



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Ευρωπαϊκά διαρθρωτικά και επενδυτικά ταμεία

Έγγραφο καθοδήγησης για τα κράτη μέλη  
σχετικά με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου

**(Προγραμματική περίοδος 2014-2020)**

**ΔΗΛΩΣΗ ΑΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΥΘΥΝΩΝ:** Το παρόν έγγραφο συντάχθηκε από τις υπηρεσίες της Επιτροπής. Βάσει του ισχύοντος δικαίου της ΕΕ, παρέχει τεχνική καθοδήγηση σε συναδέλφους και φορείς που συμμετέχουν στην παρακολούθηση, στον έλεγχο ή στην υλοποίηση των Ευρωπαϊκών Διαρθρωτικών και Επενδυτικών Ταμείων [πλην 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 των 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

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....	3
I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ.....	4
1. Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις.....	4
2. Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης .....	4
II. ΚΑΘΟΔΗΓΗΣΗ: .....	5
1. Εισαγωγή.....	5
2. Αξιολόγηση κινδύνου.....	10
3. Μεθοδολογία .....	11
3.1 Επισκόπηση.....	11
3.2 Έλεγχοι σχετικά με τη λειτουργία των ΣΔΕ (έλεγχοι συστημάτων).....	12
3.3 Λογιστικοί έλεγχοι πράξεων .....	16
3.4 Έλεγχοι των λογαριασμών .....	18
3.5 Επαλήθευση της διαχειριστικής δήλωσης.....	19
4. Προγραμματισμένες ελεγκτικές εργασίες.....	20
5. Πόροι.....	20
III. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΠΙΝΑΚΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (ΠΡΟΣΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΕ).....	22
IV. ΜΟΝΤΕΛΟ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ .....	23
V. ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ.....	24

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ	Αρχή ελέγχου
ΕΕΕ	Ετήσια Έκθεση Ελέγχου
Ελεγκτικός φορέας	Φορέας ο οποίος διενεργεί ελέγχους υπό την αρμοδιότητα της ΑΕ, όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 2 ΚΚΔ
ΑΠ	Αρχή Πιστοποίησης
Κοινός κωδικός αναγνώρισης (CCI)	<i>Code Commun d'Identification</i> (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 <sup>1</sup>
ΕΚΕ	Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 2015/207 της Επιτροπής, της 20ης Ιανουαρίου 2015 <sup>2</sup>
ΚΚΔ	Κανονισμός περί κοινών διατάξεων (κανονισμός αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013) <sup>3</sup>
ΕΔΕΤ	Το ακρωνύμιο «ΕΔΕΤ» αντιστοιχεί σε όλα τα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία. Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης αφορά όλα τα ΕΔΕΤ πλην του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ).
ΕΟΕΣ	Ευρωπαϊκός Όμιλος Εδαφικής Συνεργασίας [κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1299/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Δεκεμβρίου 2013]
ΕΦ	Ενδιάμεσος φορέας
ΔΑ	Διαχειριστική αρχή
ΣΔΕ	Σύστημα διαχείρισης και ελέγχου

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG)

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

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

## I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

### 1. Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις

Κανονισμός	Άρθρα
Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 Κανονισμός περί κοινών διατάξεων (εφεξής ΚΚΔ)	Άρθρο 127 παράγραφος 4 - Καθήκοντα της αρχής ελέγχου
Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 2015/2007 Εκτελεστικός κανονισμός της Επιτροπής (εφεξής ΕΚΕ)	Άρθρο 7 παράγραφος 1 και παράρτημα VII (Υπόδειγμα για τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου)

### 2. Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης

Σκοπός του παρόντος εγγράφου είναι η παροχή καθοδήγησης στην αρμόδια ΑΕ για την εκπόνηση της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου (εφεξής «στρατηγική»), δυνάμει του άρθρου 127 παράγραφος 4 του ΚΚΔ. Η καθοδήγηση ισχύει για τα ΕΔΕΤ, πλην του ΕΓΤΑΑ και ακολουθεί τη δομή του υποδείγματος της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου, όπως ορίζεται στο παράρτημα VII του ΕΚΕ.

Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης διατυπώνει τις συστάσεις της Επιτροπής σε σχέση με τα διάφορα τμήματα της στρατηγικής. Οι εν λόγω συστάσεις δεν προκύπτουν μόνο από τις προαναφερθείσες διατάξεις, αλλά και από την εμπειρία που έχει αποκτήσει η Επιτροπή από τις στρατηγικές λογιστικού ελέγχου της προηγούμενης προγραμματικής περιόδου, από τα υφιστάμενα διεθνώς αποδεκτά πρότυπα λογιστικού ελέγχου, αλλά και τη βέλτιστη πρακτική.

Η στρατηγική αυτή αποτελεί δομικό στοιχείο του υποδείγματος διασφάλισης για τα ΕΔΕΤ (πλην του ΕΓΤΑΑ), καθώς αποτελεί έγγραφο σχεδιασμού που καθορίζει τη μεθοδολογία λογιστικού ελέγχου, τη μέθοδο δειγματοληψίας για τους λογιστικούς ελέγχους πράξεων και τον σχεδιασμό των λογιστικών ελέγχων αναφορικά με τις πρώτες τρεις λογιστικές χρήσεις<sup>4</sup>, ενώ πρέπει να επικαιροποιείται ετησίως από το 2016 έως και το 2024.

Κατά τη διάρκεια της προγραμματικής περιόδου 2014-2020, η ΑΕ δεν υποχρεούται να διαβιβάζει τη στρατηγική προς αξιολόγηση και εκ των προτέρων έγκριση από την Επιτροπή. Εντούτοις, το άρθρο 127 παράγραφος 4 του ΚΚΔ ορίζει ότι η ΑΕ πρέπει να καταθέτει τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου στην Επιτροπή κατόπιν αιτήματος. Η στρατηγική θα αποτελεί βασικό στοιχείο στην ημερήσια διάταξη των ετήσιων συσκέψεων συντονισμού που

<sup>4</sup> Όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 29 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013.

πραγματοποιούνται δυνάμει του άρθρου 128 παράγραφος 3 του ΚΚΔ. Στο πλαίσιο των επιτόπιων ελέγχων που πραγματοποιεί, η Επιτροπή μπορεί επίσης να αξιολογεί την ποιότητα των πληροφοριών που περιέχονται στην στρατηγική, συμπεριλαμβανομένων των εγγράφων τεκμηρίωσης και των επεξηγήσεων της επαγγελματικής κρίσης που χρησιμοποιεί η ΑΕ κατά την κατάρτιση της στρατηγικής.

## II. ΚΑΘΟΔΗΓΗΣΗ:

Σε κάθε ένα από τα παρακάτω τμήματα, το κείμενο εντός του πλαισίου αποτελεί απόσπασμα του σχετικού τμήματος του υποδείγματος στρατηγικής λογιστικού ελέγχου (παράρτημα VII του ΕΚΕ).

### 1. Εισαγωγή

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

- Προσδιορισμός του/των επιχειρησιακού/-ών προγράμματος/-ων (τίτλος/-οι και ΚΚΑ<sup>5</sup>), των Ταμείων και της περιόδου που καλύπτεται από τη στρατηγική έλεγχο.
- Προσδιορισμός της αρχής έλεγχο που είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση, την παρακολούθηση και επικαιροποίηση της στρατηγικής λογιστικού έλεγχο, καθώς και των άλλων φορέων που συνέβαλαν στο παρόν έγγραφο.
- Παραπομπή στο καθεστώς της αρχής λογιστικού έλεγχο (εθνικός, περιφερειακός ή τοπικός δημόσιος φορέας) και στον φορέα στον οποίο υπάγεται.
- Παραπομπή στη δήλωση αποστολής, στο καταστατικό λογιστικού έλεγχο ή στην εθνική νομοθεσία (κατά περίπτωση) που καθορίζει τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες της αρχής έλεγχο και άλλων φορέων που διενεργούν ελέγχους υπό τη δική της ευθύνη.

Η πρώτη στρατηγική λογιστικού έλεγχο οριστικοποιείται εντός οκτώ μηνών από την έγκριση του (των) οικείου(-ων) προγράμματος(-μάτων) και καλύπτει τις τρεις πρώτες λογιστικές χρήσεις, όπως προκύπτει από το άρθρο 127 παράγραφος 4 του ΚΚΔ. Σε περίπτωση παρουσίασης ενιαίας στρατηγικής λογιστικού έλεγχο για διάφορα προγράμματα με κοινό ΣΔΕ, η εν λόγω στρατηγική δύναται να οριστικοποιείται εντός οκτώ μηνών από την έγκριση του τελευταίου προγράμματος, υπό την προϋπόθεση ότι η στρατηγική εφαρμόζεται σε εύθετο χρόνο που επιτρέπει στην ΑΕ να εκτελεί τα καθήκοντά της και να συντάσσει γνώμη λογιστικού έλεγχο εντός της προθεσμίας που ορίζει η νομοθεσία.

Η ΑΕ θα πρέπει να συμφωνεί εκ των προτέρων με τη ΔΑ και την ΑΠ το χρονοδιάγραμμα για την προετοιμασία των λογαριασμών που σχετίζονται με την ελεγκτική διαδικασία, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη διασφάλισης της έγκαιρης υποβολής της ΕΕΕ και της γνώμης λογιστικού έλεγχο, σύμφωνα με το άρθρο 127 άρθρο 5 του ΚΚΔ. Επιπροσθέτως, η ΔΑ θα πρέπει να κοινοποιεί στην ΑΕ αντίγραφο της δήλωσης διαχείρισης, καθώς και την ετήσια σύνοψη των τελικών εκθέσεων λογιστικού έλεγχο και των ελέγχων που έχουν διενεργηθεί, συμπεριλαμβανομένης ανάλυσης της φύσης και της έκτασης των σφαλμάτων και

<sup>5</sup> Αναφέρατε τα προγράμματα που καλύπτονται από κοινό ΣΔΕ, σε περίπτωση που καταρτίζεται ενιαία στρατηγική έλεγχο για τα οικεία προγράμματα, όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 4 του ΚΚΔ.

των αδυναμιών που εντοπίστηκαν στα συστήματα, καθώς και των σχετικών διορθωτικών μέτρων που έχουν ληφθεί ή πρόκειται να ληφθούν. Το κράτος μέλος (π.χ. σε κυβερνητικό/υπουργικό ή άλλο επίπεδο, όπως κρίνεται απαραίτητο από τις εθνικές αρχές) θα πρέπει να ορίζει εσωτερικές προθεσμίες για τη μεταβίβαση των εγγράφων μεταξύ εθνικών αρχών για τους σκοπούς των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους.

Σε περίπτωση παρουσίασης ενιαίας στρατηγικής λογιστικού ελέγχου για ένα κοινό ΣΔΕ, συνιστάται οι εθνικές αρχές (π.χ. η ΔΑ, η ΑΠ, ο εθνικός φορέας συντονισμού) να συμφωνούν με την ΑΕ ότι υπάρχει πράγματι το εν λόγω κοινό σύστημα, εφόσον η απόφαση αυτή έχει επιπτώσεις στην επιλογή δειγμάτων και στην πρόβλεψη των αποτελεσμάτων των δειγμάτων σε όλα τα προγράμματα που καλύπτονται από το εν λόγω σύστημα. Κοινό σύστημα μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται όταν το ίδιο ΣΔΕ υποστηρίζει τις δραστηριότητες περισσότερων προγραμμάτων. Το κριτήριο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι η ύπαρξη των ίδιων βασικών στοιχείων ελέγχου, δηλαδή κατά πόσον τα ακόλουθα στοιχεία είναι κατ' ουσίαν όμοια για ένα σύνολο προγραμμάτων: (i) περιγραφή των καθηκόντων κάθε φορέα που εμπλέκεται σε θέματα διαχείρισης και ελέγχου και κατανομή αρμοδιοτήτων στο εσωτερικό κάθε φορέα· (ii) διαδικασίες για τη διασφάλιση της νομιμότητας και κανονικότητας των δηλούμενων δαπανών, συμπεριλαμβανομένης επαρκούς διαδρομής ελέγχου και επίβλεψης των ΕΦ, όπου συντρέχει περίπτωση. Η ύπαρξη επιπέδων κοινού κινδύνου (για παράδειγμα, παρόμοιοι ΕΦ σε περισσότερα προγράμματα με κοινό κίνδυνο ο οποίος συνδέεται με τον τύπο του ΕΦ) μπορεί επίσης να είναι παράγοντας ο οποίος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όταν εξετάζεται η ύπαρξη κοινού συστήματος. Λόγω των ιδιοτήτων τους, και συγκεκριμένα της συμμετοχής τουλάχιστον δύο κρατών μελών, τα προγράμματα στο πλαίσιο του ΕΟΕΣ δεν πρέπει να θεωρούνται ότι ανήκουν σε κοινό ΣΔΕ στο οποίο εντάσσονται και συνήθη προγράμματα. Επομένως, η στρατηγική για τα προγράμματα στο πλαίσιο του ΕΟΕΣ θα πρέπει να καταρτίζεται ξεχωριστά, ακόμα και στην περίπτωση που οι φορείς που εμπλέκονται στα ΣΔΕ είναι ίδιοι με εκείνους των βασικών προγραμμάτων.

Όπως ορίζεται στο παράρτημα ΙΧ του ΕΚΕ, τυχόν αλλαγές στην στρατηγική λογιστικού ελέγχου πρέπει να γνωστοποιούνται στο τμήμα 3 της ΕΕΕ. Παράγοντες που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για την αναθεώρηση της στρατηγικής περιλαμβάνουν αλλαγές στο ΣΔΕ, όπως για παράδειγμα αλλαγές όσον αφορά διορθωτικά μέτρα που απαιτούνται δυνάμει του άρθρου 124 παράγραφος 5 του ΚΚΔ σχετικά με τη διαδικασία ορισμού, την ανακατανομή των αρμοδιοτήτων της ΑΕ, της ΔΑ και της ΑΠ σε άλλες εθνικές αρχές, αλλαγές οργανωτικής δομής, όπως διάσπαση υπουργείου, σημαντικές αλλαγές στο προσωπικό ή νέα συστήματα πληροφορικής, κ.λπ.

Συνιστάται η παροχή επεξηγήσεων από την ΑΕ στο παρόν τμήμα σε σχέση με τον τρόπο εκπόνησης της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου (ειδικότερα, όσον αφορά τις συνεισφορές άλλων φορέων) και τις ισχύουσες ρυθμίσεις για την παρακολούθηση και την επικαιροποίηση του εγγράφου. Τα έγγραφα τεκμηρίωσης που αφορούν την εκπόνηση, παρακολούθηση και επικαιροποίηση της στρατηγικής θα πρέπει να φυλάσσονται από την ΑΕ για σκοπούς αναφοράς. Σε περίπτωση συμβολής φορέων λογιστικού ελέγχου στη στρατηγική, η ΑΕ πρέπει να διασφαλίζει ότι οι στόχοι τους είναι ευθυγραμμισμένοι με τους στόχους της στρατηγικής, καθώς η ΑΕ είναι υπεύθυνη για τον τελικό συντονισμό και την ποιότητα της εργασίας. Η εν λόγω διαδικασία μπορεί να περιλαμβάνει γραπτές οδηγίες, τακτικές συνεδριάσεις ή άλλα μέσα που θεωρούνται χρήσιμα. Αυτό αφορά ιδιαίτερα τα προγράμματα στο πλαίσιο του ΕΟΕΣ, όπου οι ελεγκτικές εργασίες θα διεξάγονται σε περισσότερα κράτη μέλη.

Αναφορικά με τα χρηματοδοτικά μέσα που εφαρμόζονται από την ΕΤΕπ σύμφωνα με το άρθρο 38 παράγραφος 4 στοιχείο β) σημείο i) του ΚΚΔ και όπως καθορίζεται από το άρθρο 9 παράγραφος 3 του ΚΕΚ, η ΑΕ αναθέτει σε μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται εντός κοινού πλαισίου το οποίο θεσπίζεται από την Επιτροπή να διενεργεί λογιστικούς ελέγχους των σχετικών πράξεων. Το υφιστάμενο ενιαίο πλαίσιο λογιστικού ελέγχου επικαιροποιείται από την Επιτροπή και θα συζητηθεί με τα κράτη μέλη. Στο μεταξύ, η ΑΕ καλείται να προβαίνει σε διαβουλεύσεις με την Επιτροπή και σε περιπτώσεις που ήδη εφαρμόζονται τέτοια είδη χρηματοδοτικών μέσων, η ΑΕ καλείται να συμβουλευτεί την Επιτροπή αναφορικά με τη σχετική μεθοδολογία, με την επιφύλαξη του άρθρου 9 παράγραφος 4 του εν λόγω κανονισμού. Η στρατηγική λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να αναφέρεται στις προθέσεις της ΑΕ ως προς το θέμα αυτό· κατά την έναρξη ισχύος ενός πλαισίου, η ΑΕ θα πρέπει να επικαιροποιεί αναλόγως τη στρατηγική, αναφέροντας τις τροποποιήσεις στην επόμενη ΕΕΕ.

Όσον αφορά, τα χρηματοδοτικά μέσα του άρθρου 38 παράγραφος 1 στοιχείο α) του ΚΚΔ, η στρατηγική λογιστικού ελέγχου της ΑΑ πρέπει να λαμβάνει υπόψη ότι η ΑΑ δεν μπορεί να διενεργεί επιτόπιους ελέγχους των εν λόγω πράξεων και θα πρέπει να σχηματίζει τη γνώμη της από τις αναφορές τακτικών ελέγχων που υποβάλλονται από τους φορείς στους οποίους ανατίθεται η εφαρμογή των σχετικών χρηματοδοτικών μέσων, όπως ορίζεται στο άρθρο 40 παράγραφος 1 του ΚΚΔ.

Η ΑΕ θα πρέπει να διαθέτει σαφή εντολή ως προς τη διενέργεια της ελεγκτικής λειτουργίας σύμφωνα με το άρθρο 127 του ΚΚΔ. Η ανωτέρω εντολή τεκμηριώνεται συνήθως σε καταστατικό λογιστικού ελέγχου<sup>6</sup>, αν δεν προβλέπεται ήδη από την εθνική νομοθεσία. Σε περίπτωση ύπαρξης ενός καταστατικού λογιστικού ελέγχου για το σύνολο της ελεγκτικής λειτουργίας, η εντολή που αφορά συγκεκριμένα τη λειτουργία της ΑΕ θα πρέπει να ενσωματώνεται στο καταστατικό και να γίνεται αποδεκτή από την ΑΕ. Ένα ισχυρό καταστατικό λογιστικού ελέγχου ενισχύει την ανεξαρτησία της ΑΕ.

Για προγράμματα ΕΟΕΣ, οι ιδιαιτερότητες των καθηκόντων και αρμοδιοτήτων του εκάστοτε φορέα λογιστικού ελέγχου (ΑΕ, ομάδα ελεγκτών και άλλοι ελεγκτικοί φορείς) θα πρέπει να περιγράφονται στον εσωτερικό κανονισμό και η στρατηγική λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να αναφέρεται στον εν λόγω κανονισμό. Σε περίπτωση που η ΑΕ εξουσιοδοτείται να εκτελεί απευθείας τα καθήκοντά της σε ολόκληρο το έδαφος που καλύπτεται από το πρόγραμμα, ο ανωτέρω κανονισμός αναφέρει εάν έχει συμφωνηθεί ότι ένας εθνικός ελεγκτής (κάθε κράτος μέλος ή τρίτης χώρας που συμμετέχει στο πρόγραμμα) μπορεί, κατά περίπτωση, να ενταχθεί στην ΑΕ για επιτόπιες αποστολές ελέγχου. Σε περίπτωση που κάθε κράτος μέλος ή τρίτη χώρα είναι υπεύθυνο(-η) για την εκτέλεση των καθηκόντων του άρθρου 127 του ΚΚΔ, θα πρέπει να περιγράφεται σαφώς για το κάθε κράτος μέλος ή τρίτη χώρα που συμμετέχει στο πρόγραμμα ΕΟΕΣ πώς και από ποιον θα διαβιβάζονται τα αποτελέσματα των οικείων λογιστικών ελέγχων στην ΑΕ προς αξιολόγηση.

---

<sup>6</sup> Παραδείγματα καταστατικών λογιστικού ελέγχου που ορίζονται για εσωτερικά τμήματα λογιστικού ελέγχου διατίθενται στις ακόλουθες διευθύνσεις <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf> ; [https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter\\_el.pdf](https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_el.pdf). Η ΑΕ μπορεί να προσαρμόσει τα εν λόγω παραδείγματα στις ειδικές της αρμοδιότητες και νομικό πλαίσιο.

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*Βεβαίωση εκ μέρους της αρχής ελέγχου ότι οι φορείς που διενεργούν λογιστικούς ελέγχους, δυνάμει του άρθρου 127 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, διαθέτουν την απαιτούμενη λειτουργική ανεξαρτησία [και οργανωτική ανεξαρτησία, κατά περίπτωση βάσει του άρθρου 123 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013].*

Ανεξαρτησία είναι η ελευθερία από συνθήκες που απειλούν την ικανότητα της ΑΑ να εκτελεί κατά τρόπο αμερόληπτο τις αρμοδιότητές της δυνάμει του άρθρου 127 του ΚΚΔ. Για να επιτευχθεί ο απαιτούμενος βαθμός ανεξαρτησίας για την αποτελεσματική εκτέλεση των αρμοδιοτήτων της, η ΑΕ πρέπει να διαθέτει άμεση και χωρίς περιορισμούς πρόσβαση σε όλα τα επίπεδα της ανώτερης διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης της ΔΑ και της ΑΠ. Η ΑΕ θα πρέπει, σε όλα τα στάδια του κύκλου ελέγχου, να διασφαλίζει ότι οι εργασίες της (και οι εργασίες που πραγματοποιούνται από τον ελεγκτικό φορέα) εκτελούνται κατά τρόπο ανεξάρτητο<sup>7</sup> και αντικειμενικό, απαλλαγμένες από σύγκρουση συμφερόντων του ελεγχόμενου φορέα, συμπεριλαμβανομένου του δικαιούχου όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 10 του ΚΚΔ.

Η λειτουργική ανεξαρτησία υποδηλώνει επαρκή βαθμό ανεξαρτησίας ώστε να διασφαλίζεται ότι οι διασυνδέσεις μεταξύ των διαφορετικών αρχών δεν εγείρουν αμφιβολίες αναφορικά με την αμεροληψία των αποφάσεων που λαμβάνονται. Με σκοπό τη διασφάλιση αυτού του βαθμού ανεξαρτησίας, το ΣΔΕ θα πρέπει να προβλέπει μέτρα που, για παράδειγμα, αποτρέπουν τη συμμετοχή του προσωπικού της ΑΕ στα καθήκοντα της ΔΑ ή της ΑΠ, παρέχουν στην ΑΕ αυτονομία λήψης αποφάσεων για την πρόσληψη προσωπικού και παρέχουν σαφή περιγραφή καθηκόντων, καθώς και σαφείς γραπτές ρυθμίσεις μεταξύ των αρχών<sup>8</sup>. Είναι απαραίτητο η ΑΕ να μπορεί να εκφράζει τη διαφωνία της με τη ΔΑ ή την ΑΠ και να γνωστοποιεί τα αποτελέσματα του λογιστικού ελέγχου στα ενδιαφερόμενα μέρη, και ειδικότερα στην Επιτροπή, με πλήρη ανεξαρτησία.

Η οργανωτική τοποθέτηση και θέση της ΑΕ ενδέχεται να θέσει πρακτικούς περιορισμούς και όρια στο εύρος εργασιών της, ιδιαιτέρως σε περιπτώσεις που υπάγεται στον ίδιο δημόσιο φορέα με (ορισμένες από) τις ελεγχόμενες οντότητες. Γενικά, όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο αναφοράς, τόσο μεγαλύτερο είναι το ενδεχόμενο εύρος των δεσμεύσεων που μπορεί να αναλάβει η ΑΕ, παραμένοντας ταυτόχρονα ανεξάρτητη από την ελεγχόμενη οντότητα<sup>9</sup>. Κατ' ελάχιστο, ο επικεφαλής της ΑΕ πρέπει να υποβάλλει εκθέσεις στο επίπεδο ιεραρχίας εντός του οικείου δημόσιου φορέα που επιτρέπει στην ΑΕ να εκπληρώνει τα καθήκοντά της· η ΑΕ πρέπει να είναι απαλλαγμένη από παρεμβάσεις κατά τον καθορισμό του εύρους των λογιστικών εργασιών, την εκτέλεση των εργασιών και τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων.

<sup>7</sup> Περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με την έννοια της ανεξαρτησίας παρέχονται στη σύσταση της Επιτροπής, της 16ης Μαΐου 2002, σχετικά με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή (ΕΕ L191/22 της 19.07.2002) και στο κεφάλαιο 3 του Κώδικα Δεοντολογίας του Διεθνούς Οργανισμού των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (INTOSAI).

<sup>8</sup> Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντικατοπτρίζονται, παραδείγματος χάριν, σε μια κυβερνητική απόφαση που αναφέρει τις αρχές που συμμετέχουν στην εφαρμογή ενός προγράμματος, αρχές που ασκούν τα καθήκοντα που επιβάλλονται από τους κανονισμούς ή γραπτά πρωτόκολλα μεταξύ αρχών, διαδικασίες εργασίας κλπ.

<sup>9</sup> Βλ. επίσης: Διεθνές Πρότυπο για την Επαγγελματική Άσκηση του Εσωτερικού Ελέγχου (IPPF) 1100, τη σχετική Συμβουλευτική Οδηγία 1110-1 και τον Οδηγό Πρακτικής του IPPF για την «Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα».



Όπως προκύπτει από το άρθρο 123 παράγραφος 4 του ΚΚΔ, η ΑΕ πρέπει να είναι λειτουργικά ανεξάρτητη από τη ΔΑ και την ΑΠ. Ο όρος αυτός σημαίνει ότι η ΑΕ δεν έχει κανένα ρόλο στα καθήκοντα της ΔΑ, της ΑΠ ή των ΕΦ που ασκούν καθήκοντα της ΔΑ ή της ΑΠ υπό την ευθύνη της εν λόγω αρχής. Επιπλέον, οι γραμμές αναφοράς τους πρέπει να διαφέρουν, ήτοι η ΑΕ θα πρέπει να υποβάλλει εκθέσεις σε επίπεδο ιεραρχίας διαφορετικό από εκείνα της ΔΑ και της ΑΠ. Η έννοια αυτή αντικατοπτρίζεται και στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 123 παράγραφος 5 του ΚΚΔ, το οποίο προβλέπει ότι η ΑΕ, η ΔΑ και η ΑΠ μπορούν να αποτελούν μέρος της ίδιας δημόσιας αρχής ή φορέα (π.χ. ενός υπουργείου) υπό την προϋπόθεση της τήρησης της αρχής του διαχωρισμού των αρμοδιοτήτων και υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο τελευταίο εδάφιο της ίδιας διάταξης.

Η ίδια προσέγγιση εφαρμόζεται και στους ελεγκτικούς φορείς που πραγματοποιούν λογιστικούς ελέγχους που εμπíπτουν στην αρμοδιότητα της ΑΕ. Σε περιπτώσεις που οι ελεγκτικοί φορείς είναι μονάδες εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ειδικές παράμετροι: η ΑΕ θα πρέπει να γνωρίζει το οργανωτικό πλαίσιο και τις γραμμές αναφοράς εντός του συγκεκριμένου οργανισμού, ώστε να αξιολογεί τη θέση της μονάδας εσωτερικού ελέγχου και τον κίνδυνο περιορισμού της ανεξαρτησίας.

Για προγράμματα ΕΟΕΣ, η στρατηγική λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να εξηγεί τον τρόπο διασφάλισης της ανεξαρτησίας κάθε μέλους της ομάδας ελεγκτών, δηλαδή στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα μέλη της ομάδας ελεγκτών εκτελούν τα ίδια λογιστικές εργασίες στα κράτη μέλη τους, εποπτεύουν ή αναθέτουν εξωτερικά λογιστικές εργασίες. Σε περίπτωση που οι λογιστικές εργασίες αποτελούν αντικείμενο εξωτερικής ανάθεσης, ο ανάδοχος θα πρέπει να υπόκειται σε συμβατική υποχρέωση άμεσης ενημέρωσης της ΑΕ σε περίπτωση πιθανής σύγκρουσης συμφερόντων, ώστε η ΑΕ να μπορεί, επικουρούμενη από την ομάδα ελεγκτών, να λαμβάνει κατάλληλα μέτρα. Η ΑΕ θα πρέπει να είναι λειτουργικά ανεξάρτητη και από την κοινή γραμματεία (συστήνεται από τη ΔΑ δυνάμει του άρθρου 23 παράγραφος 2 του ΕΟΕΣ και από τον/τους «ελεγκτή/-ές» που προβλέπει το άρθρο 23 παράγραφος 4 του ΕΟΕΣ).

Η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει στη στρατηγική λογιστικού ελέγχου τον τρόπο διασφάλισης της εν λόγω λειτουργικής ανεξαρτησίας, περιγράφοντας τις σχέσεις της με τη ΔΑ, την ΑΠ και, κατά περίπτωση, τους ΕΦ. Η μνεία αυτή θα πρέπει να αναφέρεται στο σχετικό οργανόγραμμα και τις γραμμές αναφοράς μεταξύ της ΑΕ και των ανωτέρω φορέων και, κατά περίπτωση, μεταξύ της ΑΕ και της δημόσιας αρχής ή φορέα όπου η ΔΑ και η ΑΠ υποβάλλουν εκθέσεις.

Στο πλαίσιο της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου, ο όρος «οργανωτική ανεξαρτησία» αναφέρεται σε μια κατάσταση κατά την οποία η ΑΕ, η ΔΑ ή η ΑΠ δεν μπορούν να αποτελούν μέρος της ίδιας δημόσιας αρχής ή φορέα (π.χ. ενός υπουργείου). Όπως προκύπτει από το άρθρο 123 παράγραφος 5 ΚΚΔ, η ΑΕ μπορεί να είναι μέρος της ίδιας δημόσιας αρχής<sup>10</sup> ή φορέα που εντάσσεται η ΔΑ ή η ΑΠ σε περιπτώσεις προγραμμάτων για τα οποία το συνολικό ποσό στήριξης από τα Ταμεία είναι μικρότερο από ή ίσο με 250 εκατομμύρια ευρώ (για το ΕΤΘΑ το όριο είναι 100 εκατομμύρια ευρώ). Σε περίπτωση υπέρβασης του ορίου, η ΑΕ μπορεί να είναι μέρος της ίδιας δημόσιας αρχής ή φορέα που εντάσσεται η ΔΑ και η ΑΠ, εφόσον ικανοποιείται μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

---

<sup>10</sup> Στο πλαίσιο του άρθρου 123 παράγραφος 5 του ΚΚΔ, η έννοια «δημόσια αρχή ή φορέας» σημαίνει ότι η ΑΕ και η ΔΑ έχουν χωριστές γραμμές πολιτικής ευθύνης. Σε εθνικό επίπεδο και ως γενική πρακτική, ο όρος «δημόσια αρχή ή φορέας» αναφέρεται σε υπουργείο. Σε περιφερειακό επίπεδο, θα πρέπει να εφαρμόζεται παρόμοια προσέγγιση, δηλαδή ο όρος αναφέρεται σε ένα ξεχωριστό περιφερειακό υπουργείο ή ισοδύναμη οντότητα.

α) εάν, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για την προηγούμενη περίοδο προγραμματισμού, η Επιτροπή έχει ενημερώσει το κράτος μέλος, πριν από την ημερομηνία έγκρισης του σχετικού επιχειρησιακού προγράμματος, ότι κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το εν λόγω κράτος μέλος δύναται να βασισθεί κυρίως στη γνώμη της αρχής ελέγχου,<sup>11</sup>

β) ή εάν η Επιτροπή είναι πεπεισμένη, βάσει της εμπειρίας από την προηγούμενη περίοδο προγραμματισμού, ότι η θεσμική οργάνωση και η λογοδοσία της αρχής ελέγχου παρέχουν επαρκείς εγγυήσεις για τη λειτουργική της ανεξαρτησία και αξιοπιστία<sup>12</sup>.

## 2. Αξιολόγηση κινδύνου

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*- Επεξήγηση της μεθόδου αξιολόγησης κινδύνου που εφαρμόζεται.*

*- Αναφορά στις εσωτερικές διαδικασίες επικαιροποίησης της αξιολόγησης κινδύνου.*

Κατά τον καθορισμό της μεθόδου συνολικής αξιολόγησης κινδύνου για ιεράρχηση των προτεραιοτήτων των προγραμματισμένων ελεγκτικών εργασιών συστημάτων σχετικά με τα μέτρα, τους φορείς και τις βασικές απαιτήσεις, η ΑΕ θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους σχετικούς παράγοντες κινδύνου, να προσδιορίζει ένα ποσοτικό πλέγμα από τον χαμηλότερο στον υψηλότερο κίνδυνο<sup>13</sup> και να εφαρμόζει τα παραπάνω σε όλες τις προτεραιότητες και φορείς που σχετίζονται με το πρόγραμμα ή προγράμματα που καλύπτει η στρατηγική. Ορισμένα παραδείγματα παραγόντων κινδύνου που θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη είναι τα ακόλουθα: ποσό, διαχειριστική αρμοδιότητα, ποιότητα εσωτερικών ελέγχων, βαθμός μεταβολής της σταθερότητας στο περιβάλλον ελέγχου, χρόνος της τελευταίας ελεγκτικής αποστολής, πολυπλοκότητα της οργανωτικής δομής, τύπος πράξεων, τύπος δικαιούχων, κίνδυνος απάτης, κλπ.

Ως βέλτιστη πρακτική, τα αποτελέσματα της αξιολόγησης κινδύνου της ΑΕ παρουσιάζονται σε πίνακα, όπου τα προγράμματα και οι βασικοί φορείς που εμπλέκονται στο ΣΔΕ κατηγοριοποιούνται ανά επίπεδο κινδύνου. Ενδεικτικό παράδειγμα τέτοιου πίνακα περιλαμβάνεται στο τμήμα ΙΙΙ του παρόντος εγγράφου. Η ΑΕ θα πρέπει να προσαρμόζει και να συμπληρώνει τον εν λόγω πίνακα με τους παράγοντες κινδύνου που θεωρεί σχετικούς με τα οικεία προγράμματα. Για μικρά συστήματα (π.χ. όταν όλοι οι φορείς και οι βασικές απαιτήσεις μπορούν να ελεγχθούν στην πρώτη διαδικασία), η αξιολόγηση κινδύνων μπορεί να είναι λιγότερο σύνθετη. Άλλες μέθοδοι αξιολόγησης κινδύνου είναι επίσης αποδεκτές.

<sup>11</sup> Με την προϋπόθεση αυτή νοείται ότι η Επιτροπή έχει αποστείλει επισήμως επιστολή στο κράτος μέλος, γνωστοποιώντας ότι οι ελεγκτικές της υπηρεσίες μπορούν να βασίζονται κυρίως στη γνώμη της ΑΕ για σαφώς καθορισμένα προγράμματα, υπό τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 73 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006.

<sup>12</sup> Όσον αφορά την αξιοπιστία της ΑΕ, η προϋπόθεση αυτή πληρούται εάν τα μέχρι στιγμής αποτελέσματα των ελέγχων της Επιτροπής της επέτρεψαν να εκτιμήσει τις βασικές απαιτήσεις της ΑΕ για την περίοδο 2007-2013 στις κατηγορίες 1 και 2, ακολουθώντας την ίδια μεθοδολογία για την αξιολόγηση του ΣΔΕ. Προφανώς, η προϋπόθεση αφορά στην εφαρμογή του ίδιου συστήματος στα προγράμματα της περιόδου 2007-2013 και 2014-2020 (η ΑΕ παραμένει υπό την ίδια δημόσια αρχή ή φορέα).

<sup>13</sup> Διασφαλίζοντας έναν ισορροπημένο συντελεστή στάθμισης κινδύνου.

Βάσει των αποτελεσμάτων της αξιολόγησης κινδύνου, η ΑΕ θα μπορεί να ιεραρχήσει τις προτεραιότητες που αφορούν τους ελέγχους συστημάτων προγραμμάτων και φορέων που ενέχουν υψηλότερο κίνδυνο εντοπισμού καθ' όλη την περίοδο ελέγχου. Η ιεράρχηση προτεραιοτήτων θα πρέπει επίσης να καλύπτει τους ειδικούς θεματικούς τομείς που περιγράφονται στο τμήμα 3.2 κατωτέρω. Ο χρόνος και το εύρος των λογιστικών ελέγχων ενδέχεται να επηρεαστούν και από το ποσοστό εκτέλεσης του προγράμματος, π.χ. η (αναμενόμενη) εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης δαπανών για ένα συγκεκριμένο μέτρο ή φορέα στην Επιτροπή συνεπάγεται ότι δεν μπορούν να ελεγχθούν όλες οι βασικές απαιτήσεις κατά τον ίδιο χρόνο.

### 3. Μεθοδολογία

#### 3.1 Επισκόπηση

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*Αναφορά στα εγχειρίδια λογιστικού ελέγχου ή στις διαδικασίες που περιέχουν την περιγραφή των κύριων σταδίων της ελεγκτικής εργασίας, συμπεριλαμβανομένων της ταξινόμησης και μεταχείρισης των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν.*

*Αναφορά στα διεθνώς αποδεκτά ελεγκτικά πρότυπα που σκοπεύει να χρησιμοποιήσει η αρχή ελέγχου για το ελεγκτικό έργο της, όπως καθορίζονται από το άρθρο 127 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013.*

*Αναφορά στις εφαρμοζόμενες διαδικασίες για την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου και της γνώμης λογιστικού ελέγχου που πρέπει να υποβάλλονται στην Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013.*

*Για προγράμματα ΕΟΕΣ, αναφορά σε συγκεκριμένες ρυθμίσεις λογιστικού ελέγχου και επεξήγηση του τρόπου με τον οποίο η αρχή ελέγχου σκοπεύει να διασφαλίσει τη διαδικασία συντονισμού και εποπτείας με την ομάδα ελεγκτών από τα άλλα κράτη μέλη που συμμετέχουν στα εν λόγω προγράμματα, καθώς και περιγραφή του εσωτερικού κανονισμού που εκδόθηκε δυνάμει του άρθρου 25 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1299/2013.*

Το ελεγκτικό εγχειρίδιο της ΑΕ θα πρέπει να παρέχει περιγραφή των διαδικασιών εργασίας για τις διαφορετικές φάσεις ενός λογιστικού ελέγχου, δηλαδή τον σχεδιασμό του ελέγχου, την αξιολόγηση κινδύνων, την εκτέλεση διαδικασιών, την καταχώριση και τεκμηρίωση, την εποπτεία, την υποβολή εκθέσεων, τη διαδικασία διασφάλισης ποιότητας και την εξωτερική αξιολόγηση, τη χρήση των εργασιών άλλων ελεγκτών, τη χρήση τεχνικών ελέγχου υποβοηθούμενων από ηλεκτρονικό υπολογιστή, τις μεθόδους δειγματοληψίας, κτλ.

Το ελεγκτικό εγχειρίδιο θα πρέπει να αναφέρει τα όρια σημαντικότητας, καθώς και άλλους ποσοτικούς και ποιοτικούς παράγοντες που πρέπει να εξετάζονται κατά την αξιολόγηση της σημαντικότητας των ευρημάτων του ελέγχου για λογιστικούς ελέγχους συστημάτων, πράξεων και λογαριασμών.

Το ελεγκτικό εγχειρίδιο θα πρέπει επίσης να περιγράφει τα διαφορετικά στάδια σύνταξης της έκθεσης (π.χ. σχέδια των εκθέσεων ελέγχου, διαδικασία αντιπαράθεσης με τον ελεγχόμενο και τελικές εκθέσεις ελέγχου), τις προθεσμίες για την υποβολή εκθέσεων και τις διαδικασίες παρακολούθησης. Επιπλέον, το ελεγκτικό εγχειρίδιο θα πρέπει να περιλαμβάνει μια συνοπτική επεξήγηση της διαδικασίας υποβολής εκθέσεων της ΑΕ με τον φορέα

συντονισμού που μπορεί να ορίσει το κράτος μέλος σύμφωνα με τα άρθρο 123 παράγραφος 8 και άρθρο 128 παράγραφος 2 του ΚΚΔ.

Το ελεγκτικό εγχειρίδιο μπορεί να αποτελείται από μια σειρά διαφορετικών διαδικασιών και σημειώσεων, συγκεντρωμένων σε έναν ηλεκτρονικό φάκελο ή έγγραφο γνωστό και διαθέσιμο σε όλα τα μέλη του προσωπικού της ΑΕ και των ελεγκτικών φορέων.

### **3.2 Έλεγχοι σχετικά με τη λειτουργία των ΣΔΕ (έλεγχοι συστημάτων)**

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*Αναφορά των φορέων που θα ελεγχθούν και των σχετικών βασικών απαιτήσεων στο πλαίσιο των ελέγχων των συστημάτων. Κατά περίπτωση, αναφορά στον ελεγκτικό φορέα επί του οποίου στηρίζεται η αρχή ελέγχου για τη διενέργεια αυτών των ελέγχων.*

*Αναφορά ελέγχων συστημάτων που αφορούν ειδικούς θεματικούς τομείς, όπως:*

- η ποιότητα των διαχειριστικών και επιτόπιων επαληθεύσεων, που προβλέπονται στο άρθρο 125 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, μεταξύ άλλων όσον αφορά την τήρηση των κανόνων σύναψης δημοσίων συμβάσεων, των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, των περιβαλλοντικών απαιτήσεων και των ίσων ευκαιριών·*
- η ποιότητα της επιλογής έργων και των διαχειριστικών και επιτόπιων επαληθεύσεων [που προβλέπονται στο άρθρο 125 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013] που αφορούν την εφαρμογή των μέσων χρηματοοικονομικής τεχνικής·*
- η λειτουργία και η ασφάλεια των συστημάτων πληροφορικής που έχουν συσταθεί σύμφωνα με το άρθρο 72 στοιχείο δ), το άρθρο 125 παράγραφος 2 στοιχείο δ) και το άρθρο 126 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013· και η σύνδεσή τους με το σύστημα τεχνολογιών πληροφορικής «SFC 2014», όπως προβλέπεται στο άρθρο 74 παράγραφος 4 1303/2013 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013·*
- η αξιοπιστία των δεδομένων τα οποία αφορούν τους δείκτες και τα ορόσημα, καθώς και την πρόοδο του επιχειρησιακού προγράμματος ως προς την επίτευξη των στόχων του, και τα οποία διαβιβάζονται από τη διαχειριστική αρχή δυνάμει του άρθρου 125 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013·*
- η υποβολή εκθέσεων για ανακλήσεις και ανακτήσεις·*
- η εφαρμογή αποτελεσματικών και αναλογικών μέτρων καταπολέμησης της απάτης που πλαισιώνονται από αξιολόγηση κινδύνου απάτης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013.*

Πλήρης κατάλογος των φορέων και καθηκόντων που θα καλύπτονται από τους ελέγχους συστημάτων παρέχεται στο ενδεικτικό χρονοδιάγραμμα των αποστολών ελέγχου που προβλέπονται από το παρόν τμήμα της στρατηγικής λογιστικού ελέγχου, σε συμμόρφωση με την αξιολόγηση κινδύνου, όπως επεξηγείται στο τμήμα 2 ανωτέρω. Αναμένεται ότι η ΑΕ θα ελέγχει όλες τις αρχές και λειτουργίες που περιλαμβάνονται στο ΣΔΕ ενός συγκεκριμένου προγράμματος (συμπεριλαμβανομένων των ΕΦ που επιλέχθηκαν βάσει της αξιολόγησης κινδύνου της ΑΕ) τουλάχιστον μία φορά κατά τη διάρκεια της προγραμματικής περιόδου. Οι έλεγχοι συστημάτων θα πρέπει να πραγματοποιούνται από τον πρώτο χρόνο εφαρμογής του προγράμματος, μετά τον ορισμό της ΔΑ και της ΑΠ. Το πεδίο εφαρμογής των ελέγχων συστημάτων θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις εργασίες που πραγματοποίησε η ΑΕ κατά το στάδιο ορισμού, εστιάζοντας στους φορείς, τα προγράμματα και τους τομείς με υψηλότερο κίνδυνο.

Για προγράμματα ΕΟΕΣ, ο καθορισμός των προς έλεγχο φορέων κατά τη διάρκεια του προγράμματος θα πρέπει να καλύπτει όλους τους φορείς που έχουν αρμοδιότητες για προγράμματα ΕΟΕΣ σε όλα κράτη μέλη με αρμοδιότητες σε ένα συγκεκριμένο πρόγραμμα, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών που προβλέπει το άρθρο 23 παράγραφος 4 του ΕΟΕΣ.

Οι έλεγχοι συστημάτων θα πρέπει να διενεργούνται τακτικά και εγκαίρως καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και ενόψει της έκφρασης της ετήσιας γνώμης λογιστικού ελέγχου, καλύπτοντας πρωτίστως τις βασικές απαιτήσεις που ορίζονται στο παράρτημα IV του ΚΕΚ και λαμβάνοντας υπόψη το έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με μια κοινή μεθοδολογία για την αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου στα κράτη μέλη (EGESIF\_14-0010 of 18/12/2014) και την εφαρμογή των διαδικασιών που αναφέρονται στην περιγραφή του ΣΔΕ. Η ΑΕ θα πρέπει να διαθέτει προσαρμοσμένο κατάλογο και προγράμματα εργασίας για τους ελέγχους συστημάτων που διενεργεί, διασφαλίζοντας ότι όλες οι βασικές απαιτήσεις και διαδικασίες καλύπτονται τακτικά μέσω είτε ολοκληρωμένων ελέγχων ή ελέγχων παρακολούθησης, προκειμένου να είναι σε θέση η ΑΕ να συνάγει συμπεράσματα σχετικά με τη λειτουργία του ΣΔΕ από την πρώτη ΕΕΕ και μετά. Όσον αφορά τη συχνότητα και το πεδίο εφαρμογής των ελέγχων συστημάτων, η ΑΕ θα πρέπει να αποφασίζει βάσει της αξιολόγησης κινδύνου, λαμβάνοντας υπόψη το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο (ISA) 330 σχετικά με τις αντιδράσεις των ελεγκτών στους αξιολογούμενους κινδύνους<sup>14</sup>. Σε κάθε περίπτωση, οι έλεγχοι συστημάτων θα πρέπει να διεξάγονται εγκαίρως, προκειμένου να συμβάλουν στον επαρκή σχεδιασμό και την επιλογή ελέγχων πράξεων δυνάμει του άρθρου 27 του ΚΕΚ και στη διατύπωση της ετήσιας γνώμης λογιστικού ελέγχου.

Έλεγχοι συστημάτων που αφορούν συγκεκριμένους θεματικούς τομείς αντιστοιχούν σε ελέγχους που καλύπτουν μία ή δύο βασικές απαιτήσεις (για παράδειγμα, τις απαιτήσεις που αναφέρονται παραπάνω και καθορίζονται στο υπόδειγμα της ΕΕΕ στο τμήμα 3.2) για ένα σύνολο φορέων ή προγραμμάτων, με σκοπό την αξιολόγηση τυχόν οριζόντιου κινδύνου για τον συγκεκριμένο πληθυσμό όσον αφορά συγκεκριμένα θέματα που καλύπτονται από τις εν λόγω απαιτήσεις.

Στην πράξη, ανάλογα με την περίπτωση και το ΣΔΕ και με βάση τη διενεργηθείσα αξιολόγηση κινδύνου, η ΑΕ δύναται να επιλέξει να πραγματοποιήσει ελέγχους συστημάτων ανά πρόγραμμα ή ΣΔΕ, καλύπτοντας τουλάχιστον τις σημαντικότερες βασικές απαιτήσεις κατά τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του προγράμματος (με μεταγενέστερους ετήσιους ελέγχους παρακολούθησης). Οι παραπάνω έλεγχοι μπορούν να συμπληρώνονται με θεματικούς ελέγχους όπου και όποτε κρίνεται απαραίτητο ώστε να καλυφθούν οι εναπομείνουσες βασικές απαιτήσεις και οι ιδιαίτερες απαιτήσεις όπου κρίνεται ότι ο κίνδυνος είναι συστημικός.

Αν το ΣΔΕ, κατά τη διάρκεια εφαρμογής του (των) προγράμματος (-άτων), υποστεί ουσιαστικές μεταβολές (π.χ. τροποποίηση των διαδικασιών που επηρεάζουν τις σημαντικές βασικές απαιτήσεις), η ΑΕ θα πρέπει να διενεργήσει νέο έλεγχο του συστήματος στο συγκεκριμένο ΣΔΕ, καλύπτοντας τις νέες πτυχές και επικαιροποιώντας αναλόγως την αξιολόγηση κινδύνου.

Σε περιπτώσεις όμοιων ΣΔΕ, οι έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο 2007-2013 μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την ΑΕ ως σημείο αναφοράς, ιδιαιτέρως στην αξιολόγηση κινδύνου, κατά τον σχεδιασμό των ελέγχων συστημάτων της περιόδου 2014 - 2020. Παρόλα αυτά, οι έλεγχοι συστημάτων εξακολουθούν να είναι απαραίτητοι για την

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

περίοδο 2014-2020, προκειμένου να αξιολογηθεί η σωστή λειτουργία του ΣΔΕ κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα.

Κατά τις επιτόπιες επισκέψεις, ο ελεγκτής πρέπει να στοχεύει στη λήψη επαρκών και αξιόπιστων στοιχείων που αποδεικνύουν ότι τα εφαρμοζόμενα ΣΔΕ λειτουργούν αποτελεσματικά και όπως περιγράφονται, προκειμένου να συμπεράνει εάν τα εν λόγω συστήματα επαρκούν για τη διασφάλιση της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών των ΕΔΕΤ, αλλά και τη διασφάλιση της ακρίβειας και πληρότητας των οικονομικών και άλλων πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρουσιάζονται στους λογαριασμούς της ΑΠ. Η δοκιμή των ελέγχων ενδέχεται να περιλαμβάνει δοκιμές με καθοδήγηση των σχετικών αρχείων που τηρούνται από τις οικείες αρχές, συνεντεύξεις με το εμπλεκόμενο προσωπικό και εξέταση δείγματος συναλλαγών. Συνολικά, θα πρέπει να διενεργούνται επαρκείς δοκιμές, προκειμένου να εξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα σχετικά με την ορθή λειτουργία των υπό εξέταση συστημάτων. Το πραγματικό περιεχόμενο κάθε ελέγχου θα πρέπει να προσαρμόζεται από τον ελεγκτή ώστε να λαμβάνει υπόψη το περιβάλλον ελέγχου ως μέρος του σταδίου προετοιμασίας του λογιστικού ελέγχου.

Το δείγμα συναλλαγών για τη διενέργεια δοκιμών ελέγχου κατά τη διάρκεια ελέγχων συστημάτων μπορεί να λαμβάνει υπόψη το συγκεκριμένο τμήμα που αφορά «τεχνικές δειγματοληψίας που εφαρμόζονται σε ελέγχους συστημάτων» και περιλαμβάνεται στο έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με τη δειγματοληψία. Σε ελέγχους συστημάτων, η μέθοδος δειγματοληψίας κατά ιδιότητες χρησιμοποιείται συνήθως για τον έλεγχο διαφόρων ιδιοτήτων του σχετικού πληθυσμού. Σε κάθε περίπτωση, η μέθοδος επιλογής δειγμάτων για ελέγχους συστημάτων υπόκειται στην επαγγελματική κρίση της ΑΕ.

Κατά τη διάρκεια ελέγχων συστημάτων, η ΑΕ οφείλει να ελέγξει τους διαφορετικούς βασικούς εσωτερικούς ελέγχους που εφαρμόζονται. Κατά τον καθορισμό του αριθμού των σημείων για δοκιμές ελέγχων, πρέπει να εξετάζονται ορισμένοι συνολικοί παράγοντες, λαμβάνοντας υπόψη τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα [π.χ. το ISA 330 σχετικά με τις αντιδράσεις των ελεγκτών στους εκτιμώμενους κινδύνους, το ISSAI 4100<sup>15</sup> σχετικά με τους παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό της σημαντικότητας, το ISSAI 1320 σχετικά με τη σημαντικότητα στον σχεδιασμό και τη διενέργεια ενός λογιστικού ελέγχου ("Materiality in Planning and Performing an Audit")<sup>16</sup> και το ISSAI 1450 που αφορά την εκτίμηση των ανακρίβειών που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια ενός λογιστικού ελέγχου ("Evaluation of Misstatements Identified during the Audit")<sup>17</sup> .

Κατά τον σχεδιασμό ενός ελέγχου συστημάτων, η ΑΕ θα πρέπει να καθορίζει εκ των προτέρων το όριο πέραν του οποίου τυχόν έλλειψη θεωρείται σημαντική. Για παράδειγμα, στο πλαίσιο ενός τέτοιου λογιστικού ελέγχου και κατόπιν διεξαγωγής δοκιμής ελέγχων σε σχέση με μια συγκεκριμένη βασική απαίτηση (π.χ. κατάλληλες διαδικασίες για την επιλογή πράξεων) σε δείγμα δέκα (10) συμφωνιών επιχορήγησης (από έναν πληθυσμό της τάξεως των 50 επιχορηγήσεων), η ΑΕ μπορεί να θεωρεί ότι οι έλεγχοι για την εν λόγω βασική απαίτηση παρουσιάζουν σημαντικές ανεπάρκειες (π.χ. η απαίτηση αξιολογείται τουλάχιστον ως εξής: «Λειτουργεί εν μέρει, απαιτούνται σημαντικές βελτιώσεις»), ενώ για 4 από τις 10 (δηλαδή το

---

<sup>15</sup> [http://www.issai.org/media/13196/issai\\_4100\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf)

<sup>16</sup> [http://www.issai.org/media/13028/issai\\_1320\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf)

<sup>17</sup> [http://www.issai.org/media/13064/issai\\_1450\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf)

40%) επιλεγμένες συμφωνίες επιχορήγησης προκύπτει ότι οι εφαρμοζόμενοι έλεγχοι δεν πραγματοποιήθηκαν ή αποδείχθηκαν ανεπαρκείς στον εντοπισμό και τη διόρθωση παράτυπων δαπανών. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει ενδεικτικά όρια που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την ΑΕ κατά τον καθορισμό των ορίων σημαντικότητας, για σκοπούς σχεδιασμού, αλλά και αναφοράς ανεπαρκειών. Μπορούν να εφαρμόζονται διαφορετικά όρια αναλόγως, για παράδειγμα, του είδους των επίμαχων ελέγχων. Σε κάθε περίπτωση, η εκτίμηση της σημαντικότητας σε λογιστικούς ελέγχους συστημάτων πρέπει να λαμβάνει υπόψη και ποιοτικούς παράγοντες, πέραν της προτεινόμενης απλής ποσοτικής προσέγγισης.

Λειτουργεί αποτελεσματικά. Απαιτούνται μικρές μόνο βελτιώσεις	Λειτουργεί αλλά απαιτούνται κάποιες βελτιώσεις	Λειτουργεί εν μέρει, απαιτούνται σημαντικές βελτιώσεις	Ουσιαστικά δεν λειτουργεί
λιγότερες από 10% εξαιρέσεις	λιγότερες από 25% εξαιρέσεις	λιγότερες από 40% εξαιρέσεις	περισσότερες από 40% εξαιρέσεις

Όταν από τον έλεγχο συστήματος διαπιστώνεται ότι το ποσοστό απόκλισης είναι υψηλότερο από το όριο σημαντικότητας που έχει καθορίσει η ΑΕ για τον συγκεκριμένο έλεγχο, αυτό σημαίνει ότι το ΣΔΕ δεν πληροί το κριτήριο που έχει καθοριστεί για υψηλό επίπεδο βεβαιότητας. Συνεπώς, το ΣΔΕ πρέπει να ταξινομηθεί ως μέσου ή χαμηλού επιπέδου βεβαιότητας, με επιπτώσεις στον καθορισμό του μεγέθους του δείγματος για τους ελέγχους πράξεων.

Όσον αφορά τους ελέγχους συστημάτων για την αξιοπιστία των δεδομένων αναφοράς επιδόσεων του προγράμματος, η ΑΕ θα πρέπει να αξιολογεί την αποτελεσματικότητα των ελέγχων που εφαρμόζονται κατά τη συλλογή, συνοπτική περιγραφή και αναφορά των σχετικών δεδομένων, αλλά και αν τα εν λόγω στοιχεία συμφωνούν με τα αρχικά δεδομένα.

Όσον αφορά ελέγχους συστημάτων για τη λειτουργία των συστημάτων πληροφορικής, τα πρότυπα που σχετίζονται με την τεχνολογία πληροφοριών δεν είναι τόσο ικανοποιητικά ανεπτυγμένα ή καθολικά αποδεκτά όσο σε άλλους τομείς ελέγχου. Η έλλειψη γενικώς αποδεκτών προτύπων στον τομέα συστημάτων πληροφοριών ώθησε πολλές οργανώσεις να αναπτύξουν τα δικά τους πρότυπα. Παρόλα αυτά, έχουν καταβληθεί προσπάθειες προς την ανάπτυξη καθολικών προτύπων για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων επεξεργασίας και λογιστικών ελέγχων. Εκτός από το πλαίσιο COBIT (Στόχοι ελέγχου των πληροφοριών και της σχετικής τεχνολογίας)<sup>18</sup>, τα διεθνώς αποδεκτά πρότυπα για την ασφάλεια των πληροφοριών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, το πρότυπο ISO/IEC 27001 («Τεχνολογία πληροφοριών - Τεχνικές ασφαλείας - Σύστημα διαχείρισης της ασφαλείας των πληροφοριών - Απαιτήσεις» και το πρότυπο ISO/IEC 27002 («Τεχνολογία πληροφοριών - Τεχνικές ασφαλείας - Κώδικας ορθής πρακτικής για ελέγχους της ασφαλείας των πληροφοριών»),

<sup>18</sup> Πληροφορίες σχετικά με το πλαίσιο COBIT παρατίθενται στην εξής διεύθυνση: <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

όπως επανεκδόθηκαν το 2013<sup>19</sup>. Η ΑΕ δύναται να λαμβάνει υπόψη και οποιαδήποτε σχετικά εθνικά πρότυπα<sup>20</sup>.

### 3.3 Λογιστικοί έλεγχοι πράξεων

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*Περιγραφή (ή παραπομπή στο εσωτερικό έγγραφο που την προσδιορίζει) της μεθοδολογίας δειγματοληψίας που θα χρησιμοποιηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 και το άρθρο 28 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014, και άλλων ειδικών διαδικασιών που ισχύουν για τους ελέγχους πράξεων, και συγκεκριμένα όσων σχετίζονται με την κατηγοριοποίηση και αντιμετώπιση των σφαλμάτων που εντοπίζονται, συμπεριλαμβανομένης της υποψίας απάτης.*

Η μεθοδολογία δειγματοληψίας (μέθοδος δειγματοληψίας, μονάδα δειγματοληψίας και παράμετροι υπολογισμού του μεγέθους δείγματος) καθορίζεται από τη ΑΕ βάσει επαγγελματικής κρίσης και λαμβάνοντας υπόψη τις κανονιστικές απαιτήσεις και παράγοντες όπως τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού και τις προσδοκίες που αφορούν το επίπεδο και τη μεταβλητότητα των σφαλμάτων. Διαφορετικές μέθοδοι δειγματοληψίας και τα αντίστοιχα πλεονεκτήματα και προβληματισμοί για την εφαρμογή τους παρουσιάζονται στο έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με τη δειγματοληψία<sup>21</sup>. Η ανάγκη αναθεώρησης της μεθοδολογίας δειγματοληψίας θα πρέπει να αξιολογείται τακτικά και ιδιαιτέρως πριν από κάθε δειγματοληπτική διαδικασία.

Δυνάμει του άρθρου 28 παράγραφος 11 του ΚΕΚ, το επίπεδο εμπιστοσύνης που χρησιμοποιείται για δειγματοληψίες καθορίζεται σύμφωνα με το επίπεδο αξιοπιστίας που λαμβάνεται από τους ελέγχους συστημάτων.

Ο πλήρης κύκλος του μοντέλου διασφάλισης απεικονίζεται στο διάγραμμα που παρατίθεται στο τμήμα IV του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης.

Σε περίπτωση που διάφορα προγράμματα που ανήκουν σε ένα κοινό σύστημα ομαδοποιούνται για τους σκοπούς δειγματοληψίας, εφαρμόζεται ένα ενιαίο επίπεδο εμπιστοσύνης. Είναι δυνατή η χρήση ενός σχεδίου δειγματοληψίας στρωματοποιημένου ανά πρόγραμμα, προκειμένου να βελτιωθεί η ακρίβεια ή να επιτραπεί μικρότερο μέγεθος δείγματος. Εντούτοις, τα συμπεράσματα του λογιστικού ελέγχου αφορούν συνήθως όλη την ομάδα προγραμμάτων και όχι μεμονωμένα προγράμματα, εκτός εάν η στρωματοποίηση σχεδιάστηκε και εφαρμόστηκε ώστε να εξασφαλίσει επαρκή στοιχεία και για χωριστά συμπεράσματα ανά στρώμα.

Η ΑΕ οφείλει να περιγράφει στην στρατηγική λογιστικού ελέγχου την προσέγγιση που πρόκειται να εφαρμοστεί στη στρωματοποίηση δυνάμει του άρθρου 28 παράγραφος 10 του ΚΕΚ, καλύπτοντας υποπληθυσμούς με παρόμοια χαρακτηριστικά, όπως πράξεις που

<sup>19</sup> Περαιτέρω πληροφορίες παρατίθενται στη διεύθυνση <http://www.iso27001security.com/index.html> ή στον δικτυακό τόπο του Διεθνούς Οργανισμού Τυποποίησης (ISO) (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

<sup>20</sup> Όπως το έγγραφο «IT-Grundschutz Catalogues» (Οδηγός βασικής ασφάλειας για την τεχνολογία πληροφοριών) του Ομοσπονδιακού Γραφείου Ασφάλειας Πληροφοριών της Γερμανίας (BSI).

<sup>21</sup> COCOF\_08-0021-03, υπό αναθεώρηση.



συνίστανται σε χρηματοδοτικές συνεισφορές από ένα πρόγραμμα σε χρηματοδοτικά μέσα, στοιχεία υψηλής αξίας, Ταμεία (στην περίπτωση πολυταμειακών προγραμμάτων).

Οι απαιτήσεις του αναλογικού ελέγχου προγραμμάτων καθορίζονται στο άρθρο 148 παράγραφος 1 του ΚΚΔ. Όσον αφορά την πρακτική εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, το άρθρο 28 παράγραφος 8 του ΚΕΚ ορίζει ότι η ΑΕ μπορεί να αποκλείει από τον πληθυσμό από τον οποίο θα ληφθεί δείγμα τις πράξεις για τις οποίες πληρούνται οι όροι για τον αναλογικό έλεγχο που προβλέπεται στο άρθρο 148 παράγραφος 1 του ΚΚΔ. Αν η σχετική πράξη έχει ήδη επιλεγεί στο δείγμα, η ΑΕ την αντικαθιστά μέσω κατάλληλης τυχαίας επιλογής. Ο ευκολότερος τρόπος εφαρμογής αυτής της αντικατάστασης είναι η επιλογή συμπληρωματικών στοιχείων ίδιου αριθμού με εκείνα τα όποια αποκλείστηκαν από το δείγμα, χρησιμοποιώντας ακριβώς την ίδια μεθοδολογία επιλογής (είτε τυχαία επιλογή είτε πιθανοθεωρητική επιλογή ανάλογη της δαπάνης). Κατά την επιλογή των νέων στοιχείων για το δείγμα, τα στοιχεία που ήδη περιλαμβάνονται στο δείγμα και τα στοιχεία που καλύπτονται από το εν λόγω άρθρο θα πρέπει να εξαιρούνται από τον πληθυσμό. Η παρέκταση μπορεί να πραγματοποιηθεί ως συνήθως, χωρίς να παραβλέπεται η διόρθωση της συνολικής δαπάνης του πληθυσμού με την δαπάνη των στοιχείων του άρθρου.

Το άρθρο 28 παράγραφος 14 του ΚΕΚ ορίζει ότι το συνολικό ποσοστό σφάλματος είναι εκείνο «[...] το οποίο αντιστοιχεί στο άθροισμα των προβλεπόμενων τυχαίων σφαλμάτων και, κατά περίπτωση, των συστηματικών σφαλμάτων και των μη διορθωμένων ανωμαλιών, διαιρούμενων δια του πληθυσμού.»

Ένα συστηματικό σφάλμα αντιστοιχεί σε συστηματική παρατυπία, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 38 του ΚΚΔ. Η ανωμαλία είναι σφάλμα έκτακτου χαρακτήρα, το οποίο αποδεδειγμένα δεν είναι αντιπροσωπευτικό σφαλμάτων που περιλαμβάνονται σε έναν πληθυσμό. Ένα τυχαίο σφάλμα<sup>22</sup> δεν θεωρείται ούτε συστηματικό, ούτε ανωμαλία.

Η διαδικασία που εφαρμόζεται στην ταξινόμηση των σφαλμάτων θα πρέπει να περιλαμβάνει τα παρακάτω στοιχεία σε σχέση με κάθε λογιστικό έλεγχο πράξεων: (i) θα πρέπει να καταρτίζεται έκθεση ή πόρισμα και να επισυνάπτεται στον φάκελο ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει έγγραφα προγραμματισμού και άλλα δικαιολογητικά έγγραφα των ευρημάτων· (ii) η προαναφερθείσα έκθεση ή πόρισμα θα πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη περιγραφή των ευρημάτων, καλύπτοντας όλα τα στοιχεία (συνθήκες ή πραγματική κατάσταση, κριτήρια ή πρότυπο, αποτέλεσμα και, ιδιαιτέρως, την αιτία των σφαλμάτων), αλλά και την ταξινόμηση του κάθε σφάλματος.

Το ποσοστό σφάλματος που προκύπτει από τους λογιστικούς ελέγχους πράξεων κοινοποιείται στην ΕΕΕ, χωρίς να αφαιρούνται οι διορθώσεις. Ωστόσο, η ΑΕ θα υπολογίζει και το εναπομένον ποσοστό σφάλματος και θα λαμβάνει υπόψη οποιαδήποτε διορθωτικά μέτρα που έχουν ληφθεί σε σχέση με τις παρατυπίες που εντοπίστηκαν κατά τη σύνταξη της γνώμης λογιστικού ελέγχου (πρβλ. Έγγραφο καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με την ΕΕΕ και τη γνώμη λογιστικού ελέγχου, EGESIF 15\_0002/2015, τμήματα II.5 and II.9).

---

<sup>22</sup> Η έννοια αυτή εμπερικλείει την πιθανότητα τα τυχαία σφάλματα που εντοπίζονται στο ελεγχθέν δείγμα να υπάρχουν και στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό.

Η προσέγγιση που χρησιμοποιείται από την ΑΕ στη μη στατιστική δειγματοληψία πρέπει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του άρθρου 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ. Όπως προκύπτει από το άρθρο 28 παράγραφος 3 του ΚΕΚ, το τυχαίο δείγμα που λαμβάνει η ΑΕ για τους ελέγχους πράξεων πρέπει να της επιτρέπει να παρεκβάλει τα αποτελέσματα στον πληθυσμό από τον οποίο έλαβε το δείγμα, και στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η μη στατιστική μέθοδος δειγματοληψίας. Το απαραίτητο μέγεθος δείγματος καθορίζεται από την ΑΕ βάσει επαγγελματικής κρίσης και λαμβάνοντας υπόψη το επίπεδο βεβαιότητας που παρέχεται από τους λογιστικούς ελέγχους πράξεων. Η απαίτηση του άρθρου 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ που αφορά το 5% των πράξεων και το 10% των δαπανών ανταποκρίνεται στην άποψη της Επιτροπής όσον αφορά τη «βέλτιστη περίπτωση» υψηλού ή μέσου επιπέδου βεβαιότητας από το σύστημα (δηλαδή κατηγορίας 1 ή 2, καθώς ο νομοθέτης έχει θεσπίσει τις εν λόγω απαιτήσεις ως ελάχιστες). Σύμφωνα με το παράρτημα 3 του ΔΕΠ 530, όσο υψηλότερη είναι η εκτίμηση του ελεγκτή σχετικά με τον κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας, τόσο μεγαλύτερο πρέπει να είναι το μέγεθος του δείγματος. Για τον σκοπό αυτό, η Επιτροπή παραθέτει κατωτέρω τη δήλωσή της σχετικά με το άρθρο 127 του ΚΚΔ όσον αφορά τη μη στατιστική δειγματοληψία<sup>23</sup>:

*«Η Επιτροπή σημειώνει ότι, όσον αφορά το ζήτημα της μη στατιστικής δειγματοληψίας, το άρθρο 127 παράγραφος 1 προβλέπει ότι ένα τέτοιο δείγμα πρέπει να καλύπτει τουλάχιστον 5% των πράξεων για τις οποίες έχουν δηλωθεί δαπάνες στην Επιτροπή στη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης και 10% των δαπανών που έχουν δηλωθεί στην Επιτροπή στη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης. Επίσης, σημειώνει ότι οι κατευθυντήριες γραμμές που εκδόθηκαν από την Επιτροπή σχετικά με τις μεθόδους δειγματοληψίας για τις ελεγκτικές αρχές για την περίοδο προγραμματισμού 2007-13 υποδεικνύουν ότι το μέγεθος δείγματος στην περίπτωση της μη στατιστικής δειγματοληψίας πρέπει γενικά να υπερβαίνει το 10% του συνόλου των πράξεων. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η δυνατότητα μείωσης του μεγέθους του δείγματος των πράξεων σε 5% ενέχει τον κίνδυνο ότι το δείγμα θα είναι ανεπαρκώς αντιπροσωπευτικό και, ως εκ τούτου, θα αποδυναμώνει τη διαβεβαίωση ελέγχου.»*

### 3.4 Έλεγχοι των λογαριασμών

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*Περιγραφή της προσέγγισης ελέγχου για τον έλεγχο των λογαριασμών.*

Η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει συνοπτικά την προσέγγιση του λογιστικού ελέγχου που εφαρμόζει προκειμένου να ελέγξει τους λογαριασμούς και να σχηματίσει γνώμη λογιστικού ελέγχου για κάθε λογιστική χρήση.

Στο παρόν τμήμα, η ΑΕ θα πρέπει να επεξηγεί με ποιον τρόπο σχεδιάζει να αντλήσει βεβαιότητα όσον αφορά την πληρότητα, ακρίβεια και αλήθεια των λογαριασμών με βάση:

- τους ελέγχους συστημάτων (ειδικότερα αυτούς που πραγματοποιεί στην ΑΠ, όπως καθορίζεται στο άρθρο 29 παράγραφος 4 του ΚΕΚ)·

- τους λογιστικούς ελέγχους πράξεων<sup>24</sup>.

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

<sup>24</sup> Οι λογιστικοί έλεγχοι πράξεων θα συμβάλουν στην επαλήθευση της ακρίβειας των λογαριασμών και της πληρότητας των αντίστοιχων δαπανών που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις πληρωμών (και κατόπιν στους

- τις τελικές εκθέσεις λογιστικού ελέγχου που αποστέλλει η Επιτροπή και το Ελεγκτικό Συνέδριο·

- την αξιολόγηση της διαχειριστικής δήλωσης και της ετήσιας συνοπτικής έκθεσης·

- τη φύση και έκταση των δοκιμών που διενεργούνται στους λογαριασμούς που υποβάλλονται από την ΑΠ στην ΑΕ.

Όσον αφορά το τελευταίο σημείο, η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο προτίθεται να διενεργήσει τις τελικές συμπληρωματικές επαληθεύσεις στο σχέδιο πιστοποιημένων λογαριασμών πριν την κανονιστική προθεσμία της 15ης Φεβρουαρίου, όπως καθορίζεται από το Έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με τους λογιστικούς ελέγχους λογαριασμών (EGESIF\_15\_0016). Ειδικότερα, η ΑΕ θα πρέπει να περιγράφει τις προγραμματισμένες εργασίες που αφορούν τη σύγκριση λογαριασμών της ΑΠ στο προσάρτημα 8, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης της ΑΕ σχετικά με την επάρκεια των επεξηγήσεων της ΑΠ για τις προσαρμογές που γνωστοποιούνται στο εν λόγω προσάρτημα και την συνέπειά τους ως προς τις πληροφορίες που κοινοποιούνται στην ΕΕΕ και την ετήσια συνοπτική έκθεση όσον αφορά τις δημοσιονομικές διορθώσεις που πραγματοποιήθηκαν και αντικατοπτρίζονται στους λογαριασμούς στο πλαίσιο της παρακολούθησης των αποτελεσμάτων των λογιστικών ελέγχων των συστημάτων και των πράξεων και τις επαληθεύσεις διαχείρισης που διενεργήθηκαν πριν την υποβολή των λογαριασμών.

### 3.5 Επαλήθευση της διαχειριστικής δήλωσης

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

*Αναφορά στις εσωτερικές διαδικασίες που ορίζουν το έργο που μετέχει στην επαλήθευση των ισχυρισμών που περιέχονται στη διαχειριστική δήλωση, για τους σκοπούς της γνώμης λογιστικού ελέγχου.*

Δεδομένου ότι η ΑΕ πρέπει να υποβάλλει σε ετήσια βάση δήλωση για το κατά πόσον οι ελεγκτικές εργασίες που διεξήχθησαν θέτουν υπό αμφισβήτηση τις διαβεβαιώσεις που διατυπώνονται στη διαχειριστική δήλωση, θα πρέπει να θέσει σε εφαρμογή μια διαδικασία προκειμένου να διασφαλίζει ότι λαμβάνει εγκαίρως τη διαχειριστική δήλωση και ότι η δήλωση έχει λάβει υπόψη τα πορίσματα των λογιστικών ελέγχων και των ελέγχων που διενεργήθηκαν από την ΑΕ ή υπό την επίβλεψή της.

---

λογαριασμούς αν διαπιστωθεί ότι είναι πλήρως νόμιμες και κανονικές). Επιπλέον, επιτρέπει τη σύγκριση της διαδρομής ελέγχου από το λογιστικό σύστημα της ΑΠ έως το επίπεδο του/της δικαιούχου/πράξης, μέσω ενός οποιουδήποτε ΕΦ, ζήτημα το οποίο καλύπτεται ήδη από τους τρέχοντες ελέγχους.

#### 4. Προγραμματισμένες ελεγκτικές εργασίες

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

- Περιγραφή και αιτιολόγηση των προτεραιοτήτων ελέγχου και των ειδικών στόχων όσον αφορά την τρέχουσα λογιστική χρήση και τις δύο επόμενες λογιστικές χρήσεις, καθώς και επεξήγηση της σύνδεσης των αποτελεσμάτων της αξιολόγησης κινδύνου με τις προγραμματισμένες ελεγκτικές εργασίες.
- Ενδεικτικό χρονοδιάγραμμα των αποστολών ελέγχου κατά την τρέχουσα λογιστική χρήση και τις δύο επόμενες λογιστικές χρήσεις για τους ελέγχους συστημάτων (περιλαμβανομένων ελέγχων που έχουν ως στόχο συγκεκριμένους θεματικούς τομείς), ως ακολούθως:

Αρχές/Φορείς ή ειδικοί θεματικοί τομείς που πρόκειται να ελεγχθούν	Κοινός κωδικός αναγνώρισης (CCI)	Όνομασία ΕΠ	Αρμόδιος φορέας λογιστικού ελέγχου	Αποτέλεσμα της αξιολόγησης κινδύνου	20xx Στόχος και πεδίο εφαρμογής λογιστικού ελέγχου	20xx Στόχος και πεδίο εφαρμογής λογιστικού ελέγχου	20xx Στόχος και πεδίο εφαρμογής λογιστικού ελέγχου

Θα πρέπει να περιλαμβάνεται και περιγραφή και αιτιολόγηση των κριτηρίων που χρησιμοποιήθηκαν στον καθορισμό των προτεραιοτήτων ελέγχου. Τα αποτελέσματα της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου θα πρέπει να αποτελούν τη βάση ιεράρχησης των προτεραιοτήτων των προγραμματισμένων ελεγκτικών εργασιών συστημάτων.

Συνιστάται η προετοιμασία από την ΑΕ ενός γενικού σχεδίου για το σύνολο της προγραμματικής περιόδου ώστε να καλυφθεί όλο το ΣΔΕ, προκειμένου να λάβει η ΑΕ εύλογη διασφάλιση για την αποτελεσματικότητά του, επιπλέον του υποχρεωτικού αναλυτικού «κυλιόμενου» προγραμματισμού που καθορίζει τις προτεραιότητες για την τρέχουσα λογιστική χρήση και τις δύο επόμενες λογιστικές χρήσεις. Το παράρτημα V παρουσιάζει ενδεικτικά χρονοδιαγράμματα για τις εργασίες της ΑΕ κατά τη διάρκεια μίας λογιστικής χρήσης.

#### 5. Πόροι

*Το παρόν τμήμα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:*

- Το οργανόγραμμα της αρχής ελέγχου και πληροφορίες για τη σχέση της με κάθε ελεγκτικό φορέα που διενεργεί ελέγχους, όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, κατά περίπτωση.
- Αναφορά στους πόρους που έχουν προγραμματιστεί να διατεθούν κατά την τρέχουσα λογιστική χρήση και τις δύο επόμενες λογιστικές χρήσεις.

Η στρατηγική λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να αναφέρει τον αριθμό ανθρωποημερών που απαιτούνται από τους ανθρώπινους πόρους (ελεγκτές) που είναι διαθέσιμοι (ή που πρόκειται να κινητοποιηθούν) ώστε να επιτύχει τους στόχους για τα προσεχή έτη<sup>25</sup>, συμπεριλαμβανομένων των πόρων άλλων ελεγκτικών φορέων και ελεγκτικών δραστηριοτήτων που έχουν ανατεθεί εξωτερικά. Συνιστάται να αναφερθούν ξεχωριστά οι ανθρωποημέρες διαθέσιμων ελεγκτών σε επίπεδο ΑΕ, άλλων ελεγκτικών φορέων και ελεγκτικών δραστηριοτήτων που έχουν ανατεθεί εξωτερικά. Ακόμη, θα πρέπει να περιλαμβάνεται αναφορά στις ανθρωποημέρες διαθέσιμων ελεγκτών ανά είδος λογιστικού ελέγχου (έλεγχος συστημάτων, έλεγχος λογαριασμών και έλεγχος πράξεων).

Είναι απαραίτητο να προβλεφθούν επαρκείς πόροι από την αρχή της περιόδου προγραμματισμού. Μπορεί να εξεταστεί και η πιθανότητα χρήσης τεχνικής βοήθειας για την κάλυψη των αναγκών. Συνιστάται η ύπαρξη μακροπρόθεσμου προγραμματισμού, ώστε να προγραμματίζονται επαρκώς οι μελλοντικές απαιτήσεις που αφορούν την πρόσληψη προσωπικού, την κατάρτιση και τη συνεχή επαγγελματική εξέλιξη. Η ανάγκη χρήσης τυχόν εξειδικευμένων δεξιοτήτων θα πρέπει να προσδιορίζεται και να προγραμματίζεται, δηλαδή όπου προβλέπεται εξωτερική ανάθεση.

Σε περίπτωση που η ΑΕ και οι ελεγκτικοί φορείς είναι οι ίδιοι με αυτούς της περιόδου προγραμματισμού 2007-2013, είναι σημαντικό να προβλεφθούν επαρκείς πόροι και για την τρέχουσα περίοδο. Συνεπώς, η ΑΕ θα πρέπει να επιβεβαιώσει ότι οι πόροι που αναφέρονται είναι διαθέσιμοι πέραν των πόρων που έχουν διατεθεί για τις εναπομείνουσες ελεγκτικές εργασίες της τρέχουσας προγραμματικής περιόδου, έχοντας υπόψη ότι ο φόρτος εργασίας για το κλείσιμο των προγραμμάτων της περιόδου 2007-2013 θα επηρεάσει κυρίως τα δύο τελευταία έτη της πρώτης στρατηγικής για την περίοδο 2014-2020, δηλαδή τα έτη 2015 και 2016.

Όσον αφορά τους ελεγκτικούς πόρους, καθοδήγηση παρέχεται από την ευρωπαϊκή κατευθυντήρια γραμμή εφαρμογής αριθ. 11 του INTOSAI και τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA).

---

<sup>25</sup> Κατά προτίμηση, η σχετική αναφορά θα πρέπει να βασίζεται σε ανάλυση του φόρτου εργασίας, λαμβάνοντας υπόψη και την αλληλοεπικάλυψη των δύο περιόδων προγραμματισμού (2007-2013 και 2014-2020).

### III. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΟΣ ΠΙΝΑΚΑ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (ΠΡΟΣΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΕ).

ΚΚΑ προγράμματος	Φορέας	Παράγοντες εγγενούς κινδύνου <sup>26</sup>							Συνολική βαθμολογία για τον εγγενή κίνδυνο (μέγιστη: 100%)	Παράγοντες κινδύνου ελέγχου <sup>27</sup>				Συνολική βαθμολογία για τον κίνδυνο ελέγχου (μέγιστη: 100%) <sup>28</sup>	Βαθμολογία συνολικού κινδύνου (εγγενής κινδύνου * κινδύνου ελέγχου)	
		Ποσό προϋπολογισμού	Πολυπλοκότητα οργανωτικής δομής <sup>29</sup>	Πολυπλοκότητα κανόνων και διαδικασιών	Ευρεία ποικιλία πολύπλοκων πράξεων <sup>30</sup>	Επισημειώσεις δικαιοχούχοι <sup>31</sup>	Ανεπάρκεια προσωπικού και/ή έλλειψη ικανοτήτων σε βασικούς τομείς <sup>32</sup>	...		Βαθμός μεταβολής από την περίοδο 2007-2013 <sup>33</sup>	Ποιότητα εσωτερικών ελέγχων (βασική απαίτηση του εγγράφου καθοδήγησης της Επιτροπής σχετικά με την αξιολόγηση των ΣΔΕ στα κράτη μέλη) <sup>34</sup>					
											Π.χ. M.1	...	...			M.8
2014xy	ΔΑ															
	ΕΦ 1															

<sup>26</sup> Για κάθε παράγοντα, αξιολογείστε τον κίνδυνο χρησιμοποιώντας κλίμακα που διασφαλίζει ότι η μέγιστη συνολική βαθμολογία για τον εγγενή κίνδυνο είναι 100%. Με τέσσερις παράγοντες κινδύνου, η κλίμακα μπορεί να διαμορφωθεί ως εξής: Υψηλός: 25%· Μεσαίος: 12,5%· Χαμηλός: 6,25 Με περισσότερους παράγοντες κινδύνου, η κλίμακα θα πρέπει να τροποποιηθεί ανάλογα. Ορισμένοι από τους παράγοντες ενδέχεται να μην ισχύουν για έναν συγκεκριμένο φορέα· στην περίπτωση αυτή, η κλίμακα πρέπει επίσης να προσαρμόζεται ώστε να διασφαλιστεί ότι για τον εν λόγω φορέα η συνολική βαθμολογία για τον εγγενή κίνδυνο δύναται να ανέλθει στο 100%.

<sup>27</sup> Για κάθε παράγοντα, αξιολογείστε τον κίνδυνο χρησιμοποιώντας κλίμακα που διασφαλίζει ότι η μέγιστη συνολική βαθμολογία για τον κίνδυνο ελέγχου είναι 100%. Με δύο παράγοντες κινδύνου, η κλίμακα μπορεί να διαμορφωθεί ως εξής: Υψηλός: 50%, Μεσαίος: 25%, Χαμηλός: 12,5%. Με περισσότερους παράγοντες κινδύνου, οι κλίμακες αυτές θα πρέπει να τροποποιηθούν ανάλογα.

<sup>28</sup> Η συνολική βαθμολογία του κινδύνου ελέγχου προκύπτει προσθέτοντας τη βαθμολογία που δίνεται σε κάθε παράγοντα κινδύνου ελέγχου. Στα παραδείγματα που ακολουθούν, η μέγιστη βαθμολογία για τον «βαθμό μεταβολής από την περίοδο 2007-2013» είναι 50% και η μέγιστη βαθμολογία για την «ποιότητα εσωτερικών ελέγχων (...)» είναι επίσης 50%, συνεπώς η μέγιστη συνολική βαθμολογία είναι 100%. Φυσικά, εάν πρέπει να προσαρμοστεί στον αριθμό παραγόντων κινδύνου ελέγχου που αποφασίζει η ΑΕ να λάβει υπόψη στην αξιολόγηση κινδύνου.

<sup>29</sup> Η πολυπλοκότητα μπορεί να οφείλεται στον αριθμό των εμπλεκόμενων φορέων ή ΕΦ και/ή στις μεταξύ τους σχέσεις (π.χ. μια ΔΑ μικρού μεγέθους υπεύθυνη για την εποπτεία πολλών ΕΦ ή μια νεοσυσταθείσα ΔΑ υπεύθυνη για την εποπτεία έμπειρων ΕΦ με ουσιαστική αρμοδιότητα διαχείρισης του προγράμματος).

<sup>30</sup> Η πολυπλοκότητα των πράξεων μπορεί να σχετίζεται με χρηματοδοτικά μέσα, δημόσιες συμβάσεις, κρατικές ενισχύσεις, μεταξύ άλλων τομέων που περιλαμβάνουν σε μεγάλο βαθμό κρίσεις και εκτιμήσεις. Η ειδική κατάσταση που αφορά κάθε πρόγραμμα πρέπει να επεξηγείται αναλυτικά σε χωριστό φύλλο, ως διασταυρούμενη παραπομπή στον πίνακα αξιολόγησης κινδύνου.

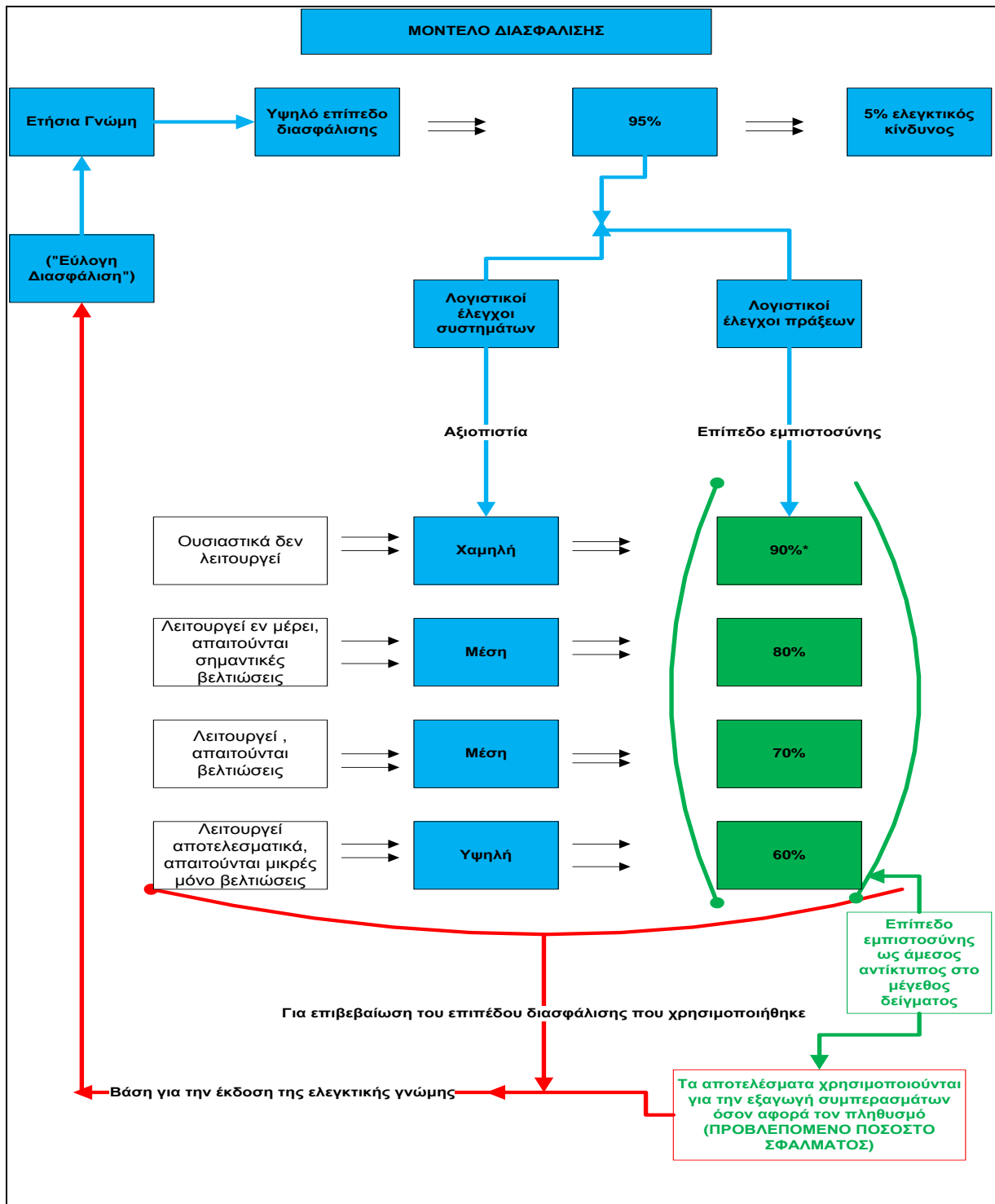
<sup>31</sup> Δικαιούχοι που δεν διαθέτουν εμπειρία όσον αφορά τους κανόνες των Ταμείων και/ή δικαιοχούχοι με υψηλά ποσοστά σφάλματος σε προηγούμενους λογιστικούς ελέγχους.

<sup>32</sup> Η ειδική κατάσταση που αφορά τους ανθρώπινους πόρους που διατίθενται στην αρμόδια αρχή του προγράμματος πρέπει να επεξηγείται αναλυτικά σε χωριστό φύλλο, ως διασταυρούμενη παραπομπή στον πίνακα αξιολόγησης κινδύνου.

<sup>33</sup> Παραδείγματος χάριν: Καμία μεταβολή = 12,5%· Ορισμένες μεταβολές = 25%, Σημαντικές μεταβολές ή εντελώς νέο σύστημα = 50%

<sup>34</sup> Αξιολόγηση βάσει των αποτελεσμάτων των λογιστικών ελέγχων της περιόδου 2007-2013 ή της διαδικασίας αξιολόγησης της συμμόρφωσης με τα κριτήρια ορισμού. Για παράδειγμα: Κατηγορία 1: 5%, κατηγορία 2: 20%, κατηγορία 3: 35%, κατηγορία 4: 50%.

#### IV. ΜΟΝΤΕΛΟ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ



## V. ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

