



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ (OLAF)

Διεύθυνση D Πολιτική
Μονάδα D.2 Πρόληψη της απάτης

Εγχειρίδιο

Ο ρόλος των ελεγκτών των κρατών μελών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης

για τα Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία της ΕΕ

Εμπειρία και πρακτική στα κράτη μέλη

Το παρόν έγγραφο συντάχθηκε από ομάδα εργασίας εμπειρογνομόνων των κρατών μελών, υπό τη διεύθυνση και το συντονισμό της μονάδας πρόληψης, αναφοράς και ανάλυσης περιπτώσεων απάτης της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας Καταπολέμησης της Απάτης (OLAF)

ΔΗΛΩΣΗ ΑΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Σκοπός του παρόντος εγγράφου εργασίας είναι η διευκόλυνση της εφαρμογής των Διαρθρωτικών και Επενδυτικών Ταμείων (ΕΔΕΤ) της ΕΕ και η ενθάρρυνση ορθών πρακτικών. Δεν είναι νομικά δεσμευτικό για τα κράτη μέλη αλλά παρέχει στις αρχές ελέγχου γενικές κατευθύνσεις και συστάσεις ορθής πρακτικής.

Οι κατευθύνσεις αυτές παρέχονται με την επιφύλαξη της εθνικής νομοθεσίας των κρατών μελών. Θα πρέπει να μελετώνται σε συνάρτηση με το εκάστοτε εθνικό νομικό πλαίσιο και ενδέχεται να προσαρμόζονται βάσει αυτού.

Το παρόν εγχειρίδιο δεν θίγει την ερμηνεία του Δικαστηρίου και του Γενικού Δικαστηρίου ή τις αποφάσεις της Επιτροπής.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:

Το παρόν έγγραφο δεν είναι δεσμευτικό για τα κράτη μέλη και δεν θεσπίζει νέους κανόνες ή υποχρεώσεις για τις εθνικές αρχές. Αντανακλά ορθές πρακτικές, είναι αμιγώς ενδεικτικό και δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως νομική ή κανονιστική βάση για σκοπούς ελέγχου ή έρευνας.

Συνοπτική παρουσίαση

Το παρόν εγχειρίδιο καταρτίστηκε μέσω μιας διαδικασίας κοινής εργασίας με τη συμμετοχή εμπειρογνομώνων των κρατών μελών και της OLAF. Πραγματοποιήθηκε επίσης διαβούλευση με τις υπηρεσίες της Επιτροπής που είναι επιφορτισμένες με τα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία (ΕΔΕΤ), χωρίς ωστόσο αυτές να συμμετάσχουν στη σύνταξη του παρόντος εγχειριδίου¹. Στόχος της διαδικασίας εργασίας είναι η ανάπτυξη της συνεργασίας μεταξύ των εθνικών αρχών και των υπηρεσιών της Επιτροπής της Ομάδας Καταπολέμησης της Απάτης COCOLAF² μέσω της κατάρτισης ενός πρακτικού οδηγού τον οποίο θα μπορούν να χρησιμοποιούν τα κράτη μέλη και η Επιτροπή ως παράδειγμα ορθής πρακτικής, ως διοικητικό εργαλείο και για σκοπούς καθοδήγησης και υποστήριξης για την ενίσχυση των μέτρων και των στρατηγικών τους για την καταπολέμηση της απάτης.

Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη επέλεξαν το θέμα που αφορά το ρόλο των ελεγκτών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης. Ο ρόλος των ελεγκτών στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ είναι κρίσιμης σημασίας. Βασίζεται στις κύριες αρχές που έχουν θεσπιστεί με τα διεθνή πρότυπα λογιστικού ελέγχου, τα οποία πρέπει να εφαρμόζονται στο ειδικό νομικό πλαίσιο της ΕΕ, λαμβάνοντας υπόψη το εθνικό πλαίσιο. Δεδομένου ότι το εθνικό πλαίσιο για τα ΕΔΕΤ 2014-20³ έχει ενισχυθεί όσον αφορά την εκτίμηση του κινδύνου απάτης και την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης, ο ρόλος των εθνικών ελεγκτών στην επαλήθευση της συμμόρφωσης των αρμόδιων αρχών με αυτή τη νέα νομοθεσία θα είναι ενισχυμένος. Το νομικό πλαίσιο 2014-20 καλεί τα κράτη μέλη να αναπτύξουν μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης σχετικά με τη διαχείριση των κεφαλαίων της ΕΕ. Οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν εάν και πώς οι οικείες διαχειριστικές αρχές και ενδιάμεσοι φορείς συμμορφώνονται με την απαίτηση αυτή.

Ένα εργαστήριο με τη συμμετοχή εμπειρογνομώνων από 11 διαφορετικά κράτη μέλη ανέδειξε την αναγκαιότητα ενός εγχειριδίου που θα βοηθούσε

- τους ελεγκτές να έχουν καλύτερη συνείδηση του ρόλου τους στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης λαμβάνοντας υπόψη το νέο πολυετές δημοσιονομικό πλαίσιο για την περίοδο 2014-20·
- την ανταλλαγή εμπειριών και ορθών πρακτικών μεταξύ των ελεγκτών στα διάφορα κράτη μέλη.

Το παρόν έγγραφο είναι αποτέλεσμα της εργασίας αυτής. Βασίζεται στα κύρια αποτελέσματα των συζητήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του εργαστηρίου.

Προσδιορίστηκαν δύο κύριες πτυχές του ρόλου των ελεγκτών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης. Αυτές είναι:

¹ Οι ΓΔ των Διαρθρωτικών Ταμείων έχουν συντάξει ένα καθοδηγητικό σημείωμα με τίτλο «Εκτίμηση κινδύνου απάτης και αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα αντιμετώπισης της απάτης» για την εφαρμογή του άρθρου 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του κανονισμού περί κοινών διατάξεων (κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013). EGESIF 14-0021-00 της 16ης Ιουνίου 2014

² Συμβουλευτική επιτροπή για το συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης

³ Άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του κανονισμού περί κοινών διατάξεων (κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1303/2013)

- ο ελεγκτικός ρόλος: ως ανεξάρτητοι φορείς, οι ελεγκτές είναι επιφορτισμένοι με το καθήκον να επιβεβαιώνουν την κανονικότητα και τη νομιμότητα των πράξεων και των λογαριασμών των ελεγχόμενων φορέων και την ορθή λειτουργία του εκάστοτε συστήματος σύμφωνα με προσδιορισμένες απαιτήσεις·
- ο συμβουλευτικός ρόλος: οι ελεγκτές ενδέχεται να κάνουν συστάσεις για τη βελτίωση ή τη διόρθωση αδυναμιών ή αστοχιών σε πράξεις, λογαριασμούς και συστήματα. Ο ρόλος αυτός ενδέχεται να περιλαμβάνει τη συμβολή στην προσαρμογή της νομοθεσίας.

Προσδιορίστηκε επίσης η σημασία της ειδικής εκπαίδευσης των ελεγκτών ώστε να αναγνωρίζουν περιπτώσεις απάτης.

Διαπιστώθηκε ότι οι προσεγγίσεις και οι πρακτικές πρόληψης και εντοπισμού περιπτώσεων απάτης διέφεραν μεταξύ των κρατών μελών, ορισμένες φορές σημαντικά. Ωστόσο, υπάρχουν πολλές καλές ιδέες και ορθές πρακτικές που πρέπει να μεταδοθούν. Επομένως, το παρόν εγχειρίδιο περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό παραδειγμάτων.

Το εγχειρίδιο περιλαμβάνει επίσης πρακτικά εργαλεία, όπως ένα παράδειγμα σχεδίου αντίδρασης σε περιπτώσεις απάτης, το οποίο κατάρτισε μια εθνική αρχή, και έναν πίνακα που συνοψίζει τα ενδεχόμενα βασικά αρχικά δεδομένα τα οποία δύναται να διαθέτουν οι ελεγκτές για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.

Πίνακας περιεχομένων

Συνοπτική παρουσίαση.....	3
Εισαγωγή.....	7
1. Έλεγχος και απάτη - το νομικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία (ΕΔΕΤ)	10
1.1. Το νομικό πλαίσιο της ΕΕ.....	10
1.2. Το διεθνές πλαίσιο.....	12
1.3. Το εθνικό πλαίσιο.....	15
2. Πώς οι έλεγχοι του συστήματος βοηθούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.....	16
2.1. Έλεγχοι του συστήματος και πρόληψη της απάτης	16
2.2. Έλεγχοι του συστήματος και εντοπισμός της απάτης.....	22
3. Πώς οι λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων βοηθούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.....	26
3.1. Λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων και πρόληψη της απάτης.....	26
3.2. Λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων και εντοπισμός της απάτης.....	28
4. Ειδική εκπαίδευση για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.	34
4.1. Εισαγωγική εκπαίδευση για νέους ελεγκτές	35
4.2. Συνεχής εκπαίδευση.....	35
4.3. Υποστήριξη της εκπαίδευσης άλλων ενδιαφερόμενων μερών.....	38
Συμπέρασμα.....	39
Παράρτημα 1 - Κύριες διατάξεις του νομικού πλαισίου της ΕΕ για τους ελεγκτές.....	40
Παράρτημα 2 - Κατάλογος των επτά κριτηρίων αξιολόγησης στο πλαίσιο της βασικής απαίτησης αριθ. 7: Αποτελεσματική εφαρμογή αναλογικών μέτρων για την καταπολέμηση της απάτης.	44
Παράρτημα 3 - Παράδειγμα σχεδίου αντιμετώπισης της απάτης που έχει καταρτίσει μια εθνική αρχή.....	46
Παράρτημα 4 - Παραδείγματα ιδιαίτερως κρίσιμων δεικτών απάτης που πρέπει να εξετάζονται κατά τον λογιστικό έλεγχο των πράξεων σε πρόγραμμα του ΕΚΤ.....	51

Παράρτημα 5 - Πίνακας πιθανών χρήσιμων στοιχείων για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης από τους ελεγκτές σε ελέγχους των συστημάτων και σε ελέγχους των πράξεων	53
--	----

Εισαγωγή

Το 2012, η OLAF θέσπισε μια διαδικασία συνεργασίας με τα κράτη μέλη με στόχο την ανταλλαγή εμπειριών και ορθών πρακτικών μεταξύ των κρατών μελών και με την Επιτροπή. Η διαδικασία αυτή οργανώθηκε στο πλαίσιο της ομάδας καταπολέμησης της απάτης COCOLAF. Αποτελείται από μια ομάδα εργασίας εμπειρογνομόνων των κρατών μελών και εκπροσώπους της OLAF, της ΓΔ Περιφερειακής Πολιτικής και Αστικής Ανάπτυξης, της ΓΔ Απασχόλησης, Κοινωνικών Υποθέσεων και Ένταξης και της ΓΔ Θαλάσσιας Πολιτικής και Αλιείας, οι οποίοι εργάστηκαν για ένα έτος πάνω σε ένα συγκεκριμένο θέμα που επέλεξαν τα κράτη μέλη. Για το 2014, τα κράτη μέλη επέλεξαν το θέμα «ο ρόλος των ελεγκτών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης».

Το παρόν έγγραφο καταρτίστηκε στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής. Είναι ένα εγχειρίδιο που έχει σκοπό να βελτιώσει τις γνώσεις των ελεγκτών και την επίγνωση του ρόλου τους στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης στα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Ελεγκτικά Ταμεία (ΕΔΕΤ). Το παρόν εγχειρίδιο δεν είναι δεσμευτικό για τα κράτη μέλη και δεν θεσπίζει νέους κανόνες ή υποχρεώσεις για τις εθνικές αρχές ελέγχου. Σκοπός του είναι να βοηθήσει τους ελεγκτές στα κράτη μέλη να γνωρίσουν καλύτερα το ρόλο τους στην καταπολέμηση της απάτης και τις πρακτικές εργασίας των συναδέλφων τους σε άλλα κράτη μέλη.

Για τον λόγο αυτό, το παρόν εγχειρίδιο βασίζεται σε παραδείγματα ορθών πρακτικών τα οποία παρουσίασαν οι εμπειρογνώμονες των κρατών μελών που έλαβαν μέρος στην ομάδα εργασίας.

Παρόλο που το εγχειρίδιο είναι ένα έγγραφο ορθής πρακτικής που απευθύνεται στις αρχές ελέγχου των κρατών μελών, μπορεί να αποδειχθεί επίσης χρήσιμο στις αρχές διαχείρισης και πιστοποίησης, για να κατανοήσουν καλύτερα το ρόλο των ελεγκτών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης και την ανάγκη πλήρους συνεργασίας με τους ελεγκτές ώστε να διασφαλίζεται δεόντως η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ.

Η νομοθεσία της ΕΕ προβλέπει ένα πλαίσιο για το έργο των αρχών ελέγχου σε σχέση με τα ΕΔΕΤ. Αναφέρεται ρητώς σε διεθνή πρότυπα λογιστικού ελέγχου τα οποία παρέχουν κατευθυντήριες γραμμές για τον ρόλο των ελεγκτών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης. Το πρώτο κεφάλαιο του παρόντος εγχειριδίου σκιαγραφεί αυτούς τους γενικούς κανόνες και παραπέμπει στους σχετικούς εθνικούς κανόνες.

Ο ρόλος των ελεγκτών είναι σημαντικός, καθώς γνωμοδοτούν σχετικά με την αποτελεσματική λειτουργία των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των επιχειρησιακών προγραμμάτων που συγχρηματοδοτούνται μέσω των ΕΔΕΤ. Τα διεθνή πρότυπα λογιστικού ελέγχου αναφέρουν ότι την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης φέρουν οι φορείς διαχείρισης και διοίκησης της οντότητας. Ωστόσο, οι ελεγκτές έχουν αναλάβει επίσης ρόλο στην καταπολέμηση της απάτης και πρέπει να βοηθούν τα κράτη μέλη να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους, προλαμβάνοντας, εντοπίζοντας και διορθώνοντας περιπτώσεις παρατυπιών και απάτης.

Οι ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν την απάτη με την πολύ ευρεία έννοια του όρου, συμπεριλαμβανομένων περιπτώσεων διαφθοράς, νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, απιστίας και εκ προθέσεως παράβασης κανόνων περί δημόσιων προμηθειών.⁴

Οι αρχές ελέγχου των κρατών μελών έχουν θεσμοθετημένη υποχρέωση να διενεργούν δύο βασικές κατηγορίες λογιστικών ελέγχων: ελέγχους του συστήματος και ελέγχους των πράξεων. Αυτές οι δύο κατηγορίες λογιστικών ελέγχων έχουν διαφορετικό αντικείμενο και, επομένως, η δυνητική συμβολή τους στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης θα πρέπει να εξετάζεται χωριστά. Ένα κεφάλαιο του παρόντος εγχειριδίου είναι αφιερωμένο σε κάθε μία κατηγορία.

Όπως και σε πολλούς άλλους τομείς, η εκπαίδευση είναι σημαντική για την εξασφάλιση της αποτελεσματικής και αποδοτικής εκτέλεσης των καθηκόντων των ελεγκτών. Παρέχει ένα αρχικό επίπεδο γνώσεων και τεχνογνωσίας, βάσει θεμελιωδών αρχών. Βοηθά επίσης τους ελεγκτές να επικαιροποιούν τις γνώσεις τους και να διατηρούν υψηλό επίπεδο επιδόσεων και γνώσεων μέσω συνεχούς εκπαίδευσης. Οι ελεγκτές θα πρέπει να λαμβάνουν ειδική εκπαίδευση σε άμεση συνάρτηση με το ρόλο τους στην καταπολέμηση της απάτης. Η εκπαίδευση αυτή θα πρέπει να βασίζεται σε πραγματικές υποθέσεις και καταστάσεις. Το κεφάλαιο 4 του παρόντος εγχειριδίου καλύπτει το ζήτημα αυτό και παρουσιάζει ορισμένες βασικές ιδέες και παραδείγματα.

Το παρόν εγχειρίδιο δεν εξετάζει εάν οι ελεγκτές έχουν ρόλο στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης. Σκοπός του είναι να υποστηρίξει τους ελεγκτές ώστε να αναπτύξουν γνώσεις και τεχνογνωσία για να προσδιορίζουν πώς και πού θα δαπανούν χρόνο και πόρους ώστε να συμβάλλουν καλύτερα στην καταπολέμηση της απάτης. Οι ορθές πρακτικές που περιγράφονται στο παρόν εγχειρίδιο από τους εμπειρογνώμονες των κρατών μελών θα βοηθήσουν στην επίτευξη του στόχου αυτού.

Ευχαριστίες απευθύνονται από την OLAF στους ακόλουθους εμπειρογνώμονες για τη συμβολή τους:

Oliver GROSS	Εσθονία	Τμήμα Οικονομικού Ελέγχου (FCD) του Υπουργείου Οικονομικών
Attila GALYAS και Andras PATI	Ουγγαρία	Εθνική Φορολογική και Τελωνειακή Διοίκηση – Υπηρεσία Συντονισμού Καταπολέμησης της Απάτης
Paul HERRON	Ιρλανδία	Αρχή Ελέγχου ΕΤΠΑ (Τμήμα Δημόσιων Δαπανών και Μεταρρύθμισης)

⁴ Η «Σύμβαση PIF» για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, της 26ης Ιουλίου 1995, αναφέρει έναν ορισμό της απάτης. Δεδομένου ότι το νομικό πλαίσιο έχει αλλάξει από την ψήφισή της, η Σύμβαση PIF βρίσκεται σήμερα σε στάδιο αναθεώρησης. Η Επιτροπή έχει εκδώσει πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με την καταπολέμηση, μέσω του ποινικού δικαίου, της απάτης εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης (COM(2012) 363 final της 11ης Ιουλίου 2012).

Kęstutis ZIMBA	Λιθουανία	Εθνικό Γραφείο Ελέγχου Λιθουανίας - Τμήμα Ελέγχου 8
Mark SAID	Μάλτα	Γραφείο Πρωθυπουργού - Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου & Ερευνών
Peter VLASVELD	Κάτω Χώρες	Αρχή Ελέγχου - Τμήμα Ελέγχου Κεντρικής Κυβέρνησης - Υπουργείο Οικονομικών
Bogdan TÂRLEA	Ρουμανία	Τμήμα Καταπολέμησης της Απάτης (DLAF)
Katarina SIMUNOVA	Σλοβακία	Υπουργείο Οικονομικών, Τμήμα Αρχής Ελέγχου
Mara SIMIC	Ηνωμένο Βασίλειο	Υπουργείο Εργασίας και Συντάξεων Οικονομικό Τμήμα, Εσωτερικός Έλεγχος και Έρευνες

1. Έλεγχος και απάτη - το νομικό πλαίσιο που εφαρμόζεται στα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία (ΕΔΕΤ)

1.1. Το νομικό πλαίσιο της ΕΕ

Το άρθρο 317 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτεί ορθή διαχείριση κατά τη χρήση του προϋπολογισμού της ΕΕ από τα κράτη μέλη σε συνεργασία με την Επιτροπή. Προβλέπει επίσης «*τις υποχρεώσεις ελέγχου των κρατών μελών κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού καθώς και τις απορρέουσες ευθύνες*».

Τα άρθρα 310 και 325 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης καλούν την Επιτροπή και τα κράτη μέλη να καταπολεμούν την απάτη και οποιαδήποτε άλλη παράνομη δραστηριότητα κατά των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ. Για να καταπολεμήσουν την απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ, τα κράτη μέλη πρέπει να θεσπίζουν τα ίδια μέτρα με τα μέτρα που θεσπίζουν για την καταπολέμηση της απάτης εις βάρος των δικών τους εθνικών οικονομικών συμφερόντων.

Στο πλαίσιο αυτής της επιμερισμένης διαχείρισης, το άρθρο 59 παράγραφος 2 στοιχείο β) του δημοσιονομικού κανονισμού^{5 6} αναθέτει στα κράτη μέλη την κύρια ευθύνη για την πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση περιπτώσεων παρατυπιών και απάτης. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να αναπτύξουν ισχυρά συστήματα διαχείρισης και ελέγχου ώστε να εξασφαλίζουν χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, διαφάνεια και μη εφαρμογή διακρίσεων.

Για τη νέα περίοδο προγραμματισμού 2014-20, το άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013^{7 8} (κανονισμός περί κοινών διατάξεων, ΚΚΔ) καλεί τις διαχειριστικές αρχές να θέσουν σε εφαρμογή αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης, λαμβάνοντας υπόψη τους εντοπισθέντες κινδύνους. Το άρθρο 124 παράγραφος 2 του κανονισμού αυτού προβλέπει τον ορισμό των διαχειριστικών αρχών βάσει έκθεσης και γνώμης⁹ ανεξάρτητου ελεγκτικού φορέα που αξιολογεί τον

⁵ Κανονισμός (ΕΕ, Ευρατόμ) αριθ. 966/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Οκτωβρίου 2012, σχετικά με τους δημοσιονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στον γενικό προϋπολογισμό της Ένωσης, ΕΕ L 298 της 26.10.2012, σ. 1.

⁶ Βλέπε παράρτημα 1 του παρόντος εγχειριδίου

⁷ Ο κανονισμός αυτός καθορίζει κοινές διατάξεις για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής, το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας και καθορίζει γενικές διατάξεις για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας και καταργεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 του Συμβουλίου.

⁸ Βλέπε παράρτημα 1 του παρόντος εγχειριδίου

⁹ Υποδείγματα της έκθεσης και της γνώμης του ανεξάρτητου ελεγκτικού οργάνου παρέχονται στον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1011/2014 της Επιτροπής της 22ας Σεπτεμβρίου 2014 (παράρτηματα III και IV) για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τα υποδείγματα που πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά την υποβολή ορισμένων πληροφοριών στην Επιτροπή και λεπτομερών κανόνων που διέπουν τις ανταλλαγές

ορισμό βάσει των κριτηρίων του παραρτήματος XIII του ΚΚΔ. Η Επιτροπή έχει εκδώσει καθοδήγηση για τη διαδικασία ορισμού¹⁰ για να υποστηρίξει τις αρχές ελέγχου στην εκτέλεση του συγκεκριμένου καθήκοντός τους.

Το άρθρο 59 του δημοσιονομικού κανονισμού καθορίζει επίσης γενικές απαιτήσεις επιμερισμένης διαχείρισης για τις αρχές ελέγχου. Οι έλεγχοι αφορούν τρεις κύριες κατηγορίες:

- συστήματα διαχείρισης και ελέγχου·
- δαπάνες/ πράξεις· και
- ετήσιους λογαριασμούς και διαχειριστικές δηλώσεις.

Το άρθρο 59 του δημοσιονομικού κανονισμού και το άρθρο 127 του ΚΚΔ προβλέπουν τρεις τύπους ελέγχων στο πλαίσιο της επιμερισμένης διαχείρισης:

1. λογιστικούς ελέγχους του συστήματος για να διαπιστωθεί η ορθή λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του επιχειρησιακού προγράμματος·
2. λογιστικούς ελέγχους των πράξεων σε κατάλληλο δείγμα πράξεων, το οποίο διαμορφώνεται βάσει των δηλωθεισών δαπανών·
3. λογιστικούς ελέγχους ετήσιων οικονομικών λογαριασμών και διαχειριστικών δηλώσεων.

Οι ελεγκτικοί φορείς που είναι υπεύθυνοι για τους ελέγχους αυτούς πρέπει να είναι ανεξάρτητοι, να εκτελούν τα καθήκοντά τους και να εκφέρουν γνώμη σύμφωνα με διεθνώς αποδεκτά πρότυπα λογιστικού ελέγχου. Η γνώμη αυτή πρέπει να περιλαμβάνει βεβαιότητα σχετικά με τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών και τη λειτουργία των συστημάτων ελέγχου.

Στον πίνακα 1 του παραρτήματος IV του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής¹¹ παρατίθεται κατάλογος των βασικών απαιτήσεων των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των διαχειριστικών αρχών που πρέπει να αξιολογηθούν κατά την προγραμματική περίοδο 2014-20. Ο κατάλογος αυτός περιλαμβάνει πλέον για πρώτη φορά μια βασική απαίτηση που καλύπτει μέτρα καταπολέμησης της απάτης για τις διαχειριστικές αρχές και τους ενδιάμεσους φορείς. Οι αρχές ελέγχου θα πρέπει να αξιολογούν πλέον εάν τηρείται η βασική απαίτηση 7 («Αποτελεσματική εφαρμογή αναλογικών μέτρων για την καταπολέμηση της απάτης»).

πληροφοριών μεταξύ δικαιούχων και διαχειριστικών αρχών, αρχών πιστοποίησης, αρχών ελέγχου και ενδιάμεσων φορέων. ΕΕ L 286 της 30.09.2014, σ. 1.

¹⁰ EGESIF-XXXXY-EN

¹¹ Κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής, της 3ης Μαρτίου 2014, για τη συμπλήρωση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου περί καθορισμού κοινών διατάξεων για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής, το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Αγροτικής Ανάπτυξης και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας και περί καθορισμού γενικών διατάξεων για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Θάλασσας και Αλιείας, ΕΕ L 138 της 13.05.2014, σ.5-44

Αυτό σημαίνει ότι απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή και αναφορά σχετικά με τα συστήματα ελέγχου που εφαρμόζονται για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης σε μεγαλύτερο βαθμό από ότι στην προηγούμενη περίοδο προγραμματισμού.

Μολαταύτα, σύμφωνα με το άρθρο 30 παράγραφος 2 του προαναφερθέντος κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού, μια σοβαρή έλλειψη στη βασική απαίτηση που αφορά τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης δεν επαρκεί ώστε να προσδιοριστεί σοβαρή έλλειψη στην αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου, αλλά θα πρέπει να συνδυάζεται με αποδεικτικά στοιχεία αδυναμιών σε οποιαδήποτε άλλη βασική απαίτηση αναφερόμενη στον πίνακα 1 του παραρτήματος IV του κανονισμού αυτού.

Η Επιτροπή εξέδωσε το καθοδηγητικό σημείωμα με τίτλο «Εκτίμηση κινδύνου απάτης και αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης»¹² για τα κράτη μέλη και τις αρχές που είναι αρμόδιες για τα προγράμματα των ΕΔΕΤ. Το σημείωμα αυτό παρέχει περαιτέρω οδηγίες προς τις αρχές ελέγχου για την επαλήθευση της συμμόρφωσης των διαχειριστικών αρχών με το άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ). Το παράρτημα 4 αυτού του καθοδηγητικού σημειώματος παρουσιάζει στις αρχές ελέγχου ένα σχέδιο καταλόγου ελέγχου για την αξιολόγηση της συμμόρφωσης των διαχειριστικών αρχών και των ενδιάμεσων φορέων με το άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ). Θα μπορούσε να συμπεριλαμβάνεται στους καταλόγους ελέγχου που χρησιμοποιούν οι αρχές ελέγχου κατά τη διενέργεια ελέγχων του συστήματος.

Υπενθυμίζεται επίσης το άρθρο 148 παράγραφος 4 του ΚΚΔ που προβλέπει ότι, παρά την αρχή του αναλογικού ελέγχου των επιχειρησιακών προγραμμάτων, η αρχή ελέγχου μπορεί να διενεργεί λογιστικούς ελέγχους των πράξεων σε περίπτωση που, έπειτα από εκτίμηση του κινδύνου ή έλεγχο από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, διαπιστωθεί συγκεκριμένος κίνδυνος παρατυπίας ή απάτης. Αυτό συμβαίνει εάν υπάρχουν στοιχεία για σοβαρές ανεπάρκειες στην αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του οικείου επιχειρησιακού προγράμματος¹³.

1.2. Το διεθνές πλαίσιο

Το νομικό πλαίσιο 2014-20 απαιτεί συμμόρφωση με «διεθνώς αποδεκτά πρότυπα λογιστικού ελέγχου»¹⁴ κατά τη διενέργεια ελέγχων. Υπάρχουν τα εξής τρία βασικά σύνολα διεθνών προτύπων λογιστικού ελέγχου:

1. τα πρότυπα της Επιτροπής Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC)·
2. τα Διεθνή Πρότυπα των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI) που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI)·
3. τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors).

¹² EGESIF- 14-00021-00 της 16ης Ιουνίου 2014

¹³ Βλέπε παράρτημα 1 του παρόντος εγχειριδίου

¹⁴ Βλέπε άρθρο 127 παράγραφος 3 του ΚΚΔ

Και τα τρία σύνολα προτύπων παρέχουν παρόμοιες κατευθύνσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των ελεγκτών για τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.

Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

Μεταξύ των 36 προτύπων της IAASB, το πρότυπο ISA 240 καλύπτει τις «ευθύνες των ελεγκτών σχετικά με περιπτώσεις απάτης στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων». Το πρότυπο αυτό ορίζει τις ακόλουθες αρχές:

1. κατά κύριο λόγο αναμένεται από τους ελεγκτές να ανακαλύπτουν περιπτώσεις απάτης μόνο όταν αυτές υπερβαίνουν ένα όριο σημαντικότητας·
2. εάν οι ελεγκτές υποπτεύονται την ύπαρξη απάτης, θα πρέπει να προβαίνουν σε περαιτέρω ενέργειες·
3. οι ελεγκτές θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη συγκεκριμένους παράγοντες κινδύνου απάτης κατά τον σχεδιασμό των ελεγκτικών δραστηριοτήτων τους. Για τους σκοπούς αυτούς, η σημαντικότητα θεωρείται ότι διαθέτει και ποιοτικές πτυχές·
4. όταν παρέχεται εύλογη βεβαιότητα, ο ελεγκτής οφείλει να επιδεικνύει επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Θα πρέπει μεταξύ άλλων να σκέπτεται και να ενεργεί δημιουργικά·
5. ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στην κοινοποίηση και την τεκμηρίωση περιπτώσεων για τις οποίες υπάρχουν υπόνοιες απάτης.

Σύμφωνα με το πρότυπο ISA 330, «Οι αντιδράσεις των ελεγκτών στους αξιολογηθέντες κινδύνους», οι ελεγκτές πρέπει να προσδιορίζουν έναν συνολικό τρόπο αντίδρασης για την αντιμετώπιση των αξιολογηθέντων κινδύνων ύπαρξης ουσιωδών ανακριβειών λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, υπάρχει αναπόφευκτος κίνδυνος μη εντοπισμού ορισμένων ουσιωδών ανακριβειών, ιδίως στην περίπτωση που αυτές είναι αποτέλεσμα απάτης.

Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου

Το πρότυπο ISSAI 1240 έχει τίτλο «Οι ευθύνες των ελεγκτών σχετικά με περιπτώσεις απάτης κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων». Αναφέρεται απευθείας στο διεθνές ελεγκτικό πρότυπο (ISA) 240 (βλέπε κατωτέρω) και παρέχει συμπληρωματική καθοδήγηση για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα. Ορίζει, ειδικότερα:

- «... ενδέχεται το ευρύ κοινό να προσδοκά την αναφορά από τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα οποιασδήποτε περίπτωσης μη συμμόρφωσης με τις αρχές που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου ή την υποβολή αναφοράς σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτές οι συμπληρωματικές ευθύνες και οι σχετικοί κίνδυνοι απάτης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τον ελεγκτή του δημόσιου τομέα κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου». (σ. 4)

- «Οι απαιτήσεις αναφοράς περιπτώσεων απάτης στον δημόσιο τομέα ενδέχεται να υπόκεινται σε ειδικές διατάξεις της εντολής ελέγχου ή της σχετικής νομοθεσίας ή των κανονισμών, σύμφωνα με την παράγραφο 43 του προτύπου ISA σχετικά με την κοινοποίηση σε τρίτους εκτός της οντότητας. Αυτά τα τρίτα πρόσωπα μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, οι κανονιστικές αρχές και οι αρχές επιβολής του νόμου. Σε ορισμένα νομικά καθεστώτα, ενδέχεται να απαιτείται αναφορά ενδείξεων απάτης στους ανακριτικούς φορείς, ακόμα και συνεργασία με τους φορείς αυτούς για να προσδιοριστεί εάν έχει υπάρξει απάτη ή κατάχρηση. Σε άλλα νομικά καθεστώτα, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα ενδέχεται να πρέπει να αναφέρουν περιστάσεις που ενδεχομένως υποδηλώνουν πιθανότητα απάτης ή κατάχρησης στον αρμόδιο δικαστικό φορέα ή στο κατάλληλο πρόσωπο της κυβέρνησης ή της νομοθετικής εξουσίας, όπως στον εισαγγελέα, την αστυνομία και (ανάλογα με τη νομοθεσία) σε επηρεαζόμενους τρίτους. Οι ελεγκτές του δημοσίου τομέα μεριμνούν ώστε να μην παρεμβαίνουν σε ενδεχόμενες έρευνες ή νομικές διαδικασίες. Οι ελεγκτές του δημοσίου τομέα πρέπει να είναι εξοικειωμένοι με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς σχετικά με την αναφορά, την κοινοποίηση και την τεκμηρίωση ενδείξεων ή υπονοιών απάτης. Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα εξετάζουν το ενδεχόμενο να πρέπει να λάβουν νομικές συμβουλές σε ζητήματα σχετικά με ενδείξεις απάτης.» (σ. 21)

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών

Τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική άσκηση του εσωτερικού ελέγχου, τα οποία έχει εκδώσει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ορίζουν τις ακόλουθες αρχές σε σχέση με τους κινδύνους και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης μέσω δραστηριοτήτων διασφάλισης της αξιοπιστίας και ελέγχων:

1. οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν επαρκή τεχνογνωσία ώστε να αξιολογούν τον κίνδυνο απάτης και τον τρόπο με τον οποίο ο οργανισμός τον διαχειρίζεται, αλλά δεν απαιτείται να διαθέτουν τεχνογνωσία επιπέδου αντίστοιχου αυτού που διαθέτουν τα πρόσωπα που έχουν την πρωταρχική ευθύνη εντοπισμού και διερεύνησης περιπτώσεων απάτης (πρότυπο 1210.A2)·
2. οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να επιδεικνύουν τον δέοντα επαγγελματισμό εξετάζοντας την ... πιθανότητα σημαντικών σφαλμάτων, απάτης ή μη συμμόρφωσης ... ¹⁵ (πρότυπο 1220.A1)·
3. η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αξιολογεί το ενδεχόμενο εμφάνισης περιπτώσεων απάτης και τον τρόπο διαχείρισης των κινδύνων απάτης από τον οργανισμό (πρότυπο 2120.A2)· και

¹⁵ Απόσπασμα του προτύπου 1220.A1

4. οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν την πιθανότητα σημαντικών σφαλμάτων, απάτης ή μη συμμόρφωσης ή άλλων περιπτώσεων έκθεσης όταν αναπτύσσουν τους στόχους της αποστολής τους (πρότυπο 2210.A2).

Όλα τα ανωτέρω πρότυπα υπογραμμίζουν δύο διαφορετικούς ρόλους των ελεγκτών:

- α) τον ελεγκτικό ρόλο: ως ανεξάρτητοι φορείς, οι ελεγκτές είναι επιφορτισμένοι με το καθήκον να επιβεβαιώνουν την κανονικότητα και τη νομιμότητα των πράξεων και των λογαριασμών των ελεγχόμενων φορέων και την ορθή λειτουργία του εκάστοτε συστήματος σύμφωνα με προσδιορισμένες απαιτήσεις·
- β) τον συμβουλευτικό ρόλο: οι ελεγκτές ενδέχεται να κάνουν συστάσεις για τη βελτίωση ή τη διόρθωση αδυναμιών ή αστοχιών σε πράξεις, λογαριασμούς και συστήματα, συμπεριλαμβανομένων συστάσεων για τη βελτίωση της νομοθεσίας.

Αυτοί οι διαφορετικοί ρόλοι στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης θα αναπτυχθούν σε επόμενες ενότητες του παρόντος εγχειριδίου.

1.3. Το εθνικό πλαίσιο

Πέραν του νομικού πλαισίου της ΕΕ, ορισμένα κράτη μέλη (αλλά όχι όλα) έχουν συμπεριλάβει διατάξεις στην εθνική νομοθεσία για τον καλύτερο καθορισμό των διαδικασιών λογιστικού ελέγχου.

Το νομικό πλαίσιο της ΕΕ είναι αρκετά γενικό και αφήνει περιθώριο χειρισμών στα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη μπορούν να οργανώσουν και να διεξάγουν λογιστικούς ελέγχους σύμφωνα με τους κανόνες, την οργανωτική δομή και τις αρχές τους. Η δυνατότητα αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όταν εξετάζεται ο ρόλος των ελεγκτών στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.

Ορισμένα παραδείγματα που παρουσιάζουν διαφορές μεταξύ των κρατών μελών

Στην Εσθονία, με το κυβερνητικό διάταγμα αριθ. 125 της 8ης Μαΐου 2007, ορίζεται το πλαίσιο διενέργειας λογιστικών ελέγχων επί των παρεμβάσεων διαρθρωτικού χαρακτήρα. Σύμφωνα με αυτό, η αρχή ελέγχου, κατά τον λογιστικό έλεγχο των πράξεων που συγχρηματοδοτούνται από την ΕΕ, πρέπει να ακολουθεί τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, τον κώδικα δεοντολογίας, τα διεθνή πρότυπα για την επαγγελματική άσκηση του εσωτερικού ελέγχου και τις πρακτικές συμβουλές του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.

Στις Κάτω Χώρες, τα πρότυπα ISA της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών ενσωματώνονται στην εθνική νομοθεσία που εφαρμόζεται σε ορκωτούς λογιστές και ελεγκτές. Επομένως, οι ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν τα πρότυπα αυτά κατά την επαγγελματική τους πρακτική.

2. Πώς οι έλεγχοι του συστήματος βοηθούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης

Στόχος κάθε ελέγχου του συστήματος είναι να διασφαλίζει με αξιοπιστία ότι το σύστημα διαχείρισης και ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά και αποδοτικά ώστε να προλαμβάνονται σφάλματα και παρατυπίες (συμπεριλαμβανομένων περιπτώσεων απάτης) και ότι, εάν εμφανιστούν τέτοιες περιπτώσεις, το σύστημα μπορεί να τις εντοπίσει και να τις διορθώσει.

Κατά την εκτέλεση του έργου τους, οι ελεγκτές ενδέχεται να εντοπίσουν αδυναμίες στο σύστημα για τις οποίες πρέπει να αναληφθεί δράση στο ίδιο το σύστημα. Ο ρόλος των ελεγκτών από την άποψη αυτή είναι καθοριστικός. Συγκεκριμένα, πρέπει να επιστήσουν την προσοχή των αρχών διαχείρισης και πιστοποίησης στις ενδεχόμενες αδυναμίες. Πρωταρχική ευθύνη των αρχών αυτών είναι να εφαρμόσουν λύσεις για την αντιμετώπιση των αδυναμιών που έχουν εντοπιστεί, οι οποίες θα βοηθήσουν στην πρόληψη περιπτώσεων απάτης.

Οι ελεγκτές ενδέχεται να συναντήσουν περιστάσεις που υποδηλώνουν ότι δύναται να έχει διαπραχθεί απάτη. Στις περιπτώσεις αυτές, πρέπει να ενημερώσουν άμεσα την οικεία αρχή ώστε αυτή να λάβει περαιτέρω μέτρα. Οικεία αρχή δύναται να είναι οι διαχειριστικές αρχές, οι υπηρεσίες επιβολής του νόμου ή η OLAF, ανάλογα με τα στοιχεία της εικαζόμενης απάτης και τις οικείες εθνικές διαδικασίες για την κοινοποίηση περιπτώσεων απάτης. Αυτό θα βοηθήσει στον εντοπισμό της απάτης.

2.1. Έλεγχοι του συστήματος και πρόληψη της απάτης

Η πρόληψη της απάτης αποτελεί ένα ξεχωριστό ζήτημα. Το νομικό πλαίσιο 2014-20 καλεί τα κράτη μέλη να πραγματοποιήσουν περαιτέρω βήματα για την πρόληψη της απάτης. Τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης για τα επιχειρησιακά προγράμματα ΕΔΕΤ καλύπτονται από τον ΚΚΔ, ο οποίος καλεί τις διαχειριστικές αρχές να εφαρμόζουν αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης, βάσει εκτίμησης του κινδύνου απάτης. Οι κανονισμοί προβλέπουν επίσης ότι οι αρχές ελέγχου πρέπει να αξιολογούν τη λειτουργία των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των επιχειρησιακών προγραμμάτων, συμπεριλαμβανομένης αξιολόγησης των εφαρμοζόμενων μέτρων καταπολέμησης της απάτης¹⁶.

2.1.1 Ελεγκτικός ρόλος

Σύμφωνα με τα πρότυπα ISSAI 1240 και ISA 240:

¹⁶ Βλέπε κεφάλαιο 1.1

- ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης φέρουν τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διοίκηση και τη διαχείριση του οργανισμού·
- οι ελεγκτές πρέπει να αξιολογούν τον κίνδυνο ύπαρξης ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις λόγω απάτης· και
- οι ελεγκτές πρέπει να αναφέρουν υποθέσεις εικαζόμενης απάτης στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διοίκηση και τη διαχείριση του οργανισμού και στις κανονιστικές αρχές και αρχές επιβολής του νόμου.

Στο ενημερωτικό σημείωμα για τους δείκτες απάτης σχετικά με το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο και το Ταμείο Συνοχής¹⁷ αναφέρεται ότι «*επιδεικνύοντας επαρκή επαγγελματικό σκεπτικισμό, οι ελεγκτές θα πρέπει να επαγρυπνούν ιδίως για ευκαιρίες διάπραξης απάτης, όπως αδυναμίες ελέγχου των συστημάτων ελέγχου και διαχείρισης. Συγκεκριμένα, εάν το περιβάλλον διαχείρισης και ελέγχου δύναται να θεωρηθεί υψηλού κινδύνου, σύμφωνα με το σημείωμα, οι ελεγκτές πρέπει να ζητούν την άποψη των διαχειριστικών αρχών σχετικά με τον κίνδυνο απάτης ώστε να ελέγχουν τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης που εφαρμόζονται*».

Το πρότυπο **ISA 240** περιγράφει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό ως «**στάση που περιλαμβάνει πνεύμα αμφισβήτησης, επαγρύπνηση για συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανές ανακρίβειες λόγω σφάλματος ή απάτης, και κριτική αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου**». Σημαίνει, παραδείγματος χάριν, ότι ακόμα και εάν τα έγγραφα που έχουν υποβληθεί στον ελεγκτή πιστοποιούν μια ορθή και νόμιμη κατάσταση, ο ελεγκτής πρέπει να δείξει προσοχή και επιφύλαξη. Εάν ο ελεγκτής θεωρεί ότι υπάρχει κίνδυνος απάτης, ενδέχεται να αποφασίσει τη διενέργεια συμπληρωματικών δοκιμών και ελέγχων, συμπεριλαμβανομένης της διεύρυνσης του ελεγχόμενου τμήματος.

2.1.1.1. Στρατηγική λογιστικού ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 4 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013, οι αρχές ελέγχου καταρτίζουν, εντός οκτώ μηνών από την έγκριση ενός επιχειρησιακού προγράμματος, στρατηγική λογιστικού ελέγχου για τις επιδόσεις των ελέγχων. Η αρχή ελέγχου θα πρέπει να καλύπτει επαρκώς στο συγκεκριμένο έγγραφο την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης στο πλαίσιο των εκτελεστικών οργάνων.

Το 2014, η Επιτροπή συνέταξε ένα καθοδηγητικό σημείωμα για τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου¹⁸. Σύμφωνα με την ενότητα 3 του συγκεκριμένου καθοδηγητικού σημειώματος για την εκτίμηση του κινδύνου, οι αρχές ελέγχου καλούνται να αναπτύξουν ένα σύστημα εκτίμησης κινδύνου για την ιεράρχηση ενός προγράμματος εργασίας λογιστικών ελέγχων του συστήματος. Θα πρέπει να πραγματοποιείται συνολική εκτίμηση του κινδύνου με τη χρήση ενός πίνακα εκτίμησης κινδύνων που περιλαμβάνει τόσο εγγενείς παράγοντες κινδύνου όσο και παράγοντες κινδύνου ελέγχου.

¹⁷ Σημείωμα COCOF 09/0003/00-EN, που εκδόθηκε την 18η Φεβρουαρίου 2009

¹⁸ Καθοδήγηση για τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου – EGESIF XX-EN, παράγραφος 4.2.3

Στην ενότητα 4.2 του καθοδηγητικού σημειώματος για τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου, η εφαρμογή αποτελεσματικών και αναλογικών μέτρων καταπολέμησης της απάτης βάσει μιας εκτίμησης του κινδύνου απάτης προσδιορίζεται ως συγκεκριμένος θεματικός τομέας που πρέπει να καλυφθεί.

2.1.1.2. Αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου

Το άρθρο 72 στοιχείο η), το άρθρο 122 παράγραφος 2 και το άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του ΚΚΔ και ο πίνακας 1 του παραρτήματος IV του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής αναφέρουν τη βασική απαίτηση 7, η οποία αφορά την «αποτελεσματική εφαρμογή αναλογικών μέτρων καταπολέμησης της απάτης». Αυτή η βασική απαίτηση υποδιαιρείται σε επτά βασικά κριτήρια που απαριθμούνται στο παράρτημα 2 του παρόντος εγχειριδίου. Για την προγραμματική περίοδο 2014-20, οι αρχές ελέγχου θα πρέπει για πρώτη φορά να ελέγξουν τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης στην αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου που πραγματοποιούν, παρόλο που αυτό δεν αποτελεί ρητή απαίτηση του κανονισμού.

Η Επιτροπή συνέταξε ένα επικαιροποιημένο καθοδηγητικό σημείωμα που ορίζει μια κοινή μεθοδολογία για την αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των κρατών μελών¹⁹. Συστήνεται ιδιαίτερος στις αρχές ελέγχου να εφαρμόζουν τη μεθοδολογία που περιγράφεται στο συγκεκριμένο καθοδηγητικό σημείωμα κατά την αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των διαχειριστικών αρχών και των ενδιάμεσων φορέων.

Οι αρχές ελέγχου πρέπει να έχουν υπόψη τους ότι οι διαχειριστικές αρχές πρέπει να υιοθετήσουν μια προορατική, δομημένη και στοχοθετημένη προσέγγιση για τη διαχείριση του κινδύνου απάτης και να εφαρμόζουν αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης, λαμβάνοντας υπόψη τους προσδιορισθέντες κινδύνους.

Σύμφωνα με τις αρχές αυτές, το καθοδηγητικό σημείωμα «Εκτίμηση κινδύνου απάτης και αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης» της Επιτροπής παρέχει στις αρχές ελέγχου ένα εργαλείο για την αξιολόγηση των μέτρων καταπολέμησης της απάτης που εφαρμόζουν οι διαχειριστικές αρχές. Το εργαλείο αυτό είναι ένας κατάλογος ελέγχου που επισυνάπτεται στο παράρτημα 4 του καθοδηγητικού σημειώματος.

Κατά το σχεδιασμό ελέγχων του συστήματος, οι ελεγκτές πρέπει να αξιολογούν τους κινδύνους στο περιβάλλον εντός του οποίου λειτουργούν οι ελεγχόμενοι φορείς.

Αυτό σημαίνει ότι οι ελεγκτές πρέπει:

- να κατανοούν τις δραστηριότητες του ελεγχόμενου φορέα και το περιβάλλον στο οποίο αυτές εκτελούνται·
- να παρακολουθούν τις συστάσεις προηγούμενων ελέγχων·
- να αξιολογούν το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα·

¹⁹ Καθοδήγηση προς τα κράτη μέλη και τις αρχές του προγράμματος για τη διαδικασία ορισμού – EGESIF XXX-EN

- να εντοπίζουν και να αξιολογούν κινδύνους, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου απάτης.

Πιο συγκεκριμένα, βασικά ερωτήματα που πρέπει να απαντώνται σχετικά με το ζήτημα της απάτης είναι (ενδεικτικά) τα εξής:

- Υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία εκτίμησης του κινδύνου απάτης και πόσο συχνά ακολουθείται;
- Ποια είναι η γενική προσέγγιση των περιπτώσεων απάτης; Απορρέει από την ανώτερη διοίκηση (π.χ. επικοινωνιακός τόνος από την ηγεσία);
- Υπάρχει συγκεκριμένη πολιτική σχετικά με την απάτη, την κακή χρήση και την κατάχρηση επιχορηγήσεων που να προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία; Ποιες είναι οι συνέπειες όταν ανακαλύπτονται περιπτώσεις απάτης, κακής χρήσης ή κατάχρησης επιχορηγήσεων; Επιβάλλονται ποινές;
- Η διαδικασία επιλογής αιτούντων/ έργων διενεργείται αντικειμενικά;
- Δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης κατά τους ελέγχους διαχείρισης;
- Αξιολογεί κατάλληλως ο ελεγχόμενος φορέας τους κινδύνους απάτης; Εφαρμόζονται κατάλληλα αντίμετρα;
- Είναι οποιοδήποτε από τα μέτρα ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα ευάλωτο σε συνθήκες που αυξάνουν τις πιθανότητες απάτης (κίνητρα/ πίεση, ευκαιρία, στάση/ εξορθολογισμός);²⁰ Λαμβάνονται μέτρα για τη μείωση των πιθανών επιπτώσεων αυτών των συνθηκών;
- Συμμορφώνεται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου με τις νομικές απαιτήσεις για τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης; Εφαρμόζονται διαδικασίες για τη μείωση της πιθανότητας απάτης (π.χ. ύπαρξη λεπτομερών καταλόγων ελέγχου, συμμετοχή περισσότερων ανθρώπων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων, εφαρμογή της «αρχής του ελέγχου και από δεύτερο πρόσωπο» στους διενεργούμενους ελέγχους, κ.λπ.);

Χρήσιμες πηγές πληροφοριών είναι (ενδεικτικά) οι εξής:

- συνεδριάσεις με τα ανώτατα διοικητικά στελέχη και τους υπευθύνους προμηθειών του ελεγχόμενου φορέα·
- εγχειρίδια διαδικασιών του ελεγχόμενου φορέα·
- ανασκόπηση του καταλόγου ελέγχου για την επαλήθευση της διαχείρισης που χρησιμοποιείται για να εξασφαλίζεται η επαρκής κάλυψη της πρόληψης και του εντοπισμού της απάτης·
- ανασκόπηση των καθεστώτων επιχορηγήσεων των επιχειρησιακών προγραμμάτων που δεν υπόκεινται σε ανοικτή πρόσκληση υποβολής προτάσεων·
- πληροφορίες παρεχόμενες στον ελεγκτή από τις υπηρεσίες επιβολής του νόμου και τις κανονιστικές αρχές σχετικά με τομείς υψηλού κινδύνου που αφορούν τη λειτουργία του ελεγχόμενου φορέα (ορθή πρακτική θα ήταν ενδεχομένως η σύναψη συμφωνίας μεταξύ των ελεγκτών και των αρχών αυτών για την ανταλλαγή γνώσεων, πληροφοριών, των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων τους, κ.λπ.)·
- πληροφορίες από τη διαδικασία καταγγελίας δυσλειτουργιών·

²⁰ Για παραδείγματα, βλέπε πρότυπο ISA 240, Παράρτημα 1 - Παραδείγματα παραγόντων απάτης

- έλεγχος πιθανών δεσμών μεταξύ διαφόρων πράξεων και εμπλεκόμενων οργανισμών·
- πληροφορίες από εργαλεία εκτίμησης κινδύνου (π.χ. Arachne)·
- η βάση δεδομένων «Σύστημα διαχείρισης παρατυπιών» στην οποία αποθηκεύονται οι εκθέσεις παρατυπιών που υποβάλλονται από τα κράτη μέλη στην OLAF.

Στη Ρουμανία, οι εθνικές αρχές ελέγχου και το Τμήμα Καταπολέμησης της Απάτης (DLAF) έχουν υπογράψει συμφωνία συνεργασίας, η οποία περιλαμβάνει:

- διμερή διαβούλευση για την ανάπτυξη νέας νομοθεσίας σχετικά με ζητήματα απάτης που επηρεάζουν τον πυρήνα του έργου των αρχών ελέγχου και του DLAF·
- οργάνωση συνεδριάσεων, συνεδρίων και κοινής εκπαίδευσης·
- κοινοποίηση ενδεχόμενων υποθέσεων απάτης από τις αρχές ελέγχου στο DLAF·
- ανταλλαγή πληροφοριών για υποθέσεις απάτης για την εκτίμηση του κινδύνου απάτης·
- πρόσβαση των αρχών ελέγχου στη βάση δεδομένων του DLAF (και ιδίως στο σύστημα διαχείρισης παρατυπιών) κατόπιν αιτήματος·
- κοινοποίηση δύο φορές το χρόνο καταλόγου ελεγμένων φορέων από το DLAF στις αρχές ελέγχου.

Κατά την επιλογή ενός δείγματος δοκιμών ελέγχου για τον έλεγχο της πρακτικής λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να χρησιμοποιούν μεθόδους τυχαίας δειγματοληψίας (ή άλλες μεθόδους καθοριζόμενες σε διεθνή πρότυπα λογιστικού ελέγχου). Δεν θα πρέπει να προσπαθούν να επιλέξουν υποθέσεις ενδεχόμενης απάτης (π.χ. βάσει πληροφοριών από τις αρχές επιβολής του νόμου και τις κανονιστικές αρχές). Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε εσφαλμένη αξιολόγηση της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα, καθώς το δείγμα ενδέχεται να έχει αλλοιωθεί παρουσιάζοντας περισσότερες περιπτώσεις απάτης. Ωστόσο, υποθέσεις τέτοιου τύπου θα μπορούσαν να επιλεγούν ως συμπληρωματικό δείγμα ώστε να αξιολογηθούν συγκεκριμένα οι διαδικασίες διαχείρισης της απάτης.

Οι αρχές ελέγχου θα πρέπει διενεργούν ελέγχους των συστημάτων σχετικά με τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης όσο το δυνατό νωρίτερα κατά τη διάρκεια της προγραμματικής περιόδου και με τη συχνότητα που είναι απαραίτητη. Θα πρέπει επίσης να ελέγχουν συστηματικά την εφαρμογή αποτελεσματικών και αναλογικών μέτρων καταπολέμησης της απάτης σε επίπεδο ενδιάμεσων φορέων, στο πλαίσιο του προγράμματος ελέγχων των συστημάτων το οποίο εφαρμόζουν.²¹

Παραδείγματα αδυναμιών του συστήματος που ενδέχεται να ευνοούν την εμφάνιση περιπτώσεων απάτης²²

²¹ Βλέπε ενότητα 5.2 του καθοδηγητικού σημειώματος «Εκτίμηση κινδύνου απάτης και αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης» - EGESIF 14-0021-00 της 16ης Ιουνίου 2014

²² Περισσότερα παραδείγματα παρατίθενται στο παράρτημα 2 του καθοδηγητικού σημειώματος «Εκτίμηση κινδύνου απάτης και αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης» - EGESIF 14-0021-00 της 16ης Ιουνίου 2014

- Έλλειψη εκπαίδευσης του προσωπικού των διαχειριστικών αρχών όσον αφορά την αναγνώριση ιδιαιτέρως κρίσιμων δεικτών απάτης (red flags)²³: αυτή η έλλειψη θα μπορούσε να οδηγήσει στην παράβλεψη ψευδών, ανακριβών ή ελλιπών εγγράφων (όπως τιμολογίων, τραπεζικών εγγυήσεων, πιστοποιητικών εργασίας, φορολογικών πιστοποιητικών, οικονομικών λογαριασμών, τεχνικών εγγράφων, κ.λπ.).
- Έλλειψη ειδικών ελέγχων σχετικά με το εάν κάποιο πρόσωπο που συμμετέχει στην κατάρτιση των τεχνικών προδιαγραφών ενός διαγωνισμού έχει προσωπικό ή οικονομικό συμφέρον στον διαγωνισμό. (Για παράδειγμα, στην περίπτωση που ένας προσφέρων, στον οποίο κατακυρώνεται αργότερα ο διαγωνισμός, έχει καταρτίσει ο ίδιος τις τεχνικές προδιαγραφές και τις έχει παραδώσει στις αναθέτουσες αρχές, αποκλειστικά για να αποδείξει ότι τα έγγραφα τεκμηρίωσης του διαγωνισμού έχουν δημοσιευθεί επισήμως).
- Έλλειψη συγκεκριμένων ελέγχων σχετικά με το εάν κάποιο πρόσωπο που συμμετέχει στη διαδικασία λήψης αποφάσεων έχει προσωπικό ή οικονομικό συμφέρον στην απόφαση που πρέπει να ληφθεί. (Για παράδειγμα, στην περίπτωση που οι υπάλληλοι μιας διαχειριστικής αρχής σκοπίμως και αδικώς ευνοούν έναν συγκεκριμένο δικαιούχο, παραβαίνοντας τους εφαρμοστέους κανόνες και διαδικασίες και επιτρέποντας στον δικαιούχο να λάβει μη επιστρεπτέα χρηματοδότηση την οποία δεν δικαιούτο, καθώς δεν πληρούσε τα νόμιμα κριτήρια χρηματοδότησης).
- Έλλειψη χρήσης εργαλείων αξιολόγησης των κινδύνων (π.χ. Arachne).

Εάν ένας ελεγκτής διενεργήσει έλεγχο του συστήματος και διαπιστώσει ανεπάρκειες ή σαφή απουσία μέτρων ελέγχου, πρέπει να αναφέρει τα ζητήματα αυτά και να απευθύνει κατάλληλες συστάσεις για τη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου και την ενίσχυση της πρόληψης της απάτης. Τα αποτελέσματα των ελέγχων του συστήματος θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη επίσης κατά τον σχεδιασμό των λογιστικών ελέγχων των πράξεων.

2.1.2. Συμβουλευτικός ρόλος

Σύμφωνα με το πρότυπο ISA 240, οι ελεγκτές πρέπει να σημειώνουν ανεπάρκειες και κενά στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός ελεγχόμενου φορέα και να ενημερώνουν τους υπεύθυνους για τη διοίκηση της οντότητας αυτής για τις αδυναμίες αυτές. Δεδομένου ότι διαθέτουν εμπειρία και γνωρίζουν το περιβάλλον, οι ελεγκτές μπορούν να προσδιορίσουν διορθωτικά μέτρα και λύσεις για την αποκατάσταση οποιασδήποτε αδυναμίας. Μπορούν να

²³ Οι ιδιαιτέρως κρίσιμοι δείκτες υποδηλώνουν πιθανή απάτη, διαφθορά, κ.λπ. Αποτελούν ένδειξη ότι κάτι ξεφεύγει από το κανονικό και ενδέχεται να πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω.

αξιοποιήσουν επίσης την ευρύτερη εμπειρία τους για να προσδιορίσουν τα διδάγματα που πρέπει να αποκομιστούν και νέους ιδιαίτερος κρίσιμους δείκτες απάτης (*red flags*). Με τον τρόπο αυτόν θα καταστεί δυνατή η ανταλλαγή γνώσεων σχετικά με τον τρόπο εντοπισμού ενδεχόμενων περιπτώσεων απάτης μεταξύ των ελεγκτών και του προσωπικού των διαχειριστικών αρχών και των αρχών πιστοποίησης (βλέπε κεφάλαιο 4 του παρόντος εγγράφου για την εκπαίδευση).

Βάσει αυτών των «*διδαγμάτων*», οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν επίσης συμβουλές και να συμβάλλουν αποτελεσματικά στην καταπολέμηση της απάτης κατά την κατάρτιση νέας νομοθεσίας.

Στις Κάτω Χώρες, η αρχή ελέγχου αποτελεί τμήμα της Κεντρικής Υπηρεσίας Ελέγχου της κυβέρνησης, η οποία ανήκει στο Υπουργείο Οικονομικών. Έχει συμβουλευτικό ρόλο στην ανάπτυξη εθνικής νομοθεσίας. Εστιάζει στην πρόληψη της κακής χρήσης και κατάχρησης επιχορηγήσεων ελέγχοντας εάν οι κανόνες που πρόκειται να συμπεριληφθούν στο σχέδιο νομοθεσίας μπορούν να εφαρμοστούν και να ελεγχθούν στην πράξη, βάσει των γνώσεων και της πρακτικής εμπειρίας της.

2.2. Έλεγχοι του συστήματος και εντοπισμός της απάτης

2.2.1. Ελεγκτικός ρόλος

Η παράγραφος 4 του προτύπου ISA 240, σχετικά με τις ευθύνες των ελεγκτών για τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, αναφέρει ότι την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης φέρουν τα πρόσωπα που έχουν επιφορτιστεί με την οργανωτική διοίκηση και τη διαχείριση του ελεγχόμενου φορέα.

Ωστόσο, εάν μια αρχή ελέγχου εντοπίσει μια εικαζόμενη απάτη κατά την διενέργεια του ελέγχου του συστήματος, θα πρέπει να αντιδράσει άμεσα για να προστατεύσει τον προϋπολογισμό της ΕΕ και τον εθνικό προϋπολογισμό. Η ύπαρξη μιας υφιστάμενης και γνωστής διαδικασίας ενδέχεται να διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων από μέρους των ελεγκτών, όταν αυτοί αντιμετωπίζουν μια υπόθεση ενδεχόμενης απάτης.

Στην Ιρλανδία, η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ έχει αναπτύξει ένα σχέδιο αντιμετώπισης περιπτώσεων απάτης το οποίο χρησιμοποιούν οι ελεγκτές όταν έχουν υπόνοιες για απάτη είτε κατά τον έλεγχο του συστήματος είτε κατά τον έλεγχο των πράξεων. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι «**λαμβάνονται έγκαιρα και αποτελεσματικά μέτρα**». Το έγγραφο παρουσιάζει τη διαδικασία που πρέπει να εφαρμοστεί εάν εντοπιστεί υπόθεση ενδεχόμενης απάτης, ώστε να εξασφαλιστεί ότι η αρχή ελέγχου αναφέρει ορθά την υπόθεση στις αρμόδιες αρχές, χωρίς να τίθενται σε κίνδυνο οι προθεσμίες υποβολής των ετήσιων εκθέσεων λόγω οποιασδήποτε έρευνας. Αντίγραφο του σχεδίου αυτού περιλαμβάνεται στο παράρτημα 4 του παρόντος εγχειριδίου.

Τα υφιστάμενα μέτρα και οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου και εποπτείας μειώνουν την πιθανότητα διάπραξης απάτης, εφόσον εφαρμόζονται σωστά, αλλά δεν την εξαλείφουν. Οι

συχνοί και προσεκτικά επιλεγμένοι έλεγχοι σε ευαίσθητους τομείς αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο για τους ελεγκτές. Ενδέχεται να βοηθούν στον εντοπισμό συστηματικών αδυναμιών σε μέτρα καταπολέμησης της απάτης και στην ανίχνευση ενδεχόμενων υποθέσεων απάτης. Επομένως, οι θεματικοί έλεγχοι αποτελούν χρήσιμο εργαλείο.

Σύμφωνα με το πρότυπο ISA 240, οι ελεγκτές πρέπει να καταρτίσουν διαδικασίες ελέγχου βάσει εκτίμησης των κινδύνων, οι οποίες θα τους επιτρέπουν να εξασφαλίζουν την αποκάλυψη οποιασδήποτε σημαντικής ζημίας προκαλούμενης από απάτη.

Σε κάθε λογιστικό έλεγχο, υπάρχει εγγενής κίνδυνος μη εντοπισμού σημαντικών ανεπαρκειών στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, παρόλο που ο έλεγχος έχει σχεδιαστεί και εκτελεστεί σωστά. Οι ελεγκτές πρέπει να επιδεικνύουν ιδιαίτερη επαγγελματική επαγρύπνηση και αυστηρή αναλυτική κρίση, καθώς η απάτη περιλαμβάνει και ενέργειες που γίνονται για την απόκρυψη της ύπαρξής της, όπως κρυφές συμφωνίες μεταξύ αρκετών ανθρώπων, πλαστογράφηση εγγράφων, απόκρυψη ή μη προσκόμιση εγγράφων, δεδομένων ή πληροφοριών.

Απαιτείται επαγγελματικός σκεπτικισμός. Τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να αξιολογούνται κριτικά. Για παράδειγμα, οι ελεγκτές πρέπει να επαγρυπνούν για:

- αποδεικτικά στοιχεία που αντικρούουν άλλα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν ληφθεί·
- πληροφορίες που αμφισβητούν την αξιοπιστία εγγράφων και απαντήσεων σε ερωτήσεις που θα χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία· και
- περιστάσεις που μπορεί να υποδηλώνουν ενδεχόμενη απάτη.²⁴

Εάν ένας ελεγκτής θεωρεί, βάσει της προσωπικής του κρίσης,²⁵ ότι υπάρχουν ενδείξεις πιθανής απάτης, πρέπει να ερευνήσει το ζήτημα περαιτέρω. Ενδέχεται να αποφασίσει να διενεργήσει συμπληρωματικές δοκιμές και ελέγχους, διευρύνοντας το ελεγχόμενο τμήμα.

Ο ελεγκτής δύναται να συμπεράνει ότι η πιθανή απάτη επηρεάζει ολόκληρο το σύστημα ή μόνο ένα μέρος αυτού ή ότι υπάρχει μία ή περισσότερες μεμονωμένες περιπτώσεις πιθανής απάτης. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να αντιδράσει γρήγορα και να ενημερώσει τις οικείες αρχές, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις περιστάσεις της υπόθεσης (των υποθέσεων). Ο ελεγκτής, βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που έχει ανακαλύψει, πρέπει να αναλύσει την κατάσταση ενδελεχώς και με ακρίβεια, να δομήσει τα αποδεικτικά στοιχεία στα οποία βασίζεται το εύρημα και να αποφασίσει ποιον θα ενημερώσει.

Στην πρώτη περίπτωση, οι άνθρωποι που πρέπει να ενημερωθούν είναι πιθανόν αυτοί που έχουν αναλάβει τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας, εάν δεν υπάρχει λόγος να σκεφτεί κανείς ότι εμπλέκονται στην υπόθεση (στις υποθέσεις). Στην περίπτωση συγχρηματοδοτούμενων δικαιούχων, τη διοίκηση ασκούν διαχειριστικές αρχές ή ενδιάμεσοι φορείς. Σε άλλη περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιήσει την υπόθεση (τις υποθέσεις) απευθείας στις δικαστικές αρχές, με την επιφύλαξη οποιασδήποτε εθνικής

²⁴ ISA 200, σημείο A.18

²⁵ Ο ορισμός της «επαγγελματικής κρίσης» προβλέπεται στο πρότυπο ISA 200: «η εφαρμογή σχετικής εκπαίδευσης, γνώσεων και εμπειρίας, εντός του πλαισίου των προτύπων λογιστικού ελέγχου, λογιστικής και δεοντολογίας, κατά τη λήψη ενημερωμένων αποφάσεων σχετικά με τη δράση που πρέπει να αναληφθεί σύμφωνα με τις συνθήκες που προκύπτουν από τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου».

νομοθεσίας σχετικά με την εμπιστευτικότητα πληροφοριών που λαμβάνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Οι ελεγκτές πρέπει να ενημερώσουν επίσης τις υπεύθυνες εθνικές αρχές που θα πρέπει να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή (OLAF) παρατυπίες και υποθέσεις εικαζόμενης απάτης σύμφωνα με τους ισχύοντες τομεακούς κανόνες σχετικά με την αναφορά παρατυπιών²⁶.

2.2.2. Συμβουλευτικός ρόλος

Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι μια πιθανή απάτη επηρεάζει το ίδιο το σύστημα διαχείρισης, πρέπει να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διοίκηση της οντότητας, εκτός εάν αυτοί ενδέχεται να εμπλέκονται στην πιθανή απάτη. Σύμφωνα με το άρθρο 127 παράγραφος 5 στοιχείο β) του ΚΚΔ, πρέπει να γνωμοδοτήσει σχετικά με προτεινόμενα και διορθωτικά μέτρα, εάν απαιτείται να ληφθούν τέτοια μέτρα. Οι ελεγκτές μπορεί να έχουν σημαντική συνεισφορά και η γνώμη τους θα είναι ιδιαίτερος χρήσιμη για τα πρόσωπα που έχουν επιφορτιστεί με τη διοίκηση, κατά την προσαρμογή ή τη διόρθωση των μέτρων που εφαρμόζονται ήδη, εάν αυτό είναι απαραίτητο.

Όπως αναφέρεται στην ενότητα 2.1.2, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν δηλώσεις που έχουν γίνει κατά την διενέργεια των ελέγχων τους ώστε να γνωρίσουν τον εκάστοτε τομέα και να εντοπίσουν βασικά στοιχεία που θα τους βοηθήσουν να κατανοήσουν καλύτερα τις συνθήκες απάτης και τις μεθόδους αποτελεσματικής αντιμετώπισής της. Οι ελεγκτές μπορούν να παραπέμψουν επίσης σε ορθές πρακτικές που προσδιορίστηκαν κατά τη διάρκεια λογιστικών ελέγχων που δεν ανέδειξαν αδυναμίες. Μπορούν να χρησιμοποιήσουν όλα αυτά τα «διδάγματα» για να μεταδώσουν τις γνώσεις τους στους ενδιαφερόμενους.

Οι ελεγκτές ενδέχεται να έχουν συμβουλευτικό ρόλο σε διάφορα επίπεδα. Ενδέχεται να βοηθούν τις διαχειριστικές αρχές, τους ενδιαμέσους φορείς και τις αρχές πιστοποίησης να αναπτύξουν

- ανάλυση κινδύνων·
- ιδιαίτερα κρίσιμους δείκτες απάτης (red flags)·
- πολιτική και μέτρα καταπολέμησης της απάτης·
- εκπαίδευση.

Ωστόσο, η υποστήριξη των ελεγκτών δεν πρέπει να θέτει υπό αμφισβήτηση την ανεξαρτησία τους. Οι ελεγκτές δεν πρέπει να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων σχετικά με οποιοδήποτε έγγραφο το οποίο θα πρέπει να αξιολογήσουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου τους.

²⁶ Π.χ. για την περίοδο προγραμματισμού 2007-13, τμήμα 4 (άρθρα 27-36) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1828/2006 της Επιτροπής, της 8ης Δεκεμβρίου 2006, για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 του Συμβουλίου περί καθορισμού γενικών διατάξεων για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο και το Ταμείο Συνοχής και του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1080/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, όπως έχει τροποποιηθεί, και για την προγραμματική περίοδο 2014-20, άρθρο 122 του ΚΚΔ.

Οι γνώσεις που αποκτούν οι ελεγκτές πρέπει να διαδίδονται μεταξύ των ελεγκτών και, κατά περίπτωση, να συζητούνται επίσης με τις αστυνομικές, τις δικαστικές και τις νομικές υπηρεσίες. Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με το συγκεκριμένο ζήτημα, βλέπε κεφάλαιο 4 κατωτέρω.

3. Πώς οι λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων βοηθούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης

Οι λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων διενεργούνται ώστε να επιβεβαιώνεται με αξιοπιστία η νομιμότητα και η κανονικότητα των δαπανών που δηλώνονται στην Επιτροπή. Οι έλεγχοι πρέπει να βασίζονται σε αντιπροσωπευτικά δείγματα. Η μονάδα δειγματοληψίας δύναται να είναι μια πράξη, ένα έργο στο πλαίσιο μιας πράξης ή μια αίτηση πληρωμής από έναν δικαιούχο, η οποία δηλώνεται στην Επιτροπή.

Δεδομένης της φύσης των λογιστικών ελέγχων των πράξεων, η συμβολή ενός ελεγκτή στην πρόληψη της απάτης κατά τη διενέργεια ελέγχων των πράξεων μπορεί να είναι σχετικά περιορισμένη. Ωστόσο, οι ελεγκτές ενδέχεται να εντοπίζουν συγκεκριμένες αδυναμίες ως αποτέλεσμα επαναλαμβανόμενων μοτίβων απάτης. Οι ελεγκτές μπορούν να απευθύνουν συστάσεις για τη βελτίωση του συστήματος, βάσει των ευρημάτων τους κατά τη διάρκεια των λογιστικών ελέγχων των πράξεων. Επομένως, αυτό είναι μέρος του σκέλους του ρόλου των ελεγκτών που αφορά την πρόληψη της απάτης.

Οι ελεγκτές ενδέχεται να οδηγήσουν επίσης στον εντοπισμό μεμονωμένων υποθέσεων απάτης. Αυτό εμπίπτει στο σκέλος του ρόλου των ελεγκτών που αφορά τον εντοπισμό της απάτης.

3.1. Λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων και πρόληψη της απάτης

Ο κατ' εξουσιοδότηση κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 480/2014 της Επιτροπής παρέχει ορισμένες διασαφηνίσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να διενεργούνται οι λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων. Συγκεκριμένα, το άρθρο 27 παράγραφος 5 καλεί τις αρχές ελέγχου να διευρύνουν τους ελέγχους τους όταν τα προβλήματα που διαπιστώνονται φαίνεται να είναι συστημικού χαρακτήρα και, ως εκ τούτου, συνεπάγονται κίνδυνο για τις άλλες πράξεις στο πλαίσιο του επιχειρησιακού προγράμματος. Η διάταξη αυτή συμπληρώνεται από το άρθρο 28 παράγραφος 12 που ορίζει ότι «αν διαπιστωθούν παρατυπίες ή κίνδυνος παρατυπιών, η αρχή ελέγχου αποφασίζει, βάσει επαγγελματικής κρίσης, κατά πόσον είναι αναγκαίος ο έλεγχος συμπληρωματικού δείγματος επιπλέον πράξεων ή μερών πράξεων που δεν ελέγχθηκαν στο τυχαίο δείγμα, ώστε να ληφθούν υπόψη οι εντοπιζόμενοι ειδικοί παράγοντες κινδύνου».

Επομένως, η δυνατότητα ελέγχου συμπληρωματικού δείγματος μπορεί να αποτελέσει εργαλείο για να είναι σε θέση η αρχή ελέγχου να συμβάλει ενεργά στην πρόληψη της απάτης, όταν υπάρχουν υπόνοιες για δραστηριότητες απάτης.

3.1.1. Ελεγκτικός ρόλος

Κατά τη διενέργεια του λογιστικού ελέγχου των πράξεων, οι ελεγκτές επίσης:

- προσδιορίζουν και αξιολογούν όλους τους εσωτερικούς και εξωτερικούς κινδύνους και απειλές που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την επιλεξιμότητα των δαπανών ή να προκαλέσουν παρατυπία ή απάτη·

- ελέγχουν το περιβάλλον και το ιστορικό του ελεγχόμενου φορέα εστιάζοντας σε τομείς με αυξημένους κινδύνους απάτης, μεταξύ άλλων, ελέγχοντας πληροφορίες σχετικά με ενδιαφερόμενα μέρη και προμηθευτές και χρησιμοποιώντας εργαλεία ανάλυσης του κινδύνου (π.χ. Arachne) ή παρόμοια εργαλεία πληροφορικής·
- εντοπίζουν δυνητικά δόλια συμπεριφορά· και
- εάν χρειάζεται, ανταλλάσσουν πληροφορίες με τις υπηρεσίες επιβολής του νόμου (π.χ. αστυνομικά τμήματα, οργανισμοί επιβολής του νόμου, OLAF, κ.λπ.) σύμφωνα με τους κανόνες της ΕΕ, τους διεθνείς και τους εθνικούς κανόνες.

Με τον τρόπο αυτόν οι ελεγκτές αποφασίζουν σχετικά με τους πιθανούς τομείς κινδύνου στους οποίους πρέπει να εστιάσουν κατά τη διενέργεια των λογιστικών ελέγχων. Κατά τον εντοπισμό παρατυπιών, οι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν το σύνολο της υποστηρικτικής τεκμηρίωσης που θα τους επιτρέψει να εξάγουν συμπέρασμα σχετικά με την ενδεχόμενη ύπαρξη απάτης. Εάν είναι απαραίτητο, οι ελεγκτές πρέπει να διενεργήσουν περαιτέρω έρευνα, καθώς και επιπρόσθετους ελέγχους, ώστε να διαπιστώσουν την κλίμακα του προβλήματος, και να προτείνουν τις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες. Οι ελεγκτές πρέπει να σκέφτονται το παρόν, ήτοι πώς να δράσουν ευθέως και άμεσα για την αντιμετώπιση των παρατυπιών που εντοπίζονται. Στο μέτρο του δυνατού, οι ελεγκτές θα πρέπει να σκέφτονται επίσης το μέλλον και να αποφασίζουν εάν θα μπορούσαν να προταθούν και να εφαρμοστούν μέτρα πρόληψης για την αποφυγή παρατυπιών στο μέλλον.

Οι ελεγκτές μπορεί να εξάγουν επίσης συμπεράσματα σχετικά με την πρόληψη της απάτης, ακόμα και σε καταστάσεις στις οποίες δεν έχει εντοπιστεί πιθανή απάτη. Αυτό μπορεί να συμβεί στην περίπτωση που μέσω λογιστικού ελέγχου των πράξεων, βάσει ενός δείγματος, προσδιοριστούν ορισμένοι τομείς κινδύνου ή αδυναμίες.

3.1.2. Συμβουλευτικός ρόλος

Ο συμβουλευτικός ρόλος των ελεγκτών συμπληρώνει τον ελεγκτικό τους ρόλο. Εάν οι ελεγκτές εντοπίσουν ορθές πρακτικές πρόληψης κατά τη διενέργεια του λογιστικού ελέγχου των πράξεων, θα πρέπει να εξετάσουν το ενδεχόμενο συλλογής τους και μετάδοσής τους μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών. Οι άνθρωποι που εφαρμόζουν ορθές πρακτικές στην καθημερινή τους εργασία συχνά δεν παρατηρούν την καλή ποιότητα του έργου τους και, επομένως, δεν είναι πιθανό να τις μοιραστούν και με άλλους. Ο ρόλος των ελεγκτών στον τομέα αυτόν μπορεί να είναι σημαντικός. Δεδομένου ότι διενεργούν πολλούς ελέγχους, μπορούν να αντιληφθούν καλά τις ορθές πρακτικές και, επομένως, πρέπει να βοηθήσουν στον εντοπισμό και τη μετάδοσή τους.

Οι ελεγκτές πρέπει επίσης να προτείνουν διορθωτικές ενέργειες όταν εντοπίζουν προβλήματα. Θα ήταν πολύ χρήσιμο για τα ενδιαφερόμενα μέρη να έχουν στη διάθεσή τους μια συλλογή των πρακτικών απάτης που έχουν εντοπιστεί στη χώρα ή σε συγκεκριμένα ταμεία, περιφέρειες ή κλάδους, καθώς και πιθανά διορθωτικά μέτρα ή ενέργειες προς υλοποίηση. Μια τέτοια συλλογή θα βοηθούσε στη διάδοση κοινών γνώσεων βάσει προηγούμενων λογιστικών ελέγχων, και μεταξύ των αρχών διερεύνησης και των οργανισμών που συμμετέχουν στη δικαστική διαδικασία.

Στη Λιθουανία, το Εθνικό Γραφείο Ελέγχου, η Ειδική Υπηρεσία Ερευνών (που ασχολείται με υποθέσεις διαφθοράς) και η Υπηρεσία Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (που ασχολείται με υποθέσεις απάτης) έχουν υπογράψει συμφωνίες συνεργασίας. Συνεδριάζουν και συζητούν θέματα κοινού ενδιαφέροντος και ανταλλάσσουν πληροφορίες.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να χρησιμοποιούν πάντα την εμπειρία τους για να διαδίδουν γνώσεις σχετικά με περιπτώσεις απάτης.

3.2. Λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων και εντοπισμός της απάτης

Ο λογιστικός έλεγχος των πράξεων διενεργείται ελέγχοντας πράξεις σε δύο επιμέρους επίπεδα: το επίπεδο του δικαιούχου και το επίπεδο της διαχειριστικής αρχής/ ενδιάμεσου φορέα. Επομένως, πρόκειται συνήθως για λογιστικούς ελέγχους κατά τους οποίους οι ελεγκτές συναντούν περιπτώσεις ενδεχόμενης απάτης. Ωστόσο, οι ελεγκτές εκτελούν διοικητικές και όχι ποινικές διαδικασίες. Το πεδίο της εξουσίας και της αρμοδιότητάς τους είναι, συνεπώς, αρκετά περιορισμένο όσον αφορά τον εντοπισμό των συγκεκριμένων περιστάσεων εικαζόμενης δόλιας δραστηριότητας. Επιπλέον, οι βασικοί στόχοι της ποινικής και της ελεγκτικής διαδικασίας διαφέρουν. Ο λογιστικός έλεγχος των πράξεων έχει διοικητικό χαρακτήρα και σκοπός του είναι η αξιολόγηση της νομιμότητας και της κανονικότητας της υλοποίησης ενός έργου, ενώ σκοπός της ποινικής διαδικασίας είναι ο εντοπισμός και/ή η διερεύνηση πράξεων ώστε να προκύψουν αποδεικτικά στοιχεία της πρόθεσης εξαπάτησης.

Με άλλα λόγια, οι ύποπτες υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν ιδιαίτερα κρίσιμοι δείκτες απάτης πρέπει να διασαφηνίζονται άμεσα (ήτοι, το συντομότερο δυνατό) διασταυρώνοντας τις διαθέσιμες πληροφορίες και διεξάγοντας συμπληρωματικούς ελέγχους. Βάσει της επαγγελματικής τους κρίσης, οι ελεγκτές αποφασίζουν τα περαιτέρω μέτρα που πρέπει να ληφθούν. Επομένως, πρέπει να αξιολογούν όλες τις συνθήκες μιας υπόθεσης. Οι ελεγκτές πρέπει να δίδουν ιδιαίτερη προσοχή στις συνθήκες που αφορούν την πρόθεση, καθώς η πρόθεση είναι αυτή που διαφοροποιεί τις απλές παρατυπίες από τις υποθέσεις εικαζόμενης απάτης.

3.2.1. Ελεγκτικός ρόλος

Κατά τον σχεδιασμό λογιστικών ελέγχων, οι ελεγκτές ενδέχεται να αποφασίσουν να διενεργήσουν στοχοθετημένους λογιστικούς ελέγχους των πράξεων βάσει του κινδύνου απάτης ώστε να βελτιωθεί ο εντοπισμός των περιπτώσεων απάτης.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, το Υπουργείο Εργασίας και Συντάξεων (DWP) έχει αναπτύξει ένα σύστημα πληροφορικής που έχει αυτοματοποιήσει τη διεπαφή μεταξύ του υπουργείου και των αναδόχων του. Με τον τρόπο αυτόν διενεργούνται αυτοματοποιημένοι έλεγχοι μέσω της διεπαφής, επιβεβαιώνονται οι απαιτήσεις των αναδόχων πριν από την πληρωμή τους και διευκολύνεται η διενέργεια συμπληρωματικών στοχοθετημένων ελέγχων. Επομένως,

βοηθά στην αναχαίτιση και την πρόληψη ενδεχόμενων απαιτήσεων που βασίζονται σε παρατυπίες ή απάτη.

Αναλύονται όλες οι πληροφορίες που έχουν συγκεντρωθεί κατά την περάτωση των ερευνών του τμήματος εσωτερικών ερευνών του DWP. Οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται στη συνέχεια για τη δημιουργία στοχοθετημένων λογιστικών ελέγχων. Αυτοί οι στοχοθετημένοι λογιστικοί έλεγχοι αναθεωρούνται κατά διαστήματα λαμβάνοντας υπόψη οποιουδήποτε νέους τομείς κινδύνου και μεθόδους που εντοπίζονται από τις έρευνες.

Αυτοί οι στοχοθετημένοι έλεγχοι και οι διαδρομές στοχοθετημένων ελέγχων μπορούν στη συνέχεια να εμπλουτιστούν με εξωτερικά δεδομένα ώστε να βελτιωθεί περαιτέρω η πρόληψη και ο εντοπισμός περιπτώσεων απάτης.

Αυτή η αυτοματοποιημένη στοχοθετημένη προσέγγιση έχει αντικαταστήσει τον τυχαίο έλεγχο με μη ηλεκτρονικά μέσα και έχει αυξήσει πάρα πολύ τα ποσοστά εντοπισμού περιπτώσεων απάτης. Οι λογιστικοί έλεγχοι τυχαίων δειγμάτων σπανίως εντοπίζουν δραστηριότητες απάτης.

3.2.1.1. Προετοιμασία του λογιστικού ελέγχου

Η προετοιμασία κάθε λογιστικού ελέγχου των πράξεων είναι πολύ σημαντική. Μπορεί να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- διαβούλευση με άλλους ελεγκτές που έχουν εργαστεί στον ίδιο τομέα·
- έλεγχο για τυχόν διαπιστωθείσες παραβιάσεις των υφιστάμενων ελέγχων και χρήση των διαθέσιμων εργαλείων ανάλυσης δεδομένων·
- διενέργεια εξωτερικών ελέγχων με τη χρήση του Διαδικτύου, των κρατικών υπηρεσιών και άλλων διαθέσιμων πηγών δεδομένων (π.χ. Arachne ή παρόμοια εργαλεία πληροφορικής)·
- επικοινωνία με ομάδες και οργανισμούς που συμμετέχουν στη διαχείριση και την παρακολούθηση της σύμβασης·
- συγκέντρωση διαθέσιμων εκθέσεων, σχολίων και γνωμοδοτήσεων από αυτές τις ομάδες και τους οργανισμούς·
- συνεργασία με τις ομάδες που είναι υπεύθυνες για όλες τις πτυχές της σύμβασης και της έρευνας για απάτη·
- ανάπτυξη και ανανέωση των γνώσεων σχετικά με τις τάσεις στο πεδίο της απάτης, τα αποτελέσματα των ερευνών και/ή οποιουδήποτε νέους τρόπους ελέγχου που έχουν αναπτυχθεί και οποιαδήποτε στοιχεία των δεικτών απάτης·
- έλεγχος των σχέσεων με άλλες πράξεις.

Ανάλογα με την εθνική νομοθεσία και τους ελέγχους πριν από το λογιστικό έλεγχο, οι ελεγκτές ενδέχεται να εξετάσουν το ενδεχόμενο διενέργειας απροειδοποίητων ελέγχων ή ελέγχων κατόπιν σύντομης προειδοποίησης, εάν υπάρχουν σοβαρές ανησυχίες για ύπαρξη απάτης. Επίσης, ενδέχεται να συζητούν τα σχέδιά τους με κάποιον ερευνητικό φορέα πριν από την οργάνωση του ελέγχου.

Το στάδιο της προετοιμασίας βοηθά να βελτιωθεί η ποιότητα των λογιστικών ελέγχων, καθώς βοηθά τους ελεγκτές, οι οποίοι εργάζονται συνήθως υπό αυστηρούς χρονικούς

περιορισμούς, να εστιάσουν καλύτερα τις έρευνές τους και την προσοχή τους σε βασικούς τομείς και/ή τομείς υψηλού κινδύνου. Οι εθνικές αρχές ελέγχου ενδέχεται να δίνουν επίσης κατευθύνσεις στους ελεγκτές για να τους υποστηρίξουν στο έργο τους.

Παραδείγματα τομέων στους οποίους εστιάζουν ιδιαίτερος οι ελεγκτές στην Ιρλανδία

- κατά τη διάρκεια φυσικών επιτόπιων πράξεων, διενέργεια λογιστικών ελέγχων για να ελεγχθεί τυχόν υπεξαίρεση στοιχείων ενεργητικού·
- προσεκτικότερη εξέταση όταν μια πράξη αποκομίζει έσοδα, ιδίως εάν τα έσοδα αυτά είναι τοις μετρητοίς·
- επαγρύπνηση για ενδείξεις αθέμιτης σύμπραξης ή σύγκρουσης συμφερόντων κατά την ανάθεση δημοσίων συμβάσεων·
- έλεγχος για ευνοιοκρατία ή σύγκρουση συμφερόντων κατά την αξιολόγηση προσφορών·
- επαγρύπνηση για ψευδείς αιτήσεις για πληρωμή εργασίας σε έργα και για παραποιημένα έγγραφα γενικότερα·
- διενέργεια διασταυρούμενων ελέγχων για ενδεχόμενη διπλή χρηματοδότηση από την ΕΕ.

3.2.1.2. Εργαλεία

Τα ακόλουθα έγγραφα της Επιτροπής (συμπεριλαμβανομένης της OLAF) και των κρατών μελών ενδέχεται να είναι χρήσιμα για το καθημερινό έργο λογιστικού ελέγχου:

- COCOF 09/0003/00 της 18ης Φεβρουαρίου 2009 - Ενημερωτικό σημείωμα για δείκτες απάτης σε σχέση με το ΕΤΠΑ, το ΕΚΤ και το Ταμείο Συνοχής
- Συλλογή ανώνυμων υποθέσεων - διαρθρωτικές ενέργειες
- Πρακτικός οδηγός για τη σύγκρουση συμφερόντων σε διαδικασίες σύναψης δημόσιων συμβάσεων
- Πρακτικός οδηγός για πλαστογραφημένα έγγραφα.

Περιγράφουν ιδιαίτερος κρίσιμους δείκτες απάτης, μορφές απάτης και μέτρα καταπολέμησης της απάτης που ενδέχεται να είναι πολύ χρήσιμα κατά τη διενέργεια λογιστικών ελέγχων των πράξεων.

Στη Σλοβακία, οι εθνικές αρχές έχουν εκδώσει καταλόγους ελέγχου που βοηθούν τους ελεγκτές να λαμβάνουν αποφάσεις.

Τα εργαλεία πληροφορικής μπορεί να είναι επίσης πολύ χρήσιμα για την προετοιμασία και τη διενέργεια λογιστικών ελέγχων των πράξεων. Βάσει των εθνικών νομικών περιορισμών σχετικά με την προστασία των δεδομένων, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανάλυση δεδομένων στο στάδιο αυτό για να εμπλουτιστεί η διαδικασία εκτίμησης του κινδύνου, να διασταυρωθούν δεδομένα με άλλους οργανισμούς του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα και να εντοπιστούν δυνητικές καταστάσεις υψηλού κινδύνου. Η Επιτροπή προσφέρει επίσης ένα ειδικό εργαλείο ανάλυσης δεδομένων με την ονομασία Arachne, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον εντοπισμό πράξεων και έργων που ενέχουν κινδύνους. Αυτό το

εργαλείο αξιολόγησης του κινδύνου μπορεί να αποδειχθεί επίσης χρήσιμο για τις αρχές ελέγχου.

Τα κράτη μέλη ενδέχεται να έχουν αναπτύξει επίσης εργαλεία πληροφορικής προσαρμοσμένα στις ιδιαίτερες ανάγκες τους ή να χρησιμοποιούν ειδικές βάσεις δεδομένων.

Στην Εσθονία, χρησιμοποιούνται διάφορες βάσεις δεδομένων (π.χ. μητρώο διαρθρωτικής στήριξης, μητρώο δημόσιων συμβάσεων, μητρώο ηλεκτρονικών επιχειρήσεων, κ.λπ.) για τη συλλογή υποστηρικτικών πληροφοριών κατά τη διάρκεια των λογιστικών ελέγχων. Παραδείγματος χάριν, μπορεί να ελεγχθεί το μητρώο διαρθρωτικής στήριξης για να εντοπιστεί εάν έχει υπάρξει διπλή **χρηματοδότηση** του ίδιου τιμολογίου.

3.2.1.3. Ενέργειες που πρέπει να πραγματοποιούνται σε περίπτωση εικαζόμενης απάτης

Οι ελεγκτές πρέπει να ενεργούν πάντα εντός των παραμέτρων της οικείας νομοθεσίας και των διεθνώς αποδεκτών προτύπων και οδηγιών. Θα πρέπει να έχουν υπόψη τους τα όρια των αρμοδιοτήτων τους και τις υποχρεώσεις τους έναντι του ελεγχόμενου φορέα, ιδίως όσον αφορά τα δικαιώματα του φορέα. Ο ελεγκτής θα πρέπει να μπορεί να τραβήξει μια διαχωριστική γραμμή μεταξύ του λογιστικού ελέγχου και της έρευνας και να προσδιορίζει με σαφήνεια τη χρονική στιγμή κατά την οποία εδραιώνεται η υπόνοια απάτης. Στο σημείο αυτό, η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί μέσω των κατάλληλων διαύλων στις κατάλληλες εθνικές αρχές, σύμφωνα με τους εθνικούς κανόνες και τις διαδικασίες. Η Επιτροπή θα πρέπει να ενημερώνεται επίσης, σύμφωνα με τους τομεακούς κανονισμούς για την αναφορά παρατυπιών.

Ο ρόλος των ελεγκτών στον εντοπισμό μιας πιθανής υπόθεσης απάτης περιορίζεται στον εντοπισμό και την καταγραφή ύποπτων περιστάσεων βάσει των γεγονότων που έχουν διαπιστωθεί κατά τον λογιστικό έλεγχο, συμπεριλαμβανομένων των επιτόπιων ελέγχων. Σε ορισμένα κράτη μέλη, υπάρχουν ειδικές ομάδες που είναι υπεύθυνες για τη διερεύνηση των υποθέσεων αυτών. Οι ελεγκτές πρέπει να αναφέρουν τις ύποπτες συνθήκες στις ομάδες αυτές, το προσωπικό των οποίων έχει τα κατάλληλα επαγγελματικά προσόντα να διερευνά υποθέσεις απάτης. Κατά το στάδιο αυτό μπορούν να εκτελεστούν περισσότερο ενδεδειγμένοι έλεγχοι ή συμπληρωματικοί επιτόπιοι έλεγχοι ή να συμμετάσχουν και άλλες αρχές, όπου κρίνεται απαραίτητο. Στο τέλος της διαδικασίας, οι ελεγκτές θα πρέπει να μπορούν να λάβουν στοιχειοθετημένη απόφαση σχετικά με το εάν υπήρξε παρατυπία και, εάν έχει συμβεί κάτι τέτοιο, τα διορθωτικά οικονομικά μέτρα που πρέπει να εφαρμοστούν. Θα πρέπει να μπορούν επίσης να αποφασίσουν εάν η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί στις δικαστικές αρχές και εάν η Επιτροπή πρέπει να ενημερωθεί μέσω του συστήματος διαχείρισης παρατυπιών (IMS).

Στη Μάλτα, το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Ερευνών είναι επιφορτισμένο με τη διενέργεια των λογιστικών ελέγχων και των οικονομικών διοικητικών ερευνών σχετικά με τα κεφάλαια της ΕΕ. Αυτά τα δύο είδη διαδικασιών εκτελούνται από διαφορετικές μονάδες. Εάν εντοπιστεί ενδεχόμενη απάτη, η μονάδα ελέγχου διαβιβάζει τις σχετικές πληροφορίες στη Μονάδα Οικονομικής Έρευνας για περαιτέρω έλεγχο και έρευνα.

Μετά τη διενέργεια των ελέγχων της, η Μονάδα Οικονομικής Έρευνας εκδίδει αναφορά οικονομικής έρευνας. Αυτή αποστέλλεται στον Μόνιμο Γραμματέα του Υπουργείου, εάν το αποτέλεσμα της οικονομικής έρευνας απαιτεί λήψη διοικητικών μέτρων, και στο Γραφείο του Γενικού Εισαγγελέα, εάν το αποτέλεσμα της οικονομικής έρευνας καταδεικνύει τη διάπραξη εγκλήματος. Στη συνέχεια, το Γραφείο του Γενικού Εισαγγελέα αξιολογεί την έκθεση και, εάν ο Γενικός Εισαγγελέας συμφωνεί με τα συμπεράσματα της έκθεσης, διαβιβάζει την έκθεση οικονομικής έρευνας στην αστυνομία της Μάλτας για την έναρξη ποινικής έρευνας.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, το Υπουργείο Εργασίας και Συντάξεων (DWP) διαθέτει Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και Ερευνών. Οι ομάδες εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικών ερευνών είναι δύο ξεχωριστές ομάδες που συνεργάζονται.

- Η ομάδα εσωτερικού ελέγχου είναι υπεύθυνη να παρέχει διασφαλίσεις στο DWP και την Επιτροπή για την αποτελεσματική λειτουργία των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του επιχειρησιακού προγράμματος του ΕΚΤ.
- Η ομάδα εσωτερικών ερευνών είναι υπεύθυνη για τη διερεύνηση υποθέσεων σοβαρής εσωτερικής απάτης και απάτης αναδόχων, καθώς και κατάχρησης σχετικά με το προσωπικό και τις συμβάσεις, σε όλους τους τομείς του DWP.

Οι ελεγκτές πρέπει να είναι πολύ προσεκτικοί ώστε να παρουσιάζουν τα γεγονότα σχετικά με την υπόθεση απάτης κατά τρόπο αμερόληπτο. Δεν θα πρέπει να εκφράζουν ποτέ τη γνώμη τους στην έκθεση. Η έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνει μόνο σχετικά γεγονότα που μπορούν να τεκμηριωθούν με αποδείξεις.

3.2.2. Συμβουλευτικός ρόλος

Ως αποτέλεσμα του λογιστικού ελέγχου των πράξεων, οι ελεγκτές αποκτούν πολλές γνώσεις και τεχνογνωσία του περιβάλλοντος, των συνθηκών και των καταστάσεων στις οποίες μπορεί να διαπραχθεί απάτη. Είναι πολύ σημαντικό να μεταδίδουν τις γνώσεις αυτές. Για να το κάνουν αυτό, οι ελεγκτές μπορούν να ενεργούν σε διάφορα επίπεδα.

- α. Οι ελεγκτές μπορούν να προειδοποιήσουν τους νομοθέτες εάν εμφανίζονται συχνά περιστατικά απάτης λόγω κενών στη νομοθεσία.
- β. Οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν συμβουλές σχετικά με την ανάπτυξη ή τον εμπλουτισμό εγχειριδίων, κατευθυντήριων γραμμών και εγγράφων που μπορούν να χρησιμοποιούν τα ενδιαφερόμενα μέρη, συμπεριλαμβανομένων των αρχών διαχείρισης και πιστοποίησης, των αρχών ελέγχου, των μονάδων διερεύνησης, της αστυνομίας και των δικαστικών αρχών.
- γ. Οι ελεγκτές μπορούν να βοηθήσουν να αναπτυχθεί κατάλληλη εκπαιδευτική πολιτική και σχετικά εκπαιδευτικά προγράμματα. (Βλέπε κεφάλαιο 4)

Για παράδειγμα, η Επιτροπή έχει δημοσιεύσει αρκετά έγγραφα που παρέχουν υποστήριξη για τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης, τα οποία παρατίθενται στην παράγραφο 3.2.1 στοιχείο β) του παρόντος εγγράφου. Παρέχουν γενικές κατευθυντήριες οδηγίες και συστάσεις και αντισταθμίζουν βέλτιστες πρακτικές στα κράτη μέλη και την Επιτροπή. Τα έγγραφα αυτά πρέπει να προσαρμόζονται ώστε να ανταποκρίνονται καλύτερα στα εθνικά πλαίσια και τις εθνικές διαδικασίες. Οι ελεγκτές θα μπορούσαν να παράσχουν πολύτιμες πληροφορίες σε αυτή τη διαδικασία προσαρμογής βάσει της εμπειρίας τους στο συγκεκριμένο πεδίο. Το περιεχόμενο αυτών των εθνικών εγγράφων θα μπορούσε εν συνεχεία να δημοσιοποιηθεί ευρέως στο σύνολο του προσωπικού που ενδέχεται να ασχολείται με τον εντοπισμό της απάτης.

Γενικότερα, η πείρα από τους λογιστικούς ελέγχους θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την κατάρτιση διαδικαστικών κατευθυντήριων γραμμών, τον σχεδιασμό δραστηριοτήτων λογιστικού ελέγχου ή την εκπαίδευση του προσωπικού ελέγχου.

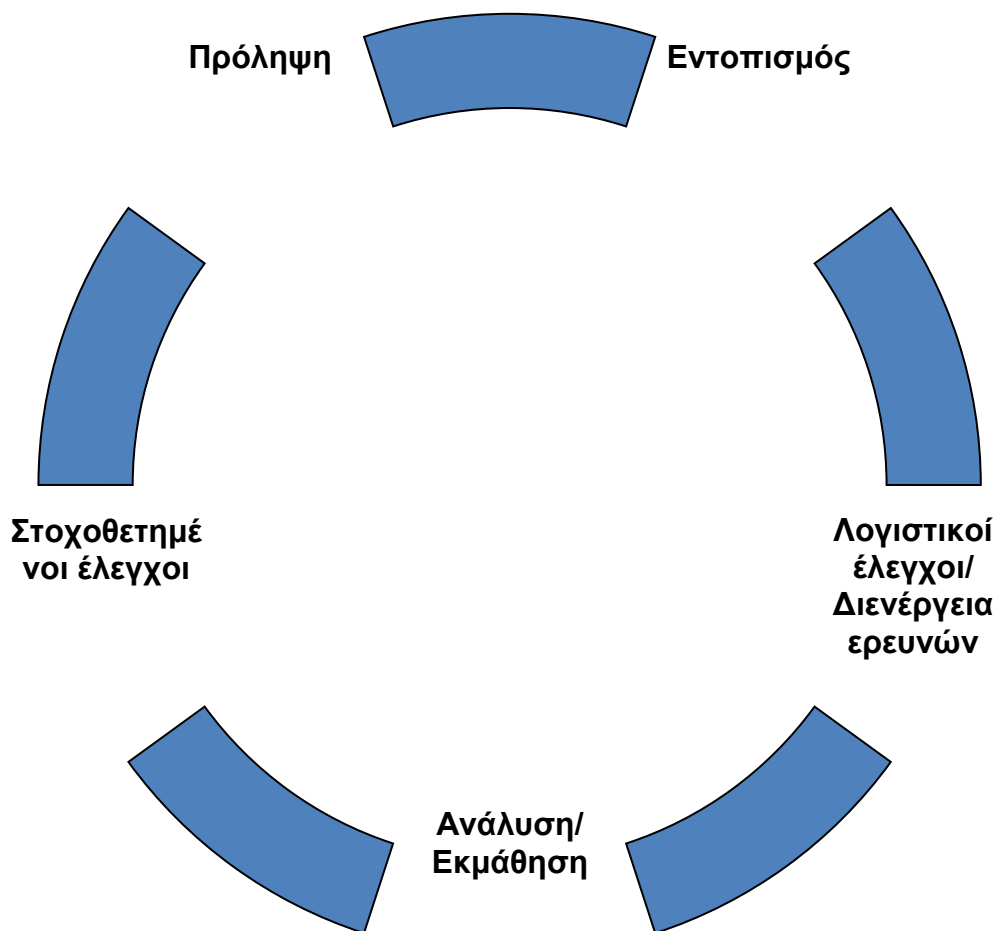
Η συγκέντρωση των πρακτικών απάτης που έχουν εντοπιστεί από τις εθνικές αρχές ελέγχου και η έκδοση ενός βιβλίου με τις υποθέσεις αυτές θα μπορούσαν να αποδειχθούν πολύ χρήσιμες για όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Ο αποτελεσματικός εντοπισμός περιπτώσεων απάτης θα διευκολυνθεί περισσότερο εάν διαδοθεί ο τρόπος με τον οποίο οι αρχές επεξεργάστηκαν τις πληροφορίες σχετικά με τις υποθέσεις που ερευνηθήκαν. Τα στάδια της επεξεργασίας αυτής θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν την επεξεργασία των αρχικών πληροφοριών, τον εντοπισμό των ιδιαίτερως κρίσιμων δεικτών απάτης, τον εντοπισμό συμπεριφοράς ενδεχόμενης απάτης, τα μέτρα που ελήφθησαν από τους ελεγκτές/ τις ερευνητικές αρχές, τα αποτελέσματα της υπόθεσης και τυχόν κυρώσεις που επιβλήθηκαν. Η διάδοση των πληροφοριών αυτών θα μπορούσε επίσης να συμβάλει στη βελτίωση της συνοχής των επαγγελματικών αποφάσεων που λαμβάνουν οι ελεγκτές κατά την καθημερινή τους εργασία.

Το σύστημα θα μπορούσε να καταστεί αποδοτικότερο μέσω της δημιουργίας διαρθρωμένων πλατφόρμων που επιτρέπουν την ανταλλαγή ιδεών, πληροφοριών, εμπειρίας και γνώσεων μεταξύ όλων των ενδιαφερόμενων μερών. Αυτές οι επαγγελματικές συναντήσεις θα μπορούσαν να αποτελούν τακτική ευκαιρία επεξεργασίας και ανταλλαγής εμπειριών ελέγχου.

4. Ειδική εκπαίδευση για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης.

Η εκπαίδευση είναι πολύ σημαντική για να μπορέσουν οι ελεγκτές να αναπτύξουν τις δεξιότητές τους στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης. Επομένως, πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στο ζήτημα αυτό. Η εκπαίδευση θα πρέπει να είναι πλήρως προσαρμοσμένη στις πραγματικές ανάγκες των ελεγκτών, λαμβάνοντας υπόψη τις υποχρεώσεις και τους περιορισμούς του ρόλου τους.

Η εκπαίδευση θα πρέπει να θεωρείται μέρος της ακόλουθης διαδικασίας:



Αυτή η διαδικασία δημιουργεί έναν κύκλο στον οποίο τα διδάγματα που αποκομίζονται από την ανάλυση των λογιστικών ελέγχων/ ερευνών χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία στοχοθετημένων ελέγχων και στοχοθετημένων λογιστικών ελέγχων που τροφοδοτούν την πρόληψη και τον εντοπισμό.

Οι ελεγκτές πρέπει να έχουν πλήρη επίγνωση των ευθυνών τους για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης. Θα πρέπει να παρακολουθούν αρχική εκπαίδευση ώστε να αντιλαμβάνονται τις περιπτώσεις απάτης και, στη συνέχεια, τακτική επανεκπαίδευση. Η

αρχική εκπαίδευση θα μπορούσε να έχει τη μορφή παρουσίασης από την ομάδα ή την αρχή διενέργειας ερευνών για απάτες ή από ανώτερα στελέχη ελέγχου ή ηλεκτρονικής εκμάθησης, εφόσον είναι διαθέσιμη. Η λογική της εκπαίδευσης αυτής είναι ότι εξασφαλίζει την ανταλλαγή εμπειριών μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών και, ιδίως, μεταξύ των ανώτερων στελεχών ελέγχου και έρευνας και του νέου προσωπικού. Η τακτική επανεκπαίδευση εξασφαλίζει την επικαιροποίηση των γνώσεων λαμβάνοντας υπόψη το συνεχώς μεταβαλλόμενο πρόσωπο της απάτης.

4.1. Εισαγωγική εκπαίδευση για νέους ελεγκτές

Η εισαγωγική εκπαίδευση για το νέο προσωπικό της αρχής ελέγχου θα πρέπει να εστιάζει στη βασική εκπαίδευση για την αναγνώριση των περιπτώσεων απάτης και να καλύπτει τα εξής:

- ορισμούς της απάτης·
- απάτη στα διεθνή πρότυπα λογιστικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των ιδιαιτεροτήτων του λογιστικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα·
- κανονισμούς και κατευθύνσεις της ΕΕ σχετικά με την απάτη·
- τον ρόλο της OLAF· και
- παραδείγματα απάτης σε έργα συγχρηματοδοτούμενα από την ΕΕ.

Η εκπαίδευση θα πρέπει να εστιάζει ιδίως στους ακόλουθους τομείς:

- το πλαίσιο της ΕΕ και το εθνικό πλαίσιο για την καταπολέμηση της απάτης, συμπεριλαμβανομένων των εξής: της έννοιας της απάτης, των ενδιαφερόμενων μερών σε επίπεδο ΕΕ και σε εθνικό επίπεδο, των αρμοδιοτήτων που έχει κάθε φορέας και, ιδίως, του εύρους και των περιορισμών των εξουσιών των ελεγκτών, της διαφοράς μεταξύ των εξουσιών των ελεγκτών και των εξουσιών των ερευνητικών αρχών, των υποχρεώσεων των ελεγκτών να αναφέρουν περιπτώσεις απάτης·
- γενικές γνώσεις του κύκλου καταπολέμησης της απάτης και των ζητημάτων απάτης, συμπεριλαμβανομένων των εξής: των τεσσάρων βασικών σταδίων του κύκλου καταπολέμησης της απάτης (πρόληψη, εντοπισμός, διερεύνηση/δίωξη, ανάκτηση/κυρώσεις), του ρόλου κάθε ενδιαφερόμενου μέρους, των επιπτώσεων, των αποτελεσμάτων και των συνεπειών της απάτης.

4.2. Συνεχής εκπαίδευση

Η συνεχής εκπαίδευση είναι απαραίτητη για να μπορούν οι ελεγκτές να διατηρούν κατάλληλο επίπεδο επαγρύπνησης απέναντι σε ζητήματα απάτης. Επιπλέον, τα μοτίβα απάτης αλλάζουν με το πέρασμα του χρόνου και είναι, επομένως, σημαντικό για τους ελεγκτές να λαμβάνουν επικαιροποιημένες πληροφορίες.

Στην περίπτωση σημαντικών αλλαγών στο νομικό πλαίσιο, είναι επίσης σημαντικό να οργανώνεται ειδική εκπαίδευση για τους υφιστάμενους ελεγκτές. Λόγω της εφαρμογής του νέου νομικού πλαισίου για την περίοδο 2014-20, οι εθνικές αρχές πρέπει να οργανώσουν ειδική εκπαίδευση σχετικά με αυτό το νέο νομοθετικό και διαδικαστικό

πλαίσιο. Πιο συγκεκριμένα, λόγω των νέων υποχρεώσεων των ελεγκτών να εξετάζουν και να αξιολογούν τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης που εφαρμόζουν οι διαχειριστικές αρχές βάσει μιας εκτίμησης του κινδύνου απάτης, απαιτείται διεύρυνση και εμπάθυνση των δεξιοτήτων και των γνώσεων των ελεγκτών στον τομέα της απάτης.

Οι αρχές ελέγχου θα μπορούσαν να ζητήσουν τη στήριξη της Επιτροπής, η οποία προτίθεται να παρέχει στοχοθετημένη εισαγωγική υποστήριξη όταν αυτή χρειάζεται, ώστε να βοηθά τα κράτη μέλη στην εφαρμογή του άρθρου 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του ΚΚΔ και του καθοδηγητικού σημειώματος «Εκτίμηση κινδύνου απάτης και αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης».²⁷

Το προσωπικό που εργάζεται στον τομέα των δημόσιων συμβάσεων, στον τεχνικό τομέα, στον τομέα της οικονομικής ανάπτυξης, της εκπαίδευσης, κ.λπ. θα πρέπει να παρακολουθεί συστηματική εκπαίδευση ξεχωριστά.

Επομένως, είναι απαραίτητη η τακτική επανεκπαίδευση. Θα πρέπει να οργανωθεί επίσης ειδική εκπαίδευση που θα ασχολείται πιο επισταμένα με ορισμένα βασικά ζητήματα.

Στην Εσθονία, οι ελεγκτές της αρχής ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών έχουν συμμετάσχει επίσης σε ορισμένα ειδικά εκπαιδευτικά σεμινάρια σχετικά με τον εντοπισμό και την πρόληψη της απάτης, συμπεριλαμβανομένων των εξής θεμάτων:

- οργανωτικοί και εξωτερικοί κίνδυνοι απάτης·
- αξιολόγηση ακεραιότητας δεδομένων·
- τεχνικές λήψης συνεντεύξεων και ανάκρισης·
- αξιολόγηση του κινδύνου διαφθοράς·
- ιδιαίτερα κρίσιμοι δείκτες απάτης (red flags)· και
- μελέτες συγκεκριμένων περιπτώσεων.

Η κατάλληλη επαγρύπνηση και οι επικαιροποιημένες γνώσεις μπορούν να εξασφαλιστούν επίσης μέσω σεμιναρίων και συνεδρίων στα οποία συμμετέχουν ενδιαφερόμενα μέρη από διάφορους οργανισμούς.

Στην Ουγγαρία, η Υπηρεσία Συντονισμού Καταπολέμησης της Απάτης οργανώνει τακτικά επαγγελματικές εκδηλώσεις για το προσωπικό που ασχολείται με τη διαχείριση παρατυπιών στις διαρθρωτικές δράσεις. Αυτά τα σεμινάρια και τα συνέδρια πραγματοποιούνται για να διευκολύνουν την εισαγωγή βέλτιστων πρακτικών, την ανταλλαγή εμπειριών και την παρουσίαση αλλαγών στο νομικό περιβάλλον. Εκπρόσωποι των αρχών δικαστικής έρευνας και των διοικητικών οργανισμών λογιστικού ελέγχου της Ουγγαρίας και άλλων κρατών μελών καλούνται να κάνουν παρουσιάσεις κατά περίπτωση, ανάλογα με τα θέματα κάθε συνεδρίου.

²⁷ Βλέπε την συνοπτική παρουσίαση του καθοδηγητικού σημειώματος EGESIF-14-0021-00.

Εκπαίδευση στη Λιθουανία

Η εκπαίδευση των ελεγκτών στη Λιθουανία εστιάζει στη βελτίωση του επαγγελματικού σκεπτικισμού, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

- βελτίωση των γενικών γνώσεων (πρότυπα ISA, ISSAI, κ.λπ.)·
- αναγνώριση περιπτώσεων διαφθοράς και απάτης· και
- δημόσιες συμβάσεις.

Η εκπαίδευση θα πρέπει να εστιάζει στους ακόλουθους τομείς:

- κύριους τομείς κινδύνου, συμπεριλαμβανομένων των εξής:
 - επιχειρηματικός τομέας·
 - ταμεία·
 - γεωγραφική περιοχή, κ.λπ.

Παραδείγματα ζητημάτων που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τη σύναψη συμβάσεων για την υποστήριξη της επανένταξης μειονεκτούντων ατόμων στο πλαίσιο του προγράμματος του Ευρωπαϊκού Κοινωνικού Ταμείου (ΕΚΤ) (Υπουργείο Εργασίας και Συντάξεων του Ηνωμένου Βασιλείου)

- συμβάσεις υψηλών επιδόσεων·
- απότομη άνοδος επιδόσεων·
- καθεστώτα παροχής κινήτρων/ ανταμοιβής/ πριμ για τους εργαζομένους και τους συμβούλους του αναδόχου·
- ενισχύσεις υπό τη μορφή κινήτρων σε συμμετέχοντες·
- μεγάλος όγκος καταγγελιών· και
- άλλοι τομείς που εγείρουν προβληματισμό κατόπιν διαβούλευσης/ ελέγχων πριν από το λογιστικό έλεγχο.

- ιδιαιτέρως κρίσιμοι ή άλλοι δείκτες απάτης που θα επέτρεπαν τον εντοπισμό υποθέσεων ενδεχόμενης απάτης ή αδυναμιών του συστήματος: παραδείγματα ιδιαιτέρως κρίσιμων δεικτών απάτης απαριθμούνται στο παράρτημα 4·
- εργαλεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον εντοπισμό της απάτης, συμπεριλαμβανομένων βάσεων δεδομένων, εργαλείων αξιολόγησης, όπως το Arachne, ή παρόμοιων εργαλείων πληροφορικής·
- συμπεριφορά και ορθή διαδικασία σε περίπτωση εικαζόμενης απάτης.

Στη Μάλτα, γίνονται οι ακόλουθες συστάσεις στους ελεγκτές όσον αφορά τη συμπεριφορά τους:

- πρέπει να επιδεικνύουν μη απειλητική στάση ώστε να πεισθεί ο ελεγχόμενος φορέας να παράσχει χρήσιμες πληροφορίες·

- πρέπει να είναι δίκαιοι στην κρίση τους και να μην προσπαθούν να ξεγελάσουν τον συνομιλητή τους για να λάβουν πληροφορίες·
- πρέπει να προσαρμόζονται στις διαφορετικές προσωπικότητες και τις διαφορετικές περιστάσεις και να επικοινωνούν στη γλώσσα του συνομιλητή τους·
- πρέπει να ακολουθούν μια αμερόληπτη προσέγγιση, βασιζόμενοι σε γεγονότα που αφορούν την υπόθεση εικαζόμενης απάτης και όχι σε γνώμες σχετικά με αυτά.

- συνεργασία με τις διαχειριστικές αρχές, τους ενδιάμεσους φορείς, τις αρχές πιστοποίησης και τις υπηρεσίες επιβολής του νόμου, συμπεριλαμβανομένης της ανταλλαγής πληροφοριών.

Ενδέχεται να είναι χρήσιμο να δημιουργηθεί μια δέσμη εκπαιδευτικών εγγράφων, συμπεριλαμβανομένων δειγμάτων αιτήσεων πληρωμής και υποστηρικτικών εγγράφων στους τομείς που λαμβάνουν επιδοτήσεις, στην οποία θα παρουσιάζονται οι ιδιαίτερες κρίσιμοι δείκτες απάτης. Με τον τρόπο αυτόν, οι νέοι ελεγκτές θα μπορούν να αποκτήσουν εμπειρία κατά την εκπαίδευση, βάσει προηγούμενων λογιστικών ελέγχων των πράξεων.

4.3. Υποστήριξη της εκπαίδευσης άλλων ενδιαφερόμενων μερών

Οι ελεγκτές που έχουν εμπειρία στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης μπορούν επίσης να συμμετάσχουν στη μετάδοση των γνώσεών τους στις αρχές διαχείρισης ή πιστοποίησης και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη που συμμετέχουν στην καταπολέμηση της απάτης στα διαρθρωτικά και επενδυτικά ταμεία.

Συμπέρασμα

Την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης φέρουν οι διαχειριστικές αρχές.²⁸ Ωστόσο, η επιτυχία στην καταπολέμηση της απάτης εξαρτάται από τον συνδυασμό των προσπαθειών των αρχών διαχείρισης και πιστοποίησης, των ελεγκτών και άλλων ενδιαφερόμενων μερών. Κάθε κρίκος της αλυσίδας διαδραματίζει συγκεκριμένο ρόλο στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ.

Οι ελεγκτές μπορούν να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης σε διάφορα επίπεδα. Οι συστάσεις των ελεγκτών για την ενίσχυση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου θα έχουν εξάλλου, στις περισσότερες περιπτώσεις, θετικό αντίκτυπο και στην πρόληψη της απάτης. Στα καθήκοντα των ελεγκτών περιλαμβάνεται συγκεκριμένα και ο έλεγχος της εφαρμογής του άρθρου 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του ΚΚΔ (που ορίζει ότι τα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζουν αποτελεσματικά και αναλογικά μέτρα καταπολέμησης της απάτης). Τέλος, οι ελεγκτές θα πρέπει να καταγράφουν οποιεσδήποτε υπόνοιες απάτης και να τις αναφέρουν στις αρμόδιες αρχές.

Το παρόν εγχειρίδιο βασίζεται στις εμπειρίες των κρατών μελών και έχει στόχο την υποστήριξη της ανταλλαγής ορθών πρακτικών μεταξύ των ελεγκτών όλων των κρατών μελών. Δεν είναι εξαντλητικό. Το εγχειρίδιο μπορεί να αποδειχθεί επίσης χρήσιμο για τις αρχές διαχείρισης και πιστοποίησης, βοηθώντας τις να κατανοήσουν καλύτερα τον τρόπο με τον οποίο οι ελεγκτές μπορούν να τις υποστηρίξουν να αναπτύξουν μέτρα, πολιτική ή στρατηγική για την καταπολέμηση της απάτης.

Πιθανές βασικές πληροφορίες που παρέχουν οι ελεγκτές για την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης κατά τη διενέργεια ελέγχων του συστήματος ή λογιστικών ελέγχων των πράξεων σε σχέση με τα Ευρωπαϊκά Διαρθρωτικά και Επενδυτικά Ταμεία συνοψίζονται στον πίνακα του παραρτήματος 5.

²⁸ Βλέπε άρθρο 72 στοιχείο η) και άρθρο 125 παράγραφος 4 στοιχείο γ) του ΚΚΔ.

Παράρτημα 1 - Κύριες διατάξεις του νομικού πλαισίου της ΕΕ για τους ελεγκτές

Δημοσιονομικός κανονισμός (αριθ. 966/2012 της 25ης Οκτωβρίου 2012)

Άρθρο 59 Επιμερισμένη διαχείριση με τα κράτη μέλη

...

2. Κατά την εκτέλεση καθηκόντων που συνδέονται με την εκτέλεση του προϋπολογισμού, τα κράτη μέλη λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα, συμπεριλαμβανομένων των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών μέτρων, για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, και συγκεκριμένα:

(α) εξασφαλίζουν ότι οι ενέργειες που χρηματοδοτούνται από τον προϋπολογισμό εκτελούνται με ενδεδειγμένο και αποτελεσματικό τρόπο και σύμφωνα με τους εφαρμοστέους τομεακούς κανόνες, και για τον σκοπό αυτό διαπιστεύουν κατά την παράγραφο 3 και εποπτεύουν οργανισμούς αρμόδιους για τη διαχείριση και τον έλεγχο των πόρων της Ένωσης·

(β) προλαμβάνουν, εντοπίζουν και διορθώνουν και αντιμετωπίζουν τις περιπτώσεις παρατυπιών και **απάτης**.

Προκειμένου να προστατεύονται τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, τα κράτη μέλη, σε πλαίσιο τήρησης της αρχής της επικουρικότητας και συμμόρφωσης προς τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και των σχετικών τομεακών κανόνων, διενεργούν εκ των προτέρων και εκ των υστέρων ελέγχους, καθώς και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, επιτόπιους ελέγχους σε αντιπροσωπευτικά και/ή βάσει κινδύνου δείγματα πράξεων. Ακόμη, τα κράτη μέλη ανακτούν αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά και, εάν είναι απαραίτητο, κινούν νομικές διαδικασίες.

...

5. Οι οργανισμοί που ορίζονται δυνάμει της παραγράφου 3 παρέχουν στην Επιτροπή, έως τις 15 Φεβρουαρίου του επόμενου οικονομικού έτους, τα ακόλουθα:

α) **τους λογαριασμούς τους**, κατά την συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς βάσει των ειδικών ανά τομέα κανόνων, **σχετικά με τις δαπάνες** τις οποίες πραγματοποίησαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους και τις οποίες υπέβαλαν στην Επιτροπή για επιστροφή. Οι εν λόγω λογαριασμοί περιλαμβάνουν την προχρηματοδότηση και τα ποσά για τα οποία έχει ξεκινήσει ή έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία ανάκτησης. Οι λογαριασμοί συνοδεύονται από **διαχειριστική δήλωση** με την οποία επιβεβαιώνεται ότι, κατά την άποψη των αρμοδίων για την διαχείριση των πόρων:

i) οι **πληροφορίες** παρουσιάζονται σωστά και είναι πλήρεις και ακριβείς·

ii) οι **δαπάνες** χρησιμοποιήθηκαν για τους σκοπούς για τους οποίους προορίζονταν, βάσει των ειδικών ανά τομέα κανόνων·

iii) τα εφαρμοζόμενα **συστήματα ελέγχου** παρέχουν τις αναγκαίες εγγυήσεις όσον αφορά την νομιμότητα και κανονικότητα των υποκείμενων πράξεων·

β) **ετήσια σύνοψη** των τελικών εκθέσεων λογιστικού ελέγχου και των ελέγχων που έχουν διενεργηθεί, συμπεριλαμβανομένης της ανάλυσης της φύσης και της έκτασης των σφαλμάτων και αδυναμιών που εντοπίστηκαν στα συστήματα καθώς και των διορθωτικών μέτρων που έχουν ληφθεί ή προβλέπεται να ληφθούν.

Οι αναφερόμενοι στο στοιχείο α) του πρώτου εδαφίου λογαριασμοί και οι αναφερόμενες στο στοιχείο β) του πρώτου εδαφίου συνόψεις συνοδεύονται από **γνώμη ανεξάρτητου ελεγκτικού οργάνου**, η οποία έχει συνταχθεί βάσει των **διεθνώς αποδεκτών προτύπων λογιστικού ελέγχου**. Η εν λόγω γνώμη διευκρινίζει κατά πόσον οι **λογαριασμοί** αποδίδουν **αληθή και ακριβή εικόνα**, κατά πόσον οι **δαπάνες** για τις οποίες έχει ζητηθεί επιστροφή από την Επιτροπή είναι **νόμιμες και κανονικές** και κατά πόσον τα **συστήματα ελέγχου** που τέθηκαν σε εφαρμογή **λειτουργούν εύρυθμα**. Η γνώμη αναφέρει επίσης κατά πόσον οι ελεγκτικές εργασίες θέτουν υπό αμφισβήτηση τους ισχυρισμούς που διατυπώνονται στη **διαχειριστική δήλωση** του στοιχείου α) του πρώτου εδαφίου.

Κανονισμός περί κοινών διατάξεων αριθ. 1303/2013 της 17ης Δεκεμβρίου 2013 (ΚΚΔ)

Άρθρο 122 - Συστήματα διαχείρισης και ελέγχου - Ευθύνες των κρατών μελών

...

2. Τα κράτη μέλη προλαμβάνουν, ανιχνεύουν και διορθώνουν παρατυπίες και ... Ενημερώνουν την Επιτροπή για τις παρατυπίες²⁹ ... και την κρατούν ενήμερη για τη σημαντική πρόοδο σχετικών διοικητικών και δικαστικών διαδικασιών.

Άρθρο 125 - Καθήκοντα της διαχειριστικής αρχής

4. Όσον αφορά τη δημοσιονομική διαχείριση και τον έλεγχο του επιχειρησιακού προγράμματος, η διαχειριστική αρχή:

...

γ) θέτει σε εφαρμογή αποτελεσματικά και αναλογικά **μέτρα καταπολέμησης της απάτης**, λαμβάνοντας υπόψη τους εντοπισθέντες κινδύνους·

Άρθρο 127 - Καθήκοντα της αρχής ελέγχου

1. Η αρχή ελέγχου διασφαλίζει τη διενέργεια ελέγχων όσον αφορά την **ομαλή λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου** του επιχειρησιακού προγράμματος και σε κατάλληλο δείγμα πράξεων με βάση τις **δαπάνες που δηλώνονται**. Οι δηλωθείσες δαπάνες ελέγχονται με βάση αντιπροσωπευτικό δείγμα και, κατά γενικό κανόνα, βάσει στατιστικών μεθόδων δειγματοληψίας.

...

²⁹ Οι κατ' εξουσιοδότηση και εκτελεστικές πράξεις για την αναφορά παρατυπιών βρίσκονται σε στάδιο προετοιμασίας.

3. Η αρχή ελέγχου διασφαλίζει ότι κατά το έργο του λογιστικού ελέγχου λαμβάνονται υπόψη **διεθνώς αποδεκτά πρότυπα λογιστικού ελέγχου**.

...

5. Η αρχή ελέγχου συντάσσει:

α) **γνώμη λογιστικού ελέγχου** σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του **άρθρου 59 παράγραφος 5 στοιχείο β) του δημοσιονομικού κανονισμού**·

β) **έκθεση ελέγχου** που παραθέτει τα βασικά ευρήματα των λογιστικών ελέγχων που διενεργήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 1, συμπεριλαμβανομένων των ευρημάτων σε σχέση με ανεπάρκειες των **συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου**, και τα διορθωτικά μέτρα που προτάθηκαν και εφαρμόστηκαν.

Όταν ένα κοινό σύστημα διαχείρισης και ελέγχου εφαρμόζεται σε περισσότερα του ενός επιχειρησιακά προγράμματα, τα στοιχεία που απαιτούνται βάσει του σημείου β) του πρώτου εδαφίου μπορούν να ομαδοποιηθούν σε μια ενιαία έκθεση.

6. Η Επιτροπή εκδίδει, προκειμένου να εξασφαλιστούν ενιαίοι όροι εφαρμογής του παρόντος άρθρου, **εκτελεστικές πράξεις** σχετικά με τα υποδείγματα για τη στρατηγική λογιστικού ελέγχου, τη γνώμη λογιστικού ελέγχου και την έκθεση ελέγχου. Οι εν λόγω εκτελεστικές πράξεις εκδίδονται σύμφωνα με τη συμβουλευτική διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 150 παράγραφος 2.

7. Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει **κατ' εξουσιοδότηση πράξεις** σύμφωνα με το άρθρο 149, προκειμένου να ορίζει το πεδίο εφαρμογής και το περιεχόμενο των λογιστικών ελέγχων των πράξεων και των λογαριασμών και τη μεθοδολογία για την επιλογή του δείγματος των πράξεων που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

8. Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει **κατ' εξουσιοδότηση πράξεις**, σύμφωνα με το άρθρο 149, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων όσον αφορά τη χρήση των δεδομένων που συλλέγονται κατά τη διενέργεια των εν λόγω λογιστικών ελέγχων από υπαλλήλους της Επιτροπής ή εξουσιοδοτημένους αντιπροσώπους της Επιτροπής.

Άρθρο 148 - Αναλογικός έλεγχος επιχειρησιακών προγραμμάτων

1. Οι πράξεις των οποίων οι συνολικές επιλέξιμες δαπάνες δεν υπερβαίνουν τα 200 000 EUR για το ΕΤΠΑ και το Ταμείο Συνοχής, τα 150 000 EUR για το ΕΚΤ ή τα 100 000 EUR για το ΕΤΘΑ, δεν υπόκεινται σε περισσότερους από έναν ελέγχους είτε από την αρχή ελέγχου είτε από την Επιτροπή πριν από την υποβολή των λογαριασμών στους οποίους περιλαμβάνεται η τελική δαπάνη της ολοκληρωμένης πράξης. Οι άλλες πράξεις

δεν υπόκεινται σε περισσότερους από έναν ελέγχους ανά λογιστική χρήση είτε από την αρχή ελέγχου είτε από την Επιτροπή πριν από την υποβολή των λογαριασμών στους οποίους περιλαμβάνεται η τελική δαπάνη της ολοκληρωμένης πράξης. Οι πράξεις δεν υπόκεινται σε λογιστικό έλεγχο από την Επιτροπή ή την αρχή ελέγχου σε οιοδήποτε έτος κατά το οποίο έχει ήδη πραγματοποιηθεί λογιστικός έλεγχος από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, υπό την προϋπόθεση ότι τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου που διεξήγαγε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο για τις εν λόγω πράξεις μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την αρχή ελέγχου ή την Επιτροπή για τον σκοπό της εκπλήρωσης των αντίστοιχων καθηκόντων τους.

...

4. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, η ελεγκτική αρχή και η Επιτροπή μπορούν να διενεργούν ελέγχους πράξεων σε περίπτωση που η εκτίμηση κινδύνου ή ο έλεγχος από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο διαπιστώσει συγκεκριμένο κίνδυνο παρατυπίας ή **απάτης**, σε περίπτωση που υπάρχουν στοιχεία για σοβαρές ανεπάρκειες στην αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του οικείου επιχειρησιακού προγράμματος και, κατά τη διάρκεια της περιόδου που αναφέρεται στο άρθρο 140 παράγραφος 1. Η Επιτροπή μπορεί, για να αξιολογήσει το έργο μιας αρχής ελέγχου, να επανεξετάσει τη διαδρομή ελέγχου της αρχής λογιστικού ελέγχου ή να συμμετέχει σε επιτόπιους ελέγχους της αρχής ελέγχου και όταν, σύμφωνα με τα διεθνώς αποδεκτά λογιστικά πρότυπα, είναι αναγκαίο, προκειμένου να λάβει διασφάλιση σε σχέση με την αποτελεσματική λειτουργία της αρχής ελέγχου, η Επιτροπή μπορεί να διεξάγει ελέγχους πράξεων.

Παράρτημα 2 - Κατάλογος των επτά κριτηρίων αξιολόγησης στο πλαίσιο της βασικής απαίτησης αριθ. 7: Αποτελεσματική εφαρμογή αναλογικών μέτρων για την καταπολέμηση της απάτης.

7.1 Διενέργεια αξιολόγησης του κινδύνου απάτης

Πριν από την έναρξη της εφαρμογής του προγράμματος, οι διαχειριστικές αρχές πρέπει να διενεργήσουν εκτίμηση των επιπτώσεων και της πιθανότητας των κινδύνων απάτης στις βασικές διαδικασίες εφαρμογής των επιχειρησιακών προγραμμάτων. Σε ιδανικές συνθήκες, η αξιολόγηση του κινδύνου απάτης θα πρέπει να επαναλαμβάνεται ετησίως ή κάθε δύο έτη, ανάλογα με το επίπεδο των κινδύνων. Τα αποτελέσματα της αξιολόγησης του κινδύνου απάτης θα πρέπει να προσυπογράφονται από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη της διαχειριστικής αρχής.

7.2 Τα μέτρα καταπολέμησης της απάτης πρέπει να είναι διαρθρωμένα βάσει των τεσσάρων κύριων στοιχείων του κύκλου καταπολέμησης της απάτης: πρόληψη, εντοπισμός, διόρθωση και δίωξη.

7.3 Κατάλληλα και αναλογικά προληπτικά μέτρα προσαρμοσμένα στις ειδικές καταστάσεις

Τα μέτρα αυτά πρέπει να εφαρμόζονται για να μειώνεται ο υπολειπόμενος κίνδυνος απάτης σε αποδεκτό επίπεδο. (Ενδέχεται να περιλαμβάνουν δήλωση αποστολής, κώδικα συμπεριφοράς, τον επικοινωνιακό τόνο των ανώτατων διοικητικών στελεχών, κατανομή αρμοδιοτήτων, εκπαίδευση και δράσεις ευαισθητοποίησης, αναλυτική δεδομένων και επικαιροποιημένες γνώσεις για τον εντοπισμό προειδοποιητικών σημάτων απάτης και δεικτών απάτης).

7.4 Υπάρχουν και εφαρμόζονται αποτελεσματικά κατάλληλα μέτρα εντοπισμού των ιδιαιτέρως κρίσιμων δεικτών απάτης (red flags).

7.5 Εφαρμόζονται κατάλληλα μέτρα μόλις εντοπιστεί μια υπόθεση εικαζόμενης απάτης.

Τα μέτρα αυτά εξασφαλίζουν μηχανισμούς σαφούς αναφοράς υπονοιών απάτης και αδυναμιών ελέγχου, για τις οποίες απαιτείται κατάλληλος συντονισμός με την αρχή ελέγχου, τις αρμόδιες ερευνητικές αρχές του κράτους μέλους, την Επιτροπή και την OLAF.

7.6 Κατάλληλες διαδικασίες για την παρακολούθηση ενδεχόμενων ανακτήσεων κεφαλαίων της ΕΕ που έχουν δαπανηθεί δολίως.

7.7 Κατάλληλες διαδικασίες παρακολούθησης για την επανεξέταση διεργασιών, διαδικασιών και ελέγχων που συνδέονται με ενδεχόμενη ή πραγματική απάτη.

Πρέπει να εφαρμόζονται διαδικασίες παρακολούθησης για την επανεξέταση διεργασιών, διαδικασιών ή ελέγχων που συνδέονται με ενδεχόμενη ή πραγματική απάτη, τα

αποτελέσματα των οποίων θα πρέπει να τροφοδοτούν κάθε επόμενη επανεξέταση της εκτίμησης του κινδύνου απάτης.

Παράρτημα 3 - Παράδειγμα σχεδίου αντιμετώπισης της απάτης που έχει καταρτιστεί από εθνική αρχή

Ακολούθως παρουσιάζεται ένα παράδειγμα του σχεδίου αντιμετώπισης της απάτης που έχει καταρτίσει η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ στην Ιρλανδία.

1. Εισαγωγή και ορισμός της απάτης

1.1 Το παρόν «σχέδιο αντιμετώπισης της απάτης» έχει καταρτιστεί υπό μορφή οδηγού διαδικασιών για το προσωπικό της αρχής ελέγχου του ΕΤΠΑ με στόχο να εξασφαλίσει τη λήψη έγκαιρων και αποτελεσματικών μέτρων σε περίπτωση εντοπισμού απάτης ή απόπειρας απάτης κατά την εκτέλεση των θεσμοθετημένων λειτουργιών που ορίζονται στο άρθρο 62 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1083/2006 του Συμβουλίου.

1.2 Η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ, η οποία είναι μονάδα του Υπουργείου Δημόσιων Δαπανών και Μεταρρύθμισης, δεσμεύεται από την αρχή μηδενικής ανοχής της απάτης που έχει υιοθετήσει το Υπουργείο.

1.3 Το άρθρο Κ.3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ορίζει την «απάτη» σχετικά τις δαπάνες ως οποιαδήποτε σκόπιμη πράξη ή παράλειψη που αφορά:

- *«τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την αχρεώστητη είσπραξη ή παρακράτηση πόρων που προέρχονται από τον γενικό προϋπολογισμό των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή από τους προϋπολογισμούς των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Ευρωπαϊκές Κοινοότητες ή για λογαριασμό τους·*
- *την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα·*
- *τη μη κατά προορισμό χρήση αυτών των πόρων, για σκοπούς άλλους από αυτούς για τους οποίους χορηγήθηκαν αρχικώς».*

2. Διεθνή πρότυπα λογιστικού ελέγχου

2.1 Το άρθρο 127 παράγραφος 3 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1303/2013 ορίζει ότι η αρχή ελέγχου διασφαλίζει ότι κατά το έργο του λογιστικού ελέγχου λαμβάνονται υπόψη διεθνώς αποδεκτά πρότυπα λογιστικού ελέγχου. Το πρότυπο ISA 240 περί της ευθύνης των ελεγκτών σχετικά με περιπτώσεις απάτης κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων αναφέρει στην παράγραφο 4 ότι την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης φέρουν τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διοίκηση και τη διαχείριση της οντότητας.

2.2 Η παράγραφος 8 του ίδιου προτύπου αναφέρει ότι ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει πάντα επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελεγκτικού του έργου σχετικά με περιπτώσεις απάτης.

3. Αρχική αναφορά και αξιολόγηση της απάτης

3.1 Εάν οι ελεγκτές του ΕΤΠΑ εντοπίσουν, κατά τη διάρκεια του έργου τους, περιπτώσεις που θεωρούν ότι συνιστούν πιθανή απάτη, θα πρέπει να τις αναφέρουν άμεσα στον προϊστάμενό τους (συνήθως τον Υπεύθυνο Λογιστικού Ελέγχου), ο οποίος με τη σειρά του πρέπει να ενημερώσει άμεσα τον Επικεφαλής της Αρχής Ελέγχου του ΕΤΠΑ.

3.2 Ο Υπεύθυνος Λογιστικού Ελέγχου/ Επικεφαλής της Αρχής Ελέγχου του ΕΤΠΑ πρέπει να αναφέρει άμεσα την υπόθεση απάτης ή εικαζόμενης απάτης στον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου ή τον Εκτελεστικό Διευθυντή (ή σε πρόσωπο αντίστοιχης βαθμίδας) του ελεγχόμενου φορέα.

3.3 Η προϊστάμενη αρχή δεν θα πρέπει να διενεργήσει προκαταρκτική έρευνα πριν να αναφερθούν οι υπόνοιες στον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου/ στον Εκτελεστικό Διευθυντή του ελεγχόμενου φορέα και πριν να δοθούν οδηγίες από αυτόν. Είναι σημαντικό η προκαταρκτική έρευνα να μην θέσει σε κίνδυνο επόμενες έρευνες και να μην αλλοιώσει αποδεικτικά στοιχεία.

3.4 Ανάλογα με τον ελεγχόμενο φορέα και το σχέδιο αντιμετώπισης της απάτης του ίδιου του φορέα, ο Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου ή ο Εκτελεστικός Διευθυντής πρέπει να ζητήσει τη διενέργεια μιας αρχικής εσωτερικής ή εξωτερικής διερευνητικής διαδικασίας για να προσδιοριστεί εάν υπάρχουν εύλογες υπόνοιες διάπραξης απάτης. Αυτή η διερεύνηση των γεγονότων θα πρέπει να διενεργηθεί με διακριτικότητα και όσο το δυνατό γρηγορότερα από τη στιγμή που θα προκύψουν υπόνοιες.

3.5 Εάν διαπιστωθεί κατά την προκαταρκτική έρευνα ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί απόπειρα απάτης και δεν έχει διαπραχθεί απάτη αλλά ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι ήταν ανεπαρκείς, αυτό το συμβάν θα πρέπει να συμπεριληφθεί ως διαπίστωση στην έκθεση ελέγχου του συστήματος ή ελέγχου των πράξεων. Η διοίκηση θα πρέπει επίσης να ελέγξει τα συστήματα ελέγχου ώστε να εξασφαλίσει την καταλληλότητα και την αποτελεσματικότητά τους.

4. Στάδιο επίσημης αναφοράς

4.1 Εάν η προκαταρκτική έρευνα επιβεβαιώσει την υπόνοια διάπραξης απάτης ή απόπειρας απάτης, η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα θα πρέπει να κληθεί να φυλάξει όλα τα πρωτότυπα υποστηρικτικά έγγραφα (συμπεριλαμβανομένων των ηλεκτρονικών υποστηρικτικών εγγράφων) σε ασφαλές μέρος για περαιτέρω διερεύνηση. Με τον τρόπο αυτόν προλαμβάνεται η απώλεια αποδεικτικών στοιχείων, τα οποία μπορεί να είναι απαραίτητα για την υποστήριξη μεταγενέστερων πειθαρχικών μέτρων ή δίωξης.

4.2 Ο Υπεύθυνος Λογιστικού Ελέγχου θα πρέπει να καταρτίσει επίσης σύντομο σημείωμα σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προέκυψαν από το έργο της αρχής ελέγχου του ΕΤΠΑ που εντόπισε την απάτη. Το σημείωμα αυτό θα πρέπει να διαβιβαστεί άμεσα στον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου/ Εκτελεστικό Διευθυντή του ελεγχόμενου φορέα και την αρχή διαχείρισης του προγράμματος. Οι πληροφορίες που θα περιέχει αυτό το σημείωμα πρέπει να περιλαμβάνουν τα εξής:

- σύντομη περιγραφή των συνθηκών της εικαζόμενης απάτης,
- τα μέσα αποκάλυψής της,

- κατά προσέγγιση αξία,
- το όνομα (τα ονόματα) του υπαιτίου (των υπαιτίων).

4.3 Στην περίπτωση που η απάτη μπορεί να έχει διαπραχθεί εξωτερικά, ο Υπεύθυνος Λογιστικού Ελέγχου του ΕΤΠΑ θα πρέπει να ενημερώσει τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα για την ανάγκη ενημέρωσης άλλων κρατικών υπηρεσιών/ οργάνων που έχουν συμφέρον ή που ενδέχεται να επηρεάζονται.

4.4 Το προσωπικό της αρχής ελέγχου του ΕΤΠΑ δεν θα πρέπει να προβεί σε άλλες ενέργειες σε σχέση με τη διερεύνηση της απάτης ή άλλες νομικές διαδικασίες, καθώς την πρωταρχική ευθύνη για τον εντοπισμό της απάτης φέρουν τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διοίκηση και τη διαχείριση της οντότητας.

4.4 Εάν είναι δυνατό και για να εξασφαλιστεί η τήρηση των θεσμοθετημένων προθεσμιών υποβολής εκθέσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, θα πρέπει να συνεχίσει να εκτελείται έλεγχος του συστήματος ή των πράξεων. Ωστόσο, οποιοδήποτε(οποιαδήποτε) άτομο(-α) για το(τα) οποίο(-α) υπάρχουν υπόνοιες ότι έχει(-ουν) συμμετάσχει στην απάτη δεν θα πρέπει να παράσχει(-ουν) περαιτέρω βοήθεια στο προσωπικό της αρχής ελέγχου του ΕΤΠΑ και θα πρέπει να υποβληθεί αίτημα στη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα για τη διάθεση κάποιου(-ων) άλλου(-ων) υπαλλήλου(-ων).

5. Αποτελέσματα της εσωτερικής έρευνας

5.1 Κατά την εσωτερική έρευνα που διενεργεί ο ίδιος ο ελεγχόμενος φορέας, η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ θα πρέπει να παραμείνει σε επαφή με τον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου/ Εκτελεστικό Διευθυντή και να εξασφαλίσει ότι τα πρόσωπα αυτά θα ενημερώσουν άμεσα την αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ για τα αποτελέσματα της εσωτερικής έρευνας.

5.2 Εάν αποδειχθεί η διάπραξη απάτης, περιληπτικά στοιχεία του συμβάντος αυτού πρέπει να καταγραφούν στο σχέδιο έκθεσης ελέγχου συστημάτων ή πράξεων, συμπεριλαμβανομένης μιας κατά προσέγγιση εκτίμησης της απάτης που επηρεάζει το ποσό της συνολικής επιλέξιμης / συνολικής δημόσιας δαπάνης που έχει δηλωθεί, μαζί με το στοιχείο που συγχρηματοδοτείται από το ΕΤΠΑ. Στο πλαίσιο της διαδικασίας αντίκρουσης, η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα θα πρέπει να κληθεί να σχολιάσει την απάτη που έχει διαπιστωθεί.

5.3 Εάν τα σχόλια αντίκρουσης επιβεβαιώσουν τη διάπραξη της απάτης, η διαπίστωση θα πρέπει να οριστικοποιηθεί στην τελική έκθεση ελέγχου των συστημάτων ή των πράξεων και να πραγματοποιηθεί μια αποτίμηση της απάτης, συμπεριλαμβανομένου του συγχρηματοδοτούμενου ποσού. Η τελική έκθεση ελέγχου των συστημάτων ή των πράξεων θα πρέπει να συστήνει στην αρχή διαχείρισης του προγράμματος τη σύνταξη μιας έκθεσης παρατυπιών για την OLAF.

5.4 Εάν η εσωτερική έρευνα επιβεβαιώσει ότι δεν έχει διαπραχθεί απάτη ούτε απόπειρα απάτης αλλά ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι ήταν ανεπαρκείς, αυτό το συμβάν θα πρέπει να συμπεριληφθεί ως διαπίστωση στην έκθεση ελέγχου των συστημάτων ή των πράξεων. Η διοίκηση θα πρέπει επίσης να ελέγξει τα συστήματα ελέγχου της ώστε να εξασφαλίσει την καταλληλότητα και την αποτελεσματικότητά τους.

6. Συνεργασία με την An Garda Síochána (εθνική αστυνομική υπηρεσία της Ιρλανδίας)

6.1 Πριν από τη διενέργεια της εσωτερικής έρευνας, η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ πρέπει να καλέσει τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα να ενημερώσει την An Garda Síochána για κάθε υπόθεση εικαζόμενης απάτης. Έτσι διευκολύνεται η άμεση και αποτελεσματική διεκπεραίωση των ερευνών σε υποθέσεις εικαζόμενης απάτης.

7. Άλλες αναφορές

7.1 Μόλις επιβεβαιωθεί η διάπραξη μιας απάτης, εάν ο εμπλεκόμενος φορέας είναι δημόσιος φορέας (φορέας που λαμβάνει το 50% της χρηματοδότησής του από το κράτος), η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ καλεί τον φορέα να δηλώσει την απάτη στον Γενικό Ελεγκτή (τον ανώτατο ελεγκτικό θεσμό στην Ιρλανδία).

7.2 Εάν ο ελεγχόμενος φορέας έχει λάβει χρηματοδότηση για την οποία έχει διαπραχθεί η απάτη από ένα από τα επιχειρησιακά προγράμματα του ΕΣΠΑ και υπάρχει ενδιάμεσος φορέας στον επόμενο κρίκο της αλυσίδας, καλείται επίσης να ενημερώσει τον ενδιάμεσο φορέα για την απάτη.

7.3 Εάν ο ελεγχόμενος φορέας διαθέτει επιτροπή ελέγχου, καλείται να ενημερώσει την επιτροπή ελέγχου για τις συνθήκες που αφορούν την απάτη και να λάβει οδηγίες/ έγκριση από την Επιτροπή για οποιαδήποτε συνέχεια που θα δοθεί στο ζήτημα ή πειθαρχική ενέργεια.

8. Ανάκτηση ζημιών

8.1 Μόλις η απάτη (που αφορά δαπάνες που έχουν δηλωθεί στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή) υπολογιστεί ποσοτικά και αναφερθεί στην τελική έκθεση ελέγχου των πράξεων και των συστημάτων, αντίγραφο της έκθεσης θα πρέπει να διαβιβαστεί στην αρχή πιστοποίησης του προγράμματος, όπου το περιστατικό της απάτης θα καταγραφεί στην κατάσταση ανακτήσεων και αναλήψεων του παραρτήματος XI, η οποία συντάσσεται ετησίως την 31η Μαρτίου.

8.2 Η αρχή πιστοποίησης του προγράμματος είναι υπεύθυνη να εξασφαλίσει ότι το συνολικό επιλέξιμο και το συνολικό δημόσιο ποσό που αφορά την απάτη και που έχει αναφερθεί ως παρατυπία θα ανακτηθεί από τον ελεγχόμενο φορέα ή το πρόγραμμα.

8.3 Η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ δεν δίνει συνέχεια σε οποιαδήποτε περαιτέρω ζημιά που προκαλείται από την απάτη και που δεν αφορά την ελεγχόμενη συγχρηματοδοτούμενη πράξη. Αυτό αποτελεί ζήτημα της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα.

9. Μεταγενέστερος έλεγχος

9.1 Κατόπιν οποιασδήποτε εσωτερικής έρευνας για απάτη, η διαχειριστική αρχή καλείται να ελέγξει τα συστήματα που λειτουργούν στον εμπλεκόμενο φορέα για την πιθανότητα ύπαρξης συστημικού κινδύνου. Κατά τον έλεγχο πρέπει να εξετάζονται οι υφιστάμενες ρυθμίσεις σχετικά με τον κίνδυνο απάτης για να προσδιοριστεί εάν απαιτείται οποιαδήποτε ενέργεια για την ενίσχυση των ελέγχων και, επομένως, τη μείωση του

κινδύνου διάπραξης άλλης απάτης στο μέλλον. Η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ θα πρέπει να ενημερωθεί για οποιεσδήποτε συστημικές επιπτώσεις.

9.2 Εάν υπάρχει πιθανότητα συστημικής απάτης και παρατυπίας, η αρχή ελέγχου του ΕΤΠΑ πρέπει να εφαρμόσει τις διαδικασίες που συμφωνούνται με τη διαχειριστική αρχή για την παρακολούθηση των συστημικών σφαλμάτων.

10. Διεκπεραίωση ερωτημάτων από μέσα ενημέρωσης και τρίτους

10.1 Το προσωπικό της αρχής ελέγχου του ΕΤΠΑ δεν πρέπει να συζητά οποιαδήποτε πτυχή της έρευνας για την απάτη με τα μέσα ενημέρωσης ή τρίτους, καθώς αυτό ενδέχεται να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο οποιαδήποτε μελλοντική πειθαρχική ενέργεια ή ποινική δίωξη.

10.2 Κάθε ερώτημα των μέσων ενημέρωσης σχετικά με περιπτώσεις εικαζόμενης ή πραγματικής απάτης πρέπει να παραπέμπεται στον Επικεφαλής Εσωτερικού Ελέγχου ή στον Εκτελεστικό Διευθυντή του ελεγχόμενου φορέα.

10.3 Το προσωπικό της αρχής ελέγχου του ΕΤΠΑ δεν πρέπει να κοινοποιεί στοιχεία της απάτης σε οποιοδήποτε πρόσωπο που δεν συμμετέχει επισήμως στην έρευνα.

Παράρτημα 4 - Παραδείγματα ιδιαιτέρως κρίσιμων δεικτών απάτης (red flags) που πρέπει να εξετάζονται κατά τον λογιστικό έλεγχο των πράξεων σε πρόγραμμα του ΕΚΤ

Τα παραδείγματα αυτά παρουσίασε το Υπουργείο Εργασίας και Συντάξεων του Ηνωμένου Βασιλείου.

1. υψηλές επιδόσεις / υψηλά αποτελέσματα
2. υψηλό επίπεδο δαπανών φιλοξενίας (αναζητήστε ειδικές δαπάνες από ένα μέλος του προσωπικού ή συγκεκριμένους υπαλλήλους)
3. εξαιρετικά υψηλές επιδόσεις σε μια γεωγραφική περιοχή ή σε σχέση με συγκεκριμένο άτομο ή ομάδες εργαζομένων
4. καθεστώτα παροχής κινήτρων / ανταμοιβής / προμοδότησης για τους εργαζόμενους του αναδόχου
5. ενισχύσεις υπό τη μορφή κινήτρων (συμπεριλαμβανομένων κουπονιών) σε συμμετέχοντες
6. χαμηλής ποιότητας οικονομικοί έλεγχοι, μεταξύ άλλων έλεγχοι για μικροέξοδα, κουπόνια, πληρωμές πριμ και έξοδα μετακίνησης
7. μεγάλος όγκος καταγγελιών από τους συμμετέχοντες
8. μεγάλος όγκος ανθρώπων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα για σύντομο χρονικό διάστημα και, στη συνέχεια, τοποθετούνται με επιτυχία σε θέσεις απασχόλησης (αναζητήστε συγκεκριμένη συμμετοχή του προσωπικού του αναδόχου/ εσωτερικού προσωπικού που να υποδηλώνει ενδεχόμενη αθέμιτη σύμπραξη)
9. μεγάλος όγκος τοποθετήσεων στον ίδιο εργοδότη
10. αποδεικτικά στοιχεία ανέντιμων πρακτικών
11. αποδεικτικά στοιχεία ανεπαρκών ελέγχων πριν από την πρόσληψη των εργαζομένων του αναδόχου (ενδεχόμενος κίνδυνος πρόσληψης προσωπικού με ποινικό μητρώο για υποθέσεις απάτης)
12. εξαιρετικά υψηλές επιδόσεις σε μια γεωγραφική περιοχή ή σε σχέση με συγκεκριμένο(-ους) υπάλληλο(-ους) του αναδόχου

13. προβληματισμός σχετικά με τη νοοτροπία, ιδίως στην περίπτωση που κυρίαρχη νοοτροπία είναι η ανάληψη κινδύνων και η επίτευξη δύσκολων στόχων και στην περίπτωση που η διοίκηση δείχνει ανοχή σε ανέντιμες πρακτικές
14. μεγάλη ροή προσωπικού ή μετακίνηση διαχειριστών συμβάσεων μεταξύ των αναδόχων
15. δυσκολία λήψης πληροφοριών, για λόγους μη διαθεσιμότητας πληροφοριών, φύλαξης σε άλλο χώρο, φύλαξης από τον λογιστή, τυχαίας καταστροφής ή απώλειάς τους
16. χαμηλή ποιότητα φακέλων των συμμετεχόντων που υποδηλώνει έλλειψη συμμόρφωσης
17. γραμματικά λάθη, εσφαλμένες ημερομηνίες ή εσφαλμένες ημερομηνίες γέννησης
18. λανθασμένη μορφή αριθμών εθνικής ασφάλισης, άλλων στοιχείων αναφοράς και τηλεφωνικών αριθμών
19. προ-υπογεγραμμένα ελλιπή έγγραφα
20. γενικές αναφορές για συμμετέχοντες
21. παρόμοιες υπογραφές ή γραφικός χαρακτήρας
22. παρόμοιες σφραγίδες εργοδοτών
23. εντοπισμός ανακολουθιών ή περιπτώσεων μη συμμόρφωσης, οι οποίες θεωρούνται κανόνας, ή αποδεκτή παράκαμψη διαδικασίας που θεωρείται ότι έχει τη στήριξη της διοίκησης.

Παράρτημα 5 - Πίνακας πιθανών χρήσιμων στοιχείων για την πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης από τους ελεγκτές σε ελέγχους των συστημάτων και σε ελέγχους των πράξεων

(Μη εξαντλητικός πίνακας)

Ρόλος των ελεγκτών	Πρόληψη της απάτης	Εντοπισμός της απάτης
<p>Λογιστικοί έλεγχοι των συστημάτων</p> <p><i>Ελεγκτικός ρόλος</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ έλεγχος των μέτρων καταπολέμησης της απάτης που εφαρμόζονται· ▪ έλεγχος της αντίδρασης της διαχειριστικής αρχής σε περίπτωση εντοπισμού απάτης· ▪ καθορισμός ιδιαιτέρως κρίσιμων δεικτών απάτης όταν υπάρχει κίνδυνος απάτης. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ προσδιορισμός δεικτών απάτης.
<p><i>Συμβουλευτικός ρόλος</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ συμμετοχή στην ανάπτυξη μιας εθνικής στρατηγικής για την καταπολέμηση της απάτης, μέσω της μετάδοσης των γνώσεων τους· παροχή συμβουλών για τη βελτίωση της εφαρμοζόμενης νομοθεσίας· ▪ συμμετοχή σε εκπαίδευση βάσει των γνώσεων και της εμπειρίας τους. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ αναφορά αδυναμιών ή ανεπαρειών· ▪ διατύπωση κατάλληλων συστάσεων ή διορθωτικών μέτρων προς τη διοίκηση ή τις αρχές πιστοποίησης.
<p>Λογιστικοί έλεγχοι των πράξεων</p> <p><i>Ελεγκτικός ρόλος</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ εντοπισμός και αξιολόγηση όλων των εσωτερικών και εξωτερικών κινδύνων που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε απάτη· ▪ χρήση των γνώσεων τους για τον εντοπισμό δεικτών απάτης· ▪ συνεργασία με τη διαχειριστική αρχή και τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διερεύνηση της απάτης, παρέχοντας πληροφορίες, συμπεράσματα και διαπιστώσεις για τη 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ εισαγωγή στοχοθετημένων λογιστικών ελέγχων των πράξεων, βάσει των κινδύνων απάτης· ▪ εντοπισμός δεικτών απάτης· ▪ εφαρμογή των σταδίων που περιγράφονται σε συμφωνημένο σχέδιο αντιμετώπισης της απάτης, εάν υπάρχουν υπόνοιες απάτης
<p><i>Συμβουλευτικός ρόλος</i></p>		

	<p>βελτίωση της πρόληψης της απάτης.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ χρήση της εμπειρίας τους για να μεταδώσουν τις γνώσεις τους στα ενδιαφερόμενα μέρη και να αυξήσουν την ευαισθητοποίηση σε θέματα απάτης· ▪ σύνταξη ενός καταλόγου με τις πρακτικές απάτης που έχουν εντοπίσει κατά τους ελέγχους τους για να βελτιώσουν την επίγνωση των περιπτώσεων απάτης. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ αναφορά αδυναμιών ή ανεπαρκειών στην αρμόδια αρχή άμεσα ή το συντομότερο δυνατό· ▪ εάν ενδείκνυται, διατύπωση συστάσεων για την αποφυγή περιπτώσεων απάτης στο μέλλον.
--	--	---