σφαλμάτων, διαρούμενο προς τον πληθυσμό, όπως ορίζεται από το άρθρο 28 παράγραφος 14 του ΚΕΚ. Όπου οι δηλωθείσες δαπάνες περιλαμβάνουν αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας, αυτές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως χωριστός πληθυσμός. Στην περίπτωση αυτή, το ΣΠΣ υπολογίζεται σε σχέση με τον πληθυσμό των θετικών μονάδων δειγματοληψίας. Το ΣΠΣ υπολογίζεται πριν να εφαρμοστούν οποιεσδήποτε δημοσιονομικές διορθώσεις σε σχέση με το δείγμα που ελέγχθηκε ή με τον πληθυσμό από τον οποίο αντλήθηκε το τυχαίο δείγμα. Στις περιπτώσεις που το τυχαίο δείγμα καλύπτει περισσότερα από ένα ταμεία ή προγράμματα, το συνολικό ποσοστό σφάλματος (υπολογισμός) που παρουσιάζεται στη στήλη «Ε» αφορά τον συνολικό πληθυσμό. Όπου χρησιμοποιείται στρωματοποίηση, παρέχονται περαιτέρω πληροφορίες κατά στρώμα στο τμήμα 5.7 ανωτέρω.

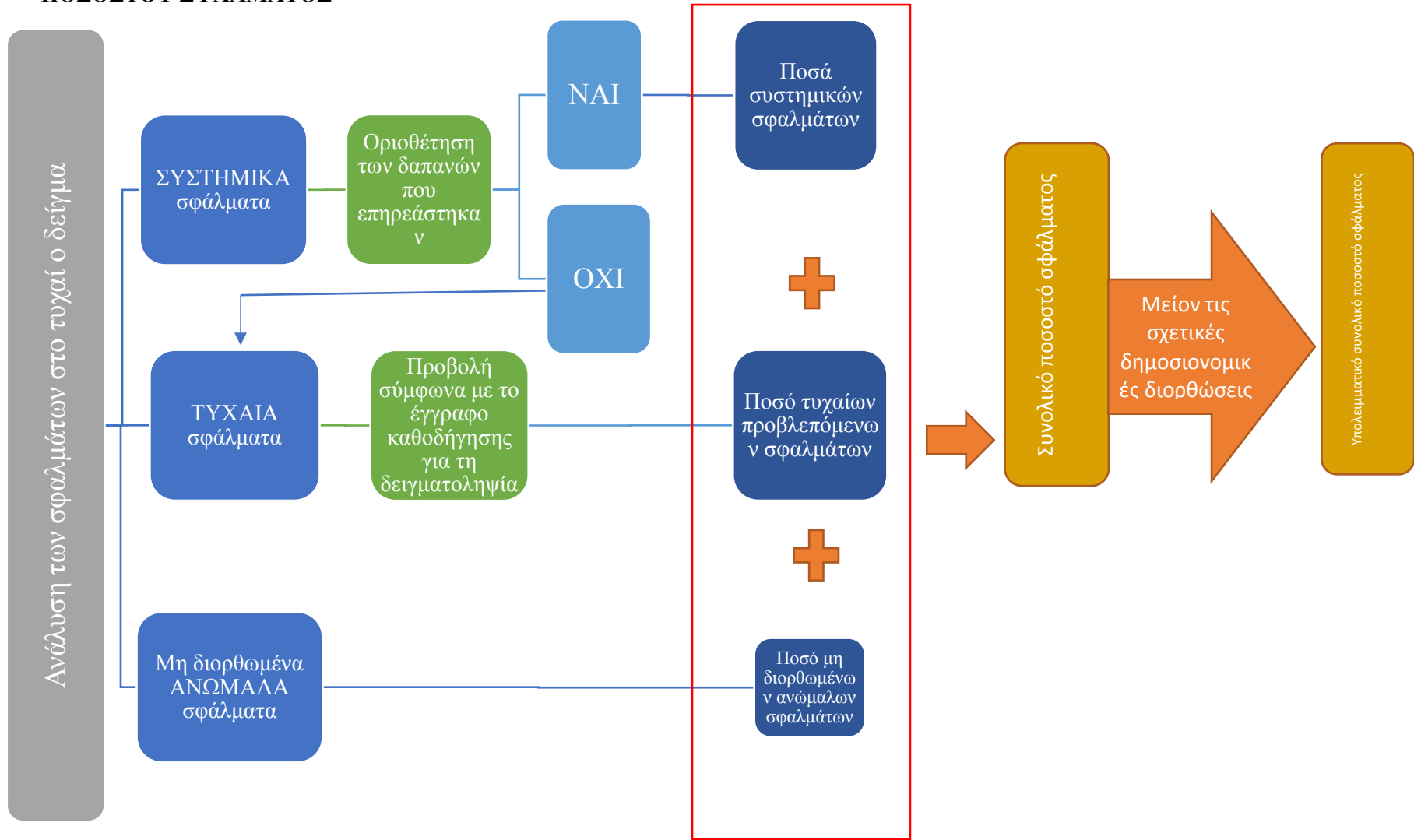
68 Για περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με το ΥΣΠΣ, βλέπε τμήμα 5 του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης.

69 Κατά περίπτωση, η στήλη «Η» αφορά δαπάνες που ελέγχθηκαν στο πλαίσιο συμπληρωματικού δείγματος.

70 Ποσό δαπανών που ελέγχθηκαν (σε περίπτωση που εφαρμόζεται επιμέρους δειγματοληψία βάσει του άρθρου 28 παράγραφος 9 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014, μόνο το ποσό των στοιχείων δαπανών που ελέγχθηκαν πραγματικά δυνάμει του άρθρου 27 του ίδιου κανονισμού περιλαμβάνεται σ' αυτή τη στήλη).

71 Ποσοστό των δαπανών που ελέγχθηκαν σε σχέση με τον πληθυσμό.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 – ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΡΟΗΣ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΥΣΠΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 5 – ΤΥΠΟΛΟΓΙΑ ΕΥΡΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΕΡΓΑ