



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία

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

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

Πίνακας περιεχομένων

1.	ΙΣΤΟΡΙΚΟ.....	4
1.1.	Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις.....	4
1.2.	Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης	4
2.	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	4
3.	ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	6
4.	ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	8
5.	ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	9
6.	ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ	11

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ	Αρχή ελέγχου
ΑΠ	Αρχή πιστοποίησης
ΚΕΚ	Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014, της 3.3.2014, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ¹
ΚΚΔ	Κανονισμός περί κοινών διατάξεων (Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17.12.2013) ²
ΕΚΕ	Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1011/2014 της Επιτροπής της 22.9.2014
ΕΤΘΑ	Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας
ΕΔΕΤ	Με το ακρωνύμιο «ΕΔΕΤ» νοούνται όλα τα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία. Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης αφορά όλα τα ΕΔΕΤ πλην του Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Αγροτικής Ανάπτυξης (ΕΓΤΑΑ)
ΕΕΣ	Κανονισμός για την Ευρωπαϊκή εδαφική συνεργασία (Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1299/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17.12.2013)
ΕΦ	Ενδιάμεσος φορέας
ΔΑ	Διαχειριστική αρχή
ΣΔΕ	Σύστημα διαχείρισης και ελέγχου
ΠΑΝ	Πρωτοβουλία για την απασχόληση των νέων

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

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

1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1.1. Παραπομπές σε κανονιστικές διατάξεις

Κανονισμός	Άρθρα
Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 Κανονισμός περί κοινών διατάξεων (εφεξής ΚΚΔ)	Άρθρο 137 - Προετοιμασία, εξέταση και αποδοχή λογαριασμών
Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής	Άρθρο 29 - Λογιστικοί έλεγχοι λογαριασμών
Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1011/2014 της Επιτροπής	Άρθρο 7 – Πρότυπο για τους λογαριασμούς ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VII

1.2. Σκοπός του εγγράφου καθοδήγησης

Ο σκοπός του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης είναι να παράσχει πρακτική καθοδήγηση στα κράτη μέλη, και ειδικότερα στις αρχές ελέγχου, σχετικά με τις αρμοδιότητές τους σε ό,τι αφορά τον λογιστικό έλεγχο λογαριασμών σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 και το άρθρο 29 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014. Το παρόν έγγραφο καθοδήγησης εξηγεί τον τρόπο με τον οποίο οι αρχές ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιούν το υφιστάμενο ελεγκτικό έργο ώστε να περιορίζουν στο ελάχιστο δυνατό τις επιπλέον προσπάθειές τους σε σχέση με τον λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών.

Το έγγραφο καθοδήγησης περιγράφει το ελεγκτικό έργο που πρέπει να διενεργείται από τις αρχές ελέγχου προκειμένου αυτές να υποστηρίζουν την γνωμοδότησή τους επί της ποιότητας, της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των λογαριασμών.

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο λογιστικός έλεγχος λογαριασμών που αναφέρεται στο άρθρο 137 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 διενεργείται από την ΑΕ για κάθε λογιστική χρήση και σύμφωνα με τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου.

Ο λογιστικός έλεγχος λογαριασμών σε συνδυασμό με τις υπόλοιπες διαδικασίες λογιστικού ελέγχου παρέχει μια εύλογη διαβεβαίωση περί της αλήθειας, της πληρότητας, της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των ποσών που δηλώνονται στους λογαριασμούς, για τους οποίους η ΑΕ πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλη προσέγγιση και μεθοδολογία λογιστικού ελέγχου.

Η εν λόγω προσέγγιση λογιστικού ελέγχου πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα του ήδη υπάρχοντος ελεγκτικού έργου, ήτοι τα αποτελέσματα των διενεργηθέντων ελέγχων συστήματος, ιδίως όσων αφορούν την ΑΠ, και τα αποτελέσματα των ελέγχων πράξεων. Επιπλέον, πρέπει να περιλαμβάνει τελικές πρόσθετες επαληθεύσεις επί των λογαριασμών οι

οποίες να δίνουν στην ΑΕ τη δυνατότητα να γνωμοδοτεί σχετικά με το εάν οι λογαριασμοί παρέχουν μια πιστή και πραγματική εικόνα.

Για να μπορεί να παρέχει γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών, η ΑΕ πρέπει να διενεργεί τελικές πρόσθετες επαληθεύσεις επί των (προσωρινών) πιστοποιημένων λογαριασμών που παρέχονται από την ΑΠ. Οι εν λόγω επαληθεύσεις αποσκοπούν στο να επιβεβαιώνεται ότι όλα τα στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 137 του ΚΚΔ έχουν ορθά συμπεριληφθεί στους λογαριασμούς και υποστηρίζονται από υποκείμενες λογιστικές εγγραφές που τηρούνται από τις σχετικές αρχές (ή φορείς) και τους δικαιούχους. Βάσει των προσωρινών λογαριασμών που προσκομίζονται από την ΑΠ, η ΑΕ επαληθεύει ότι:

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

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

γ) τυχόν δαπάνες έχουν εξαιρεθεί από τους λογαριασμούς σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ, κατά περίπτωση, επειδή υπόκεινται σε συνεχιζόμενη αξιολόγηση της νομιμότητας και κανονικότητάς τους. Η ΑΕ ελέγχει επίσης, πιθανώς σε δειγματοληπτική βάση, ότι όλες οι απαιτούμενες διορθώσεις συνεπεία διαχειριστικών επαληθεύσεων ή ελέγχων έχουν αποτυπωθεί ορθά στους λογαριασμούς για την αντίστοιχη λογιστική χρήση.

δ) τα ποσά των συνεισφορών προγραμμάτων που καταβάλλονται σε χρηματοδοτικά μέσα και οι προκαταβολές κρατικής ενίσχυσης προς δικαιούχους υποστηρίζονται από τις διαθέσιμες πληροφορίες, ιδίως σε επίπεδο ΔΑ.

Η ΑΕ οφείλει να ελέγχει εάν οι προσωρινοί λογαριασμοί έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα υποδείγματα που ορίζονται στον εκτελεστικό κανονισμό αριθ. 1011/2014. Σε αυτό το πλαίσιο, η ΑΕ οφείλει να ελέγχει εάν δηλώνονται στα σχετικά παραρτήματα οι δημοσιονομικές διορθώσεις που προκύπτουν από τον λογιστικό έλεγχο πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 1 του ΚΚΔ.

Οι ακόλουθοι λογιστικοί και άλλοι έλεγχοι πρέπει να μελετώνται ως δυνατότητα όταν τα συμπεράσματά τους είναι διαθέσιμα κατά την ημερομηνία υπογραφής της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου:

- Λογιστικοί έλεγχοι συστήματος
- Λογιστικοί έλεγχοι πράξεων
- Λογιστικοί έλεγχοι που διενεργούνται από την Επιτροπή
- Λογιστικοί έλεγχοι που διενεργούνται από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο και η παρακολούθηση της συνέχειάς τους από την Επιτροπή

- Έλεγχοι που διενεργούνται από άλλες αρχές των προγραμμάτων (διοικητικές επαληθεύσεις, επιτόπιες επαληθεύσεις, έλεγχοι που διενεργούνται από τις αρχές πιστοποίησης).
- Λοιπά αποτελέσματα λογιστικών και άλλων ελέγχων στα οποία έχουν πρόσβαση οι ΑΕ.

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

Σύμφωνα με το άρθρο 139 παράγραφος 2 του ΚΚΔ, για την εξέταση των λογαριασμών η Επιτροπή βασίζεται στη γνωμοδότηση της ΑΕ, η οποία παρέχει επομένως στο αντίστοιχο κεφάλαιο της ετήσιας έκθεσης ελέγχου³ λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με το διενεργηθέν ελεγκτικό έργο και τα αποτελέσματα των λογιστικών ελέγχων επί συγκεκριμένων λογαριασμών.

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

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

Μέσω του λογιστικού ελέγχου συστήματος της ΑΠ, παρέχεται στην ΑΕ η εύλογη βεβαιότητα ότι εφαρμόζονται επαρκώς οι ακόλουθες διαδικασίες⁴: αναφορά και παρακολούθηση παρατυπιών· υπολογισμός των ποσών που πρέπει να ανακληθούν ή να ανακτηθούν και να αφαιρεθούν από τις αιτήσεις πληρωμών κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης· και παρακολούθηση της συνέχειας των εκκρεμών ανακτήσεων και των μη ανακτήσιμων ποσών. Ο έλεγχος συστήματος πρέπει επίσης να καλύπτει την αξιοπιστία του πληροφοριακού συστήματος που εφαρμόζεται από την ΑΠ για τη λειτουργία του λογιστικού της συστήματος, λαμβανομένων υπόψη των διεθνώς αποδεκτών προτύπων περί πληροφοριακών συστημάτων⁵.

³ Βλ. Έγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την ετήσια έκθεση ελέγχου και τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου (EGESIF_15-0002-02 της 09/10/2015)

⁴ Θεωρείται δεδομένο ότι ο σχεδιασμός/σύσταση αυτών των διαδικασιών έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο λογιστικού ελέγχου κατά το στάδιο του διορισμού μιας αρχής.

⁵ Πέραν του πλαισίου COBIT (Στόχοι ελέγχου για την πληροφορική και τις σχετικές τεχνολογίες), στα διεθνώς αποδεκτά πρότυπα για την ασφάλεια των πληροφοριών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, το πρότυπο ISO/IEC 27001 («Τεχνολογία πληροφοριών – Τεχνικές ασφάλειας – Συστήματα διαχείρισης της ασφάλειας των πληροφοριών – Απαιτήσεις») και το ISO/IEC 27002 («Τεχνολογία πληροφοριών – Τεχνικές ασφάλειας – Κώδικας πρακτικής για τους ελέγχους της ασφάλειας πληροφοριών»), τελευταία επανέκδοση 2013. Η ΑΕ μπορεί επίσης να λαμβάνει υπόψη τυχόν συναφή εθνικά πρότυπα.

Οι λογιστικοί έλεγχοι συστήματος μπορούν να ξεκινούν από νωρίς κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Ένας ολοκληρωμένος έλεγχος συστήματος της ΑΠ (και των ενδιάμεσων φορέων της, όταν συντρέχει περίπτωση) αναμένεται ότι θα διενεργείται από το πρώτο ήδη έτος εφαρμογής του προγράμματος, μετά τον διορισμό της ΔΑ και της ΑΠ, με σκοπό την κατάρτιση της ετήσιας γνωμοδότησης επί των λογαριασμών. Τα συμπεράσματα του ελεγκτικού έργου που διενεργείται από τον ανεξάρτητο ελεγκτικό φορέα (ΑΕΦ) σύμφωνα με το άρθρο 124 του ΚΚΔ μπορούν να λαμβάνονται υπόψη ώστε να αποφασίζεται η έκταση του πρώτου ελέγχου συστήματος της ΑΠ. Σε κάθε περίπτωση, καθώς το ελεγκτικό έργο του ΑΕΦ καλύπτει μόνο την εκπλήρωση των κριτηρίων αξιολόγησης του διορισμού, η ΑΕ πρέπει να ελέγχει την αποτελεσματική λειτουργία των συστημάτων της ΑΠ.

Κατά τα επόμενα έτη, η ΑΕ πρέπει να διενεργεί επακόλουθο ελεγκτικό έργο (ήτοι ελέγχους συστήματος ή επανεξέταση συγκεκριμένων στοιχείων της λειτουργίας της ΑΠ), εστιάζοντας στην εφαρμογή των συστάσεων που έχουν εκδοθεί μέσω προηγούμενων εκθέσεων ελέγχων συστήματος, καθώς και στις βασικές απαιτήσεις της ΑΠ που έχουν αξιολογηθεί ως κατηγορίας 3 ή 4. Ωστόσο, πρέπει να εξετάζεται η δυνατότητα ενός ακόμη πλήρους ελέγχου του συστήματος όταν η ΑΠ έχει τροποποιήσει σημαντικά τις διαδικασίες ή το προσωπικό της. Περαιτέρω έλεγχοι συστήματος μπορούν να προβλέπονται κατά τη διάρκεια της προγραμματικής περιόδου προκειμένου να επιβεβαιώνεται ότι τα συμπεράσματα των προηγούμενων ελέγχων εξακολουθούν να ισχύουν.

Κατά την εκτέλεση ελέγχου συστήματος επί της ΑΠ, η ΑΕ δίδει ιδιαίτερη προσοχή στην αξιολόγηση έναντι της βασικής απαίτησης 13 περί «επαρκών διαδικασιών για την κατάρτιση και την πιστοποίηση της πληρότητας, της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των λογαριασμών»⁶. Στην πράξη αυτό σημαίνει ότι ο έλεγχος συστήματος σχετικά με το λογιστικό σύστημα της ΑΠ πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον την επαλήθευση του εάν οι διαδικασίες της ΑΠ (συμπεριλαμβανομένων των ενσωματωμένων ελέγχων του πληροφοριακού συστήματος) διασφαλίζουν αποτελεσματικά ότι το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που εγγράφονται στο λογιστικό σύστημα συμφωνεί με τις δαπάνες (συμπεριλαμβανομένης της αντίστοιχης δημόσιας συμμετοχής) που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις ενδιάμεσων πληρωμών που υποβάλλονται στην Επιτροπή για την αντίστοιχη λογιστική χρήση, μείον τις σχετικές δημοσιονομικές διορθώσεις ή/και άλλες προσαρμογές που έχουν γίνει από την ΑΠ για την εκάστοτε δαπάνη.

Το παράρτημα του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης περιλαμβάνει ένα παράδειγμα καταλόγου ελέγχων των διαδικασιών της ΑΠ που πρέπει να διενεργούνται από την ΑΕ σε ό,τι αφορά τους λογαριασμούς⁷.

Ορισμένοι από αυτούς τους ελέγχους μπορούν να συνδυάζονται με το ελεγκτικό έργο που διενεργείται μέσω των λογιστικών ελέγχων πράξεων ώστε να παρέχονται επαρκείς διαβεβαιώσεις και να αποφεύγεται τυχόν άσκοπα επαναλαμβανόμενο έργο.

⁶ Βλ. «Εγγραφο καθοδήγησης σχετικά με την κοινή μεθοδολογία για την αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου στα κράτη μέλη» της Επιτροπής (EGESIF_14-0010 της 18/12/2014)

⁷ Οι έλεγχοι θα διενεργούνται από την ΑΕ βάσει των πληροφοριών που εγγράφονται στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ κατά τη στιγμή της διενέργειας του ελέγχου συστήματος.

Επιπρόσθετα, στο πλαίσιο των ελέγχων συστήματος, η ΑΕ ελέγχει την ύπαρξη και ορθή εφαρμογή διαδικασιών που διασφαλίζουν ότι:

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

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

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

Όταν ορισμένα από τα στοιχεία που παρατίθενται στο παράρτημα του παρόντος εγγράφου καθοδήγησης δεν μπορούν να ελεγχθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου συστήματος, η ΑΕ οφείλει να τα συμπεριλάβει στις τελικές πρόσθετες επαληθεύσεις που περιγράφονται στην ενότητα 5.

Εάν ο έλεγχος συστήματος που διενεργείται σε επίπεδο ΑΠ φανερώσει σοβαρές ελλείψεις στο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου (ιδίως σε ό,τι αφορά τη βασική απαίτηση σχετικά με την ΑΠ), εκδίδεται γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου με επιφύλαξη για την αντίστοιχη λογιστική χρήση. Μια τέτοια γνωμοδότηση με επιφύλαξη καλύπτει όχι μόνο τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου αλλά μπορεί να συνεπάγεται και επιφύλαξη ως προς τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου σχετικά με το εάν οι λογαριασμοί παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα (όπως ορίζεται στο άρθρο 29 παράγραφος 5 του ΚΕΚ).

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

Οι λογιστικοί έλεγχοι πράξεων μπορούν να ξεκινούν ήδη κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Αυτό σημαίνει επίσης ότι το δείγμα πράξεων προς έλεγχο μπορεί να διαιρείται σε δύο (ή περισσότερα) μέρη κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης, ανάλογα με την πρόοδο της πιστοποίησης των δαπανών στις ενδιάμεσες πληρωμές, με περιορισμένο αντίκτυπο στο μέγεθος του δείγματος. Η ελεγκτική προσπάθεια μπορεί επομένως να κατανέμεται ακόμη πιο ομοιόμορφα σε ολόκληρο το έτος. Αυτό δίνει τη δυνατότητα στην ΑΕ να ολοκληρώνει το έργο της εγκαίρως ώστε να μπορεί να παρέχει την ετήσια γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 59 παράγραφος 5 του δημοσιονομικού κανονισμού και με το άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) του ΚΚΔ.

Σε ό,τι αφορά το επιλεχθέν δείγμα πράξεων και προκειμένου να παρέχονται οι διαβεβαιώσεις σχετικά με τη γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών⁸, η ΑΕ οφείλει να ελέγχει ότι:

- το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που δηλώνονται σύμφωνα με το άρθρο 137 παράγραφος 1 στοιχείο α) του ΚΚΔ συμφωνεί με τις δαπάνες (και την αντίστοιχη δημόσια συμμετοχή) που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις πληρωμής που υποβάλλονται στην Επιτροπή·
- όλα τα παράτυπα ποσά που έχουν εντοπιστεί στο δείγμα των πράξεων έχουν εξαιρεθεί από τους λογαριασμούς.

Ο τελευταίος έλεγχος πρέπει να έχει ολοκληρωθεί στο πλαίσιο των τελικών επαληθεύσεων των λογαριασμών, όπως περιγράφονται στην ενότητα 5 παρακάτω.

Εάν συντρέχει περίπτωση, όσον αφορά τις πράξεις του εξεταζόμενου δείγματος, η ΑΕ ελέγχει ότι τα ποσά των συνεισφορών προγραμμαμάτων που καταβάλλονται σε χρηματοδοτικά μέσα και οι προκαταβολές κρατικής ενίσχυσης προς δικαιούχους υποστηρίζονται από τις διαθέσιμες πληροφορίες, ιδίως σε επίπεδο ΔΑ και ΑΠ. Στόχος αυτών των ελέγχων είναι επίσης να διαπιστώνεται η αξιοπιστία της διαδρομής ελέγχου του λογιστικού συστήματος.

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

5. ΤΕΛΙΚΕΣ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο α) του ΚΚΔ και το άρθρο 59 παράγραφος 5 του δημοσιονομικού κανονισμού, η ΑΕ οφείλει να γνωμοδοτεί σχετικά με το εάν οι λογαριασμοί παρέχουν μια πιστή και πραγματική εικόνα, καθώς και εάν το ελεγκτικό έργο εγείρει αμφιβολίες σχετικά με τους ισχυρισμούς που διατυπώνονται στη διαχειριστική δήλωση σχετικά με την ορθή παρουσίαση των λογαριασμών, της πληρότητας και της ακρίβειάς τους.

Για τον σκοπό αυτό, αναμένεται ότι η ΑΕ:

- αναλύει τα αποτελέσματα των ελέγχων συστήματος που διενεργούνται επί της ΑΠ (και των ενδιάμεσων φορέων της, όταν συντρέχει περίπτωση) και επί της ΔΑ (όταν συντρέχει επίσης περίπτωση), ιδίως δε των ελέγχων που αφορούν τους λογαριασμούς, όπως διευκρινίζεται στην ως άνω ενότητα 3·

⁸ Αυτό ισχύει, βεβαίως, με την επιφύλαξη της απαιτούμενης διαβεβαίωσης περί της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών.

- κατά τον έλεγχο του δείγματος των πράξεων, εξετάζει τη διαδρομή ελέγχου και την ακρίβεια των αντίστοιχων δαπανών που καταχωρίζονται στους λογαριασμούς ώστε να ελέγχει την αξιοπιστία των λογιστικών συστημάτων, όπως διευκρινίζεται στην ως άνω ενότητα 4·
- εφόσον έχει λάβει τους (προσωρινούς) λογαριασμούς από την ΑΠ και αναλόγως του επιπέδου διαβεβαίωσης που λαμβάνεται από τους ελέγχους συστήματος (ενότητα 3) και τους ελέγχους πράξεων (ενότητα 4):
 - ο Η ΑΕ οφείλει να προβαίνει σε τελική επικύρωση των υποκείμενων καταχωρημένων στοιχείων (εγγραφές πιστοποιημένων δαπανών, ανακλήσεις, ανακτήσεις, ποσά προς ανάκτηση και μη ανακτήσιμα ποσά). Σε ό,τι αφορά τις εγγραφές πιστοποιημένων δαπανών, η ΑΕ θα έχει επιβεβαιώσει την ορθότητα των ποσών που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής που υποβάλλονται κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης μέσω του αντιπροσωπευτικού δείγματος του ελέγχου πράξεων. Ακολούθως, στο συγκεκριμένο στάδιο, οι πρόσθετες επαληθεύσεις μπορούν να περιορίζονται στον έλεγχο των διορθώσεων και των προσαρμογών οι οποίες έχουν γίνει από την ΑΠ μετά την υποβολή της τελικής αίτησης ενδιάμεσης πληρωμής και οι οποίες εμφανίζονται στο προσάρτημα 8 των λογαριασμών.
 - ο Όσον αφορά τα υπόλοιπα στοιχεία (ανακλήσεις, ανακτήσεις, προς ανάκτηση και μη ανακτήσιμα ποσά), η ΕΑ θα διενεργεί πρόσθετες επαληθεύσεις επιμέρους εγγραφών. Η έκταση αυτών των επαληθεύσεων θα καθορίζεται από την ΑΕ, λαμβανομένων υπόψη των αποτελεσμάτων των ελέγχων συστήματος επί της ΑΠ και των ελέγχων πράξεων. Συνιστάται στις ΑΕ να ελέγχουν σε δειγματοληπτική βάση την ακρίβεια των εγγραφών που καταχωρίζονται στους λογαριασμούς καλύπτοντας κάθε είδους εγγραφή (ανακληθέντα ή ανακτηθέντα ποσά, ποσά προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα).
 - ο Επιβεβαιώνει ότι στο προσάρτημα 8 των λογαριασμών, η ΑΠ έχει επιβεβαιώσει τη συμφωνία του συνολικού ποσού των επιλέξιμων δαπανών που έχουν καταχωριστεί στους προσωρινούς λογαριασμούς με το συνολικό ποσό που εμφανίζεται στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ και τις δαπάνες (και την αντίστοιχη δημόσια συμμετοχή) που περιλαμβάνονται στις αιτήσεις ενδιάμεσων πληρωμών που υποβάλλονται στην Επιτροπή για την αντίστοιχη λογιστική χρήση.

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

6. ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Εάν υπάρχουν τυχόν διαφορές μεταξύ των δαπανών που δηλώνονται στην τελική αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής και στο ποσό που πιστοποιείται στους προσωρινούς λογαριασμούς λόγω μειώσεων που έχουν γίνει από την ΑΠ (βλ. παράγραφο 1.4 του εγγράφου "Καθοδήγηση σχετικά με τα ποσά που ανακαλούνται ή ανακτώνται και τα προς ανάκτηση ή μη ανακτήσιμα ποσά"), η ΑΕ αξιολογεί την επάρκεια των παρεχόμενων διευκρινίσεων μέσω της διενέργειας των κατάλληλων διαδικασιών λογιστικού ελέγχου: αυτοί πρέπει να είναι σχεδιασμένοι με τρόπο ώστε να παρέχονται επαρκείς και κατάλληλες αποδείξεις ότι τυχόν γεγονότα που οδήγησαν σε μειώσεις έχουν εντοπιστεί και εξεταστεί πριν από την υποβολή της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου και της ετήσιας έκθεσης ελέγχου που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β) του πρώτου εδαφίου του άρθρου 127 παράγραφος 5 του ΚΚΔ.

Η αρχή ελέγχου επαληθεύει ότι τα αποτελέσματα τυχόν λογιστικών ή άλλων ελέγχων, όπως ορίζονται στην ως άνω ενότητα 2, αντικατοπτρίζονται επαρκώς στους λογαριασμούς, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών υπό συνεχιζόμενη αξιολόγηση νομιμότητας και κανονικότητας κατ' εφαρμογή του άρθρου 137 παράγραφος 2 του ΚΚΔ. Η εν λόγω επαλήθευση της διόρθωσης των παρατυπιών που εντοπίζονται από το ελεγκτικό έργο (μέσω της ανάκλησης ή ανάκτησης από αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης ή μέσω αφαίρεσης από τους λογαριασμούς) είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τον υπολογισμό, εκ μέρους των ΑΕ, του εναπομένου ποσοστού σφάλματος, το οποίο πρέπει να δηλώνεται στην ετήσια έκθεση ελέγχου.

Τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου που διενεργείται από την ΑΕ επί των προσωρινών λογαριασμών, μόλις κοινοποιηθούν στην ΑΠ, δίνουν τη δυνατότητα στην ΑΠ να προσαρμόσει περαιτέρω τους λογαριασμούς της, εάν χρειαστεί, πριν από την πιστοποίηση προς την Επιτροπή. Συνιστάται να αφορά αυτό όλες τις προσαρμογές, συμπεριλαμβανομένων των μη ουσιωδών που διαπιστώνονται από την ΑΕ κατά τη διάρκεια των ελέγχων της, προκειμένου να διασφαλίζεται ακολούθως μια ταχεία διαδικασία για την αποδοχή των λογαριασμών από την Επιτροπή.

Για τους σκοπούς της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών, η ΕΑ αναλύει τον ουσιώδη αντίκτυπο των προσαρμογών που πρέπει να γίνουν στους λογαριασμούς λαμβάνοντας υπόψη ως επίπεδο σημαντικότητας το 2% των ποσών που εγγράφονται στους προσωρινούς λογαριασμούς που υποβάλλονται στην ΑΕ. Εάν η ΑΕ συμφωνεί με τις προσαρμογές που έχουν γίνει από την ΑΠ στους προσωρινούς λογαριασμούς, η γνωμοδότηση λογιστικού ελέγχου επί των λογαριασμών μπορεί να είναι χωρίς επιφυλάξεις, γεγονός που σημαίνει ότι η ΑΕ έχει εύλογες διαβεβαιώσεις ότι οι λογαριασμοί είναι πλήρεις, ακριβείς και ορθοί. Εφόσον έχουν εντοπιστεί εσφαλμένα ή ελλιπή στοιχεία στους λογαριασμούς, τα οποία όμως θεωρούνται επουσιώδη από την ΑΕ και εξακολουθούν να μην έχουν διορθωθεί στους λογαριασμούς, η ενημέρωση σχετικά με τα στοιχεία αυτά πρέπει να γίνεται μέσω της ετήσιας έκθεσης ελέγχου και της γνωμοδότησης λογιστικού ελέγχου υπό μορφή επεξηγηματικού σχολίου.

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

Παράδειγμα διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελούνται από την ΑΕ βάσει των πληροφοριών που εισάγονται στα λογιστικά συστήματα της ΑΠ κατά τη διενέργεια του ελέγχου συστήματος

Οι έλεγχοι των διαδικασιών της ΑΠ μπορούν να περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα ακόλουθα στάδια, καλύπτοντας π.χ. τον κύριο άξονα προτεραιότητας του επιχειρησιακού προγράμματος⁹:

- i. όσον αφορά το προσάρτημα 1 (στήλες Α και Β) των λογαριασμών:
 - ο έλεγχος ότι περιλαμβάνει το ίδιο ποσό δαπανών με εκείνο που δηλώθηκε στην τελική αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής (στήλες Β και Γ, αντίστοιχα)·
 - ο έλεγχος ότι οι δαπάνες που δηλώθηκαν στην τελική αίτηση ενδιάμεσης πληρωμής για τη συγκεκριμένη λογιστική χρήση αντιστοιχούν στις δαπάνες που δηλώθηκαν στις αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής για την ίδια χρήση, συν ενδεχόμενες νέες δαπάνες και μείον τα ποσά που ανακλήθηκαν και ανακτήθηκαν κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης και σε σχέση με την εν λόγω λογιστική χρήση (όπως πρέπει να εμφανίζεται στο προσάρτημα 2 των λογαριασμών) ή/και άλλες προσαρμογές που έχουν γίνει από την ΑΠ·
 - ο βάσει των πληροφοριών που είναι διαθέσιμες σε επίπεδο ΔΑ:
 - έλεγχος ότι οι δαπάνες που δηλώθηκαν στις (δύο ή τρεις) αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής με τα υψηλότερα δηλούμενα ποσά δαπανών αντιστοιχούν στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τους δικαιούχους και καταβλήθηκαν για την υλοποίηση πράξεων·
 - για ένα δείγμα συναλλαγών (π.χ. 30 αιτήσεις πληρωμής που υποβλήθηκαν από τους δικαιούχους στη ΔΑ), έλεγχος της διαδρομής ελέγχου, εφόσον οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από τους δικαιούχους και καταβλήθηκαν για την υλοποίηση πράξεων έχουν συμπεριληφθεί σε αιτήσεις ενδιάμεσης πληρωμής που μελετώνται στο πλαίσιο αυτών των λογαριασμών· αυτός ο έλεγχος μπορεί να συνδυάζεται με το ελεγκτικό έργο που διενεργείται μέσω των λογιστικών ελέγχων πράξεων·
- ii. όσον αφορά τα προσαρτήματα 2 και 4 των λογαριασμών:
 - ο έλεγχος ότι τα εν λόγω προσαρτήματα περιλαμβάνουν (τουλάχιστον) τα ποσά που έχουν ανακληθεί (μόνο στο προσάρτημα 2) και ανακτηθεί κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης και ότι υπάρχει επαρκής διαχωρισμός ανά

⁹ Θα πρέπει να πρόκειται για άξονες προτεραιότητας με δηλούμενες δαπάνες πάνω από ένα συγκεκριμένο όριο, το οποίο πρέπει να ορίζεται από την ΑΕ βάσει της επαγγελματικής της κρίσης. Σε περίπτωση προγράμματος με χρηματοδότηση από πολλαπλά ταμεία, ο επιλεγόμενος άξονας προτεραιότητας πρέπει να καλύπτει το σύνολο των σχετικών ταμείων.

λογιστική χρήση και ότι οι συγκεκριμένες ανακλήσεις και ανακτήσεις βασίζονται σε απόφαση διόρθωσης που έχει ληφθεί από το κράτος μέλος στο κατάλληλο επίπεδο (δηλαδή σε επίπεδο ΔΑ ή ΑΠ).

- ο τα ποσά που έχουν διορθωθεί ως αποτέλεσμα ελέγχων πράξεων (και εμφανίζονται στο τέλος του προσάρτηματος 2) αντιστοιχούν στις παρατυπίες που εντοπίστηκαν από την αρχή ελέγχου.
- iii. όσον αφορά το προσάρτημα 3 των λογαριασμών:
- ο έλεγχος ότι περιλαμβάνει μόνο τα προς ανάκτηση ποσά τα οποία αφορούν τις δαπάνες που δηλώθηκαν σε προηγούμενη λογιστική χρήση(-εις)¹⁰ και ότι αυτές οι ανακτήσεις βασίζονται σε απόφαση διόρθωσης που έχει ληφθεί από το κράτος μέλος στο κατάλληλο επίπεδο (δηλαδή σε επίπεδο ΔΑ ή ΑΠ).
- iv. έλεγχος ότι το προσάρτημα 5 περιλαμβάνει μόνο μη ανακτήσιμα ποσά τα οποία αφορούν δαπάνες που δηλώθηκαν σε προηγούμενη λογιστική χρήση(-εις)· τα εν λόγω ποσά πρέπει να βασίζονται σε αιτιολογημένη απόφαση μέσω της οποίας τεκμηριώνεται η μη αναστρεψιμότητα των παρατυπιών, και η οποία έχει ληφθεί από το κράτος μέλος στο κατάλληλο επίπεδο (κατά κανόνα από την ΔΑ)· μπορεί επίσης να γίνεται ένας επιπλέον έλεγχος συνέπειας, μέσω του οποίου ελέγχεται το προσάρτημα 5 έναντι της ημερομηνίας των μη ανακτήσιμων ποσών όπως καταγράφονται στο πληροφοριακό σύστημα.
- v. επαλήθευση της διαδρομής ελέγχου μέσω της σύγκρισης του προσάρτηματος 6 με τα ποσά των συνεισφορών που έχουν καταβληθεί σωρευτικά σε χρηματοδοτικά μέσα από την αρχή του προγράμματος· ο συγκεκριμένος έλεγχος συνέπειας πρέπει να γίνεται βάσει των στοιχείων που παρέχονται από τη σχετική ΔΑ/ΕΦ (ή υπάρχουν στα πληροφοριακά τους συστήματα).
- vi. επαλήθευση της διαδρομής ελέγχου μέσω της σύγκρισης του προσάρτηματος 7 έναντι των προκαταβολών που έχουν καταβληθεί στο πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων (σωρευτικά από την αρχή του προγράμματος) όπως καταγράφονται στο πληροφοριακό σύστημα της ΔΑ/ΕΦ (και, όπου είναι εφικτό, σε άλλο εθνικό πληροφοριακό σύστημα που καταγράφει στοιχεία σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις).
- vii. όσον αφορά το προσάρτημα 8 των λογαριασμών:
- ο έλεγχος εάν οι δαπάνες που εμφανίζονται στις στήλες Γ και Δ υποστηρίζονται από τις δαπάνες που δηλώνονται στην τελική αίτησης ενδιάμεσης πληρωμής, μείον τυχόν διορθώσεις/προσαρμογές που εφαρμόστηκαν από την ΑΠ εκ των υστέρων.
 - ο αξιολόγηση των διευκρινίσεων που παρέχονται μέσω της στήλης Ζ για κάθε προτεραιότητα σε σύγκριση με τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται μέσω

¹⁰ Το προσάρτημα 3 δεν πρέπει να περιλαμβάνει ποσά προς ανάκτηση που αφορούν δαπάνες που δηλώθηκαν στη συγκεκριμένη λογιστική χρήση.

της ετήσιας έκθεσης ελέγχου και της ετήσιας σύνοψης σχετικά με τις δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόστηκαν μετά την 31η Ιουλίου της προηγούμενης οικονομικής χρήσης και εμφανίζονται στους λογαριασμούς συνεχεία των αποτελεσμάτων των ελέγχων συστήματος ή/και των ελέγχων πράξεων και των περαιτέρω διαχειριστικών επαληθεύσεων που έχουν διενεργηθεί πριν από την υποβολή των λογαριασμών.