



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία

Επικαιροποιημένο επεξηγηματικό σημείωμα για
τα κράτη μέλη σχετικά με την
αντιμετώπιση των σφαλμάτων που κοινοποιούνται
στις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου

(Περίοδος προγραμματισμού 2007-2013)

(Παράρτημα του επεξηγηματικού σημειώματος για τις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου και τις γνώμες: COCOF 09/0004/01-EN της 18/2/2009 και EFFC/0037/2009-EN της 23/2/2009)

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 επεξηγηματικό σημείωμα δεν θίγει την ερμηνεία του Δικαστηρίου και του Γενικού Δικαστηρίου ή τις αποφάσεις της Επιτροπής.

Πίνακας περιεχομένων

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	4
ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ	5
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ	9
2.1. Επισκόπηση των ειδών σφάλματος	9
2.2. Συστημικά σφάλματα	9
2.3. Τυχαία σφάλματα	10
2.4. Ανώμαλα σφάλματα	11
2.5. Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος.....	12
3. ΚΟΙΝΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΓΝΩΜΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ.....	12
4. ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΣ ΓΝΩΜΕΣ ΤΗΣ ΑΕ	14
5. ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ	14
5.1. Η έννοια του διορθωμένου σφάλματος για τον καθορισμό της γνώμης ελέγχου	14
5.2. Διορθωτικά μέτρα ως επακόλουθα συμβάντα.....	16
5.3. Διόρθωση κάθε είδους σφάλματος.....	17
5.4. Παρεκτεταμένη δημοσιονομική διόρθωση	18
6. ΠΣΠΣ ΚΑΙ Η ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΣΔΕ.....	19
7. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	22
7.1. Σφάλματα που εντοπίστηκαν από την αρχή ελέγχου (ΑΕ) σε δαπάνες που είχαν επίσης θεωρηθεί παράτυπες από τη διαχειριστική αρχή (ΔΑ), τον ενδιάμεσο φορέα (ΕΦ) ή την αρχή πιστοποίησης (ΑΠ)	22
7.1.1. Παρατυπίες που εντοπίστηκαν ήδη και αντιμετωπίστηκαν από τον ΕΦ / τη ΔΑ / την ΑΠ, αλλά που δεν είχαν διορθωθεί πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ.....	22
7.1.2. Παρατυπίες που εντοπίστηκαν κατά τους ελέγχους από τον ενδιάμεσο φορέα ή τη διαχειριστική αρχή και διορθώθηκαν μόνο ανεπαρκώς πριν επιλέξει το δείγμα η ΑΕ.....	23
7.1.3. Παρατυπίες που αφορούν δαπάνες που ανακλήθηκαν μετά την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ.....	23
7.2. Συμψηφισμός με τις «εκ περισσού» δαπάνες σε επίπεδο έργου	24
7.3. Συμψηφισμός σφαλμάτων υπερεκτίμησης με σφάλματα υποεκτίμησης	25
7.4. Πώς θα πρέπει να αναφέρονται στην ΕΕΕ και να αντικατοπτρίζονται στο ποσοστό σφάλματος οι περιπτώσεις απάτης και υπόνοιας απάτης;	25
7.5. Θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ποσοστό σφάλματος περιπτώσεις χρεοκοπίας ή αφερεγγυότητας;	26
7.6. Ποια προσέγγιση θα πρέπει να υιοθετήσει η ΑΕ στην περίπτωση απώλειας ή καταστροφής λόγω ανωτέρας βίας (π.χ. φυσικές	

καταστροφές) των δικαιολογητικών εγγράφων των πράξεων που συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα;	28
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 – ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ.....	29
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 - ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	30
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 – ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ	31

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΕ	Αρχή λογιστικού ελέγχου
ΑΠ	Αρχή πιστοποίησης
ΔΑ	Διαχειριστική αρχή
ΕΕΔ	Ετήσια έκθεση δραστηριοτήτων (κάθε Γενικής Διεύθυνσης της Επιτροπής)
ΕΕΕ	Ετήσια έκθεση ελέγχου
ΕΚΤ	Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο
ΕΤΑ	Ευρωπαϊκό Ταμείο Αλιείας
ΕΤΠΑ	Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης
ΕΦ	Ενδιάμεσος φορέας
ΠΣΠΣ	Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος
ΣΔΕ	Σύστημα διαχείρισης και ελέγχου
ΤΣ	Ταμείο Συνοχής
COCOF	Επιτροπή Συντονισμού των Ταμείων
DAS	Δήλωση αξιοπιστίας του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου για την εκτέλεση του προϋπολογισμού της ΕΕ
ISA	Διεθνή πρότυπα ελέγχου
MUS	Δειγματοληψία ανά νομισματική μονάδα

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

Όρος	Ορισμός
Ανακρίβεια	Συνώνυμη του σφάλματος ή της παρατυπίας
Ανώμαλο σφάλμα	Ανακρίβεια που αποδεδειγμένα δεν είναι αντιπροσωπευτική του πληθυσμού. Η ύπαρξη ανώμαλων σφαλμάτων θα πρέπει να αναφέρεται μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες και σαφώς αιτιολογημένες περιπτώσεις.
Γνωστό σφάλμα	Γνωστό σφάλμα είναι το σφάλμα που εντοπίζεται εκτός του ελεγχθέντος δείγματος.
Δαπάνες του έτους Ν	Δαπάνες που δηλώθηκαν στην Επιτροπή, βάσει των οποίων επιλέγεται το δείγμα των πράξεων.
Διαδικασία αντιπαράθεσης	Διαδικασία κατά την οποία οι εκθέσεις λογιστικού ελέγχου (σε μορφή σχεδίου) αποστέλλονται στην ελεγχόμενη οντότητα η οποία καλείται να υποβάλει γραπτή απάντηση εντός καθορισμένης προθεσμίας.
Εναπομένον ποσοστό σφάλματος (ΕΠΣ)	Το εναπομένον ποσοστό σφάλματος (ΕΠΣ) αντιστοιχεί στο ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος (ΠΣΠΣ) μείον τις δημοσιονομικές διορθώσεις που μπορεί να έχουν εφαρμοστεί από το κράτος μέλος όσον αφορά τα σφάλματα που εντοπίστηκαν από την ΑΕ στους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων που διενήργησε, συμπεριλαμβανομένων των προβαλλόμενων τυχαίων σφαλμάτων ή των συστηματικών παρατυπιών. Συνήθως οι διορθώσεις αυτές εφαρμόζονται μετά τον προσδιορισμό του ΠΣΠΣ. Ωστόσο, οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόζονται από το κράτος μέλος αφού η ΑΕ λάβει το δείγμα και πριν προσδιορίσει το ΠΣΠΣ μπορούν επίσης να αφαιρεθούν από το ΕΠΣ, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω διορθώσεις αποσκοπούν στη μείωση των κινδύνων που εντοπίζονται από το ΠΣΠΣ. Περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με το ΕΠΣ παρουσιάζονται στο τμήμα 5.1 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος.

Όρος	Ορισμός
Παρατυπία	Συνώνυμη του σφάλματος ή της ανακρίβειας.
Περίοδος λογιστικού ελέγχου	Η αρχή ελέγχου πρέπει να υποβάλλει έως τις 31/12/N+1 έκθεση βάσει των εργασιών λογιστικού ελέγχου που πραγματοποιούνται κατά την περίοδο λογιστικού ελέγχου από 1/7/N έως 30/6/N+1. Η περίοδος λογιστικού ελέγχου είναι η περίοδος κατά την οποία η ΑΕ εκτελεί τις εργασίες της, δηλαδή τόσο τους λογιστικούς ελέγχους συστημάτων όσο και τους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων.
Πληθυσμός	Η συνολική σειρά δεδομένων από την οποία επιλέγεται το δείγμα [για τους σκοπούς του άρθρου 62 παράγραφος 1 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006] και για την οποία ο ελεγκτής επιθυμεί να εξαγάγει συμπεράσματα.
Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος (ΠΣΠΣ)	Το συνολικό προβαλλόμενο σφάλμα αντιστοιχεί στο άθροισμα των ακόλουθων σφαλμάτων: προβαλλόμενα τυχαία σφάλματα, συστηματικά σφάλματα και ανώμαλα σφάλματα. Η ΑΕ, για να καταλήξει σε συμπεράσματα για τον συνολικό πληθυσμό που καλύπτεται από το δείγμα, θα πρέπει να συγκρίνει το ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος με το όριο σημαντικότητας.
Συστημικό σφάλμα	Τα συστηματικά σφάλματα είναι: - σφάλματα που εντοπίζονται στο ελεγχθέν δείγμα· και - έχουν επίπτωση στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό· - προκύπτουν σε σαφώς καθορισμένες περιστάσεις παρόμοιου χαρακτήρα. Τα σφάλματα αυτά έχουν κατά κανόνα ένα κοινό χαρακτηριστικό, π.χ. είδος της πράξης, τόπος ή χρονική περίοδος. Συνδέονται συνήθως με αναποτελεσματικές διαδικασίες ελέγχου στο πλαίσιο (μέρους) των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου.

Όρος	Ορισμός
Σφάλμα	Για τους σκοπούς του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος, ως σφάλμα/παρατυπία/ανακρίβεια νοείται μια ποσοτικά προσδιορίσιμη υπερεκτίμηση των πιστοποιημένων δαπανών που έχουν δηλωθεί στην Επιτροπή.
Τυχαίο σφάλμα	Τα σφάλματα που δεν θεωρούνται συστηματικά ταξινομούνται ως τυχαία σφάλματα. Η έννοια αυτή εμπερικλείει την πιθανότητα τα τυχαία σφάλματα που εντοπίζονται στο ελεγχθέν δείγμα να υπάρχουν και στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό.

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στόχος του παρόντος εγγράφου είναι να παράσχει κατευθύνσεις προς τις αρχές των κρατών μελών, ιδίως προς τις ΑΕ, διευκρινίζοντας τα βασικά ζητήματα που έθεσαν οι αρχές αυτές κατά την περίοδο προγραμματισμού 2007-2013 σχετικά με την αντιμετώπιση και την αξιολόγηση των σφαλμάτων που εντοπίζουν στο πλαίσιο του λογιστικού ελέγχου των πράξεων τον οποίο διενεργούν. Το επεξηγηματικό σημείωμα παρέχει επίσης διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό του ποσοστού συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος, τα συναφή διορθωτικά μέτρα και την επίπτωση της ελεγκτικής γνώμης της ΑΕ που υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 62 παράγραφος 1 στοιχείο δ) σημείο ii) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 και του άρθρου 61 παράγραφος 1 στοιχείο ε) σημείο ii) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1198/2006.

Το παρόν έγγραφο αποτελεί επικαιροποίηση των επεξηγηματικών σημειωμάτων της Επιτροπής COCOF 11-0041-01-EN της 07/12/2011 και EFFC/87/2012 της 09/11/2012, και λαμβάνει υπόψη τα διδάγματα που αντλήθηκαν από τον χρόνο κατάρτισής τους μέσω της αξιολόγησης των ΕΕΕ του 2012, του 2013 και του 2014. Το παρόν επεξηγηματικό σημείωμα ενοποιεί σε ένα έγγραφο τις διευκρινίσεις που έχουν παρασχεθεί στις ΑΕ από το 2011, δεόντως επικαιροποιημένες, όπου κρίθηκε αναγκαίο. Στο παράρτημα 3 περιλαμβάνεται πίνακας που παρουσιάζει σύγκριση της δομής του προηγούμενου εγγράφου με τη δομή του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για την αντιμετώπιση των σφαλμάτων. **Το παρόν επεξηγηματικό σημείωμα αποτελεί τη βάση για το επεξηγηματικό σημείωμα που αφορά την αντιμετώπιση των σφαλμάτων για την περίοδο προγραμματισμού 2014-2020, του οποίου η έκδοση επίκειται.**

Το επεξηγηματικό σημείωμα είναι ένα κοινό έγγραφο που έχει συνταχθεί από τη Γενική Διεύθυνση Περιφερειακής Πολιτικής και Αστικής Ανάπτυξης σε συνεργασία με τη Γενική Διεύθυνση Απασχόλησης, Κοινωνικών Υποθέσεων και Ίσων Ευκαιριών και τη Γενική Διεύθυνση Θαλάσσιας Πολιτικής. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από τις ΑΕ που είναι αρμόδιες για την υποβολή ΕΕΕ για τα προγράμματα που συγχρηματοδοτούνται από το ΕΤΠΑ, το ΤΣ, το ΕΚΤ ή το ΕΤΑ.

Το παρόν επεξηγηματικό σημείωμα πρέπει να θεωρηθεί συμπληρωματικό και θα πρέπει να διαβάζεται σε συνδυασμό με τις ισχύουσες κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής, και συγκεκριμένα με τα εξής:

- το επεξηγηματικό σημείωμα σχετικά με τις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου και τις γνώμες για τα διορθωτικά ταμεία και το Ταμείο Συνοχής (COCOF 09/0004/01-EN της 18/2/2009 και EFFC/0037/2009-EN της 23/02/2009), στο εξής «επεξηγηματικό σημείωμα για τις ΕΕΕ και τις γνώμες»·
- το επεξηγηματικό σημείωμα για τις μεθόδους δειγματοληψίας προς τις αρχές ελέγχου της 4/4/2013 (COCOF 08/0021/03-EN), στο εξής «επεξηγηματικό σημείωμα για τη δειγματοληψία»·
- το επεξηγηματικό σημείωμα σχετικά με μια κοινή μεθοδολογία για την αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου (ΣΔΕ) στα κράτη μέλη¹

¹ Βλέπε σημείωμα COCOF 08/0019/00-EN, στο οποίο προβλέπονται τέσσερις κατηγορίες για την αξιολόγηση των συστημάτων: Κατηγορία 1: λειτουργεί καλά· απαιτούνται μικρές μόνο βελτιώσεις

(COCOF 08/0019/00-EN της 6/6/2008 και EFFC/27/2008 της 12/9/2008), στο εξής «επεξηγηματικό σημείωμα για την αξιολόγηση των ΣΔΕ»·

- το επεξηγηματικό σημείωμα προς τις αρχές πιστοποίησης, όσον αφορά την υποβολή έκθεσης σχετικά με τα ανακληθέντα ποσά, τα ανακτηθέντα ποσά, τα ποσά που πρόκειται να ανακτηθούν και τα ποσά που θεωρούνται μη ανακτήσιμα, που ισχύει για την περίοδο προγραμματισμού 2007-2013 της 27/3/2010 (COCOF N° 10/0002/00/EN), στο εξής «επεξηγηματικό σημείωμα προς τις ΑΠ».

2. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ

2.1. Επισκόπηση των ειδών σφάλματος

Βάσει των απαιτήσεων των διεθνών προτύπων λογιστικού ελέγχου, συγκεκριμένα του ISA 530, στην ΕΕΕ θα πρέπει να παρουσιάζεται η αξιολόγηση των σφαλμάτων που εντοπίζονται στο πλαίσιο του λογιστικού ελέγχου των πράξεων που διενεργεί η ΑΕ, επιπλέον των διορθωτικών μέτρων (βλέπε τμήμα 5 κατωτέρω). Τα σφάλματα που εντοπίζονται στους ελέγχους αυτούς μπορεί να είναι τυχαία, συστηματικά ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ανώμαλα. Οι έννοιες αυτές επεξηγούνται στα τμήματα 2.2, 2.3 και 2.5 κατωτέρω.

Μετά την αξιολόγηση των σφαλμάτων, η ΑΕ θα πρέπει να υπολογίζει το ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος (ΠΣΠΣ), όπως αναλύεται στο τμήμα 2.5 κατωτέρω. Η ΑΕ θα πρέπει να καταβάλλει προσπάθειες για τον προγραμματισμό των εργασιών της κατά τρόπον ώστε η αξιολόγηση να διενεργείται ορθώς και να είναι δυνατή η λήψη των διορθωτικών μέτρων από το κράτος μέλος εγκαίρως, πριν από την υποβολή της ΕΕΕ. Η επαγγελματική κρίση που χρησιμοποιείται από την ΑΕ για την αξιολόγηση των σφαλμάτων θα πρέπει να αναλύεται στην ΕΕΕ.

2.2. Συστημικά σφάλματα

Τα συστηματικά σφάλματα είναι σφάλματα που εντοπίζονται στο ελεγχθέν δείγμα, έχουν επιπτώσεις στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό και προκύπτουν σε σαφώς καθορισμένες περιστάσεις παρόμοιου χαρακτήρα. Συνδέονται συνήθως με αναποτελεσματικές διαδικασίες ελέγχου στο πλαίσιο (μέρους) των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου. Πράγματι, ο εντοπισμός ενός δυνητικού συστηματικού σφάλματος συνεπάγεται την εκτέλεση συμπληρωματικής εργασίας που είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό της συνολικής του έκτασης και την επακόλουθη ποσοτική του εκτίμηση. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να προσδιοριστούν όλες οι καταστάσεις που ενδέχεται να περιέχουν σφάλμα του ίδιου τύπου με εκείνο που εντοπίστηκε στο δείγμα, ώστε να είναι δυνατή η οριοθέτηση της συνολικής του επίπτωσης στον πληθυσμό². Σύμφωνα με το άρθρο 98 παράγραφος 4 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 και το άρθρο 96 παράγραφος 4 του κανονισμού

(υψηλή αξιοπιστία), κατηγορία 2: λειτουργεί αλλά απαιτούνται ορισμένες βελτιώσεις (μέση αξιοπιστία), κατηγορία 3: λειτουργεί εν μέρει· απαιτούνται σημαντικές βελτιώσεις (μέση αξιοπιστία), κατηγορία 4: στην ουσία δεν λειτουργεί (χαμηλή αξιοπιστία).

² Για παράδειγμα, ένα συγκεκριμένο σφάλμα μπορεί να εντοπίστηκε σε πράξη που συγχρηματοδοτείται στο πλαίσιο άξονα προτεραιότητας που αφορά τη χρηματοοικονομική τεχνική. Ενδέχεται επομένως το σφάλμα αυτό να συμβεί και σε άλλες πράξεις του ίδιου άξονα προτεραιότητας. Η ΑΕ πρέπει να εξακριβώσει αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, σε συνεργασία με τη διαχειριστική αρχή.

(ΕΚ) αριθ. 1198/2006, «στην περίπτωση συστημικής παρατυπίας, το κράτος μέλος επεκτείνει τις έρευνές του για να καλύψει όλες τις πράξεις που ενδέχεται να επηρεάζονται».

Εάν η ΑΕ έχει εύλογη βεβαιότητα ότι το υποσύνολο του πληθυσμού που περιέχει συστημικά σφάλματα είναι απολύτως οριοθετημένο και ότι δεν υπάρχουν στον πληθυσμό άλλες μονάδες που ενδέχεται να περιέχουν παρόμοια σφάλματα, το ποσό των συστημικών σφαλμάτων πρέπει να προστίθεται στο προβαλλόμενο τυχαίο σφάλμα για τον υπολογισμό του ΠΣΠΣ. Για την παρέκταση στον πληθυσμό των τυχαίων σφαλμάτων που εντοπίζονται στο δείγμα, η ΑΕ πρέπει να χρησιμοποιεί τους τύπους που παρατίθενται στο προσάρτημα 1 του επεξηγηματικού σημειώματος για τη δειγματοληψία.

Το ποσό των συστημικών σφαλμάτων που εντοπίζονται στο δείγμα δεν λαμβάνεται υπόψη ούτε συνυπολογίζεται στο προβαλλόμενο τυχαίο σφάλμα, αλλά προστίθεται σε αυτό για τον σκοπό του υπολογισμού του ΠΣΠΣ (πρβλ. τμήμα 2.5). Ωστόσο, κάθε τυχαίο σφάλμα που εντοπίζεται στις πράξεις που επηρεάζονται από συστημικά σφάλματα (επιπλέον του συστημικού σφάλματος ή των συστημικών σφαλμάτων) πρέπει να προβάλλεται κατά παρέκταση και να συνυπολογίζεται στο προβαλλόμενο τυχαίο σφάλμα.

Ένα συγκεκριμένο είδος σφάλματος που δεν θα πρέπει να συγχέεται με τα συστημικά σφάλματα προκύπτει όταν ένα σφάλμα που εντοπίζεται σε μία πράξη του δείγματος οδηγεί τον ελεγκτή να εντοπίσει ένα ή περισσότερα σφάλματα εκτός του δείγματος στην ίδια πράξη – το σφάλμα αυτό ταξινομείται ως «γνωστό σφάλμα». Για παράδειγμα, εάν διαπιστωθεί ότι μια σύμβαση είναι παράνομη βάσει των κανόνων που διέπουν τις δημόσιες συμβάσεις, είναι πιθανό ένα μέρος των σχετικών παράτυπων δαπανών να έχει δηλωθεί για την εν λόγω πράξη σε αίτηση πληρωμής ή τιμολόγιο που έχει συμπεριληφθεί στο ελεγχθέν δείγμα. Οι υπόλοιπες δαπάνες για την εν λόγω πράξη μπορεί να έχουν δηλωθεί σε αιτήσεις πληρωμής ή τιμολόγια που δεν έχουν συμπεριληφθεί στο σχετικό δείγμα, αλλά εντάσσονται στον ελεγχθέντα πληθυσμό ή στον πληθυσμό προηγούμενου έτους.

Η συνιστώμενη προσέγγιση για την αντιμετώπιση των γνωστών σφαλμάτων είναι η παρέκταση των τυχαίων σφαλμάτων του δείγματος (συμπεριλαμβανομένου του σφάλματος που οδήγησε στον εντοπισμό του γνωστού σφάλματος) στη συνολική δαπάνη (χωρίς να αφαιρείται το ποσό των γνωστών σφαλμάτων από τον πληθυσμό). Στην περίπτωση αυτή, το γνωστό σφάλμα δεν προστίθεται στο ΠΣΠΣ. Η σύσταση αυτή προκύπτει από το γεγονός ότι, σε αντίθεση με τα συστημικά σφάλματα, η οριοθέτηση του γνωστού σφάλματος συνήθως πραγματοποιείται στο επίπεδο της πράξης στην οποία εντοπίστηκε το σφάλμα. Η διαδικασία αυτή δεν παρέχει επιβεβαίωση σχετικά με το αν άλλες πράξεις που επηρεάζονται από αυτό το είδος σφάλματος παραμένουν στον πληθυσμό. Στο πλαίσιο αυτό, το γνωστό σφάλμα θα πρέπει να διορθώνεται όπως κάθε άλλο είδος σφάλματος. Τα γνωστά σφάλματα που αφορούν προηγούμενα έτη θα πρέπει επίσης να διορθώνονται.

2.3. Τυχαία σφάλματα

Μετά την αξιολόγηση των σφαλμάτων από την ΑΕ, τα σφάλματα που δεν θεωρούνται συστημικά ταξινομούνται ως τυχαία σφάλματα. Ο όρος αυτός περιλαμβάνει την πιθανότητα τα τυχαία σφάλματα που εντοπίστηκαν στο ελεγχθέν δείγμα να βρίσκονται επίσης και στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό, δεδομένου ότι το δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό. Επομένως, τα σφάλματα αυτά πρέπει να

περιλαμβάνονται στην προβολή των σφαλμάτων – βλέπε τμήμα 2.5 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος.

Ο υπολογισμός της προβολής των τυχαίων σφαλμάτων διαφέρει ανάλογα με τη μέθοδο δειγματοληψίας που έχει επιλεγεί, όπως περιγράφεται στο επεξηγηματικό σημείωμα για τη δειγματοληψία.

2.4. Ανώμαλα σφάλματα

Ένα σφάλμα που αποδεδειγμένα δεν είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού ονομάζεται ανώμαλο σφάλμα. Επειδή ένα στατιστικό δείγμα είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού, τα ανώμαλα σφάλματα θα πρέπει να αναφέρονται μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες και δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις. Η συχνή επίκληση της έννοιας αυτής χωρίς επαρκή αιτιολόγηση μπορεί να υπονομεύσει την αξιοπιστία του υπολογισμού του ΠΣΠΣ και της γνώμης ελέγχου της ΑΕ.

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

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

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

Αυτό σημαίνει ότι, όταν η ΑΕ αποφασίσει να εξαιρέσει ένα ανώμαλο σφάλμα από τον υπολογισμό του προβαλλόμενου σφάλματος, πρέπει το ποσό του ανώμαλου σφάλματος να προστεθεί στον υπολογισμό του ΠΣΠΣ, εάν δεν έχει διορθωθεί, σύμφωνα με το τμήμα 5.1 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος. Εάν το ανώμαλο σφάλμα διορθωθεί πριν από την υποβολή της σχετικής ΕΕΕ στην Επιτροπή, τότε δεν προστίθεται για τη λήψη του ΠΣΠΣ. Η προσέγγιση αυτή μπορεί να εφαρμόζεται μόνο για τα ανώμαλα σφάλματα λόγω της ιδιαίτερης φύσης τους, όπως προβλέπεται στο πρότυπο ελέγχου που παρατίθεται ανωτέρω.

Ιδιαίτερη περίπτωση αποτελεί το ενδεχόμενο η ΑΕ να εντοπίσει παρατυπία σε πράξη (π.χ. μη συμμόρφωση με τους κανόνες για τις δημόσιες συμβάσεις σχετικά με συγκεκριμένη σύμβαση) ενώ η ίδια πράξη να επηρεάζεται επίσης από ανώμαλο σφάλμα. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνεται προβολή του τυχαίου σφάλματος στον πληθυσμό· το ανώμαλο σφάλμα στην ίδια αυτή πράξη προστίθεται στο ΠΣΠΣ, εκτός εάν διορθωθεί πριν από την υποβολή της ΕΕΕ. Αυτό εφαρμόζεται διότι το τυχαίο σφάλμα αντιπροσωπεύει άλλα πιθανά σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στον πληθυσμό και θα πρέπει να προβληθεί κατά παρέκταση στις υπόλοιπες δαπάνες του πληθυσμού έτσι ώστε να εξασφαλιστεί η ορθή εκτίμηση του ΠΣΠΣ.

2.5. Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος

Η ΑΕ θα πρέπει να δημοσιοποιεί στην ΕΕΕ το ΠΣΠΣ και να το συγκρίνει με το όριο σημαντικότητας ώστε να καταλήγει σε συμπέρασμα σχετικά με το αν ο πληθυσμός από τον οποίο επελέγη το τυχαίο δείγμα περιλαμβάνει σημαντικές ανακρίβειες ή όχι³. Το ΠΣΠΣ αντιπροσωπεύει την κατ' εκτίμηση επίπτωση των σφαλμάτων στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, σε ποσοστό του πληθυσμού για το έτος Ν. Το συνολικό προβαλλόμενο σφάλμα πρέπει να αντικατοπτρίζει την ανάλυση που πραγματοποίησε η ΑΕ σχετικά με τα σφάλματα που εντοπίστηκαν στο πλαίσιο των λογιστικών ελέγχων των πράξεων που διενήργησε δυνάμει του άρθρου 62 παράγραφος 1 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 και του άρθρου 61 παράγραφος 1 στοιχείο β) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1198/2006.

Το ΠΣΠΣ αντιστοιχεί στο πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση του αθροίσματος των επιμέρους στοιχείων (δηλαδή προβαλλόμενα τυχαία σφάλματα, συστημικά σφάλματα και μη διορθωμένα ανώμαλα σφάλματα) διά του πληθυσμού του έτους Ν – βλέπε διάγραμμα ροής στο παράρτημα 1 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος.

Εάν εντοπιστούν συστημικά σφάλματα στο ελεγχθέν δείγμα και η έκτασή τους στον μη ελεγχθέντα πληθυσμό μπορεί να οριοθετηθεί με ακρίβεια, τότε τα συστημικά σφάλματα που αφορούν τον πληθυσμό προστίθενται στο συνολικό προβαλλόμενο σφάλμα, όπως προαναφέρθηκε. Εάν δεν έχει γίνει τέτοιου είδους οριοθέτηση πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, τα εν λόγω συστημικά σφάλματα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως τυχαία σφάλματα για τους σκοπούς του υπολογισμού του προβαλλόμενου τυχαίου σφάλματος⁴.

3. ΚΟΙΝΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΓΝΩΜΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΝΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ

Οι πληροφορίες σχετικά με το ΠΣΠΣ θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο τμήμα της ΕΕΕ που αφορά τη διενέργεια ελέγχων σε δείγμα πράξεων. Επιπλέον, στον «πίνακα δηλωθεισών δαπανών και δειγματοληπτικών ελέγχων» που πρέπει να προσαρτάται στην ΕΕΕ [σύμφωνα με τον πίνακα 9 του παραρτήματος VIII του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006] θα πρέπει να αναφέρεται το ΠΣΠΣ – βλέπε παράρτημα 2 του παρόντος εγγράφου.

Η ΕΕΕ υποβάλλεται στην Επιτροπή μέσω της εφαρμογής SFC2007. Η ενότητα της SFC2007 περιλαμβάνει τον προαναφερόμενο πίνακα, τον οποίο συμπληρώνει η ΑΕ. Οι πληροφορίες για το ΠΣΠΣ πρέπει να συμπληρώνονται σε χωριστή στήλη, μετά

³ Σύμφωνα με το άρθρο 17 παράγραφος 4 δεύτερο εδάφιο του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006 της Επιτροπής και το άρθρο 43 παράγραφος 4 δεύτερο εδάφιο του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 498/2007 της Επιτροπής: «στα επιχειρησιακά προγράμματα για τα οποία το προβλεπόμενο ποσοστό σφάλματος είναι υψηλότερο από το επίπεδο σημαντικότητας, η αρχή ελέγχου αναλύει τη σημασία του και λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα, όπως η διατύπωση κατάλληλων συστάσεων, τα οποία κοινοποιούνται με την ετήσια έκθεση ελέγχου».

⁴ Τα σφάλματα που εντοπίζονται στο πλαίσιο των ελέγχων συστημάτων (δοκιμές των ελέγχων) δεν προστίθενται στο συνολικό προβαλλόμενο σφάλμα, αλλά θα πρέπει να διορθώνονται και να δημοσιοποιούνται στο τμήμα 4 της ΕΕΕ. Τα συμπεράσματα που συνάγονται από ελέγχους συστημάτων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην ελεγκτική γνώμη που δημοσιοποιείται στην ΕΕΕ, σε συνδυασμό με το πόρισμα των λογιστικών ελέγχων των πράξεων.

τη στήλη με τίτλο «ποσό και ποσοστό (ποσοστό σφάλματος) παράτυπων δαπανών σε τυχαίο δείγμα».

Ενώ είναι μεθοδολογικά ορθό να αναφέρεται το ΠΣΠΣ που καλύπτει τα προγράμματα που περιλαμβάνονται σε ένα κοινό ΣΔΕ, η γνώμη μπορεί να μην είναι πάντα η ίδια για όλα τα προγράμματα του εν λόγω συστήματος.

Στο άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο δ) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 αναφέρεται ότι «στις περιπτώσεις που ισχύει κοινό σύστημα για περισσότερα του ενός επιχειρησιακά προγράμματα, οι πληροφορίες που αναφέρονται στο σημείο i) είναι δυνατό να συγκεντρώνονται σε ενιαία έκθεση, η δε γνώμη και η δήλωση που εκδίδονται δυνάμει των σημείων ii) και iii) είναι δυνατό να καλύπτουν όλα τα σχετικά επιχειρησιακά προγράμματα» (η έμφαση προστέθηκε).

Ως εκ τούτου, εάν από τους ελέγχους των συστημάτων ή την ανάλυση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στο τυχαίο δείγμα για ένα κοινό ΣΔΕ προκύψουν ιδιαίτερες ελλείψεις για ένα μόνο πρόγραμμα που περιλαμβάνεται στο κοινό σύστημα, η ΑΕ μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να διαφοροποιήσει τη γνώμη ελέγχου που θα διατυπώσει για το συγκεκριμένο πρόγραμμα. Στο πλαίσιο αυτό, η εφαρμογή SFC2007 επιτρέπει στην ΑΕ να εισαγάγει διαφορετικές γνώμες για κάθε πρόγραμμα, ακόμη και αν ανήκουν στο ίδιο ΣΔΕ. Στην περίπτωση αυτή, η ΑΕ θα πρέπει να αναλύει στην ΕΕΕ τα αποδεικτικά στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο και υποστηρίζουν τις διαφορετικές γνώμες ελέγχου για το πρόγραμμα ή τα προγράμματα που διαφοροποιούνται από την αξιολόγηση του κοινού ΣΔΕ στο οποίο ανήκουν.

Για να προκύψουν από τον έλεγχο επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να παρέχουν τη δυνατότητα στην ΑΕ να καταρτίσει διαφοροποιημένες ελεγκτικές γνώμες για τα προγράμματα που περιλαμβάνονται σε ένα κοινό ΣΔΕ (ενόψει επίσης του κλεισίματος⁵), η Επιτροπή συνιστά στην ΑΕ, όταν αναμένεται να προκύψουν διαφορετικά αποτελέσματα για ορισμένα από τα προγράμματα αυτά, να προγραμματίζει τις εργασίες της κατά τρόπον ώστε να εξασφαλίζεται εύλογη βεβαιότητα για το συγκεκριμένο πρόγραμμα ή τα συγκεκριμένα προγράμματα. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την εξασφάλιση αντιπροσωπευτικού στρώματος το οποίο θα καλύπτει τις αντίστοιχες δηλωθείσες δαπάνες. Όταν χρησιμοποιείται στατιστική δειγματοληψία για την επιλογή του τυχαίου σφάλματος για το κοινό ΣΔΕ, εφαρμόζεται ο πρακτικός κανόνας των 30 τουλάχιστον μονάδων δειγματοληψίας για το εν λόγω στρώμα. Στις περιπτώσεις μη στατιστικής δειγματοληψίας, εφαρμόζονται οι επιλογές που παρέχονται στο επεξηγηματικό σημείωμα για τη δειγματοληψία.

⁵ Στο κλείσιμο θα προκύψει η ανάγκη εξασφάλισης επαρκούς διαβεβαίωσης ελέγχου για κάθε πρόγραμμα, πρβλ. το άρθρο 17 παράγραφος 5 πρώτο εδάφιο του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006 (για το ΕΤΠΑ, το ΤΣ και το ΕΚΤ) και το άρθρο 43 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 498/2007 (για το ΕΤΑ).

4. ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΣ ΓΝΩΜΕΣ ΤΗΣ ΑΕ

Η Επιτροπή, μεταξύ άλλων, θεωρεί τις ακόλουθες περιπτώσεις ως ανεπαρκείς γνώμες ελέγχου:

- ανεπιφύλακτες γνώμες, μολονότι δεν είχαν διενεργηθεί έλεγχοι στις πράξεις που αφορούν τις δαπάνες του έτους Ν·
- ανεπιφύλακτες γνώμες, μολονότι η ΑΕ δεν διενήργησε ελέγχους σε όλες τις πράξεις του δείγματος·
- ανεπιφύλακτες γνώμες, μολονότι τα ποσοστά συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος υπερβαίνουν το επίπεδο σημαντικότητας και/ή εντοπίστηκαν σημαντικές ελλείψεις στους ελέγχους του συστήματος χωρίς να ληφθούν τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα (πρβλ. τμήμα 5 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος) από τις εθνικές αρχές εγκαίρως, δηλαδή πριν από τη δημοσιοποίηση της γνώμης ελέγχου·
- άρνηση γνώμης, επειδή δεν είχαν ολοκληρωθεί οι διαδικασίες αντιπαράθεσης για τους ελέγχους των πράξεων.

5. ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΑ ΜΕΤΡΑ

5.1. Η έννοια του διορθωμένου σφάλματος για τον καθορισμό της γνώμης ελέγχου

Όλα τα σφάλματα θα πρέπει να διορθώνονται, συμπεριλαμβανομένων των τυχαίων, συστημικών και ανώμαλων σφαλμάτων⁶.

Για τους σκοπούς της διατύπωσης ανεπιφύλακτης γνώμης ελέγχου, οι δαπάνες που δηλώθηκαν στην Επιτροπή θα πρέπει να διορθωθούν ώστε το ΕΠΣ για τις δαπάνες του υπό εξέταση έτους να είναι μικρότερο ή ίσο με 2% και οι ελλείψεις του συστήματος που εντοπίστηκαν να περιοριστούν επαρκώς ώστε να διασφαλιστεί η πρόληψη σφαλμάτων στις μελλοντικές δηλώσεις δαπανών.

Το ΕΠΣ αντιστοιχεί στο ΠΣΠΣ μείον τις δημοσιονομικές διορθώσεις που μπορεί να έχουν εφαρμοστεί από το κράτος μέλος όσον αφορά τα σφάλματα που εντοπίστηκαν από την ΑΕ στους λογιστικούς ελέγχους πράξεων που διενήργησε, συμπεριλαμβανομένων των προβαλλόμενων τυχαίων σφαλμάτων ή συστημικών παρατυπιών. Συνήθως οι διορθώσεις αυτές εφαρμόζονται μετά τον προσδιορισμό του ΠΣΠΣ. Ωστόσο, οι δημοσιονομικές διορθώσεις που εφαρμόζονται από το κράτος μέλος αφού η ΑΕ λάβει το δείγμα και πριν προσδιορίσει το ΠΣΠΣ μπορούν επίσης να αφαιρεθούν από το ΕΠΣ, εφόσον οι εν λόγω διορθώσεις αποσκοπούν στη μείωση των κινδύνων που εντοπίστηκαν από το ΠΣΠΣ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση διορθώσεων που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των εργασιών που εκτέλεσε η ΔΑ κατά τον προσδιορισμό της έκτασης των συστημικών παρατυπιών που εντοπίστηκαν από την ΑΕ στους ελέγχους πράξεων που διενήργησε. Σε κάθε περίπτωση, πέραν της επαγγελματικής κρίσης που χρησιμοποιεί η ΑΕ κατά την εξέταση των δημοσιονομικών διορθώσεων που θα

⁶ Για τα γνωστά σφάλματα, βλέπε τις τελευταίες δύο παραγράφους του τμήματος 2.2. ανωτέρω.

ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του ΕΠΣ, η ΑΕ θα πρέπει να εξασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι δημοσιονομικές διορθώσεις που θα ληφθούν υπόψη στο ΕΠΣ αποτελούν διορθώσεις που αφορούν όντως παράτυπες δαπάνες και όχι, για παράδειγμα, λάθη εκ παραδρομής, αντιλογισμό εγγραφών στους λογαριασμούς που δεν αντιστοιχούν σε δημοσιονομικές διορθώσεις, έσοδα από έργα που παράγουν έσοδα, μεταφορά πράξεων από ένα πρόγραμμα σε άλλο (ή εντός του ίδιου προγράμματος) ή διαχειριστικές αποφάσεις για την ακύρωση έργου οι οποίες δεν συνδέονται με παρατυπίες που εντοπίστηκαν στο εν λόγω έργο. Τέλος, οι διορθώσεις που αφορούν μεμονωμένες παρατυπίες⁷ οι οποίες δεν περιλαμβάνονται ως τέτοιες στο ΠΣΠΣ (π.χ. οι ειδικές περιπτώσεις ανώμαλων σφαλμάτων που διορθώθηκαν πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, παρατυπίες που είχαν ήδη εντοπιστεί και αντιμετωπιστεί από τον ΕΦ / τη ΔΑ / την ΑΠ αλλά δεν είχαν ακόμη διορθωθεί προτού η ΑΕ λάβει το δείγμα⁸) δεν θα πρέπει να συνυπολογίζονται στο ΕΠΣ έτσι ώστε να αποφεύγεται το ενδεχόμενο υποεκτίμησής του.

Σύμφωνα με το άρθρο 70 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 και το άρθρο 70 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1198/2006 του Συμβουλίου, τα κράτη μέλη (ΔΑ ή ΑΠ, ανάλογα με το ΣΔΕ) πρέπει να διορθώνουν και να ανακτούν τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά. Τα κράτη μέλη έχουν δύο επιλογές:

- να ανακαλέσουν τις παράτυπες δαπάνες από το πρόγραμμα αμέσως μόλις εντοπίσουν την παρατυπία, αφαιρώντας τις δαπάνες από την επόμενη δήλωση δαπανών και απελευθερώνοντας κατά τον τρόπο αυτό κονδύλια της ΕΕ έτσι ώστε να διατεθούν για άλλες πράξεις ή
- να αφήσουν τις δαπάνες προς το παρόν στο πρόγραμμα, εν αναμονή του αποτελέσματος της διαδικασίας ανάκτησης των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από τους δικαιούχους, και να αφαιρέσουν τις δαπάνες από την επόμενη δήλωση δαπανών μόνον αφού θα έχει πραγματοποιηθεί η ανάκτηση από τον δικαιούχο.

Για τους σκοπούς της γνώμης ελέγχου, ένα σφάλμα θεωρείται ότι έχει διορθωθεί στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- 1) όταν το παράτυπο ποσό έχει αφαιρεθεί (μέσω ανάκλησης ή ανάκτησης) από αίτηση για ενδιάμεση πληρωμή που υποβλήθηκε στην Επιτροπή πριν από την οριστικοποίηση της ΕΕΕ· ή
- 2) όταν η εν λόγω δαπάνη έχει διορθωθεί ή διορθώνεται σε εθνικό επίπεδο (πριν από την οριστικοποίηση της ΕΕΕ) με έναν από τους ακόλουθους τρεις τρόπους:

⁷ Οι μεμονωμένες παρατυπίες αποτελούν σφάλματα που προκύπτουν άπαξ και τα οποία είναι ανεξάρτητα από άλλα σφάλματα που εντοπίζονται στον πληθυσμό ή από ανεπάρκειες των συστημάτων, πρβλ. τμήμα 1.4 της απόφασης της Επιτροπής της 19.10.2011 για την έγκριση κατευθυντήριων γραμμών όσον αφορά τις αρχές, τα κριτήρια, καθώς και τις ενδεικτικές κλίμακες που πρέπει να εφαρμόζονται όσον αφορά τις δημοσιονομικές διορθώσεις στις οποίες προβαίνει η Επιτροπή, σύμφωνα με τα άρθρα 99 και 100 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006.

⁸ Υπό τους όρους που διευκρινίζονται στο τμήμα 7.1.1 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος.

α) επίσημη δέσμευση από την αρμόδια αρχή (ΔΑ ή ΑΠ), κοινοποιηθείσα στην ΑΕ και/ή στην Επιτροπή, στην οποία δηλώνεται ότι η παράτυπη δαπάνη θα διορθωθεί στην επόμενη αίτηση για ενδιάμεση πληρωμή·

β) ανάκληση η οποία καταχωρίζεται σε εθνικό επίπεδο στο σύστημα λογιστικής και παρακολούθησης της αρχής πιστοποίησης·

γ) το κράτος μέλος έχει κινήσει τη διαδικασία για την ανάκτηση της παράτυπης δαπάνης από τον δικαιούχο ή τους δικαιούχους⁹.

Η ΑΕ θα πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με τις διορθώσεις που όντως εφαρμόζονται.

5.2. Διορθωτικά μέτρα ως επακόλουθα συμβάντα

Βάσει της ανάλυσης των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων και των ελέγχων των πράξεων που έχει δηλώσει η ΑΕ, το κράτος μέλος (ΔΑ ή ΑΠ, ανάλογα με το ΣΔΕ) πρέπει να λάβει τα αναγκαία διορθωτικά μέτρα με τα οποία θα δοθεί συνέχεια.

Η ύπαρξη ΠΣΠΣ που υπερβαίνει το επίπεδο σημαντικότητας σε περίπτωση ΣΔΕ που κατατάσσεται στην κατηγορία 3 ή 4 επιβεβαιώνει ότι το σύστημα παρουσιάζει σοβαρές ανεπάρκειες. Στην περίπτωση αυτή, για να μετριαστεί ο κίνδυνος ουσιωδών σφαλμάτων στις μελλοντικές δηλώσεις δαπανών, οι αρμόδιες αρχές θα πρέπει να δεσμευτούν ότι θα εφαρμόσουν σχέδιο διορθωτικών δράσεων με αυστηρές προθεσμίες για την αντιμετώπιση των συστημικών ανεπαρειών. Το σχέδιο δράσης θα πρέπει να περιγράφεται με σαφήνεια και ακρίβεια στην ΕΕΕ. Το εν λόγω σχέδιο δράσης μπορεί να εξετάζεται από την ΑΕ μόνον ως επακόλουθο συμβάν και, κατ'επέκταση, η επίπτωσή του να λαμβάνεται υπόψη κατά την κατάρτιση της γνώμης ελέγχου, μόνον εάν οι δράσεις εφαρμοστούν αποτελεσματικά και η ΑΕ διαθέτει επαρκή σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Εάν τα διορθωτικά μέτρα εφαρμοστούν πριν από την υποβολή της ΕΕΕ στην Επιτροπή και η ΑΕ διαθέτει επαρκή σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (πρβλ. τμήμα 5.1), τα εν λόγω διορθωτικά μέτρα μπορούν να ληφθούν υπόψη ως επακόλουθα γεγονότα τα οποία έλαβαν χώρα μετά την περίοδο ελέγχου. Αυτά τα επακόλουθα γεγονότα θα πρέπει να συμπεριληφθούν στην ΕΕΕ με σκοπό να αποδειχθεί ότι οι εθνικές αρχές έλαβαν τα δέοντα μέτρα με τα οποία δίδεται συνέχεια όσον αφορά τα σφάλματα που εντοπίστηκαν. Η ΑΕ μπορεί να λάβει υπόψη της τα γεγονότα αυτά κατά τον προσδιορισμό του επιπέδου βεβαιότητας και κατά την κατάρτιση της γνώμης ελέγχου. Σύμφωνα με το επεξηγηματικό σημείωμα για την ΕΕΕ¹⁰, *επειδή κάποια επακόλουθα γεγονότα ενδέχεται να επηρεάζουν σημαντικά τη λειτουργία των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου και/ή τις επιφυλάξεις (σε περιπτώσεις γνώμης με επιφύλαξη ή αρνητικής γνώμης) η αρχή ελέγχου δεν μπορεί να τα αγνοήσει. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να αντιστοιχούν είτε σε θετικές ενέργειες (π.χ. διορθωτικά μέτρα που εφαρμόστηκαν μετά την περίοδο ελέγχου) είτε σε ενέργειες που έχουν*

⁹ Αυτό σημαίνει ότι η εντολή ανάκτησης έχει εκδοθεί από τον αρμόδιο φορέα.

¹⁰ Βλέπε τμήμα 8 του επεξηγηματικού σημειώματος για τις ΕΕΕ και τις γνώμες.

αρνητική επίπτωση σε μια νέα κατάσταση (π.χ. ανεπάρκειες στο σύστημα ή σφάλματα που εντοπίστηκαν μετά την περίοδο ελέγχου).

Εάν τα διορθωτικά μέτρα αφορούν διόρθωση παράτυπων δαπανών, οι διορθώσεις αυτές μπορούν να ληφθούν υπόψη από την ΑΕ για τους σκοπούς που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο μόνον εάν οι συναφείς δαπάνες διορθώθηκαν σύμφωνα με το τμήμα 5.1 ανωτέρω.

5.3. Διόρθωση κάθε είδους σφάλματος

Για την Επιτροπή, η διόρθωση κάθε είδους σφάλματος αποτελεί την προτιμώμενη επιλογή όταν υπάρχουν συστημικά σφάλματα. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, η ανάλυση και η διόρθωση κάθε είδους σφάλματος είναι αυτή που συμμορφώνεται περισσότερο με την αξιολόγηση των σφαλμάτων που απαιτείται από τα διεθνή πρότυπα ελέγχου, και συγκεκριμένα από το ISA 530. Κατά συνέπεια, η ΑΕ θα πρέπει να καταβάλλει προσπάθειες ώστε να προγραμματίζει τις εργασίες της κατά τρόπον ώστε η επιλογή αυτή να μπορεί να εφαρμοστεί από το κράτος μέλος εγκαίρως, πριν από την υποβολή της ΕΕΕ.

Όπως προαναφέρθηκε στο τμήμα 2.2, η ΑΕ θα πρέπει να αξιολογεί τα σφάλματα που εντοπίζονται στο πλαίσιο των ελέγχων πράξεων που διενεργεί. Στην περίπτωση που εντοπίζονται συστημικά σφάλματα, και για τους σκοπούς της ΕΕΕ, η ΑΕ θα πρέπει να επιβεβαιώνει τα ακόλουθα:

1) Το συνολικό ύψος των δαπανών που δηλώθηκαν στην Επιτροπή και επηρεάστηκαν από τα εν λόγω συστημικά σφάλματα έχει προσδιοριστεί και οι αρμόδιες αρχές θα προβούν στις αναγκαίες δημοσιονομικές διορθώσεις το συντομότερο δυνατόν. Η οριοθέτηση του συστημικού σφάλματος στις μη ελεγχθείσες δαπάνες μπορεί να πραγματοποιείται από τη ΔΑ υπό την εποπτεία της ΑΕ. Στην πράξη, η εποπτεία αυτή συνεπάγεται ότι η ΑΕ πρέπει να εξετάσει την ποιότητα των εργασιών της ΔΑ και να παράσχει ρητή επιβεβαίωση στο πλαίσιο της ΕΕΕ ότι οι εν λόγω εργασίες έχουν διεξαχθεί με βάση το κατάλληλο πρότυπο και ότι τα συμπεράσματά τους είναι τα δέοντα.

2) Για να μετριαστεί ο κίνδυνος ουσιωδών σφαλμάτων στις μελλοντικές δηλώσεις δαπανών, οι αρμόδιες εθνικές αρχές θα πρέπει να δεσμευτούν ότι θα εφαρμόσουν σχέδιο διορθωτικών δράσεων με αυστηρές προθεσμίες για την αντιμετώπιση των συστημικών ανεπαρειών. Το σχέδιο δράσης θα πρέπει να περιγράφεται με σαφήνεια και ακρίβεια στην ΕΕΕ.

Τα τυχαία σφάλματα μπορεί είτε να αποτελούν τη μοναδική πηγή σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στο ελεγχθέν δείγμα είτε να υπάρχουν επιπλέον των συστημικών σφαλμάτων. Η ΑΕ θα πρέπει να υπολογίζει τις διακυβευόμενες δαπάνες εφαρμόζοντας το ποσοστό προβαλλόμενου σφάλματος (που αφορά τα τυχαία σφάλματα που εντοπίστηκαν στο ελεγχθέν δείγμα πράξεων και υπολογίστηκαν λαμβανομένου υπόψη του προσαρτήματος 1 του επεξηγηματικού σημειώματος για τη δειγματοληψία) στον πληθυσμό που επηρεάζεται από τα τυχαία σφάλματα. Αυτό θα πρέπει να γίνεται με χρήση του τύπου που αναφέρεται κατωτέρω στο τμήμα 5.4.

5.4. Παρεκτεταμένη δημοσιονομική διόρθωση¹¹

Στην περίπτωση που από την ανάλυση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στον έλεγχο πράξεων που διενήργησε η ΑΕ δεν προσδιοριστούν συστηματικά ή ανώμαλα σφάλματα (ή στην περίπτωση που η αξιολόγηση δεν ολοκληρωθεί εγκαίρως για την κατάρτιση της ΕΕΕ), το κράτος μέλος¹², αφού λάβει το ΠΣΠΣ, μπορεί να αποφασίσει να απαλείψει τις δηλωθείσες παράτυπες δαπάνες έτσι ώστε να διασφαλίσει ότι το εναπομένον ποσοστό σφάλματος είναι μικρότερο ή ίσο με 2%.

Με τον τρόπο αυτό παρέχεται η δυνατότητα στην ΑΕ, με την επιφύλαξη των κριτηρίων που παρατίθενται στο τμήμα 6 κατωτέρω, να εκδώσει ανεπιφύλακτη γνώμη, υπό την προϋπόθεση ότι η ΑΕ μπορεί να επιβεβαιώσει στην ΕΕΕ ότι οι ανεπάρκειες στο ΣΔΕ το οποίο παράγει τα σφάλματα που υπερβαίνουν το επίπεδο σημαντικότητας έχουν αντιμετωπιστεί και ότι έχουν ληφθεί διορθωτικά μέτρα όπως περιγράφεται ανωτέρω στα τμήματα 5.2 και 5.3.

Όταν εφαρμόζεται παρεκτεταμένη δημοσιονομική διόρθωση με βάση το ποσοστό προβαλλόμενου τυχαίου σφάλματος (εφόσον το ποσοστό προβαλλόμενου συνολικού σφάλματος αποτελείται μόνο από τυχαία σφάλματα), το ποσοστό προβαλλόμενου σφάλματος εφαρμόζεται στο σύνολο του πληθυσμού. Από το ποσό που προκύπτει αφαιρούνται στη συνέχεια τα σφάλματα που εντοπίστηκαν στο δείγμα (τα οποία πρόκειται να διορθωθούν χωριστά¹³), και προκύπτει το ποσό της απαιτούμενης διόρθωσης κατά παρέκταση. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται ως παραδοχή η απλούστερη εκδοχή του μη εντοπισμού συστηματικών σφαλμάτων από την ΑΕ στο πλαίσιο των ελέγχων πράξεων τους οποίους διενήργησε¹⁴.

Υπό τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις, η Επιτροπή θα θεωρεί ότι η δημοσιονομική διόρθωση κατά παρέκταση είναι η κατάλληλη όταν η τιμή που προκύπτει από τον υπολογισμό της εμπίπτει εντός των ορίων του διαστήματος μεταξύ Α και Β:

¹¹ Αυτή εφαρμόζεται με την επιφύλαξη περαιτέρω αξιολόγησης από την Επιτροπή, στην περίπτωση που ο σωρευτικός εναπομένον κίνδυνος κατά τον χρόνο κατάρτισης της ΕΕΕ και της πολυετούς περιόδου υπερβαίνει το 2%. Στην περίπτωση αυτή, η Επιτροπή μπορεί να ζητήσει περαιτέρω διορθωτικά μέτρα εφόσον αυτό μπορεί να αποτελέσει ένδειξη ότι το ΣΔΕ του εν λόγω προγράμματος ή των εν λόγω προγραμμάτων δεν έχει διορθώσει ακόμη τους κινδύνους που εντοπίστηκαν από την ΑΕ καθ' όλη τη διάρκεια ζωής του προγράμματος ή των προγραμμάτων.

¹² Η ΔΑ ή η ΑΠ ανάλογα με το ΣΔΕ.

¹³ Τα σφάλματα στο δείγμα διορθώνονται μόνον άπαξ.

¹⁴ Για τους σκοπούς του υπολογισμού της δημοσιονομικής διόρθωσης, οι διορθώσεις που πραγματοποιούνται όσον αφορά τα συστηματικά σφάλματα θα πρέπει να αφαιρούνται από τη δημοσιονομική διόρθωση κατά παρέκταση.

Στην περίπτωση που εντοπιστούν συστηματικά σφάλματα από τους ελέγχους πράξεων της ΑΕ και τα σφάλματα αυτά οριοθετούνται για το σύνολο του πληθυσμού (πρβλ. τμήμα 2.2 ανωτέρω), αυτό συνεπάγεται ότι, κατά την παρέκταση στον πληθυσμό των τυχαίων σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στο δείγμα, η ΑΕ θα πρέπει να αφαιρεί το ποσό των συστηματικών σφαλμάτων από τον πληθυσμό, σε κάθε περίπτωση όπου η τιμή αυτή αποτελεί στοιχείο του τύπου προβολής, όπως επεξηγείται αναλυτικά στο παράρτημα 1 του επεξηγηματικού σημειώματος για τη δειγματοληψία.

A: Δημοσιονομική διόρθωση κατά παρέκταση = Προβαλλόμενο τυχαίο σφάλμα - Σφάλματα στο δείγμα

B: Δημοσιονομική διόρθωση κατά παρέκταση = Προβαλλόμενο τυχαίο σφάλμα - (Πληθυσμός*2%) - Σφάλματα στο δείγμα

Παράδειγμα:

Προβαλλόμενο ποσοστό για τυχαία σφάλματα: 4 %

Πληθυσμός: 1 000 εκατ. ευρώ

Σφάλματα στο δείγμα (που έχουν ήδη διορθωθεί): 3 εκατ. ευρώ

Διόρθωση μεταξύ 37 εκατ. ευρώ και 17 εκατ. ευρώ:

A: 37 εκατ. ευρώ = $(4\% * 1\,000 \text{ εκατ. ευρώ}) - 3 \text{ εκατ. ευρώ}$

B: 17 εκατ. ευρώ = $(4\% * 1\,000 \text{ εκατ. ευρώ}) - (2\% * 1\,000) - 3 \text{ εκατ. ευρώ}$

6. ΠΣΠΣ ΚΑΙ Η ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΣΔΕ

Για τους σκοπούς της κατάρτισης της γνώμης λογιστικού ελέγχου από την ΑΕ, η βεβαιότητα σχετικά με την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ βασίζεται στον συνδυασμό των αποτελεσμάτων των ελέγχων των συστημάτων και των ελέγχων των πράξεων.

Όπως ορίζεται στο παράρτημα VII του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006 και όπως αναφέρεται στο τμήμα 8 του επεξηγηματικού σημειώματος του 2009 για τις ΕΕΕ και τις γνώμες, στην περίπτωση γνώμης με επιφύλαξη, η ΑΕ υποχρεούται να παράσχει εκτίμηση των επιπτώσεων της επιφύλαξης αυτής. Στο επεξηγηματικό σημείωμα αναφέρεται ότι ο ποσοτικός προσδιορισμός της επίπτωσης μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε βάσει του ότι εφαρμόζεται το ποσοστό προβαλλόμενου σφάλματος που προσδιορίστηκε για τις δαπάνες στο έτος αναφοράς είτε σε κατ' αποκοπή βάση, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις πληροφορίες που μπορεί να έχει στη διάθεσή της η ΑΕ. Η ΑΕ μπορεί επίσης να περιγράψει στη σχετική παράγραφο της γνώμης αν οι επιπτώσεις των επιφυλάξεων είναι περιορισμένες ή σημαντικές.

Ο ποσοτικός προσδιορισμός των επιπτώσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε βάσει του ΠΣΠΣ (ή του ΕΠΣ, στην περίπτωση που έχουν εφαρμοστεί από το κράτος μέλος διορθωτικά μέτρα πριν από την οριστικοποίηση της ΕΕΕ) που έχει προσδιοριστεί για το έτος N, ή σε κατ' αποκοπή βάση, λαμβανομένων υπόψη όλων των πληροφοριών που μπορεί να έχει στη διάθεσή της η ΑΕ κατά τον χρόνο κατάρτισης της γνώμης ελέγχου.

Ο χαρακτηρισμός των επιπτώσεων μιας επιφύλαξης ως «περιορισμένων» κρίνεται κατάλληλος όταν η επιφύλαξη αφορά παρατυπίες (που δεν έχουν ακόμη διορθωθεί κατά τον χρόνο υποβολής της ΕΕΕ στην Επιτροπή) που αντιστοιχούν σε δαπάνες που υπερβαίνουν το 2% αλλά όχι το 5% των συνολικών δαπανών που πιστοποιήθηκαν κατά το έτος N. Εάν οι παρατυπίες αυτές υπερβαίνουν το 5% των συνολικών δαπανών που πιστοποιήθηκαν το έτος N, η αντίστοιχη επιφύλαξη θα πρέπει να χαρακτηριστεί «σημαντική». Το ίδιο σκεπτικό ισχύει όταν το ακριβές ποσό των παρατυπιών δεν μπορεί να προσδιοριστεί ποσοτικά με ακρίβεια από την ΑΕ και χρησιμοποιείται κατ' αποκοπή ποσό· αυτό μπορεί να ισχύει στην περίπτωση ανεπαρκειών του συστήματος.

Η ΑΕ θα πρέπει να προσδιορίζει ποσοτικά όλα τα σφάλματα. Εν γένει, όλα τα σφάλματα που εντοπίζονται στο πλαίσιο του τυχαίου δείγματος που χρησιμοποιείται για τους

ελέγχους πράξεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΠΣΠΣ, με την εξαίρεση των ανώμαλων σφαλμάτων (πρβλ. τμήμα 2.4 ανωτέρω) και των ειδικών περιπτώσεων που περιγράφονται στα τμήματα 7.1.1 και 7.5 κατωτέρω. Χωρίς αυτόν τον ποσοτικό προσδιορισμό, το ΠΣΠΣ δεν μπορεί να θεωρηθεί αξιόπιστο, καθώς είναι πιθανό να έχει υποεκτιμηθεί λόγω των σφαλμάτων που δεν προσδιορίστηκαν ποσοτικά. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να διατυπώνεται γνώμη με επιφύλαξη.

Τα σφάλματα που λαμβάνονται υπόψη στο ΠΣΠΣ θα πρέπει να αφορούν διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται στην τελική έκθεση λογιστικού ελέγχου, δηλαδή αφού θα έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία αντιπαράθεσης με την ελεγχόμενη οντότητα. Σε δεόντως αιτιολογημένες περιπτώσεις κατά τις οποίες η διαδικασία αντιπαράθεσης δεν έχει ολοκληρωθεί πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, το στοιχείο αυτό θα μπορούσε να λειτουργήσει περιοριστικά όσον αφορά την εμπέδωση των εργασιών και ενδέχεται να εκδοθεί γνώμη με επιφυλάξεις βάσει της επαγγελματικής κρίσης της ΑΕ. Ο ποσοτικός προσδιορισμός¹⁵ της επιφύλαξης στη γνώμη λογιστικού ελέγχου μπορεί να πραγματοποιηθεί με βάση το μέγιστο ποσό σφάλματος που η ΑΕ θεωρεί εύλογο βάσει των πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της.

Το ΠΣΠΣ που περιλαμβάνεται στην ΕΕΕ θα πρέπει να είναι το ποσοστό σφάλματος πριν από τυχόν διορθώσεις που εφάρμοσε το κράτος μέλος ως αποτέλεσμα των ελέγχων πράξεων τους οποίους διενήργησε η ΑΕ. Η γνώμη της ΑΕ βασίζεται στο ΠΣΠΣ και στα διορθωτικά μέτρα που ενδέχεται να έχουν εφαρμοστεί από το κράτος μέλος πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, σύμφωνα με το τμήμα 5 ανωτέρω¹⁶.

Από την πείρα προκύπτει ότι η σύνδεση μεταξύ της γνώμης λογιστικού ελέγχου (όσον αφορά την ορθή λειτουργία του ΣΔΕ και τη νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών) και των συμπερασμάτων που εξάγονται από τους ελέγχους των συστημάτων και τους ελέγχους των πράξεων συνήθως ακολουθεί το μοτίβο που αναλύεται κατωτέρω. Ο πίνακας που ακολουθεί είναι ενδεικτικός και απαιτεί από την ΑΕ να χρησιμοποιεί την επαγγελματική της κρίση, ιδίως για περιπτώσεις που μπορεί να μην έχουν προβλεφθεί κατωτέρω. Όπως αναφέρθηκε στο τμήμα 5 ανωτέρω, τα διορθωτικά μέτρα μπορεί να αφορούν δημοσιονομικές διορθώσεις (με στόχο να εξασφαλιστεί ΕΠΣ μικρότερο ή ίσο με 2%) ή βελτιώσεις με σκοπό την αντιμετώπιση των ανεπαρειών του ΣΔΕ (που δεν καλύπτονται από τις δημοσιονομικές διορθώσεις) ή συνδυασμό των δύο.

¹⁵ Βλέπε τμήμα 7 του επεξηγηματικού σημειώματος για τις ΕΕΕ και τις γνώμες.

¹⁶ Στην ειδική περίπτωση που μια παράτυπη δαπάνη είχε ήδη εντοπιστεί και αντιμετωπιστεί από τις εθνικές αρχές (αλλά δεν είχε ακόμη διορθωθεί πριν από τη λήψη του δείγματος), είναι πιθανό η ΑΕ να αποφασίσει να εξαιρέσει την εν λόγω παρατυπία κατά την προβολή των σφαλμάτων του δείγματος στον πληθυσμό, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις (πρβλ. τμήμα 7.1.1 κατωτέρω). Η ΑΕ θα πρέπει να αναφέρει στην ΕΕΕ, στο τμήμα που αφορά τους ελέγχους πράξεων, αν έχει προκύψει η κατάσταση αυτή, το ποσό των δαπανών που αφορά η συγκεκριμένη παρατυπία και αν έχει διορθωθεί.

Γνώμη ελέγχου	Αξιολόγηση της ΑΕ σχετικά με		
	τη λειτουργία του ΣΔΕ (αποτελέσματα των ελέγχων συστημάτων)	το ΠΣΠΣ (αποτελέσματα των ελέγχων πράξεων)	την εφαρμογή ¹⁷ των απαιτούμενων διορθωτικών μέτρων από το κράτος μέλος
1-Ανεπιφύλακτη	κατηγορία 1 ή 2	και $\text{ΠΣΠΣ} \leq 2\%$	Οι διορθώσεις (π.χ. σφάλματα στο δείγμα) έχουν εφαρμοστεί.
2-Με επιφύλαξη (οι επιφυλάξεις έχουν περιορισμένες επιπτώσεις)	κατηγορία 2	και/ή $2\% < \text{ΠΣΠΣ} \leq 5\%$	Πλην της περίπτωσης εφαρμογής επαρκών διορθωτικών μέτρων (συμπεριλαμβανομένων δημοσιονομικών διορθώσεων κατά παρέκταση (είναι δυνατή η διατύπωση ανεπιφύλακτης γνώμης).
3- Με επιφύλαξη (οι επιφυλάξεις έχουν σημαντικές επιπτώσεις)	κατηγορία 3	και/ή $5\% < \text{ΠΣΠΣ} \leq 10\%$	Τα διορθωτικά μέτρα δεν έχουν εφαρμοστεί πλήρως (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που έχουν εφαρμοστεί παρεκτεταμένες δημοσιονομικές διορθώσεις αλλά εξακολουθούν να παρατηρούνται ανεπάρκειες στο σύστημα).
4-Αρνητική	κατηγορία 4	και/ή $\text{ΠΣΠΣ} > 10\%$	Τα διορθωτικά μέτρα δεν έχουν εφαρμοστεί πλήρως (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που έχουν εφαρμοστεί παρεκτεταμένες δημοσιονομικές διορθώσεις αλλά εξακολουθούν να παρατηρούνται ανεπάρκειες στο σύστημα).

¹⁷

Πρβλ. τμήμα 5 του παρόντος σημειώματος.

Εάν η ΑΕ θεωρεί ότι το ΣΔΕ βρίσκεται στην κατηγορία 2 και ότι το ΠΣΠΣ βρίσκεται κάτω από το επίπεδο σημαντικότητας του 2%, μπορεί να διατυπωθεί ανεπιφύλακτη γνώμη.

Ωστόσο, εάν το ΣΔΕ κατατάσσεται στην κατηγορία 1 ή 2 και/ή το ΠΣΠΣ υπερβαίνει το 2%, αυτό σημαίνει ότι, παρά τη σχετικά θετική αξιολόγηση που προκύπτει από τους ελέγχους των συστημάτων που διενήργησε η ΑΕ, το ΣΔΕ στην πράξη δεν είναι αρκετά αποτελεσματικό όσον αφορά την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση των παρατυπιών και την ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών. Ως εκ τούτου, στην περίπτωση αυτή κρίνεται κατάλληλη¹⁸ η διατύπωση γνώμης με επιφύλαξη. Ωστόσο, εάν το ΕΠΣ είναι χαμηλότερο ή ίσο με 2%, στην περίπτωση που το κράτος μέλος έχει εφαρμόσει διορθωτικά μέτρα πριν από την υποβολή της ΕΕΕ στην Επιτροπή (πρβλ. τμήμα 5.2 ανωτέρω), η ΑΕ μπορεί να εκδώσει ανεπιφύλακτη γνώμη.

Γνώμη με επιφύλαξη θα πρέπει να διατυπώνεται όταν το ΣΔΕ κατατάσσεται στην κατηγορία 3 και/ή το ΠΣΠΣ υπερβαίνει το 2%, εξαιρουμένης της περίπτωσης που το ΕΠΣ είναι χαμηλότερο ή ίσο με 2% και τα διορθωτικά μέτρα (συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τις ανεπάρκειες των συστημάτων) έχουν εφαρμοστεί πριν από την οριστικοποίηση της ΕΕΕ. Στην περίπτωση αυτή η ΑΕ μπορεί να εκδώσει ανεπιφύλακτη γνώμη.

ΠΣΠΣ άνω του 5% και/ή ΣΔΕ στην κατηγορία 3 ή 4 θα πρέπει να συνεπάγεται γνώμη με επιφύλαξη.

ΠΣΠΣ άνω του 10% και/ή ΣΔΕ στην κατηγορία 4 θα πρέπει να συνεπάγεται αρνητική γνώμη.

7. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ

7.1. Σφάλματα που εντοπίστηκαν από την αρχή ελέγχου (ΑΕ) σε δαπάνες που είχαν επίσης θεωρηθεί παράτυπες από τη διαχειριστική αρχή (ΔΑ), τον ενδιαμέσο φορέα (ΕΦ) ή την αρχή πιστοποίησης (ΑΠ)

7.1.1. Παρατυπίες που εντοπίστηκαν ήδη και αντιμετωπίστηκαν από τον ΕΦ / τη ΔΑ / την ΑΠ, αλλά που δεν είχαν διορθωθεί πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, κατά κανόνα, όλες οι παρατυπίες που εντοπίζονται πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ποσοστού προβαλλόμενου σφάλματος και να αναφέρονται στην ΕΕΕ. Σε αυτές περιλαμβάνονται οι παρατυπίες που εντοπίστηκαν από την ΑΕ (κατά τη διάρκεια των ελέγχων πράξεων που διενήργησε) και οι οποίες είχαν ήδη εντοπιστεί από άλλον εθνικό φορέα (δηλαδή τη ΔΑ, τον ΕΦ ή την ΑΠ), πριν επιλεγεί το δείγμα από την ΑΕ, αλλά δεν είχαν διορθωθεί από το κράτος μέλος πριν από την υποβολή της ΕΕΕ¹⁹.

¹⁸ Η φράση «κρίνεται κατάλληλη» υπονοεί ότι απαιτείται η επαγγελματική κρίση της ΑΕ για να συναχθούν κατάλληλα συμπεράσματα σχετικά με τις εργασίες της.

¹⁹ Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η διόρθωση αυτή μπορεί να πραγματοποιηθεί με αφαίρεση της παράτυπης δαπάνης (μέσω ανάκλησης ή ανάκτησης) από δήλωση δαπανών που υποβλήθηκε στην Επιτροπή ή με την καταχώριση της εν λόγω δαπάνης ως εκκρεμούσας ανάκτησης στο λογιστικό σύστημα της ΑΠ.

Ωστόσο, εάν υπάρχουν τεκμηριωμένα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι οι αρμόδιες εθνικές αρχές (ΔΑ, ΕΦ ή ΑΠ) είχαν εντοπίσει την παρατυπία και βρίσκονταν ήδη στη διαδικασία λήψης των αναγκαίων μέτρων (π.χ. δρομολόγηση της διαδικασίας ανάκτησης) πριν από την επιλογή του δείγματος της ΑΕ και ότι το παράτυπο ποσό διορθώθηκε πριν από την υποβολή της ΕΕΕ, η παρατυπία αυτή μπορεί να εξαιρεθεί κατά την προβολή των σφαλμάτων του δείγματος στον πληθυσμό.

Σε κάθε περίπτωση, η αντιμετώπιση της σχετικής παρατυπίας θα πρέπει να αναφέρεται και να επεξηγείται στην ΕΕΕ στο τμήμα που αφορά τους ελέγχους πράξεων, δεδομένου ότι η διόρθωση αυτή θα έχει επίπτωση στον σωρευτικό εναπομένοντα κίνδυνο που υπολογίζεται από την Επιτροπή για τον σκοπό της ΕΕΕ των σχετικών υπηρεσιών.

Ως γενική αρχή, η ΔΑ θα πρέπει να διασφαλίζει ότι οι διαχειριστικές της επαληθεύσεις (διοικητικές επαληθεύσεις ή επιτόπιοι έλεγχοι) διενεργούνται κατά τρόπον ώστε να προλαμβάνονται, να εντοπίζονται και να διορθώνονται οι παρατυπίες πριν δηλωθούν οι δαπάνες στην Επιτροπή. Ωστόσο, λόγω του πολυετούς χαρακτήρα του συστήματος ελέγχου, ενδέχεται στους επιτόπιους ελέγχους να καταστεί δυνατός ο εντοπισμός σφαλμάτων που δεν είχαν εντοπιστεί προηγουμένως στο πλαίσιο των ελέγχων εγγράφων.

7.1.2. Παρατυπίες που εντοπίστηκαν κατά τους ελέγχους από τον ενδιάμεσο φορέα ή τη διαχειριστική αρχή και διορθώθηκαν μόνο ανεπαρκώς πριν επιλέξει το δείγμα η ΑΕ

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου η ΑΕ διαπιστώνει ότι είχε προηγουμένως εντοπιστεί παρατυπία στο πλαίσιο ελέγχου που διενήργησε άλλος φορέας, αλλά ο συντελεστής διόρθωσης που εφαρμόστηκε ήταν μικρότερος από τον συντελεστή διόρθωσης που η ΑΕ θεωρεί ότι θα έπρεπε να είχε εφαρμόσει ο ΕΦ ή η ΔΑ. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά μεταξύ του ποσού που προκύπτει από τη διόρθωση με τον συντελεστή που ορίζει η ΑΕ και του ποσού που όντως διορθώθηκε (στο επίπεδο της δήλωσης στην Επιτροπή πριν λάβει το δείγμα η ΑΕ) πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του ΠΣΠΣ.

7.1.3. Παρατυπίες που αφορούν δαπάνες που ανακλήθηκαν μετά την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ

Μετά την επιλογή του δείγματος πράξεων, η ΑΕ μπορεί να εντοπίσει στις προς έλεγχο πράξεις παράτυπες δαπάνες που έχουν ανακληθεί ή «αποπιστοποιηθεί» από το κράτος μέλος. Όσον αφορά τις πρακτικές ρυθμίσεις που πρέπει να θεσπίσει η ΑΕ για τους επιτόπιους ελέγχους, προβλέπονται δύο διαφορετικές περιπτώσεις:

- (1) Στην περίπτωση που οι παράτυπες δαπάνες που έχουν «αποπιστοποιηθεί» αφορούν όλες τις δαπάνες μιας δεδομένης πράξης που έχει συμπεριληφθεί στο δείγμα που επέλεξε η ΑΕ, ο εν λόγω φορέας δεν υποχρεούται να προβεί σε επιτόπιο έλεγχο αυτής της πράξης. Το δείγμα δεν θα πρέπει να τροποποιηθεί, δηλαδή η εν λόγω πράξη δεν θα πρέπει να αντικατασταθεί από άλλη πράξη.
- (2) Στην περίπτωση που οι παράτυπες δαπάνες που έχουν «αποπιστοποιηθεί» αφορούν μέρος μόνο των δαπανών μιας δεδομένης πράξης που έχει συμπεριληφθεί στο δείγμα που επέλεξε η ΑΕ, ο εν λόγω φορέας θα πρέπει

να προβεί σε επιτόπιο έλεγχο της πράξης για να εξακριβώσει αν το μέρος που δεν έχει «αποπιστοποιηθεί» δεν περιέχει σφάλματα.

Και στις δύο περιπτώσεις οι παράτυπες δαπάνες θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στο ποσοστό σφάλματος.

7.2. Συμψηφισμός με τις «εκ περισσού» δαπάνες σε επίπεδο έργου

Το έτος N μπορεί να τύχει ο δικαιούχος να δηλώσει στη ΔΑ (ή στον ΕΦ), όσον αφορά μια δεδομένη πράξη, υψηλότερες δαπάνες από εκείνες που είχαν αρχικά προβλεφθεί στον προϋπολογισμό για το έτος N. Το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε «εκ περισσού» δαπάνες. Για τη δήλωση επιλέξιμων δαπανών στην Επιτροπή ισχύει σε κάθε περίπτωση ανώτατο όριο το οποίο αντιστοιχεί στο μέγιστο ποσό που ορίζεται στη συμφωνία επιχορήγησης και στον εγκεκριμένο για την εν λόγω πράξη προϋπολογισμό.

Αυτό ισχύει με την επιφύλαξη του άρθρου 98 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006. Στην περίπτωση που το κράτος μέλος αποφασίσει, δυνάμει της διάταξης αυτής, να εφαρμόσει δημοσιονομική διόρθωση σε μεμονωμένη πράξη, ακυρώνοντας το σύνολο ή μέρος της δημόσιας συνεισφοράς (ή όταν η Επιτροπή προτείνει τέτοιου είδους δημοσιονομική διόρθωση βάσει του άρθρου 99 και του άρθρου 100 παράγραφος 4 του ίδιου κανονισμού), η συνεισφορά από τα ακυρωθέντα κονδύλια μπορεί να χρησιμοποιηθεί εκ νέου για άλλες πράξεις πέραν αυτών που αποτέλεσαν αντικείμενο της διόρθωσης. Στο άρθρο 98 παράγραφος 3 διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η επαναχρησιμοποίηση των κονδυλίων που ακυρώθηκαν για την πράξη που αποτέλεσε αντικείμενο της διόρθωσης.

Ακολουθεί ένα παράδειγμα συμψηφισμού με δαπάνες «εκ περισσού» σε επίπεδο έργου. Οι προβλεπόμενες στον προϋπολογισμό δαπάνες του έργου είναι 100 000 ευρώ και η δημόσια συγχρηματοδότηση είναι 40% των δαπανών, δηλαδή έως 40 000 ευρώ. Ο δικαιούχος έχει δηλώσει στη διαχειριστική αρχή δαπάνες ύψους 110 000 ευρώ και έλαβε το μέγιστο ποσό επιχορήγησης των 40 000 ευρώ. Η ΑΕ ελέγχει τις 110 000 ευρώ που δηλώθηκαν από τον δικαιούχο και διαπιστώνει μη επιλέξιμες δαπάνες ύψους 9 000 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή, ακόμη και αν εντοπιστούν μη επιλέξιμες δαπάνες στις συνολικές δαπάνες της ελεγχόμενης πράξης (συμπεριλαμβανομένων των «εκ περισσού» δαπανών, που αποτελούσαν μέρος των δαπανών που ελέγχθηκαν), εξακολουθούν να υπάρχουν επαρκείς επιλέξιμες δαπάνες ώστε ο δικαιούχος να δικαιούται να λάβει το μέγιστο ποσό της δημόσιας επιχορήγησης²⁰. Στην περίπτωση αυτή, η ΑΕ μπορεί να θεωρήσει ότι δεν υπάρχει σφάλμα που πρέπει να αναφερθεί, καθώς δεν υπάρχει επίπτωση στην επιστροφή της ΕΕ, αφού οι εκ περισσού δαπάνες υπήρχαν όταν η ΑΕ εντόπισε τις εν λόγω μη επιλέξιμες δαπάνες. Ωστόσο, το γεγονός ότι όλες οι δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των «εκ περισσού», θεωρήθηκαν επιλέξιμες από τη ΔΑ μπορεί να υποδηλώνει την ανάγκη βελτίωσης των επαληθεύσεων που διενεργεί. Στην περίπτωση αυτή, η ΑΕ θα πρέπει να διατυπώσει σύσταση προς τις αρχές αυτές για τη βελτίωση ή την ενίσχυση των επαληθεύσεων που διενεργούν.

²⁰ Αυτό συνάδει με το άρθρο 98 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 (ή το άρθρο 96 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1198/2006 για το ΕΤΑ) υπό την προϋπόθεση ότι δεν ακυρώνεται η δημόσια συνεισφορά για την εν λόγω πράξη, δηλαδή το ποσό των 40 000 ευρώ θα προέλθει ούτως ή άλλως από δημόσιες δαπάνες.

Ένα άλλο παράδειγμα είναι η περίπτωση στην οποία, για το ανωτέρω έργο, ο δικαιούχος έχει δηλώσει στη ΔΑ δαπάνες ύψους 110 000 ευρώ. Η ΑΕ ελέγχει τις 110 000 ευρώ που δηλώθηκαν για το έργο και εντοπίζει μη επιλέξιμες δαπάνες ύψους 15 000 ευρώ. Ο δικαιούχος δικαιούται μέγιστο ποσό επιχορήγησης ύψους 38 000 ευρώ (95 000 ευρώ*40%). Το σφάλμα που εντοπίστηκε (5 000 ευρώ) έχει επίπτωση στις δαπάνες που δηλώθηκαν ως επιλέξιμες στην Επιτροπή. Στην περίπτωση αυτή, η ΑΕ θα πρέπει να συμπεριλάβει το σφάλμα στο ΠΣΠΣ. Οι εθνικές αρχές μπορεί να χρειαστεί να εκδώσουν εντολή ανάκτησης προς τον δικαιούχο (για παράδειγμα εάν η πράξη έχει ολοκληρωθεί) και η μέγιστη επιχορήγηση μειώνεται αναλόγως.

7.3. Συμψηφισμός σφαλμάτων υπερεκτίμησης με σφάλματα υποεκτίμησης

Λαμβανομένου υπόψη ότι η έννοια των σφαλμάτων συνδέεται με αδικαιολόγητες υπερεκτιμήσεις στις δηλωθείσες δαπάνες, τα σφάλματα υποεκτίμησης δεν θα πρέπει να αφαιρούνται από τις υπερεκτιμήσεις για τον υπολογισμό του ΠΣΠΣ.

7.4. Πώς θα πρέπει να αναφέρονται στην ΕΕΕ και να αντικατοπτρίζονται στο ποσοστό σφάλματος οι περιπτώσεις απάτης και υπόνοιας απάτης;

Στην ΕΕΕ θα πρέπει να αναφέρονται τα μέτρα που ελήφθησαν σε σχέση με περιπτώσεις απάτης ή υπόνοιας απάτης που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών εργασιών ή πριν από την υποβολή της ΕΕΕ.

Στην ΕΕΕ θα πρέπει να γνωστοποιείται αν οι περιπτώσεις απάτης ή υπόνοιας απάτης κοινοποιήθηκαν στην OLAF. Εφόσον επιτρέπεται από τους εθνικούς κανόνες για τις εν εξελίξει έρευνες, η ΑΕ θα πρέπει να συγκεντρώνει πληροφορίες σχετικά με τη φύση της απάτης και να αξιολογεί αν πρόκειται για συστημικό ζήτημα και, εάν ναι, κατά πόσον έχουν ληφθεί μέτρα μετριασμού.

Όπως ορίζεται στο άρθρο 27 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006, ως «υπόνοια απάτης» νοείται «κάθε παρατυπία που οδηγεί στην κίνηση διοικητικής ή δικαστικής διαδικασίας σε εθνικό επίπεδο, ώστε να καθοριστεί η ύπαρξη πρόθεσης, και ιδίως απάτης, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο α) της σύμβασης σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία θεσπίστηκε δυνάμει του άρθρου Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση».

Στην περίπτωση που υπάρχουν πράξεις που έχουν συμπεριληφθεί στο τυχαίο δείγμα τις οποίες όμως η ΑΕ δεν μπορεί να ελέγξει διότι τα δικαιολογητικά έγγραφα βρίσκονται στην κατοχή των δικαστικών αρχών (δηλαδή σε περίπτωση υπόνοιας απάτης), προβλέπονται οι ακόλουθες τρεις περιπτώσεις:

1) Όταν η ΑΕ διαθέτει στοιχεία που υποδηλώνουν υπόνοια απάτης σχετικά με πράξη που έχει συμπεριληφθεί σε δείγμα (π.χ. έκθεση της αστυνομίας) ή όταν η ύπαρξη απάτης επιβεβαιώνεται από τις αρμόδιες εθνικές δικαστικές αρχές, οι σχετικές δαπάνες υπολογίζονται ως σφάλμα (τυχαίο, συστημικό ή ανώμαλο) και συμπεριλαμβάνονται στο ΠΣΠΣ. Εάν, μετά την υποβολή της ΕΕΕ, η ΑΕ λάβει πληροφορίες που οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η υπόνοια απάτης δεν επιβεβαιώνεται, η ΑΕ μπορεί να αναθεωρήσει το ΠΣΠΣ και να ενημερώσει σχετικά την Επιτροπή στην επόμενη ΕΕΕ.

2) Όταν υπάρχουν ανεπαρκείς πληροφορίες ή αποδεικτικά στοιχεία, η ΑΕ μπορεί να αντικαταστήσει την πράξη που έχει συμπεριληφθεί στο δείγμα με άλλη πράξη προβαίνοντας σε τυχαία επιλογή από τον υπόλοιπο πληθυσμό και χρησιμοποιώντας την ίδια μέθοδο δειγματοληψίας, εάν αυτό μπορεί να γίνει εγκαίρως σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της ΕΕΕ. Διαφορετικά, η ΑΕ μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να υπολογίσει αρχικά την πράξη που έχει συμπεριληφθεί στο δείγμα με μηδενικό σφάλμα (εάν δεν εντοπίζονται παρατυπίες) και να συμπεριλάβει τις αντίστοιχες δαπάνες στον πληθυσμό για τον υπολογισμό του προβαλλόμενου σφάλματος.

3) Εάν η ΑΕ δεν αντικαταστήσει την εν λόγω πράξη που έχει συμπεριληφθεί στο δείγμα και εάν οι παρατυπίες είναι δυνατόν να προσδιοριστούν ποσοτικά μόνο μετά την υποβολή της ΕΕΕ για το εν λόγω έτος αναφοράς, η ΑΕ θα πρέπει να υπολογίσει αναθεωρημένο ΠΣΠΣ και να το διαβιβάσει στην Επιτροπή το συντομότερο δυνατόν. Η ΑΕ θα πρέπει να περιλαμβάνει στην ΕΕΕ τις περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από την ιδιαίτερη αυτή κατάσταση, καθώς και τις επιπτώσεις τους στη γνώμη της ΑΕ.

Προφανώς, εάν η ΑΕ μπορεί να ελέγξει τις πράξεις για τις οποίες υπάρχουν υπόνοιες απάτης διότι έχει στη διάθεσή της τα δικαιολογητικά έγγραφα, εναπόκειται στην ΑΕ να καταλήξει σε συμπέρασμα, βάσει των δικών της εργασιών, σχετικά με το αν υπάρχουν παρατυπίες στις δηλωθείσες δαπάνες, με την επιφύλαξη της έκβασης τυχόν ερευνών σχετικά με περιπτώσεις απάτης.

7.5. Θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ποσοστό σφάλματος περιπτώσεις χρεοκοπίας ή αφερεγγυότητας;

Όταν η ΑΕ έχει συμπεριλάβει στο δείγμα της πράξη η οποία τελεί υπό διαδικασία χρεοκοπίας ή αφερεγγυότητας, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η εκπλήρωση των στόχων της πράξης ή άλλων όρων της επιχορήγησης (π.χ. κρατικές ενισχύσεις που συνδέονται με τη δημιουργία θέσεων εργασίας στην εταιρεία δικαιούχο), αλλά δεν υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις περί αμέλειας εκ μέρους της διαχειριστικής αρχής κατά την επιλογή της προς συγχρηματοδότηση πράξης, οι δαπάνες που έχουν δηλωθεί για την εν λόγω πράξη θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο ΠΣΠΣ;

Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι με τον κανονισμό αριθ. 539/2010 προστέθηκε η παράγραφος 5 στο άρθρο 57 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006: «Οι παράγραφοι 1 έως 4 δεν ισχύουν για πράξεις οι οποίες υφίστανται σημαντική τροποποίηση ως αποτέλεσμα της παύσης της παραγωγικής δραστηριότητας λόγω μη δόλιας χρεοκοπίας».

Με βάση τη διάταξη αυτή, η Επιτροπή θεωρεί ότι, σε περίπτωση παύσης της παραγωγικής διαδικασίας λόγω μη δόλιας χρεοκοπίας, το κράτος μέλος θα εξαιρείται από την υποχρέωση διερεύνησης της σχετικής παρατυπίας και εφαρμογής επαρκών δημοσιονομικών διορθώσεων και το κράτος μέλος και η Επιτροπή δεν θα υποχρεούνται να λάβουν τα αναγκαία μέτρα για την ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

Απόρροια του σκεπτικού αυτού είναι ότι δεν υφίσταται σφάλμα το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη στο ΠΣΠΣ σε σχέση με περίπτωση χρεοκοπίας όταν εφαρμόζεται το άρθρο 57 παράγραφος 5 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006.

Περίπτωση αφερεγγυότητας ή χρεοκοπίας θα συνιστά σφάλμα το οποίο θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στο ΠΣΠΣ μόνο σε δύο περιπτώσεις:

- 1) Όταν σχετίζεται με απάτη που έχει επιβεβαιωθεί από τις αρμόδιες εθνικές δικαστικές αρχές, στην οποία περίπτωση η διόρθωση θα πρέπει να αφορά το σύνολο των επηρεαζόμενων δαπανών.
- 2) Όταν σχετίζεται με μη εφαρμογή κατάλληλης διαδικασίας επιλογής από τη διαχειριστική αρχή [δηλαδή παράβαση του άρθρου 60 στοιχείο α) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006], στην οποία περίπτωση το σφάλμα μπορεί να προσδιοριστεί ποσοτικά στο 5%, 10%, 25% ή 100% των δηλωθεισών δαπανών για τη σχετική πράξη, όπως προκύπτει από την απόφαση της Επιτροπής για τις δημοσιονομικές διορθώσεις²¹.

Εάν ισχύουν μία από τις δύο προαναφερόμενες περιπτώσεις, τότε η ΑΕ θα πρέπει επίσης να εξετάσει τον χρόνο κατά τον οποίο σημειώθηκε η χρεοκοπία, υπό την ακόλουθη έννοια²²:

- 1) Εάν η αφερεγγυότητα σημειώθηκε πριν από τη λήψη του δείγματος από την ΑΕ και η ΔΑ ανταποκρίθηκε χωρίς καθυστέρηση ανακαλώντας τη συμφωνία επιχορήγησης και κινώντας διαδικασία ανάκτησης²³, τότε αυτή η περίπτωση είναι παρόμοια με αυτή που καλύπτεται στο τμήμα 7.1.1 ανωτέρω. Στην περίπτωση αυτή, η παρατυπία μπορεί να εξαιρεθεί κατά την προβολή των τυχαίων σφαλμάτων στον πληθυσμό.
- 2) Εάν η αφερεγγυότητα σημειώθηκε μετά τη λήψη του δείγματος από την ΑΕ (ως εκ τούτου, και τα αναγκαία μέτρα ελήφθησαν από τη ΔΑ μόνο μετά τη λήψη του δείγματος), η παρατυπία πρέπει να ληφθεί υπόψη ως τυχαίο σφάλμα που πρέπει να συμπεριληφθεί στην προβολή των τυχαίων σφαλμάτων.

Ασφαλώς, η ύπαρξη περίπτωσης αφερεγγυότητας/χρεοκοπίας δεν θίγει την απαίτηση η ΑΕ να αποκομίζει βεβαιότητα ότι οι δαπάνες της σχετικής πράξης είναι νόμιμες και κανονικές σε σχέση με τις υπόλοιπες εφαρμοστέες διατάξεις.

²¹ Απόφαση της Επιτροπής της 19.10.2011 για την έγκριση κατευθυντήριων γραμμών όσον αφορά τις αρχές, τα κριτήρια, καθώς και τις ενδεικτικές κλίμακες που πρέπει να εφαρμόζονται όσον αφορά τις δημοσιονομικές διορθώσεις στις οποίες προβαίνει η Επιτροπή, σύμφωνα με τα άρθρα 99 και 100 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 του Συμβουλίου της 11ης Ιουλίου 2006.

Ποσοτικός προσδιορισμός στο 100% δικαιολογείται στην περίπτωση που η ΔΑ δεν είχε ελέγξει αν η χρηματοοικονομική κατάσταση του δικαιούχου ήταν ικανοποιητική (δηλαδή ότι δεν θα οδηγηθεί σε χρεοκοπία) και εάν αυτό αποτελούσε προϋπόθεση που έπρεπε να ελεγχθεί πριν από την επιλογή της πράξης.

²² Όπως προκύπτει από το τμήμα 8.1.1 ανωτέρω.

²³ Η ανάληψη δράσης από τη ΔΑ μπορεί επίσης να εξαρτάται από εθνικούς κανόνες και διαδικασίες που αφορούν τις διαδικασίες αφερεγγυότητας και χρεοκοπίας. Η ΑΕ θα πρέπει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική της κρίση κατά την ανάλυση του χρόνου ανταπόκρισης της ΔΑ σε συγκεκριμένη περίπτωση χρεοκοπίας ή αφερεγγυότητας.

7.6. Ποια προσέγγιση θα πρέπει να υιοθετήσει η ΑΕ στην περίπτωση απώλειας ή καταστροφής λόγω ανωτέρας βίας (π.χ. φυσικές καταστροφές) των δικαιολογητικών εγγράφων των πράξεων που συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα;

Έπειτα από τις φυσικές καταστροφές που σημειώθηκαν στην Κεντρική Ευρώπη, ορισμένες ΑΕ έθεσαν το ερώτημα σχετικά με το ποια προσέγγιση θα πρέπει να υιοθετήσουν σε περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής των δικαιολογητικών εγγράφων που τηρούνταν στο επίπεδο των δικαιούχων εξαιτίας των εν λόγω φυσικών φαινομένων (απώλεια επαρκούς διαδρομής ελέγχου).

Η ΑΕ θα πρέπει να ζητήσει από τις σχετικές εθνικές αρχές να αποκαταστήσουν τη διαδρομή ελέγχου χρησιμοποιώντας τα έγγραφα που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή και σε άλλες πηγές (π.χ. ανάδοχοι, προμηθευτές, τράπεζες). Ωστόσο, η αποκατάσταση της διαδρομής ελέγχου πρέπει να πραγματοποιηθεί εντός εύλογων ορίων (μεταξύ άλλων όσον αφορά τον χρόνο και τις διοικητικές προσπάθειες), καθώς ενδέχεται αυτού του είδους η αποκατάσταση να προκαλέσει αδικαιολόγητες δυσκολίες για την ελεγχόμενη οντότητα βάσει των γεγονότων και των περιστάσεων. Για την εξαγωγή συμπεράσματος σχετικά με το ζήτημα αυτό, θα πρέπει να χρησιμοποιηθεί η επαγγελματική κρίση²⁴.

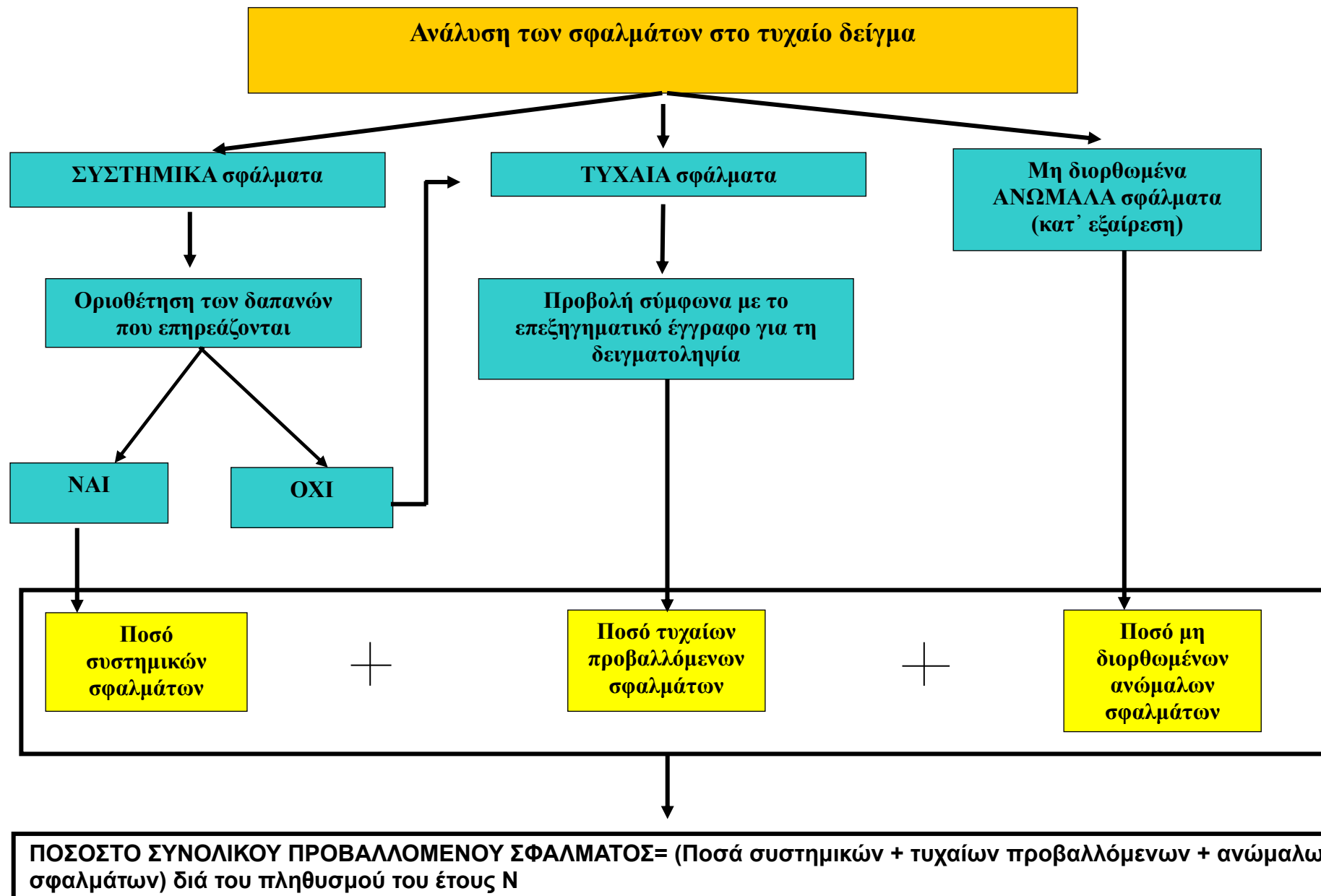
Υπάρχει επίσης το ενδεχόμενο, ακόμη και αν η διαδρομή ελέγχου είναι ατελής, τα δικαιολογητικά που λείπουν να μην είναι κρίσιμης σημασίας για τον καθορισμό της επιλεξιμότητας της δαπάνης. Στην περίπτωση αυτή, η ΑΕ πρέπει να γνωστοποιήσει περιορισμό της εμβέλειας του ελέγχου εάν η σχετική πράξη υποβληθεί σε έλεγχο.

Για τις πράξεις στις οποίες η διαδρομή ελέγχου δεν μπορεί πράγματι να αποκατασταθεί (τουλάχιστον εν μέρει) λόγω «ανωτέρας βίας» (που οφείλεται για παράδειγμα σε φυσική καταστροφή) ή το κόστος για την αποκατάστασή της είναι μεγαλύτερο από το όφελος της εξασφάλισής της, η ΔΑ θα πρέπει να λάβει επιβεβαίωση (π.χ. μέσω επιστολής από τον δικαιούχο ή τον ΕΦ) ότι αυτό όντως ισχύει και ότι όλες οι απόπειρες για την ανάκτηση των εγγράφων απέβησαν άκαρπες. Οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να γίνονται δεκτές από τις εθνικές αρχές ελέγχου. Με την επιβεβαίωση αυτή, η ΔΑ μπορεί στη συνέχεια να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν είναι δυνατή η συμμόρφωση με το άρθρο 19 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006 (σχετικά με τη διαθεσιμότητα των εγγράφων) όσον αφορά τις εν λόγω πράξεις, λόγω ανωτέρας βίας.

Η ΔΑ θα πρέπει να διαθέτει κατάλογο όλων των πράξεων που επηρεάζονται, οι οποίες στη συνέχεια θα πρέπει να εξαιρεθούν από τον πληθυσμό από τον οποίο θα λάβει το δείγμα η ΑΕ, εάν το συμβάν ανωτέρας βίας προηγήθηκε. Εάν η ΑΕ έχει ήδη επιλέξει τις πράξεις για τον επιτόπιο έλεγχο και δεν είναι δυνατή εφαρμογή εναλλακτικών διαδικασιών για την επαλήθευση της επιλεξιμότητας των δαπανών, τότε εξετάζεται το ενδεχόμενο της αντικατάστασης των εν λόγω πράξεων με άλλες πράξεις.

²⁴ Βλέπε σελίδες 6 έως 10 του εγγράφου της αμερικανικής υπηρεσίας κυβερνητικής λογοδοσίας - Government Accountability Office (GAO) «Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita» (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 – ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 - ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Ταμείο	Αριθμός αναφοράς (αριθ. CCI)	Πρόγραμμα	Δηλωθείσες δαπάνες κατά το έτος αναφοράς ²⁵	Δαπάνες κατά το έτος αναφοράς που ελέγχθηκαν στο πλαίσιο δειγματοληψίας τυχαίου δείγματος	Ποσό και ποσοστό (ποσοστό σφάλματος) παράτυπων δαπανών σε τυχαίο δείγμα ²⁶		Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος ²⁷	Άλλες δαπάνες που ελέγχθηκαν ²⁸	Ποσό παράτυπων δαπανών σε άλλο δείγμα δαπανών	Συνολικές δαπάνες που δηλώθηκαν σωρευτικά	Συνολικές δαπάνες που ελέγχθηκαν σωρευτικά ²⁹ ως ποσοστό επί των συνολικών δαπανών που δηλώθηκαν σωρευτικά
				Ποσό ³⁰	% ³¹	Ποσό	%	%			

²⁵ Στη στήλη αυτή θα πρέπει αναφέρεται ο πληθυσμός από τον οποίο ελήφθη το τυχαίο δείγμα, δηλαδή το συνολικό ποσό των επιλέξιμων δαπανών που δηλώθηκαν στην Επιτροπή για το έτος N, μείον τυχόν αρνητικές μονάδες δειγματοληψίας. Παραδείγματος χάριν, εάν έχουν δηλωθεί ως επιλέξιμες δαπάνες 23 εκατ. ευρώ και στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται 3 εκατ. ευρώ αρνητικών μονάδων δειγματοληψίας, τότε το ποσό που πρέπει να συμπληρωθεί στη στήλη A είναι 26 εκατ. ευρώ, καθώς αυτό αντιστοιχεί στον πληθυσμό των θετικών ποσών. Κατά περίπτωση, παρέχονται επεξηγήσεις στην ΕΕΕ, στο τμήμα που αφορά τους ελέγχους πράξεων.

²⁶ Εάν το τυχαίο δείγμα καλύπτει περισσότερα από ένα Ταμεία ή προγράμματα, τα στοιχεία για το ποσό και το ποσοστό (ποσοστό σφάλματος) των παράτυπων δαπανών παρέχονται για το συνολικό δείγμα και δεν μπορούν να παρέχονται σε επίπεδο προγράμματος ή Ταμείου. Όπου χρησιμοποιείται στρωματοποίηση, θα πρέπει να παρέχονται περαιτέρω πληροφορίες ανά στρώμα στην ΕΕΕ, στο τμήμα που αφορά τους ελέγχους πράξεων.

²⁷ Η έννοια του ποσοστού συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος επεξηγείται στο τμήμα 2.6 του παρόντος επεξηγηματικού σημειώματος.

²⁸ Κατά περίπτωση, στη στήλη «άλλες δαπάνες που ελέγχθηκαν» θα πρέπει να αναφέρονται οι δαπάνες που ελέγχθηκαν στο πλαίσιο συμπληρωματικού δείγματος για το έτος αναφοράς.

²⁹ Περιλαμβάνονται τόσο οι δαπάνες που ελέγχθηκαν στο πλαίσιο δειγματοληψίας τυχαίου δείγματος όσο και οι άλλες δαπάνες που ελέγχθηκαν.

³⁰ Ποσό των δαπανών που ελέγχθηκαν (σε περίπτωση που εφαρμόζεται επιμέρους δειγματοληψία, μόνο το ποσό των στοιχείων δαπανών που όντως ελέγχθηκαν θα πρέπει να αναφέρεται στη στήλη αυτή).

³¹ Ποσοστό των δαπανών που ελέγχθηκαν σε σχέση με τις δαπάνες που δηλώθηκαν στην Επιτροπή κατά το έτος αναφοράς.

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 – ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ
ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ
ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΗΜΕΙΩΜΑΤΟΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ**

Τμήματα των εγγράφων COCOF 11-0041-01-EN της 7/12/2011 και EFFC/87/2012 της 9/11/2012	Αντίστοιχο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για την αντιμετώπιση των σφαλμάτων
1. Εισαγωγή	1. Εισαγωγή
2. Αξιολόγηση σφαλμάτων	2. Αξιολόγηση σφαλμάτων
2.1 Προσέγγιση που παρουσιάστηκε σε προηγούμενα επεξηγηματικά σημειώματα της Επιτροπής	[Αντικαταστάθηκε από το νέο τμήμα «2.1. Επισκόπηση των ειδών σφάλματος».]
2.2 Συστημικά σφάλματα	2.2 Συστημικά σφάλματα
2.3 Τυχαία σφάλματα	2.3 Τυχαία σφάλματα
2.4 Ανώμαλα σφάλματα	2.4 Ανώμαλα σφάλματα
2.5 Σφάλματα που σχετίζονται με μη ολοκληρωμένη διαδικασία αντιπαράθεσης	[Συμπεριλήφθηκε στο τμήμα 6.]
2.6 Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος	2.5 Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος
3. Κοινοποίηση των ποσοστών σφάλματος στην ΕΕΕ μέσω της εφαρμογής SFC2007	3. Κοινοποίηση των ποσοστών σφάλματος στην ΕΕΕ μέσω της εφαρμογής SFC2007
4. Ανεπαρκείς γνώμες της ΑΕ	4. Ανεπαρκείς γνώμες της ΑΕ
5. Διορθωτικά μέτρα	5. Διορθωτικά μέτρα
5.1 Η έννοια του διορθωμένου σφάλματος για τον καθορισμό της γνώμης ελέγχου	5.1 Η έννοια του διορθωμένου σφάλματος για τον καθορισμό της γνώμης ελέγχου
5.2 Διορθωτικά μέτρα ως επακόλουθα συμβάντα	5.2 Διορθωτικά μέτρα ως επακόλουθα συμβάντα
5.3 Εναλλακτική λύση 1: παρεκτεταμένη δημοσιονομική διόρθωση	5.4 Παρεκτεταμένη δημοσιονομική διόρθωση
5.4 Εναλλακτική λύση 2: Ανάλυση και διόρθωση κάθε είδους σφάλματος	5.3 Διόρθωση κάθε είδους σφάλματος

Τμήματα των εγγράφων COCOF 11-0041-01-EN της 7/12/2011 και EFFC/87/2012 της 9/11/2012	Αντίστοιχο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για την αντιμετώπιση των σφαλμάτων
5.5 Συμψηφισμός με τις «εκ περισσού» δαπάνες	7.2 Συμψηφισμός με τις «εκ περισσού» δαπάνες
[Νέο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για τα σφάλματα.]	6. ΠΣΠΣ και η βεβαιότητα για την αποτελεσματική λειτουργία του ΣΔΕ
6. Προβλήματα δειγματοληψίας που οφείλονται στο υψηλό ποσοστό σφάλματος	[Το τμήμα διεγράφη επειδή καλύπτεται από τα τμήματα 8.1, 5.11 και 8.2.2 του επεξηγηματικού εγγράφου για τη δειγματοληψία, όπως επικαιροποιήθηκε το 2013.]
7. Πιθανότερο σφάλμα και ανώτατο όριο σφάλματος	Ό.π.]
8. Ειδικές περιπτώσεις	7. Ειδικές περιπτώσεις
8.1 Σφάλματα που εντοπίστηκαν από την αρχή ελέγχου (ΑΕ) σε δαπάνες που είχαν επίσης θεωρηθεί παράτυπες από τη διαχειριστική αρχή (ΔΑ), τον ενδιάμεσο φορέα (ΕΦ) ή την αρχή πιστοποίησης (ΑΠ)	7.1 Σφάλματα που εντοπίστηκαν από την αρχή ελέγχου (ΑΕ) σε δαπάνες που είχαν επίσης θεωρηθεί παράτυπες από τη διαχειριστική αρχή (ΔΑ), τον ενδιάμεσο φορέα (ΕΦ) ή την αρχή πιστοποίησης (ΑΠ)
8.1.1 Παρατυπίες που εντοπίστηκαν ήδη και αντιμετωπίστηκαν από τον ΕΦ / τη ΔΑ / την ΑΠ, αλλά που δεν είχαν διορθωθεί πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ	7.1.1 Παρατυπίες που εντοπίστηκαν ήδη και αντιμετωπίστηκαν από τον ΕΦ / τη ΔΑ / την ΑΠ, αλλά που δεν είχαν διορθωθεί πριν από την επιλογή του δείγματος από την ΑΕ
8.1.2 Παρατυπίες που εντοπίστηκαν κατά τους ελέγχους από τον ενδιάμεσο φορέα ή τη διαχειριστική αρχή και διορθώθηκαν ανεπαρκώς πριν επιλέξει το δείγμα η ΑΕ	7.1.2 Παρατυπίες που εντοπίστηκαν κατά τους ελέγχους από τον ενδιάμεσο φορέα ή τη διαχειριστική αρχή και διορθώθηκαν ανεπαρκώς πριν επιλέξει το δείγμα η ΑΕ
8.1.3 Παρατυπίες που αφορούν τις «αποπιστοποιημένες δαπάνες» μετά την	7.1.3 Παρατυπίες που αφορούν τις «αποπιστοποιημένες δαπάνες» μετά την

Τμήματα των εγγράφων COCOF 11-0041-01-EN της 7/12/2011 και EFFC/87/2012 της 9/11/2012	Αντίστοιχο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για την αντιμετώπιση των σφαλμάτων
επιλογή του δείγματος από την ΑΕ	επιλογή του δείγματος από την ΑΕ
8.2 Συμψηφισμός των σφαλμάτων υπερεκτίμησης με σφάλματα υποεκτίμησης, ώστε να προκύψει το συνολικό πιθανότερο σφάλμα (MLE)	7.3 Συμψηφισμός των σφαλμάτων υπερεκτίμησης με σφάλματα υποεκτίμησης, ώστε να προκύψει το συνολικό πιθανότερο σφάλμα (MLE)
[Νέο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για τα σφάλματα.]	7.4 Πώς θα πρέπει να αναφέρονται στην ΕΕΕ και να αντικατοπτρίζονται στο ποσοστό σφάλματος οι περιπτώσεις απάτης και υπόνοιας απάτης;
[Νέο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για τα σφάλματα.]	7.5 Θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ποσοστό σφάλματος περιπτώσεις χρεοκοπίας ή αφερεγγυότητας;
[Νέο τμήμα του επικαιροποιημένου επεξηγηματικού σημειώματος για τα σφάλματα.]	7.6. Ποια προσέγγιση θα πρέπει να υιοθετήσει η ΑΕ στην περίπτωση απώλειας ή καταστροφής λόγω ανωτέρας βίας (π.χ. φυσικές καταστροφές) των δικαιολογητικών εγγράφων των πράξεων που συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα;
Παράρτημα 1 – Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος	Παράρτημα 1 – Ποσοστό συνολικού προβαλλόμενου σφάλματος
Παράρτημα 2 – Πίνακας δηλωθεισών δαπανών και δειγματοληπτικών ελέγχων	Παράρτημα 2 – Πίνακας δηλωθεισών δαπανών και δειγματοληπτικών ελέγχων