

4. Program- és projektellenőrzés

4.1. Irányítási és kontrollrendszerek

Az ellenőrzés és audit a költségvetési rendelet az unió általános költségvetésére alkalmazandó pénzügyi szabályokról szóló 1046/2018 rendelet 63. cikke értelmében a *megosztott irányítás* elve alapján elsődlegesen a tagállamok feladata. A tagállamoknak a hatékony és eredményes pénzgazdálkodáson túl az átláthatóság, a megkülönböztetésmentesség elvét, illetve ágazatspecifikus szabályok alapján a célhoz kötöttség elvét is biztosítaniuk kell. A tagállamoknak ezért olyan *irányítási és kontrollrendszereket* kell kialakítaniuk, amelyek biztosítják a közösségi források fenti alapelveknek megfelelő felhasználását.

A 2021/1060/EU rendelet (a továbbiakban: CPR) VI. Cím (Irányítás és kontroll) 69. cikke részletesen szabályozza az irányítási és kontrollrendszerek tekintetében a tagállamok főbb feladatait, amelyek a következők:

- a) olyan irányítási és kontrollrendszerek létrehozása, amelyek a hatékony és eredményes pénzgazdálkodás elvének, valamint a jogszabály XI. mellékletében rögzített főkövetelményeknek megfelelően működnek;
- b) annak biztosítása, hogy a Bizottsághoz benyújtott elszámolásokban szereplő kiadások jog- és szabályszerűek legyenek, és minden szükséges intézkedés megtétele a szabálytalanságok és csalások megelőzése, észlelése és korrigálása, valamint bejelentése érdekében;
- c) a Bizottság által kért intézkedések megtétele az irányítási és kontrollrendszerek hatékony működésének, valamint a Bizottsághoz benyújtott kiadások jogszerűségének és szabályszerűségének biztosítása érdekében;
- d) a monitoringrendszer és a mutatókra vonatkozó adatok minőségének, pontosságának és megbízhatóságának biztosítása;
- e) a CPR-ban foglaltaknak megfelelően információk közzététele;
- f) megfelelő auditnyomvonalat biztosító rendszerek és eljárások kialakítása;
- g) az alapokra vonatkozó panaszok hatékony kivizsgálására irányuló intézkedések meghozatala;
- h) a kedvezményezettek és a programhatóságok közötti, valamint a Bizottsággal folytatott valamennyi hivatalos információcsere elektronikus adatszeresrendszereken keresztül történő biztosítása;
- i) előrejelzések nyújtása január 31-ig és július 31-ig a folyó évre és a következő naptári évre benyújtandó kifizetési kérelmek összegére vonatkozóan;
- j) az irányítási és kontrollrendszer leírásának elkészítése legkésőbb az első számviteli évre vonatkozó végső kifizetési kérelem benyújtásának idejéig, illetve legkésőbb 2023. június 30-ig, valamint annak naprakészen tartása;
- k) a bejelentendő szabálytalanságok meghatározása, a benyújtandó adatokra és a bejelentés formátumára vonatkozó előírásoknak megfelelően a szabálytalanságok bejelentése.

Az irányítási és kontrollrendszer leírására vonatkozó sablont a CPR XVI. számú melléklete tartalmazza. Az irányítási és kontrollrendszer úgy épül fel, hogy a tagállamoknak minden egyes program esetében ki kell jelölniük egy irányító hatóságot, egy elszámolási feladatkört ellátó



szervezetet,³⁵⁰ valamint egy funkcionálisan független audithatóságot.³⁵¹ A 2014–2020-as programozási időszaktól eltérően különálló igazoló hatóság kijelölését a jogszabály nem követeli meg, ugyanakkor az irányítási és kontrollrendszer leírásában meg kell jelennie annak, hogy az elszámolási feladatkörök mely szervezet látja el. Amennyiben az elszámolási feladatkörrel az irányító hatóságtól elkülönült szervezetet bíznak meg, akkor – a CPR 71. cikk (1) bekezdése alapján – azt szintén programhatósággént ki kell jelölni. Magyarországon a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 25. §-a értelmében az elszámolási feladatkört igazoló hatósággént a Magyar Államkincstár látja el.

A megelőző programozási időszakhoz hasonlóan ugyanazon hatóság egynél több program esetében is kijelölhető, ahogy Magyarországon – mint centralizált közigazgatási rendszerben működő országban – az elszámolásért felelős szervezet és az audithatóság tekintetében ez a jellemző. A tagállamok kijelölhetnek közreműködő szervezeteket, amelyek az irányító hatóság stratégiai vezetése és felelőssége alatt működve, annak nevében végzik el a rájuk delegált, elsősorban projektekkel kapcsolatos operatív feladatokat. A közreműködő szervezetek az irányítási és kontrollrendszer részét képezik, az irányító hatóság és a közreműködő szervezetek közötti megállapodásokat a CPR 71. cikk (3) bekezdése alapján írásban kell rögzíteni. Az irányító hatóság felelős a közreműködő szervezetek felügyeletéért, ezért az irányító hatóságnak – felügyeleti minőségében – meg kell győződnie a közreműködő szervezet által ellátott feladatok színvonaláról, aminek módja lehet például útmutatók, eljárási kézikönyvek, ellenőrzési listák kiadása, továbbá a közreműködő szervezet által ellátott feladatok minőség-ellenőrzése. Amennyiben a közreműködő szervezet első szintű ellenőrzési feladatokat lát el, az irányító hatóságra vonatkozó szabályozások a közreműködő szervezet tekintetében is relevánsak.

Magyarországon a Magyar Halgazdálkodási Operatív Program Plusz és a Terület- és Településfejlesztési Operatív Program Plusz tekintetében³⁵² az irányító hatóság bizonyos feladatait delegált funkcióként a Magyar Államkincstár közreműködő szervezetként látja el.

A korábbi programozási időszakhoz képest nincs változás abban, hogy a tagállamok koordináló szervet hozhatnak létre, amely kapcsolatot tart a Bizottsággal, és információkat nyújt számára, továbbá a tagállamon belül koordinálja a programhatóságok tevékenységeit. Magyarországon a koordináló szerv feladatait az európai uniós források felhasználásáért felelős miniszter (jelenleg Miniszterelnökség) látja el.

A kedvezményezetteket nem tekintjük az irányítási és kontrollrendszer részének, ugyanakkor egy-egy beavatkozási területhez tartozó kedvezményezetti kör jellege, a potenciálisan érintett kedvezményezettek száma, tevékenységük minősége, az általuk megvalósítandó projektek száma és azok támogatási szerződés szerinti összege, korábbi tapasztalataik nagyban befolyásolják a projektek megvalósításával kapcsolatos kockázatokat³⁵³ és ezáltal azt, hogy milyen minőségű és szintű irányítási és kontrollrendszereket kell kiépíteni annak érdekében, hogy a tagállam a fent részletezett elveknek, különösen a hatékony és eredményes pénzgazdálkodásnak eleget tudjon tenni.

³⁵⁰ A 2014–2020-as programozási időszakban az elszámolási feladatkört az igazoló hatóság látta el. Ha a tagállam e rendelet 72. cikkének (2) bekezdésével összhangban az irányító hatóságtól eltérő szervet bíz meg az elszámolási feladatkörrel, az érintett szervet szintén programhatóságnak kell kijelölni.

³⁵¹ Nyikos (2017a): i. m.

³⁵² Ez megfelel a 2014–2020-as programozási időszakban alkalmazott közreműködő szervezeti rendszernek.

³⁵³ A kockázatok típusairól részletesen lásd a 4.1.2. fejezetben (Ellenőrzések szintjei) foglaltakat.

A 2021–2027-es programozási időszakban új elem, hogy a CPR melléklete tartalmaz sablont az irányítási és kontrollrendszer leírásához. A XVI. számú melléklet egyrészt a program egészére, másrészt a kijelölt hatóságokra vonatkozóan kér információkat. A program egésze szempontjából kiemelendő a rendszer struktúrája, illetve a szervezetek közötti kapcsolatokra vonatkozó folyamatábra, valamint a feladatkörök elkülönülésének rendszerét bemutató leírás. A kijelölt hatóságokra vonatkozóan – többek között – ismertetni kell a szervezetek jogállását, a CPR-ben előírt feladatok körét és az ezekhez kapcsolódó eljárásokat, valamint a tervezett erőforrásokat. Közreműködő szervezetek bevonása esetén a feladatátruházás formáját és a közreműködő szervezet által ellátott feladatokat, valamint azok felügyeletére vonatkozó eljárásokat is be kell mutatni. Az igazoló hatóság esetében a szervezeti jogálláson túl ismertetendő a munkaszervezés és az alkalmazandó eljárások, továbbá a különböző elszámolási feladatok között elosztandó tervezett erőforrások köre.³⁵⁴

A CPR XVI. számú melléklete külön alponthanban rendelkezik az elektronikus rendszerekkel kapcsolatos részletekről. Az irányítási és kontrollrendszer részeként ismertetni kell a rendszereket a következő hat szempont szerint:

1. a műveletekre vonatkozóan számítógépes formában történő adatrögzítés és -tárolás, beleértve az egyes résztvevőkre vonatkozó adatokat;³⁵⁵
2. nyilvántartási adatok vagy kódok, amelyek alátámasztják a kifizetési kérelmek és elszámolások összeállításához szükséges adatokat;
3. a Bizottsághoz bejelentett kiadások és a kedvezményezetteknek közpénzből nyújtott kapcsolódó hozzájárulás számviteli nyilvántartásának vezetése;
4. számviteli év során visszavont, illetve az elszámolásokból levont összegek és indokaiknak feltüntetése;
5. a rendszer hatékony és megbízható működésére vonatkozó információ a rendszerleírás benyújtása határnapjának megfelelően;
6. a rendszer biztonságának, integritásának és bizalmas jellegének biztosítását célzó eljárások ismertetése.

A fentiek alapján a rendszerleírás határnapján a tagállam rendelkezésére álló informatikai rendszer működéséről is információkat kell szolgáltatni. Ez a szempont nem meglepő annak fényében, hogy a 2014–2020-as programozási időszak szabályaitól eltérően az adatok továbbítása kiemelten hangsúlyos. (Lásd például a CPR 42. cikkét vagy éves végrehajtási jelentések helyett az éves strukturált szakpolitikai párbeszédet, amelynek alapját a tagállam által szolgáltatott adatok adják.)

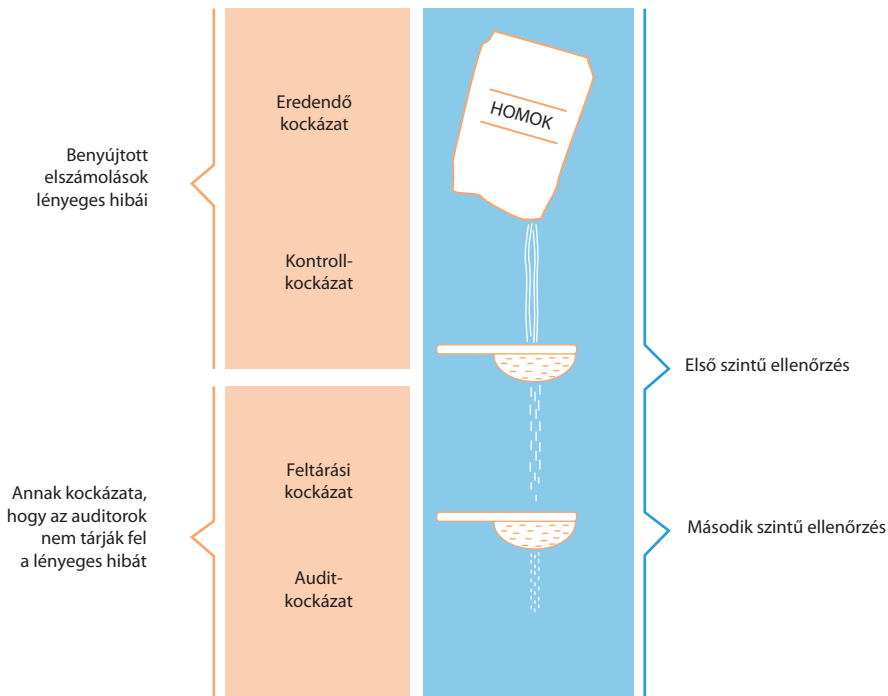
4.1.1. Az ellenőrzések szintjei

A CPR XVI. számú melléklete kapcsán – figyelemmel a CPR XI. számú mellékletében foglalt, audit-hatóságra vonatkozó 11–15. számú főkövetelményekre, valamint a 2014–2020-as programozási időszakban alkalmazott, EGESIF_14-0010 számú rendszerértékelési útmutatóra – kissé meglepő, hogy a tagállami audithatóságok nem képezik részét az irányítási és kontrollrendszerek leírásának,

³⁵⁴ A jogalkotó vélhetően figyelembe vette a korábbi programozási időszak tapasztalatait, hiszen az igazoló hatósági feladatok centralizáltsága esetén – az éves elszámolás február 15-i határideje miatt – egyidejűleg több programhoz kapcsolódó elszámolás előkészítése jelentős munkacsúcsot okozhatott.

³⁵⁵ Amennyiben ezt – alapspecifikus – rendelet előírja.

holott tevékenységük eredménye komoly hatással bír a kockázatok és szabálytalanságok feltárásában, ezáltal közvetett módon az Európai Bizottság felé elszámolt összeg jog- és szabályszerűségében. Ennek alátámasztásához tekintünk át az 53. ábrát.



53. ábra: A kontrollkockázatok bemutatása

Forrás: Európai Bizottság: *Útmutató a mintavételi módszerekről ellenőrző hatóságok részére. 2007–2013 és 2014–2020 közötti programozási időszak.* EGESIF_16-0014-00. 2017. január 20.

Ahogy az ábra is mutatja, kétféle – egy *első szintű* és egy *második szintű* – szűrő található az irányítási és kontrollrendszerben. Bizonyára mindannyian ismerjük a szűrők működését: minél sűrűbb szövésű egy szűrő, annál lassabban, több erőforrást felhasználva lehet szitálásra használni, ugyanakkor az átszítált anyag minősége sokkal jobb, mondhatni, finom. Minél kevésbé szűk a szűrő, annál inkább átenged nagyobb, durvább darabokat is, kevesebb erőfeszítés mellett.

Ezzel az egyszerű okfejtéssel könnyen megérthető az a kockázati modell, amelyet az európai uniós támogatások ellenőrzésénél, illetve auditjánál alkalmaznak. Az európai uniós támogatások felhasználásával kapcsolatosan az Európai Bizottságnak – a CPR XIX. melléklet 3. pontja alapján – az az elvárása, hogy az audithatóság megfelelő bizonyossággal véleményt tudjon formálni arról, hogy egy-egy programra vagy a programok csoportjára vonatkozó teljes hibaarány (TER), illetve fennmaradó hibaarány (RTER)³⁵⁶ meghaladja-e a lényegességi szintet, vagyis a 2%-ot. Az auditkockázat annak a kockázata, hogy az audithatóság fenntartás nélküli véleményt bocsát ki, miközben az (éves) elszámolások lényeges, vagyis 2% feletti hibát tartalmaznak. Az európai

³⁵⁶ Európai Bizottság (2014. december 18a): i. m.

uniós támogatások auditjában alkalmazott kockázati modell tehát alapjaiban megegyezik a könyvvizsgálat során alkalmazott kockázati modellel: vagyis az eredendő kockázat, a kontrollkockázat és a feltárási kockázat szorzataként értelmezhető az auditkockázat.

Eredendő kockázatnak tekinthető például egy ország makroökonómiai helyzete, jogszabályi közege, azoknak a változásoknak a köre és jellege, amelyek az ellenőrzött szervezeteket érintik, azok működését befolyásolják. Támogatáspolitikai értelemben az eredendő kockázat tehát a kedvezményezett szinten jelenik meg, ami külső és belső tényezőktől is függ. Külső tényezőnek tekinthetők a kulturális, jogi, politikai, gazdasági környezet, üzleti tevékenységek, külső piaci kockázatok, továbbá ágazatspecifikus tényezők, amelyre a kedvezményezettnek korlátozott hatása van. Belső kockázatnak tekinthető a szervezet típusa, az alkalmazott szervezeti eljárások, a foglalkoztatás helyzete (dolgozók hozzáértése, alkalmazotti létszám), az eljárásokban, illetve a vezetők személyében történt változások, a tulajdonosi és vezetői szerepkör összefonódása, finansziális háttér stb.³⁵⁷

A *kontrollkockázat* az ellenőrzési rendszer arra vonatkozó képességét jelenti, hogy az esetleges hibákat mennyire hatékonyan tudja megelőzni, feltárni, illetve korrigálni.³⁵⁸ Idetartozik például az informatikai kontrollok, szervezeti kontrollok köre. A kontrollkockázatok rendszerauditokkal értékelhetők, amelyek célja az első szintű ellenőrző rendszer működésének hatékonyságáról való kép kialakítása. Az eredendő kockázatok és a kontrollkockázatok szorzata a lényeges hiba kockázata, amelyről a későbbiekben – a kockázatelemzés-alapú első szintű ellenőrzésnél – lesz szó. A lényeges hiba kockázata támogatáspolitikai aspektusban úgy csökkenthető, ha az eredendő kockázatok – figyelemmel a beavatkozási területre, pályázati kiírásra, kedvezményezettek körére stb. – részletesen elemzik, majd a kockázatok csökkentésére irányuló, specifikus kontrollokat vezetnek be.

A *feltárási kockázat* annak a kockázata, hogy a lényeges hibákat feltárja-e az audit. Képes-e az audithatóság a második szintű ellenőrzések során azokat a problémákat feltárni, amelyek kiszűrésére az első szintű ellenőrzés során kiépített kontrollok nem voltak elégségesek. A feltárási kockázat tervezésénél minél alacsonyabb szint meghatározására célszerű törekedni, amely elsősorban az ellenőrzést végrehajtó személyek szakértelmétől, az ellenőrzési módszertől és eszköztártól – azaz a vizsgálati eljárástól – függ.³⁵⁹

A feltárási kockázatot mérsékelhetjük, ha a rendszer működésének értékelését követően megfelelő mintavételezési módszereket, tesztelési eljárásokat alkalmazunk az auditunk során.

Az ábrára visszatekintve az európai uniós támogatások gyakorlatában ez úgy értelmezhető, hogy az eredendő kockázat eltérő egyrészt tagállamonként (különböző kockázati tényezők jellemzik a skandináv országokat, mint például Dél-Európát), másrészt pedig azon beavatkozási területek tekintetében, amelyekre az európai uniós támogatások irányulnak.

Összességében a tagállamoknak az eredendő kockázatok mérséklésére irányuló kontrollrendszereiket – vagyis az ábrán az első szűrőt – a saját adottságaiknak megfelelően olyan módon kell kiépíteniük, hogy képesek legyenek az eredendő kockázatok megfelelő mérséklésére. Vagyis minél inkább az a tapasztalat, hogy magas az eredendő kockázat, annál célszerűbb erősebb

³⁵⁷ Nem nehéz belátni, hogy más eredendő kockázattal bír egy infrastrukturális nagyberuházás (például hidépítés), mint egy szegregáció felszámolására irányuló projekt vagy egy kutatás-fejlesztés-innováció területén megvalósított projekt.

³⁵⁸ Lukács János: *Ellenőrzés és könyvvizsgálat alapjai*. Budapest, Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft., 2019.

³⁵⁹ Lukács (2019): i. m.

kontrollrendszert kiépíteni. Alapvető szakmai elvárás, hogy az ellenőrzéseket kellő szakmai szkepticizmussal kell elvégezni. Az ellenőrzés terjedelme tehát az összetettebb folyamatok esetében megnövekszik, ezért a vonatkozó szabályok, szabályzatok betartása elengedhetetlen.

Gondoljuk át a szélsőségesen erős, illetve gyenge kontrollrendszerek előnyeit és hátrányait! Az általánosságban szigorúbb, minden beavatkozási terület és kedvezményezett esetében azonos, erős kontrollrendszer oda vezet, hogy eléri a célját a hibák, illetve szabálytalanságok számának csökkentése által. Mindemellett az általánosságban erős kontrollrendszernek nagyon magas működési költségei vannak a kapcsolódó humánerőforrás-igényből adódóan, továbbá a magas adminisztratív terhek, illetve bürokrácia indokolatlanul lelassíthatják a kedvezményezettek felé történő kifizetési folyamatokat, ezáltal pedig veszélyeztethetik az abszorpciót is.³⁶⁰

Ha a kontrollrendszer nagyon gyenge,³⁶¹ akkor nem képes a szabálytalanságok kiszűrésére, ezáltal jelentősen megnövekszik a kockázata annak, hogy a tagállam szabálytalan kifizetéseken alapuló elszámolásokat (költségnyilatkozatokat, illetve éves elszámolásokat) nyújt be az Európai Bizottság felé, ami a rendszer elégtelen működése okán a CPR 96. cikke szerinti fizetési határidő megszakításához vagy súlyosabb esetben a CPR 97. cikke szerint a kifizetések felfüggesztéséhez vezethet. A gyenge kontrollrendszer működtetése bár olcsónak és gyorsnak tűnik, különösen kontraproduktív magas eredendő kockázatú területeken, hiszen a szabálytalanságok mellett a csalás kockázatát is növeli.

A fentiek alapján nyilvánvaló, hogy a kétféle szélsőséges megközelítés egyike sem megfelelő, így valamilyen köztes megoldás alkalmazása tűnik észszerűnek.

A kedvezményezettekkel kapcsolatosan tehát meghatározó feladatot látnak el az irányító hatóságok³⁶² az *első szintű ellenőrzés* keretében, amely egyrészt magában foglalja a kifizetéseket megelőzően a dokumentumalapú vizsgálatokat, másrészt a helyszíni ellenőrzéseket.³⁶³ Az első szintű ellenőrzéseket a következő fejezet részletezi.

A második szintű ellenőrzéseket a tagállamokban működő audithatóságok látják el, amelyek auditfeladatait a CPR 77. cikke részletezi.³⁶⁴ Ez alapján az audithatóságok biztosítják a programok irányítási és kontrollrendszere működésének megfelelő ellenőrzését rendszerauditok és műveletekkel kapcsolatos auditok (mintavételes ellenőrzések) lefolytatásával, továbbá ellenőrzéseket végeznek a Bizottsághoz benyújtott elszámolásokban szereplő kiadások jogszerűsége és szabályszerűsége tekintetében.

Amennyiben az auditokat az audithatóságtól eltérő szervezetek végzik, akkor az audithatóságnak biztosítania kell, hogy ezek a szervezetek is funkcionális függetlenséggel rendelkezzenek (lásd CPR 71. cikk). Az audithatóságok a tevékenységüket a nemzetközileg elfogadott auditstandardok szerint látják el. Az audithatósági feladatokat a 4.3. fejezet taglalja.

Az ellenőrzések *harmadik szintjét* az Európai Bizottság, illetve az Európai Számvevőszék ellenőrzései jelentik. A CPR 70. cikke értelmében „a Bizottság meggyőződik arról, hogy a tagállamok rendelkeznek olyan irányítási és kontrollrendszerrel, amely megfelel ennek a rendeletnek [CPR], valamint arról, hogy ezek a rendszerek hatékonyan és eredményesen működnek

³⁶⁰ Hiszen ha kakaószerűvel kell egy zsák lisztet átszítálnunk, akkor nem nehéz belátni, hogy a határidő veszélyeztetése nélkül ezt csak úgy tudjuk megoldani, ha egyidejűleg nagyon sokan foglalkozunk vele.

³⁶¹ Vagyis túlzottan tág a szűrőnk szitája.

³⁶² Vagy delegált feladatellátás során a közreműködő szervezetek.

³⁶³ Szabó Ildikó – Nyikos Györgyi: *Államháztartási ellenőrzési ismeretek*. Budapest, Nemzeti Közszerológiai Egyetem, 2018. 238.

³⁶⁴ Az audithatósági feladatokban lényeges változás nincs a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest.

a programok végrehajtása során. A Bizottság saját auditmunkája céljából kockázatértékelésen alapuló auditstratégiát és audittervet készít.” Az európai bizottsági ellenőrzések részleteit, valamint az egységes auditintézkedéseket és fokozottan arányos intézkedéseket a 4.4.3. fejezet tárgyalja.

4.1.2. Auditnyomvonal

4.1.2.1. Szabályozási háttér

Az auditnyomvonalra³⁶⁵ vonatkozó alapvető *európai uniós elvárás* az 1046/2018/EU költségvetési rendelet 146. cikke tartalmazza, amely az informatikai rendszerekben rendelkezésre álló adatok kapcsán előírja, hogy a rendszernek tartalmaznia kell a rendszer teljes és naprakész leírását, amely meghatározza valamennyi adatmező tartalmát, bemutatja minden egyes egyedi művelet kezelésének módját, és részletesen ismerteti, hogyan biztosítja a rendszer minden egyes művelet esetében a hiánytalan auditnyomvonalat.

Részletesebb szabályokat a CPR 69. cikk (6) bekezdése és XIII. számú melléklete tartalmaz annak érdekében, hogy az irányító hatóság – a CPR 82. cikkének való megfelelés érdekében – a műveletekhez kapcsolódó valamennyi alátámasztó dokumentumot biztosítani tudja. A szabályozás – az egyszerűsített költségelszámolási módok és a költségfüggetlen finanszírozás újszerűségén túl – tartalmát tekintve hasonló a 2014–2020-as programozási periódusban megismert szabályokhoz.³⁶⁶

A CPR XIII. melléklete értelmében az auditnyomvonal főbb elemei – vissza nem térítendő támogatások esetében³⁶⁷ – az egyes *műveletek szintjén* a következők:

1. kiválasztási szempontokra, kiválasztási eljárásra és konkrét művelet jóváhagyására vonatkozó dokumentumok;
2. irányító hatóság és kedvezményezett közötti megállapodás a támogatás feltételeiről (támogatási szerződés);
3. kedvezményezett kifizetési kérelmeinek listája;
4. az áttelepítések tilalmára és a tartósságra vonatkozó követelmények ellenőrzésére vonatkozó dokumentumok;
5. a kedvezményezett felé történő kifizetést igazoló dokumentum;
6. adminisztratív és helyszíni ellenőrzéseket igazoló dokumentumok;
7. információk az elvégzett auditokról;
8. első és második szintű ellenőrzések nyomon követésével kapcsolatos dokumentumok;
9. az alkalmazandó jog betartásának ellenőrzését igazoló dokumentumok;
10. adatok a kimeneti és eredménymutatókról;
11. a Bizottság felé történő elszámolási feladatkör tekintetében a pénzügyi korrekciókkal és levonásokkal kapcsolatos dokumentumok;

³⁶⁵ Vagy más néven ellenőrzési nyomvonal.

³⁶⁶ A 2014–2020-as programozási időszakkal összehasonlításként lásd a következő jogszabályhelyeket: 1303/2013/EU rendelet 72. cikk g) pont; 125. cikk (4) bekezdés d) pont; 148. cikk; XIII. melléklet vii. pont; továbbá 480/2014/EU rendelet 25. cikk (1) bekezdés; 27. cikk (2) bekezdés.

³⁶⁷ A pénzügyi eszközökre – visszatérítendő támogatásokra – vonatkozó szabályokat a CPR XIII. számú melléklet II. pontja tartalmazza.

12. valósköltség-alapú elszámolás esetén számlák és a kedvezményezett általi kifizetésük igazolása;
13. egyszerűsített költségelszámolási módok³⁶⁸ esetében a megállapítás módszerét igazoló dokumentumok, a számítás alapját képező költségkategóriák alátámasztása.

A CPR XIII. számú melléklete külön pontokban szabályozza az egyszerűsített költségelszámolási módok és a költségfüggetlen finanszírozás alapján a Bizottság felé elszámolt kifizetésekre vonatkozóan az irányító hatóság szintjén vezetendő elemeket. Egyszerűsített költségelszámolási módok esetében a fő hangsúly a költségtípusokon, azok definícióján, a számítási módszereken és a kedvezményezett felé történő kifizetésen van. Költségfüggetlen finanszírozás esetében az elérendő eredmények alátámasztása van a fókuszban. Mindkét finanszírozási módszer esetében elvárás a kiválasztással kapcsolatos dokumentumok, a támogatási szerződések, az első és második szintű ellenőrzések, továbbá a kedvezményezett felé történő kifizetéseket alátámasztó dokumentumok nyilvántartása.

A CPR XI. számú melléklete tartalmazza az irányítási és kontrollrendszerekre vonatkozó főkövetelményeket, amelyek közül az 5. számú³⁶⁹ az auditnyomvonalra vonatkozik. Amennyiben – a CPR 2. cikk 32. pont értelmében – olyan súlyos hiányosság merül fel a program irányítási és kontrollrendszerében, amely az 5. főkövetelményhez kapcsolódik, és jelentős fejlesztések válnak szükségessé, akkor a CPR 96. cikke alapján a tagállam felé történő bizottsági fizetési határidő megszakításához vezethet.

A *hazai szabályozásban* az ellenőrzési nyomvonal fogalmát a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet (Bkr.) tartalmazza. Eszerint a költségvetési szerv vezetője köteles elkészíteni és rendszeresen aktualizálni a költségvetési szerv ellenőrzési nyomvonalát, amely a költségvetési szerv működési folyamatainak szöveges, táblázatokkal vagy folyamatábrákkal szemléltetett leírása, amely tartalmazza különösen a felelősségi és információs szinteket és kapcsolatokat, irányítási és ellenőrzési folyamatokat, lehetővé téve azok nyomon követését és utólagos ellenőrzését.³⁷⁰

A 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet értelmező rendelkezése átvette a fenti elvárást, eszerint az ellenőrzési nyomvonal a „támogatástervezési, pénzügyi irányítási és kontrollrendszer leírása szövegesen, táblázatba foglalva vagy folyamatábrával szemléltetve, amely tartalmazza különösen a felelősségi és információs szinteket, kapcsolatokat, az irányítási és kontrollfolyamatokat, valamint az e kontrollokat alátámasztó dokumentumokat, lehetővé téve azok nyomon követését és utólagos ellenőrzését a támogatások felhasználása során” (3. § 4. pont).

Vagyis a hazai jogszabályokban az ellenőrzési nyomvonal fogalma eltérően szabályozott, az itt megjelenő elvárások az ellenőrzési nyomvonalat biztosító eljárásrendekre alkalmazzák ugyanezt a terminológiát.

³⁶⁸ Egységköltségek, egyösszegű átalányok vagy átalányfinanszírozás.

³⁶⁹ „Hatékony rendszer annak biztosítására, hogy az auditnyomvonalhoz szükséges összes dokumentum rendelkezésre álljon.” CPR, XI. számú melléklet, 1. táblázat.

³⁷⁰ Szabó–Nyikos (2018): i. m. 238.

4.1.2.2. Definíció

A fentiekben részletezett közösségi szabályozókban nem szerepel konkrét definíció az auditnyomvonalra vonatkozóan, ugyanakkor a kapcsolódó előírásokból levezethető, hogy az auditnyomvonal azon adatok, információk, dokumentumok összességét jelenti, amelyek lehetővé teszik a támogatás szabályszerű felhasználásának nyomon követését, alátámasztását. Ennek előfeltétele, hogy az auditnyomvonal megfelelő részletezettségű legyen, és az intézményrendszer egyes szintjein rendelkezésre álljon.

A jogszabályok alapján elvárás továbbá olyan eljárások kidolgozása, amelyek biztosítják a megfelelő auditnyomvonal rendelkezésre állását, ezáltal meghatározzák azokat a feladatokat, amelyek megvalósítása szükséges a programvégrehajtás megfelelő dokumentáltságának biztosításához. A megfelelő auditnyomvonalat a nemzeti jogszabályok, az informatikai folyamatok eljárásrend szerinti leírása, illetve az egyes szervezetek belső eljárásrendjei együttesen biztosítják.

Az ellenőrzések szempontjából meghatározó a megfelelő auditnyomvonal biztosításának előírása és a műveletekre vonatkozó adatok elektronikus nyilvántartási rendszerének kialakítása és alkalmazása.

4.2. Első szintű ellenőrzések

A kohéziós politika megvalósításának 2020 utáni egyszerűsítésére vonatkozóan 12 szakértőből álló úgynevezett Magas Szintű Csoport³⁷¹ számos javaslatot fogalmazott meg 2017 novemberében, amelyek középpontjában a következők álltak:

- a kohéziós politikai szabályok szükségtelen komplexitásának csökkentése és horizontális szabályok a finanszírozó alapok között;
- a jogszabályok számának és terjedelmének csökkentése, „kevesebb, tisztább, rövidebb” szabályozás;
- szubszidiaritás és arányosság érvényesítése, redundáns folyamatok csökkentése;
- stabil és még rugalmas keretek a programozási időszakok közötti szabályozásban;
- az arányos ellenőrzés elvének megerősítése.

A javaslatok összességében szabályok, folyamatok egyszerűsítésére, illetve a kedvezményezettek érintő terhek csökkentésére irányultak.

Fentiekkel összefüggésben a megelőző programozási időszakhoz képest a CPR szintjén bővültek a vissza nem térítendő támogatási formák közül az egyszerűsített költségelszámolási módok (*simplified cost options* – SCO) alkalmazásának kötelezettségei és lehetőségei mind a kedvezményezett – irányító hatóság, mind a tagállam – Európai Bizottság relációjában. Az egyszerűsített költségelszámolási lehetőségek körébe tartozó vissza nem térítendő támogatások esetén mind a kedvezményezett, mind az irányító hatóság szempontjából egyszerűsödik az elszámolási folyamat.

³⁷¹ *High Level Group*, bővebben lásd European Commission: *Key Recommendations of the High Level Group on Simplification for the Post 2020 Cohesion Policy*.

A ténylegesen felmerülő³⁷² és a műveletek végrehajtása során kifizetett elszámolható költségek esetében viszont alig van különbség a hitelesítési alapelvek tekintetében a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest.

4.2.1. Hitelesítési alapelvek

Az európai uniós támogatásból finanszírozott projektek keretében felmerülő költségek hitelesítése – vagyis az első szűrő megfelelő működtetése – és a csalások megelőzése az uniós alapok igazgatásának hangsúlyos eleme. A hitelesítési folyamatok (*management verification*) az irányítási és kontrollrendszer részét képezik, a napi munkavégzés részének tekinthetők annak érdekében, hogy az Európai Bizottság felé elszámolt költségek jog- és szabályszerűsége, a költségek műveletek – és ezáltal közvetetten a programok – megvalósításához szükséges célhoz kötöttsége biztosított legyen. A hitelesítési folyamatok mindemellett hozzájárulnak a szabálytalanságok és csalások megelőzéséhez és felderítéséhez is.

Az első szintű ellenőrzés a támogatások felhasználásának teljes folyamatát lefedi, a pályázati folyamatoktól kezdve a szerződéskötésen és a mérföldkövek teljesítésén át egészen a fenn tartási időszakban vállalt indikátorok teljesülésének nyomon követéséig. A hitelesítési rendszer felállítása és működtetése a tagállamok felelőssége az általuk felállított intézményrendszer³⁷³ révén. Az első szintű ellenőrzés tehát folyamatba épített ellenőrzésként értelmezhető, és a projektek teljes életciklusát végigköveti. Ezt támasztja alá az is, hogy a CPR 69. cikk (1) bekezdése és XI. számú melléklete rendelkezik azokról a főkövetelményekről, amelyek mentén az irányítási és kontrollrendszereknek működniük kell.³⁷⁴

A CPR 73. cikke a műveletek irányító hatósági kiválasztásával kapcsolatban részletesebb szabályokat fogalmaz meg, mint a 2014–2020-as programozási időszak szabályozása. A programok hatékony és eredményes végrehajtásának alapvető feltétele az, hogy az egyedi projektek hozzájáruljanak a programszintű célok teljesüléséhez.

Az irányító hatóság általi programirányítás szabályai³⁷⁵ alapján az irányító hatóságnak „irányítási ellenőrzéseket kell végeznie annak megállapítása céljából, hogy megtörtént-e a társfinanszírozott termékek leszállítása és szolgáltatások nyújtása, hogy a művelet megfelel-e az alkalmazandó jognak, a programnak és a műveletre vonatkozó támogatási feltételeknek” [lásd CPR 74. cikk (1) bekezdés a) pont].

Valósköltség-alapú elszámolás esetén az irányító hatóságnak ellenőriznie kell, hogy „megtörtént-e a kedvezményezettek által az adott költségekkel kapcsolatban igényelt kiadási összeg kifizetése, és a kedvezményezettek vezetnek-e külön számviteli nyilvántartást, vagy megfelelő számviteli kódokat használnak-e a művelethez kapcsolódó összes tranzakció esetében”.³⁷⁶

³⁷² Más néven *real cost*.

³⁷³ Értve ezalatt a szervezeteket, folyamatokat, informatikai rendszereket és a feladatok ellátásához szükséges humánkapacitást is.

³⁷⁴ Ehhez lásd még a 4.3.4. rendszervizsgálat és rendszerértékelés fejezetben foglaltakat.

³⁷⁵ Amennyiben az első szintű ellenőrzési feladatok egy részét az irányító hatóság a felelőssége megtartása mellett közreműködő szervezetre delegálja, akkor az irányító hatóság köteles olyan eljárásokat alkalmazni, amelyek segítségével meggyőződik a közreműködő szervezet által elvégzett feladatok megfelelőségéről.

³⁷⁶ Ez a szabályrendszer tartalmilag megfelel a 2014–2020-as programozási időszak CPR 125. cikk (4) bekezdés a) és b) pontjában foglaltaknak.

Egyszerűsített költségelszámolási módszer esetén az első szintű ellenőrzés arra korlátozódik, hogy teljesültek-e a költségek kedvezményezett részére történő megtérítésének feltételei.³⁷⁷ A hazai szabályozás értelmében, egyszerűsített elszámolás esetében az átalány alapján elszámolt költséget alátámasztó dokumentumokat a kedvezményezettnek nem kell benyújtania, illetve azokat az irányító hatóság a helyszíni ellenőrzés keretében nem ellenőrzi, ugyanakkor az elszámolt költségét *eredményét* alátámasztó dokumentumot be kell nyújtania.

Az egyszerűsített költségelszámolási módok alkalmazása tehát illeszkedik a Magas Szintű Csoport által tett javaslatokhoz egyrészt a redundáns folyamatok csökkentése, másrészt az ellenőrzések arányossága által.

Az irányító hatóság által ellátott fenti tevékenységet nevezzük hitelesítési folyamatnak (*management verification*) vagy más néven első szintű ellenőrzésnek. A CPR 74. cikk (2) bekezdése alapján a kedvezményezettek kifizetési kérelmeire vonatkozó – adminisztratív és helyszíni – ellenőrzéseket az *elszámolások* benyújtása előtt kell elvégezni.

Az első szintű ellenőrzés³⁷⁸ kettős célt szolgál: egyrészt, hogy a szabálytalan támogatásfelhasználást még az Európai Bizottsággal történő elszámolást megelőzően ki lehessen rostálni, másrészt pedig, hogy az Európai Bizottság felé a tagállam alátámassza a támogatásokat kezelő intézményrendszer megalapozottságát, illetve megfelelő működését.

A fentiek alapján elvárt, hogy az ellenőrzéseket kellő szakmai tapasztalattal és a nemzeti és európai uniós szabályozás (például támogathatósági, közbeszerzési, ágazatspecifikus jogszabályok) ismeretével rendelkező személyek lássák el, ezért az irányítási és kontrollrendszer leírásában azonosítani kell, hogy kiknek a feladata az ellenőrzések elvégzése, és erre milyen létszámmal kerül sor.

A tagállamokban az első szintű ellenőrzést végző szervezetek kétféle rendszerben működnek:

1. *Központosított* ellenőrzési rendszerekben nagyobb a lehetőség az ellenőrzési tapasztalatok megosztására, ami fokozhatja az első szintű ellenőrzést végző személyek munkájának és ezáltal az első szintű ellenőrzési tevékenységnek a hatékonyságát. Magyarországon központosított első szintű ellenőrzés működik.
2. *Decentralizált* rendszerekben számos szervezet látja el az első szintű ellenőrzési feladatokat, így az irányító hatóságnak gondoskodnia kell a minőség-ellenőrzési rendszerről, amely alapján biztosítható, hogy a különböző szervezetek és személyek által elvégzett ellenőrzések azonos színvonalúak.

Ha a műveletek nagy mennyisége miatt az irányító hatóság nem rendelkezik megfelelő létszámú vagy szakértelmű személyezettel, akkor az ellenőrzéseket – a felelősség megtartása mellett, bizonyos keretek között – részben vagy egészben *kiszervezheti*, ezért a delegált feladatok ellátását az irányító hatóságnak (például a megfelelőségére vonatkozó időközi felügyeleti vizsgálattal) ellenőriznie kell. Ebben az esetben az irányító hatóságnak biztosítania kell, hogy

³⁷⁷ Például egységköltségek és egyösszegű átalány esetén az első szintű ellenőrzésnek alapvetően arra kell kiterjednie, hogy a kedvezményezett és az IH közötti megállapodásban foglalt kifizetési feltételeket betartották-e, és megfelelően alkalmazták-e a megállapodásban meghatározott módszertant. További alátámasztó dokumentumokat (például számlákat) az ellenőrzés nem kér.

³⁷⁸ Az első szintű ellenőrzési rendszer átfogó, több szempontból való tesztelése az audit által folytatott ellenőrzéseknek is hangsúlyos eleme. A rendszervizsgálatok keretében megtörténik egyrészt a hitelesítési feladatokat meghatározó szabályrendszer átfogó vizsgálata, másrészt a folyamatok szubsztantív tesztelése úgynevezett tesztprojekteken/tesztelemeken keresztül.

a felülvizsgálathoz megfelelő humán erőforrás rendelkezésre álljon. Kiszervezés során előírás, hogy az irányító hatóság és a közreműködő szervezet között a megbízásban az elvégzendő munka terjedelme megfelelő pontossággal legyen meghatározva.

A Magas Szintű Csoport a 2014–2020-as programozási időszakra irányadó kohéziós politikai (jog)szabályrendszerrel kapcsolatosan felhívta a figyelmet arra is, hogy a közösségi és nemzeti jogszabályokon túl több mint 5000 (!) oldalnyi útmutatóban foglalt iránymutatás szabályozza a programok végrehajtását.³⁷⁹ A közösségi jogszabályokban foglalt kritériumokon túl, azok gyakorlati értelmezését és alkalmazását megkönnyítendő, illetve annak érdekében, hogy az összes tagállam azonos megközelítést alkalmazzon, a jó gyakorlatokat is bemutatva és a hatékonyabb programmegvalósítás érdekében az Európai Bizottság útmutatókat bocsátott ki a korábbi programozási időszakokban.

Az első szintű ellenőrzésekre vonatkozóan is készült útmutató a 2014–2020-as programozási időszakban,³⁸⁰ a 2020–2027-es időszakra vonatkozóan (még) nem. Tekintettel azonban arra, hogy a kohéziós politika által érintett beavatkozási területek keveset változtak a 2014–2020-as, illetve az új programozási időszak tekintetében (ezáltal a kockázatok hasonlóak), továbbá a valós költségen nyugvó kedvezményezett elszámolások tekintetében a CPR tartalmi elemei (ezáltal a tagállamokkal szemben támasztott követelmények) alig változtak, célszerű áttekinteni a korábbi útmutatóban szereplő alapelveket, valamint a legkockázatosabbnak ítélt területeket (például közbeszerzések, állami támogatás, horizontális és esélyegyenlőségi követelmények, pénzügyi eszközök,³⁸¹ jövedelemtermelő projektek). A következőkben így egyrészt végigveszem azokat a szempontokat, illetve szabályokat, amelyeket a hazai szabályozás megkövetel, másrészt felhívom a figyelmet azokra a kockázati pontokra, amelyek az első szintű ellenőrzés során megjelenhetnek a fent hivatkozott útmutató alapján.

Az első szintű ellenőrzés keretében a *valósköltség*-alapon elszámolt kiadások esetében vizsgálándó:

- az elszámolt költségek megfelelnek-e a valóságnak;
- a termékeket, illetve szolgáltatásokat a támogatási döntéssel összhangban nyújtották-e;
- a kedvezményezett által benyújtott kifizetési kérelmek helyesek-e;
- az azokat alátámasztó ügyletek jog- és szabályszerűek-e;
- a projektek és kiadások megfelelnek-e a közösségi és nemzeti szabályoknak;
- közbeszerzési szabályok esetében az uniós és nemzeti előírásokra, valamint a nyilvánossági követelmények betartására is figyelemmel;
- a tárgyi és időbeli elszámolhatóság feltételei teljesülnek-e;
- kettős finanszírozás elkerülése (olyan eljárások kialakítása szükséges, amelyek segítségével elkerülhető, hogy több közösségi vagy nemzeti támogatás keretében vagy eltérő programozási időszakban többszörösen finanszírozzák ugyanazt a kiadást);
- létezik-e megfelelő auditnyomvonal;
- az állami támogatásra vonatkozó szabályokat tiszteletben tartották-e;

³⁷⁹ Számos olyan kiadvány is van, amely a tagállamok által feltett kérdéseket és az azokra adott bizottsági válaszokat tartalmazza.

³⁸⁰ Európai Bizottság: *Útmutató a tagállamok számára. (Irányítási ellenőrzések)*. EGESIF_14-0012_02. 2015. szeptember 17.

³⁸¹ Nyikos (2017c): i. m. 4–25.

- a műveletek közös és programspecifikus kimeneti mutatóinak, eredménymutatóinak és a mikroadatok ellenőrzése;
- a támogatások a program céljaival összhangban vannak-e;
- horizontális elveknek (fenntartható fejlődés, környezetvédelmi szabályok és engedélyek, esélyegyenlőség, megkülönböztetésmentesség) való megfelelés.

Az ellenőrzések megfelelő időzítése a programok szabályszerű és hatékony végrehajtása szempontjából kulcsfontosságú. A *projektkiválasztás* során indokolt lehet annak vizsgálata érdekében, hogy a pályázók az előírt feltételeket biztosítani tudják-e. A *projektvégrehajtás során* annak érdekében, hogy az esetleges szabálytalanságokat az Európai Bizottság felé történő elszámolást megelőzően feltárják.³⁸² A *projektvégrehajtás után* vizsgálható, hogy a támogatási szerződésben előírt indikátorokat a projekt teljesítette-e.

Az ellenőrzéseket megfelelő időben le kell zárni annak érdekében, hogy amennyiben szabálytalanságot tárnak fel,³⁸³ akkor a tagállami hatóságoknak módja legyen az éves elszámolás, a vezetői nyilatkozat, az éves auditvélemény és az éves kontrolljelentés időben történő benyújtására a Bizottság felé.

4.2.2. Az ellenőrzések típusai

Az első szintű ellenőrzés adminisztratív, pénzügyi, technikai, illetve fizikai szempontokra terjedhet ki. Bármelyik ellenőrzési modul elhagyása vagy minőségének átmeneti romlása a teljes hitelesítési rendszer megbízhatóságát ássa alá. Az egyes elemek egymással nem helyettesíthetők, hanem komplementerei egymásnak.³⁸⁴

Ez a projektek teljes életciklusába beépülő, valójában folyamatba épített ellenőrzés a teljesítés és az elszámolhatóság ellenőrzésére irányul, amely típusát tekintve kétféle lehet:

1. Egyrészt az irányító hatóság vagy delegált feladatellátás keretében a közreműködő szervezet által kedvezményezettek egyes – vagyis a korábbi programozási időszaktól eltérően nem az összes – kifizetési kérelmének adminisztratív vizsgálata, azaz *dokumentumalapú ellenőrzés*.
2. Másrészt *helyszíni ellenőrzés*, amire azért van szükség, hogy megfelelő bizonyosságot szolgáltatassanak minden, a kiadás jogszerűségével és szabályszerűségével kapcsolatos kérdésben. Helyszíni ellenőrzés keretében vizsgálható, hogy a projekt mennyire reális (ténylegesen megvalósították-e), hogy a beszerzett termékek és szolgáltatások teljesítése a támogatási döntés feltételeivel és kikötéseivel összhangban történt-e, illetve milyen előrehaladást értek el a mérföldkövek, valamint az indikátorok teljesítése tekintetében. Helyszíni ellenőrzés keretében az alátámasztó dokumentáció eredeti példányainak rendelkezésre állása vagy a számlaösszesítő dokumentációja is vizsgálendő.

³⁸² Nyikos–Kondor (2019): i. m. 113–134.

³⁸³ Nyikos–Szabó (2019): i. m. 67–87.

³⁸⁴ Nem elég, ha egy projekt adminisztrációja és kifizetési az adminisztratív ellenőrzés alapján szabályszerűek, a projektnek – fizikai értelemben is – meg is kell valósulnia a program céljaival összhangban. Másrészt az sem elegendő, ha egy projekt megvalósul ugyan, azonban annak elszámolása nem megfelelő, és így európai uniós támogatásból nem finanszírozható.

A 2014–2020-as programozási időszakhoz képest – összefüggésben a Magas Szintű Csoport által tett javaslatokkal – jelentős változás azonban, hogy a programok hatékony és eredményes felhasználása és az igazgatási költségek közötti egyensúly megteremtése érdekében az első szintű ellenőrzések gyakoriságát, hatályát és alkalmazási körét kockázatelemzés alapján kell meghatározni. A CPR 74. cikk (2) bekezdése értelmében az első szintű ellenőrzéseknek kockázatalapúnak kell lenniük, és magukban kell foglalniuk a kedvezményezettek kifizetési kérelmeire vonatkozó adminisztratív ellenőrzéseket és a helyszíni ellenőrzéseket is. Ez alapján a dokumentumalapú ellenőrzést már nem kell minden projekt minden kifizetési kérelméhez kapcsolódóan, automatikus elvégezni, hanem az ellenőrzéseket kockázatelemzésnek kell megelőznie.

Az első szintű ellenőrzés keretében az irányító hatóságnak meg kell győződnie arról, hogy a projekthez kapcsolódó kiadások megbízható számviteli rendszerekből származnak, és valószínűleg költség-alapú kedvezményezetti elszámolás esetében ellenőrizhető bizonylatokon alapulnak, továbbá az elszámolt költségek megfelelnek az alkalmazandó közösségi és nemzeti szabályoknak, és a programra alkalmazandó kritériumokkal összhangban finanszírozás céljából kiválasztott, valamint a közösségi és nemzeti szabályoknak megfelelő projektek tekintetében merültek fel.

Ezzel összefüggésben kiemelt jelentősége van annak, hogy az irányító hatóság a projektek kezdeti szakaszától kezdve együttműködjön a kedvezményezettekkel. Minden művelet kezdetén törekedni kell a kedvezményezett vonatkozásában felmerülő hibák elkerülésére, ezért javasolt, hogy a tagállami hatóságok képzéseket tartsanak, iránymutatásokat adjanak a kedvezményezetteknek az uniós követelményekről (például útmutatás a kifizetési kérelmeik összeállításához vagy az elszámolhatósági szabályok részletes ismertetése). Valójában már a pályázatok értékelése során figyelembe vett szempontok megfelelő kialakítása és a kedvezményezettek erre vonatkozó tájékoztatása is nagyban befolyásolja a későbbi hitelesítési folyamat sikerét.

A CPR 73. cikk (2) bekezdése értelmében a műveletek kiválasztásakor az irányító hatóságnak – többek között – biztosítania kell, hogy:

- a kiválasztott műveletek hozzájáruljanak a program célkitűzéseinek teljesüléséhez;
- a feljogosító feltételek teljesüljenek;
- optimális legyen a támogatási összeg, a tevékenységek és a célkitűzések közötti viszony;
- ellenőrizni kell, hogy a pályázó rendelkezik-e a szükséges pénzügyi erőforrásokkal a projekt megvalósításához, illetve fenntartási költségeinek fedezéséhez;
- a művelet az alap hatókörébe tartozzon, és besorolható legyen a beavatkozási típusok alá.³⁸⁵

Amennyiben az első szintű ellenőrzés során nem elszámolható költséget, illetve szabálytalanságot³⁸⁶ tárnak fel, az irányító hatóságnak gondoskodnia kell a megfelelő intézkedések megtételéről. Az ellenőrzések eredményeinek, az alátámasztó dokumentumoknak és a megtett intézkedéseknek a nyilvántartása szintén az irányító hatóság felelőssége. A megfelelő auditnyomvonal teljesítése érdekében az egyes projektekre vonatkozó helyszíni ellenőrzések alapvető adatait rögzíteni kell a programokra vonatkozó információkat tartalmazó monitoringrendszerben is a CPR XIII. számú mellékletének I. 6. pontja szerint.

³⁸⁵ A műveletek kiválasztásához kapcsolódóan lásd a 2. fejezetet.

³⁸⁶ A szabálytalanságokkal kapcsolatban lásd a 4.2.6. fejezetet.

Az irányító hatóság írásban rögzíti a hitelesítési eljárásokat, dokumentál minden vizsgálatot, az elvégzett munkát, a vizsgálat időpontját és eredményeit, valamint a feltárt szabálytalanságokkal kapcsolatban hozott intézkedéseket.

A hitelesítési tevékenységet az igazolás követi. Az igazolási tevékenység keretében – összhangban a hazai szabályozással és intézményrendszerrel – az igazoló hatóság meggyőződik arról, hogy a költségnyilatkozatok adatai pontosak, megbízható számviteli rendszerekből származnak, és ellenőrizhető bizonylatokon alapulnak, továbbá az ezekben elszámolt költségek megfelelnek az alkalmazandó közösségi és nemzeti szabályoknak, és a programra alkalmazandó kritériumokkal összhangban finanszírozás céljából kiválasztott, valamint a közösségi és nemzeti szabályoknak megfelelő projektek tekintetében merültek fel.

4.2.3. Dokumentumalapú ellenőrzések

A hitelesítési tevékenységet megalapozó finanszírozási elemekről a tananyag 3. fejezete szól. A 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet alapján a kedvezményezett és a támogató viszonylatában három, hitelesítés tárgyát képező kifizetési kérelem típust kezel az intézményrendszer: az előlegigénylést, az időközi kifizetési kérelmet és a záró kifizetési kérelmet. Ezek részletes bemutatását az előző fejezet tartalmazza.

4.2.3.1. Kockázatelemzés a dokumentumalapú ellenőrzéseknél

A CPR 74. cikk (2) bekezdése alapján az első szintű ellenőrzéseknek kockázatalapúnak kell lenniük, aminek megfelelően a hazai szabályozásban is jelentős módosulások történtek. A 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 279–281. §-ai értelmében az irányító hatóság a kifizetési kérelem ellenőrzését megelőzően kockázatelemzést végez, amelynek módszertana kiterjed a kockázatelemzés szempontrendszerére és a kockázati szintek meghatározására. Mivel a kockázatalapú ellenőrzés a monitoring- és információs rendszerben valósul meg, így az irányító hatóság gondoskodik a kockázatelemzési módszertan informatikai rendszerben történő paraméterezéséről.

Indokolt esetben az irányító hatóság a kockázatelemzési módszertant és a kockázatelemzés szempontrendszerét módosíthatja. Például, ha akár az első, akár a második, akár a harmadik szintű ellenőrzések eredményeként olyan szabálytalanságtípusokat tárnak fel, amelyeket az eredeti kockázatelemzés figyelmen kívül hagyott, akkor a kontrollkockázatok csökkentésére irányuló, megfelelő „szűrő” kialakítása érdekében a kockázatelemzési szempontok, illetve módszertan módosítása, testre szabása válik indokolttá.

Ha nem áll rendelkezésre kockázatelemzési módszertan, akkor az irányító hatóság elvégzi a kifizetési kérelem és az alátámasztó dokumentumok teljes körű ellenőrzését.

A kifizetési kérelem beérkezését követően az irányító hatóság – a fentiek alapján – elvégzi a kockázatelemzést, amelynek eredményeként magas kockázat esetén a bizonylatokat ellenőrizni kell, míg alacsony kockázat esetén a bizonylatok legalább 10%-át, de legalább egy bizonylatot ellenőrizni kell.

4.2.3.2. Ellenőrzési szempontok

A kockázatelemzést követően az irányító hatóság a kifizetési kérelmet és az alátámasztó dokumentumokat a vonatkozó jogszabályok, a felhívás és a támogatási szerződésben foglalt elszámolhatósági szabályok szerint, ellenőrzőlista alapján ellenőrzi.³⁸⁷

4.2.4. Helyszíni ellenőrzések

Az első szintű ellenőrzés részeként az irányító hatóságnak helyszíni ellenőrzéseket kell lefolytatnia, amelyek tervezésekor teljesülnie kell annak az alapelvnek, hogy egyetlen projekt sem zárható ki a helyszíni ellenőrzések hatálya alól, ugyanakkor az ellenőrzések intenzitása függ a projektek jellegétől és kockázataitól. A helyszíni ellenőrzésekkel kapcsolatos hazai szabályok alig változtak a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest, azokat a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 440–465. §-ai tartalmazzák.

A helyszíni ellenőrzés során kockázatelemzésen alapuló mintavételezéssel kiválasztott projektek megvalósításának helyszíni ellenőrzése történik meg, ugyanakkor a Korm. rendelet 444. §-a értelmében „a helyszíni ellenőrzés a kedvezményezett dokumentált egyetértése és a technikai feltételek rendelkezésre állása esetén történhet elektronikus alkalmazás használatával is. A helyszíni ellenőrzés tervezett helyszínén a kedvezményezett által készített olyan kép- és videófelvétel, amely kétségtől elárja a bizonyítandó tény, elfogadható helyszíni ellenőrzésnek.” A jogszabály ezen kitétele – reagálva a Covid–19-világjárvány okozta kihívásokra – megteremti a helyszíni ellenőrzések rugalmasabb formában történő lebonyolításának lehetőségét.

A helyszíni ellenőrzéseket csoportosíthatjuk azok tervezhetősége, illetve időpontja szerint. A *tervezhetőség* szempontjából megkülönböztetünk tervezett, illetve rendkívüli helyszíni ellenőrzést, amelyre akkor kerül sor, ha a projektmegvalósítás vagy a fenntartás során felmerült információk ezt indokolják (például szabálytalanság gyanúja merül fel).

A helyszíni ellenőrzések a teljes projektciklust követhetik. A helyszíni ellenőrzésekre rendszerint akkor kerül sor, amikor a projekt már mind fizikai, mind pénzügyi értelemben a megvalósulás szakaszában van. A helyszíni ellenőrzések időbelisége alapján a következő típusokat különböztethetjük meg:

1. *közbenső* helyszíni ellenőrzés (a projektmegvalósítás szakaszában végzett ellenőrzés);
2. *záró* helyszíni ellenőrzés (záró kifizetési kérelem jóváhagyását megelőzően végzett ellenőrzés);
3. *fenntartási* helyszíni ellenőrzés (a projekt lezárását követően a fenntartási időszakban végzett ellenőrzés, amely jellemzően a projekt fenntartására, vagyis a vállalt indikátorok teljesülésére irányul).

A helyszíni ellenőrzések körébe nem tartozik, ugyanakkor a programok megvalósítása szempontjából fontos, preventív természetű ellenőrzési elem a *helyszíni szemle*. A helyszíni szemle nem tekinthető helyszíni ellenőrzésnek, ugyanis ebben a szakaszban a pályázó még nem áll támogatási jogviszonyban az irányító hatósággal, erre az ellenőrzési típusra a támogatási döntés meghozatala előtt kerül sor. A helyszíni szemle célja a támogatási kérelemben rögzített adatok

³⁸⁷ Lásd 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 282. §.

ellenőrzése. Az irányító hatóság így a projektkiválasztási eljárás keretében preventív jelleggel bizonyosodhat meg arról, hogy a projektgazda megfelelő kapacitással rendelkezik-e a projekt megvalósításához, illetve a támogatási feltételeknek megfelel-e. Az ellenőrzés a projektmegvalósítás tervezett helyszínén történik [256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 99. §].

A hatályos hazai szabályozás³⁸⁸ alapján a helyszíni ellenőrzésekre vonatkozó előírásokat a következő táblázat foglalja össze.

47. táblázat: A helyszíni ellenőrzések gyakoriságáról

Projekt támogatása < 100 M Ft	Projekt támogatása < 100 M Ft	100 M Ft < projekt támogatása < 1 Mrd Ft	1 Mrd Ft < projekt támogatása
Legalább a projektek 5%-a záró kifizetési kérelem jóváhagyása előtt	Ha az összesítőben szereplő támogatás > 20 M Ft, akkor legalább a projektek 15%-a záró kifizetési kérelem jóváhagyása előtt	Legalább egyszer, a záró kifizetési kérelem jóváhagyása előtt	Megvalósítás során legalább egyszer és a záró kifizetési kérelem jóváhagyása előtt

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

A helyszíni ellenőrzések éves tervezése során az irányító hatóság a következő feladatokat látja el:

1. *kockázatelemzési módszertant* készít a helyszíni ellenőrzésre kiválasztandó projektek ellenőrzésének lefolytatásához. A kockázatelemzés mellett a módszertan véletlenszerű mintavétellel is kiegészülhet, aminek eredményeként a kockázatosnak nem tűnő projektek köréről is átfogó információkhoz juthat az irányító hatóság;
2. lefolytatja a kockázatelemzést;
3. összeállítja az éves ellenőrzési tervet, amely alapján lefolytatja az ellenőrzéseket.

Az irányító hatóság a *kockázatelemzési módszertant* – írásban dokumentáltan – évente egyszer felülvizsgálja az ellenőrzések során kapott kvalitatív és kvantitatív eredmények, hibaszázalékok és más ismert kockázati tényezők figyelembevételével és az eredendő kockázatok mérséklésének céljával. Indokolt esetben³⁸⁹ a mintát ki kell terjeszteni annak érdekében, hogy a hasonló szabálytalanságok aránya csökkenjen, és ezáltal az Európai Bizottság felé költségnyilatkozatban igazolt összeg hibáktól mentes legyen. (Ehhez lásd még a 4.2.5. fejezetben foglaltakat.)

A módszertan felülvizsgálata szükséges a program előrehaladása miatt is,³⁹⁰ másrészt az első szintű ellenőrzések során szerzett tapasztalatok módszertanba történő beépítése hozzájárul a szabálytalanságok kiszűréséhez és a csalások megelőzéséhez.

Az éves ellenőrzési terv tartalmazza a vizsgálandó projektek megnevezését, vagy darabszámát és arányát konstrukciónként, az ellenőrzések típusát, ütemezését, a szükséges humánerőforráskapacitást [lásd 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 450. §].

A helyszíni ellenőrzéseket indokolt legkésőbb a projekt megvalósításának időszakában lefolytatni annak érdekében, hogy a korrekciós intézkedéseket még időben meg lehessen tenni. Hiszen

³⁸⁸ Lásd 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 442. §.

³⁸⁹ Ha az észlelt szabálytalanságok száma magas, vagy rendszerhibákat azonosítottak az első szintű ellenőrzés keretében, vagy speciális kockázatok merültek fel a kedvezményezettek egy körénél stb.

³⁹⁰ Más kockázatok merülnek fel ugyanis a program indulási időszakában, mint például akkor, amikor már a projektek többsége fenntartási időszakban van, és a program zárásának időpontja közeledik.

amennyiben a helyszíni ellenőrzések lefolytatására túl későn – csak a záró helyszíni ellenőrzés keretében vagy projektfenntartási szakaszban – kerül sor, akkor nagy az esélye annak, hogy a szabálytalan kiadásokat már benyújtották elszámolásra az Európai Bizottsághoz. (Különösen igaz ez infrastrukturális beruházások esetében, ahol többéves megvalósítási időszakról lehet szó.)

A beütemezett helyszíni ellenőrzés előtt az irányító hatóság a kedvezményezettet öt naptári nappal korábban írásban tájékoztatja. A tájékoztatás elsődleges célja, hogy a kedvezményezett az ellenőrzés lefolytatásához szükséges dokumentumokat, bizonylatokat rendelkezésre tudja bocsátani, továbbá a kedvezményezett részéről illetékes és felhatalmazott képviselő jelenlétét biztosítsa.

A hatályos hazai szabályozás alapján a helyszíni ellenőrzés keretében különösen a következők vizsgálata szükséges:

- a projekttámogatási szerződésnek megfelelő fizikai és pénzügyi előrehaladása³⁹¹ és azok összhangja, beleértve a termékek, szolgáltatások teljesítésének a támogatási szerződéssel való összhangját;
- a kifizetési kérelemhez benyújtott alátámasztó bizonylatok és dokumentumok eredeti példányainak rendelkezésre állása;
- a kifizetési igényléshez benyújtott összesítőkhöz kapcsolódó elszámoló bizonylatok megléte;
- az elszámoló bizonylatokhoz tartozó szerződések és a kapcsolódó teljesítésigazolások megléte és tartalma;
- a kedvezményezett által benyújtott nyilatkozat összhangja az azt megalapozó bizonylatokkal;
- a nyilvánosságra és tájékoztatásra vonatkozó közösségi és hazai szabályok betartása;
- a környezeti fenntarthatóság és esélyegyenlőség érvényesítése;
- a projektszintű elkülönített számviteli nyilvántartás vezetése;
- a projektben vállalt indikátorok és projektszintű mérföldkövek teljesüléséhez kapcsolódó dokumentumok.

A dokumentumalapú ellenőrzések során a kedvezményezettnek nem kell benyújtani az *összesítőn szereplő tételek* alátámasztó dokumentumait, ezért azokra a helyszíni ellenőrzések keretében különös hangsúlyt kell fektetnie az irányító hatóságnak. A 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 445. §-a a vizsgálandó tételek számát a jóváhagyott kifizetési kérelemben az összesítővel elszámolt támogatás arányához köti. Az összesítőkhöz kapcsolódó tételeket véletlenszerűen kell ellenőrzésre kiválasztani, és az eljárást dokumentálni kell. A véletlenszerűen kiválasztott tételek mellett közvetlenül is kijelölhetők tételek ellenőrzésre. Amennyiben ismétlődő elszámolási hibát tárnak fel, további tételek ellenőrzése is szükséges a hiba lehatárolása érdekében.

A *rendezvények, képzések* helyszíni ellenőrzésére eltérő szabályok alkalmazandók, mivel azok megtörténte, a résztvevők létszáma később csak jelenléti ívek, fotók stb. alapján rekonstruálható. Emiatt a rendezvények, képzések helyszíni ellenőrzését azok megtartásának időpontjában kell lefolytatni, amiről a kedvezményezett nyolc nappal korábban tájékoztatja az irányító hatóságot. Ez a helyszíni ellenőrzési típus – jellemzően –, amennyiben nem terjed ki minden, fent rögzített ellenőrzési szempontra, céllenőrzésnek tekintendő.

³⁹¹ Például az adott eszközök fizikai leszállítása és a projekt érdekében történő használata, a beruházás fizikai előrehaladásának vizsgálata.

A fentiek alapján a helyszíni ellenőrzések komplex ellenőrzésnek tekinthetők: egyrészt a kifizetési kérelem részeként adminisztratív ellenőrzésre benyújtott dokumentumok meglétének vizsgálatát jelenti, másrészt pedig a projekt tényleges, fizikai megvalósulására és a mérőföldkövek, indikátorok teljesülésére fókuszál. A projektek típusának függvényében a helyszíni ellenőrzések során speciális módszereket is alkalmazhat az irányító hatóság.

Az első szintű ellenőrzések során mind a dokumentumalapú ellenőrzéseknél, mind a helyszíni ellenőrzéseknél szigorúan érvényesülnie kell az összeférhetetlenségi szabályoknak.

A helyszíni ellenőrzés folyamán az ellenőrök minden olyan kérdést tisztáznak, amely szükséges ahhoz, hogy a helyszíni ellenőrzés megállapításai megalapozottak legyenek. Az ellenőrök a helyszínen jegyzőkönyvet vesznek fel, amelyben rögzítik az elvégzett ellenőrzéseket és azok eredményét, továbbá a kedvezményezett álláspontját a megállapításokkal kapcsolatban. Szabálytalansági gyanú, illetve hiányosság feltárása esetén a jegyzőkönyv részét képezik a szükséges intézkedések is.

A hitelesítési jelentés³⁹² az irányító hatóság rendszeres (havi) jelentéstételi kötelezettsége az igazoló hatóság részére annak alátámasztására, hogy a támogatásokra irányuló dokumentumalapú és helyszíni ellenőrzési kötelezettségeket teljesítette.

Az első szintű ellenőrzések részeként az irányító hatóság helyszíni ellenőrzéseket folytat, amelyek követik a program, illetve az egyes projektek életciklusát. Az éves helyszíni ellenőrzési terv kockázatelemzésen alapul, az irányító hatóságnak a mintavétel módszertanát évente felül kell vizsgálnia. A helyszíni ellenőrzés keretében megtörténik a projekt fizikai megvalósulásának, valamint az adminisztratív ellenőrzés keretében benyújtott dokumentumok eredetiségének vizsgálata is.

4.2.5. Kockázatos területek

A Magas Szintű Csoport javaslatának eredményeként a 2021–2027-es programozási időszakban, figyelemmel a CPR Preambulumának (62) bekezdésére, az ellenőrzések során érvényesülnie kell a kockázatokkal való arányosság elvének, amely az első szintű ellenőrzések során a kockázatértékeléssel megállapított kockázatokra, míg az auditok során az Európai Unió költségvetését érintő kockázatokra vonatkozik. Emellett meg kell teremteni a források hatékony és eredményes felhasználása és a kapcsolódó költségek közötti egyensúlyt, vagyis a szabályozás a költség-haszon elv alkalmazására is kísérletet tesz.

Fentiek alapján, ahogy azt a tananyag 4.1.1. alfejezeteiben már bemutattuk, a kockázatelemzés mind a dokumentumalapú ellenőrzés, mind a helyszíni ellenőrzések előtt meghatározó. Szükséges hangsúlyozni, hogy a cél nemcsak az erőforrás-takarékosság, hanem az is, hogy az ellenőrzések a rendelkezésre álló erőforrások hatékony felhasználásával azokra a kockázatos területekre irányuljanak, amelyek szabálytalanságokat okozhatnak a programok megvalósítása során.

³⁹² A hitelesítési jelentést az irányító hatóság köteles havonta elkészíteni és benyújtani az igazoló hatóság részére a tárgy hónapot követő hónap 20-ig. Delegált feladatellátás esetén a hitelesítési jelentést a közreműködő szervezet állítja össze, amelyet az irányító hatóság ellenjegyez. A hitelesítési jelentés az Európai Bizottság felé elszámolandó költségek megfelelőségét számszaki és szabályossági szempontból támasztja alá. A 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 306. §-a értelmében, ha az irányító hatóság nem küldi meg a hitelesítési jelentést az igazoló hatóság számára, az a költségigazoló nyilatkozat felfüggesztését – és ezáltal a támogatások Európai Bizottságtól történő lehívását – eredményezheti.

Egyszerűen fogalmazva: a 100%-os mértékű dokumentumalapú ellenőrzésre jutó idő megosztható az érdemi kockázatelemzés elvégzése és a csökkentett mértékű dokumentumalapú ellenőrzés között, aminek eredményeként a hibák, illetve szabálytalanságok száma csökken.

A CPR értelmében a kockázatértékelés során „figyelembe kell venni olyan tényezőket, mint a végrehajtott *műveletek száma, típusa, mérete és tartalma, a kedvezményezettek*, valamint az előző irányítási *ellenőrzések és auditok során azonosított kockázati szint*”.

A hazai szabályozás – 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 449. § – a helyszíni ellenőrzéseket megelőző kockázatelemzés tartalmi szempontjait foglalja össze, figyelemmel a CPR-ban foglaltakra. Mielőtt a részletes szempontrendszert bemutatnám, érdemes – gyakorlatibb szemléletű – kitérőt tennünk az eredendő kockázatok különböző szintjeire.



54. ábra: Az eredendő kockázatok szintjei

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

A legmagasabb szinten a finanszírozó alap, valamint a *programszintű kockázatok* találhatók, aminek oka az, hogy alapvetően ez határozza meg azt a beavatkozási területet, amelyre a támogatás felhasználható. Nem nehéz belátnunk, hogy eltérő kockázatok jellemzik a PO2-es, Zöldebb Európa szakpolitikai célkitűzéshez kapcsolódó projekteket, mint például a PO4-es, Szociálisabb és Befogadóbb Európa célkitűzéshez tartozó projekteket. A programok végrehajtására a gyakori szervezeti, illetve jogszabályváltozások kedvezőtlen hatással bírhatnak, ezért az intézményrendszerben vagy az első szintű ellenőrzés folyamatában történő módosítások egy-egy program egészére kihathatnak.

A programokon belüli *prioritási tengely* egy következő kockázati szintnek tekinthető amiatt, hogy mind a szakmai tartalom, mind a projekt mérete és megvalósítási időtartama szempontjából jelentős különbségek vannak a prioritások között egy-egy programon belül.³⁹³

³⁹³ Például egy környezetvédelemre irányuló programban helyet kaphatnak erdei iskolákra irányuló projektek is, illetve szennyvíztisztító építésére vonatkozók, amelyek között jelentős különbség van mind az elérendő célok és mérőszámok tekintetében meghatározott indikátorok, mind a projektek megvalósítása során.

Számba kell vennünk – egy-egy prioritáson belül – a különböző *pályázati kiírások* körét. Ennek oka az, hogy bár a beavatkozási terület azonos, eltérőek azok a célok, célcsoportok és akár a kedvezményezett kör is, amelyekre egy-egy pályázati kiírás irányul. Mindemellett a pályázatás során számos olyan részletszabályt (például pályázati kiírásra vonatkozó egyszerűsített költségelszámolási rendszer) és elvárás³⁹⁴ fogalmaznak meg, amely egyedi jelleget ölt. Gondoljunk csak arra, hogy a gazdasági környezet változása miatt akár egy programozási időszakon belül is cél lehet egy prosperálóbb időszakban a foglalkoztatotti létszám vagy árbevétel jelentős növelése, míg járvány sújtotta gazdasági környezetben a munkavállalói létszám megtartása.

A kockázati piramis következő szintjén a kedvezményezett áll, amelynek típusa és az általa – akár egyidejűleg, akár korábban – megvalósított projektek száma közvetlen hatással bír a projekt sikerességére vagy kudarcára. A pályázati felhívásokra, illetve a kedvezményezettekhez vonatkozó kockázati szempontokat részben a *helyszíni ellenőrzést megelőzően* mérlegelendő kockázati szempontok körében tárgyalom.

Végül pedig figyelemmel kell lennünk a *kedvezményezett* által beadott konkrét *kifizetési kérelmekre*, illetve az annak részét képező bizonylatokra és számlákra is, ugyanis eltérő lehet a kockázat egy kedvezményezett egyes kifizetési kérelmei között is. A teljesség igénye nélkül kockázati szempont lehet a *(köz)beszerzések kapcsán* a beszerzési eljárás típusa;³⁹⁵ a piaci árak vizsgálata; a megelőző közbeszerzési eljárások száma és fajtája; a vállalkozási szerződés módosításainak száma; szállítót érintő szabálytalanság korábbi, másik projektnél; szállítótávlat, az előrehaladás mértéke a vállalkozási szerződéshez mérten; a saját teljesítés (in house beszerzés) megvalósítása és annak költségei. A számlák és bizonylatok tekintetében kockázati szempont lehet: a számla összege a projekt teljes költségvetéséhez képest; az összesítővel elszámolt összeg mértéke; a bizonylaton szereplő költség típusa; a szállító származási országa; a bizonylat tárgya (például építés, eszköz-, szolgáltatás-, árubeszerzés, szoft költségek köre és mértéke, tanulmányok, képzések stb.).

A bizonylatszintű kockázatelemzés – figyelemmel a projekten belüli költségkategóriákra, valamint a fenti szempontokra is – projektszinten értelmezhető, vagyis a bizonylatok kockázatelemzése során – a fent leírtak alapján – célszerű figyelembe venni a magasabb szinteken megjelenő, a projekthez kapcsolódó további kockázatokat is.

Méltán vonhatjuk le a következtetést, hogy egy minden programra és minden kedvezményezettre érvényes kockázatelemzés olyan zsákruha lenne, amely senkinek sem jó, vagyis nem ad megfelelő kontrollt a felmerülő eredendő kockázatok kezelésére. Így a kockázatelemzési módszertannal szemben elvárható, hogy a kapcsolódó – általános és konstrukciós-specifikus – mutatókészlet és súlyozás módosíthatósága mellett testreszabható legyen, akár a fenti szintezés figyelembevételével.³⁹⁶

A felvezető után vegyük sorra a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 449. §-a szerinti, *helyszíni ellenőrzést megelőzően* mérlegelendő kockázati szempontokat, értelmezve azokat különböző beavatkozási területeken, illetve a fenti kockázati piramis különböző szintjein.

1. *A felhívás kapcsán felmerülő kockázati tényezők*: az elérni kívánt célok, az elszámolható költségek köre, a pályázók köre, a várt projektek mérete, azok tervezett megvalósítási időtartama minden felhívás tekintetében eltérő. A kockázatelemzési módszertan akkor

³⁹⁴ Ez alapján kockázatot jelenthet például a pályázatot megelőző cégalakítás vagy telepbejegyzés.

³⁹⁵ Nyikos (2019): i. m.

³⁹⁶ A kockázatelemzés szintezésére vonatkozóan ugyanakkor sem európai uniós, sem hazai jogszabályi követelmény nincsen.

- hatékony, ha adott programon belül az egyes felhívásokra testreszabható kockázatelemzési értékkészlet és súlyozási szempontrendszer állítható fel.
2. *A projekt típusa:* nem nehéz belátnunk azt, hogy a projektek különböző típusai (például gépbeszerzésre irányuló projekt vs. kutatás-fejlesztési projekt) eltérő kockázatot mutatnak, ugyanakkor ezt a szempontot összefüggésbe lehet helyezni az elszámolható költségek körével is. Például gépbeszerzésre irányuló projekt, illetve kutatás-fejlesztési projekt esetében is elszámolhatók bérköltségek, ugyanakkor ezeknek az összes költséghez viszonyított aránya meglehetősen eltérő lesz.
 3. *A projekt összköltsége:* a költségvetés védelme érdekében ez értelmezhető abszolút értékben egy-egy projekt tekintetében, viszont a kockázatelemzés szempontjából egy adott felhíváshoz kapcsolódó projekteket alapul véve is.
 4. *A projekt tervezett megvalósítási időtartama:* ez a projektek jellegétől függően nagyon eltérő lehet a legegyszerűbb, egyszeri elszámoló projekttől a több éven át megvalósuló infrastrukturális nagyberuházásig. A megvalósítás időtartama mint érdemi kockázati szempont egy adott felhíváson belül értelmezhető jól, áttekintve az ahhoz tartozó projektek közötti különbségeket.
 5. *A kedvezményezett típusa:* sokféle lehet (például konzorcium, társulás, nonprofit szervezet, költségvetési szerv, egyház, külföldi vállalkozás magyarországi fióktelepe, egyéni vállalkozó, bt., kft., zrt. stb.), amelyek a megvalósítás és projektfenntartás szempontjából eltérő kockázatokat mutathatnak. Más kockázati tényező merül fel a kkv-szektor esetében, mint például megyei jogú városi önkormányzatoknál, ugyanakkor ez a szempont is adott felhíváson belül értelmezhető jól.
 6. *A kedvezményezett által megvalósított projektek száma:* egyfelől előny lehet, ha a kedvezményezettnek korábbi megvalósítási tapasztalata van, ugyanakkor azonos kedvezményezett által megvalósított projekteknél felmerülhet a kettős finanszírozás, valamint a támogatáshalmazódás kockázata is (például az adott projekt tárgyához hasonló tartalmú másik pályázat vagy nyertes projekt akár azonos, akár másik programban, akár eltérő programozási periódusban).
 7. *Támogatási arány:* a hatékony és eredményes pénzgazdálkodás, valamint a célhoz kötöttség elve akkor teljesül leginkább, amikor a kedvezményezett magas önerejét kisebb mértékű támogatás egészíti ki a projekt megvalósítása érdekében.³⁹⁷ A szempont ugyanakkor egy pályázati felhíváshoz tartozó projektek között értelmezhető jól.
 8. *Az elszámolás típusa:* mely tartalmát tekintve lehet valós költségalapú elszámolás, illetve egyszerűsített elszámolási mód.
 9. *Az előleg mértéke és összege:* a kedvezményezettek likviditásának megőrzése által megfelelő mértékű előleg hozzájárul a projekt előrehaladásához. Túló mértékű előleg alkalmazása ugyanakkor a projekt előrehaladása és a költségvetés fegyelmezett megtartása szempontjából kontraproduktív lehet.³⁹⁸
 10. *A projekt megvalósítása során korábban felmerült problémák, szabálytalanságok száma.*

³⁹⁷ Ez összefüggésben van az additionalitás elvével is.

³⁹⁸ Gondoljunk csak arra, hogy mi történne, ha munkavállalóként előre megkapnánk 20 havi fizetést! Motivált munkavállalóként vennénk részt a feladatok elvégzésében? Törekednénk a költségvetési fegyelem megtartására? Nem éreznénk késztetést – a pénzbőség illúziója miatt – drágább javak megvásárlására?

11. A kedvezményezett *más projektjei kapcsán felmerült szabálytalanságok és azok száma*: a szabálytalansági eljárások számán túl azok kimenetele vagy akár csalásra utaló jelek is szempontok a kockázatelemzés során.
12. A projekt megvalósításának *jelentős elmaradása* a tervezett ütemtervhez képest: ekkor felmerül a projekt előkészítésének, tervezésének megalapozottságával kapcsolatos kockázatok kérdése, illetve az idő előrehaladása okán esetleges többletköltségek felmerülése, költségvetésen belüli átcsoportosítások is. A mérőföldkövekhez kapcsolódó beszámolók késedelmes benyújtásával (is) felfedezhető a projektmegvalósítási kockázat. Értelmezhető a szempont projektszinten is, illetve egy pályázati felhíváshoz kapcsolódó projektek összességében.
13. *Az előző helyszíni ellenőrzés óta eltelt idő*: ez alapvetően nem a projekttel kapcsolatos kockázat, hanem az irányító hatóság kockázata arra nézve, hogy nem tár fel esetleges szabálytalanságokat.
14. *Az audithatóság ellenőrzései során megállapított szabálytalanságok és kockázatok*: a kockázati piramis valamennyi szintjén értelmezhető szempont, ugyanakkor kiterjesztően is értelmezhető, figyelemmel a belső ellenőrök,³⁹⁹ az Európai Bizottság, az Európai Számvevőszék és az OLAF ellenőrzéseire is.
15. *A projekt életútja során bekövetkezett jogutódlás vagy projektátadás miatti változások*: többféle szempontból felvet kockázatokat, például a projekt eredeti céljainak teljesülése, támogatásra való jogosultság, fenntarthatóság, auditnyomvonal, dokumentumok megőrzése stb. Hasonló kockázatot jelentenek a kedvezményezett székhelyében/telephelyében bekövetkezett változások, valamint a jelentősebb szervezeti átalakulások.
16. *A projektmenedzsment költségei javára történt átcsoportosítás az elszámolható összköltségen belül*: a jogszabály a projektmenedzsmentet emeli ki, ugyanakkor ebbe a körbe sorolhatnánk az összes szoft költséget is, amelyek csak közvetetten szolgálják a projekt-célok megvalósulását.

Bár a hazai jogszabály csak közvetetten utal rá, kockázatot jelenthet a projekt megvalósíthatósági helyszíneinek száma (minél több a megvalósítási helyszín, annál komplexebb a projekt), a támogatási szerződés módosításainak száma például projektátadás, kedvezményezetti csere, költségnövekmények, költségátcsoportosítások, a projektcél és ezáltal az indikátorok akár részleges változása miatt.

A kockázatelemzési módszertanok kialakításakor a tagállamoknak figyelemmel kell lenniük arra is, hogy a 2021–2027-es programozási időszak újszerű elemeként a dokumentum-alapú és a helyszíni ellenőrzéseket is kockázatelemzés előzi meg. Az erőforrások felhasználása és az ellenőrzések szabálytalanságmegelőző jellege akkor a leginkább hatékony, ha a kétféle kockázatelemzés egymás komplementereként működik. Visszatulva a kontrollkockázatokat bemutató 53. ábrára, illetve a 4.1.1. fejezetben foglaltakra, a komplementer típusú – informatikai eszközökkel támogatott – kockázatelemzésen alapuló dokumentum-alapú és helyszíni ellenőrzés úgy funkcionálhat, mint ha megerősített, ugyanakkor ugyanannyi erőforrást felhasználó szűrőt építenének be az ellenőrzési rendszerbe.

Hangsúlyozni szükséges ugyanakkor, hogy a megfelelő auditnyomvonalat a kockázatelemzési módszertanok kialakításakor, illetve módosítása során, valamint az eredmények értékelésekor is

³⁹⁹ Különösen költségvetési szervek esetében.

biztosítani kell. Ennek érdekében szabályozandó, hogy a kockázatelemzési módszertanok – akár az értékkészlet, akár a súlyozás tekintetében – milyen gyakorisággal, milyen okok miatt és ki által változtatandók.⁴⁰⁰ Az – akár első, akár második, akár harmadik szintű – ellenőrzések során felmerülő szabálytalanságok folyamatos monitorozása hozzájárulhat a kockázatelemzési módszertan testreszabásához, ezáltal hatékony választ adva az újonnan felmerülő kockázati szempontokra és a szabálytalanságok számának csökkentésére.

A kockázatelemzési módszerek alkalmazása mellett a hazai szabályozás [a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 280. §-a] előírja azt is, hogy dokumentumalapú ellenőrzések esetében alacsony kockázat esetében is a bizonylatok legalább 10%-át ellenőrizni kell. Ez a szabályozás hozzájárul a hatókör-vakság (scope-vakság) elkerüléséhez, hiszen az alacsony kockázatú(nak vélt) rétegben feltárt szabálytalanságok újabb kockázati szempontok beépítéséhez vezethetnek a kockázatelemzési módszer finomhangolása során.

4.2.6. Szabálytalanságok kezelése

A költségvetés közvetett irányításban történő végrehajtása és a megosztott irányítás elve miatt – ahogy azt már a 4.1.1. fejezetben is láttuk – az ellenőrzések végrehajtása elsősorban a tagállamok felelőssége, ezáltal a szabálytalanságok megelőzése, felderítése, kezelése és a kapcsolódó korrekciós mechanizmusok végrehajtása is.

A szabálytalanságok Európai Bizottság felé történő bejelentésére vonatkozó részletes szabályokat a CPR XII. számú melléklete tartalmazza. A 2014–2020-as programozási időszakkal összevetve nincs különbség abban, hogy a 10 ezer eurót meghaladó szabálytalanságokat kell bejelenteni. Fontos megjegyezni, hogy a bejelentett szabálytalanságok és csalások számát nagyban befolyásolja a tagállamban kialakított irányítási és kontrollrendszer működése, amely kulcsfontosságú szerepet tölt be a szabálytalanságok és csalások megelőzésében, felderítésében és kezelésében (lásd még a 4.1.1. és a 4.1.2. fejezetben foglaltakat).

A CPR 69. cikke, amely az irányítási és kontrollrendszerekkel kapcsolatban a tagállamok feladatait részletezi, kimondja, hogy a tagállamok „minden szükséges intézkedést megtesznek a szabálytalanságok – köztük a csalások – megelőzése, észlelése és korrigálása, valamint bejelentése érdekében”.

A szabálytalanságokat az Európai Bizottság kiemelten kezeli, ugyanis a CPR 96. cikke értelmében a tagállam felé történő kifizetési határidőt a Bizottság legfeljebb hat hónapra megszakíthatja abban az esetben, ha a „Bizottságnak kiegészítő ellenőrzéseket kell végeznie olyan információk beérkezését követően, amelyek szerint a kifizetési kérelemben szereplő kiadás szabálytalansághoz kapcsolódhat”.

Súlyosabb esetben a CPR 97. cikke szerint a Bizottság részben vagy egészben felfüggesztheti az időközi kifizetéseket, amennyiben „kifizetési kérelmekben feltüntetett kiadások olyan szabálytalansághoz kapcsolódnak, amelyet nem korrigáltak”. (A Bizottság megszünteti a kifizetések felfüggesztését, ha a tagállam meghozza a felfüggesztés megszüntetését lehetővé tevő szükséges intézkedéseket.)

A CPR 103. cikke értelmében a tagállamok által végrehajtott pénzügyi korrekciókat a számviteli év elszámolásaiban rögzíteni kell, ugyanakkor a tagállam újra felhasználhatja azt a programon

⁴⁰⁰ A gyakran változó kockázatelemzési módszertan követhetetlen lenne, míg egy robusztus rendszer nem tudna rugalmasan alkalmazkodni az alkalmazás során megszerzett elméleti és gyakorlati tapasztalatokhoz.

belül, kivéve, ha a pénzügyi korrekció rendszerszintű szabálytalanság miatt szükséges. A szabályozás tehát lehetővé teszi azoknak a szabálytalan összegeknek az újrafelhasználását, amelyet a tagállami – ellenőrzési és audit – eljárások eredményeként állapítottak meg.

A CPR 104. cikke értelmében a Bizottság is végrehajthat pénzügyi korrekciót, amennyiben „olyan súlyos hiányosság áll fenn, amely veszélyezteti az alapokból a programra már kifizetett támogatást”, illetve a tagállam által benyújtott elszámolásokban szabálytalan kiadások szerepelnek, és azokat a tagállam nem észlelte és nem jelentette be. A 2014–2020-as programozási időszakhoz hasonlóan szintén pénzügyi korrekciót von maga után, ha a tagállam a bizottsági korrekciós eljárás megindítását megelőzően nem teljesítette a 97. cikk szerinti korrekciós eljárásokra vonatkozó kötelezettségeit.

A CPR a pénzügyi korrekció mértékének meghatározására vonatkozó általános előírásokat a XXV. számú mellékletben tartalmazza, amely széles körű mérlegelési jogkört és az irányítási és kontrollrendszer működésére fókuszáló szempontrendszert biztosít a Bizottság részére.

A tagállamok a CPR 69. cikk (2) bekezdése és a XII. számú melléklet alapján – a 2014–2020-as programozási időszakhoz hasonlóan – bejelentenek a Bizottságnak minden olyan szabálytalanságot, amely első közigazgatási vagy jogi ténymegállapítás tárgyát képezi.

A fenti jelentéstételi kötelezettség alól az alábbi esetek képeznek kivételt:

- szabálytalanságok, amelyek esetében az alapokból származó hozzájárulás összege 10 ezer eurónál alacsonyabb;
- a programban szereplő valamely műveletet részben vagy egészen nem valósítottak meg a kedvezményezett – nem csalásból eredő – csődje miatt;
- azon esetek, amelyeket a kedvezményezett önként hozott az irányító hatóság vagy az elszámolási feladatkört betöltő hatóság tudomására, még mielőtt e hatóságok bármelyike maga fedezte volna azt fel akár a közpénzekből való hozzájárulás kifizetése előtt, akár azt követően;
- azon esetek, amelyeket az irányító hatóság feltárt és korrigált a Bizottság számára benyújtandó kifizetési kérelemben való feltüntetés előtt.

Az egységes adatszolgáltatás érdekében az Európai Csalás Elleni Hivatal kifejlesztette még a 2014–2020-as programozási időszakban az IMS-rendszert (*irregularity management system*), amely a szabálytalanságokkal kapcsolatos jelentéstételre szolgál. Az adatok körét a CPR XII. számú mellékletének 2. szakasza rögzíti. A rendszerben nyilvántartott adatok statisztikai elemzésekre, illetve az ellenőrzések tervezésére is használhatók.

A fentiek alapján a szabálytalanságok megelőzése, feltárása, illetve korrigálása a tagállamok elemi érdeke, ennek megfelelően a hazai joganyag is részletesen szabályozza a szabálytalanságkezelési folyamatot [256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 383–402. §].

A szabálytalansági gyanúk vizsgálata a szabálytalansági eljárás keretei között történik, amelynek elsődleges célja annak megállapítása, hogy történt-e pénzügyi érdeksérelem, illetve az európai uniós forrást jog- és szabályszerűen használták-e fel. A szabálytalansági eljárás több lépésből áll, és a szabálytalanság tényének megállapításán túl a szabálytalanságkezelés módját is meghatározza.

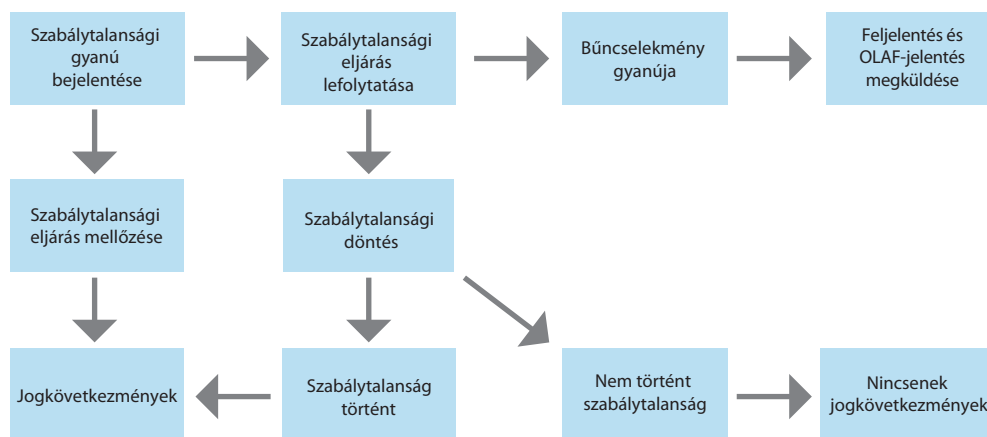
A szabálytalansági eljárást – a támogatási szerződés megkötését követően⁴⁰¹ – az irányító hatóság folytatja le, figyelemmel a projektcél megvalósulására. A szabálytalansági döntést

⁴⁰¹ Vagyis ha a támogatási szerződés megkötését megelőző, preventív célú helyszíni szemle során (lásd a 4.2.4. fejezetben írtakat is) derül fény arra, hogy a pályázó által benyújtott támogatási kérelemben

az eljárás megindításától számított negyvenöt napon belül kell meghozni, amely indokolt esetben egy alkalommal, legfeljebb azonos időtartamra meghosszabbítható. Amennyiben egy kedvezményezett tekintetében több szabálytalansági eljárás indult, az irányító hatóság azokat egyesítheti, ha a döntéshozatalt az indokolatlanul nem késlelteti, illetve a projekt cél megvalósulását indokolatlanul nem veszélyezteti.

A 2014–2020-as programozási időszaknak megfelelően az „irányító hatóság a szabálytalanságot a kedvezményezettre vonatkozóan állapítja meg akkor is, ha annak alapjául más személy vagy szervezet tevékenysége vagy mulasztása szolgált” [256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 385. §].

A szabálytalansági eljárás folyamatának főbb meghatározó pontjait – a jogszabály szerkezetében – az 55. ábra foglalja össze.



55. ábra: Szabálytalansági eljárás folyamata

Forrás: a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 383–402. §-a alapján Miklós-Molnár szerkesztése

4.2.6.1. Szabálytalansági gyanú

Szabálytalanság gyanúját bárki bejelentheti az irányító hatóságnál, továbbá az ellenőrzés keretében azon személyek, akiknek szabálytalansági gyanú jut a tudomásukra, haladéktalanul kötelesek bejelenteni azt az irányító hatóság részére, illetve az irányító hatóság munkatársai a projektciklus folyamán bármikor maguk is kezdeményezhetik az eljárást. Az irányító hatóság a szabálytalansági gyanú bejelentésének kézhezvételétől számított nyolc napon belül dönt a szabálytalansági eljárás megindításáról.

A 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 389. §-a alapján a szabálytalansági eljárás lefolytatása mellőzhető az alábbi esetekben:

- a szabálytalansággal érintett összeg kevesebb 100 ezer forintnál;
- a kedvezményezett ellen adósságrendezési, felszámolási, végelszámolási, kényszertörlési vagy a megszüntetésére irányuló egyéb eljárás indult;

rögzített adatok nem helytállóak, az nem vezethet szabálytalansági eljáráshoz. (Viszont a pályázat nem is jut el a támogatási szerződés szakaszába.)

- a kedvezményezett elismeri a szabálytalanságot;
- a szabálytalanság még azelőtt derült ki, hogy a kedvezményezett részére kifizetés történt volna;
- az audithatóság vagy más ellenőrző szervezet által tett megállapításokat az irányító hatóság elfogadja;
- a kedvezményezett nem teljesíti az általános rendelet szerinti előírásokat;
- a kedvezményezett nem teljesíti a biztosíték meghosszabbítására vagy cseréjére vonatkozó kötelezettségét;
- rendszerszintű szabálytalanság történt;
- a jogkövetkezményt uniós jogszabály határozza meg.

A fenti esetekben az irányító hatóság a szabálytalansági eljárás mellőzésével, szabálytalansági jegyzőkönyv alapján állapíthat meg szabálytalanságot, és rendelhet el jogkövetkezményt. A szabálytalansági eljárás mellőzésének fenti esetei hozzájárulnak ahhoz, hogy az erőforrások a szabálytalanságok érdemi kivizsgálására legyenek fordíthatók.

4.2.6.2. Szabálytalansági eljárás

Az irányító hatóság a szabálytalansági eljárás megindításáról három napon belül tájékoztatja a kedvezményezettet, amittől eltekinthet, ha a tájékoztatás a szabálytalansági eljárás eredményességét veszélyeztetné. A tájékoztatás tartalmazza a szabálytalansági gyanú ismertetését, valamint a határidőt arra vonatkozóan, amelyen belül a kedvezményezett észrevételt tehet, és alátámasztó dokumentumokat küldhet az irányító hatóságnak.

Az irányító hatóság a szabálytalansági eljárás során betekinthez minden olyan dokumentumba, amely a szabálytalansági gyanú megítéléséhez szükséges, továbbá helyszíni ellenőrzést végezhet, és a kedvezményezettet meghallgathatja. Amennyiben a szabálytalanság megítélése Közbeszerzési Döntőbizottság, hatóság vagy bíróság hatáskörébe tartozó vagy különleges szakértelmet igénylő előzetes kérdés elbírálásától függ, az irányító hatóság a szabálytalansági eljárást a külön döntésig vagy a szakértői állásfoglalás elkészítéséig felfüggesztheti.

A szabálytalansági gyanúval érintett projekthez kapcsolódó kifizetést az irányító hatóság felfüggesztheti, ha a kifizetés szabálytalanságának megállapítása esetén veszélyeztetné a követelések behajtását.⁴⁰² Fontos azonban megjegyezni, hogy a kifizetések irányító hatóság általi felfüggesztése nem szakítja meg a projekt szakmai megvalósítását, ugyanakkor a kifizetések felfüggesztésének megszüntetéséig a projekttel kapcsolatos költségeket kizárólag a kedvezményezett finanszírozza.

Bűncselekmény gyanúja esetén a felmerüléstől számított 15 napon belül az irányító hatóság feljelentést tesz.

⁴⁰² A kedvezményezett nem nyújtott biztosítékot, a szabálytalansági gyanúhoz vezető cselekmény ismétlődő jellegű, bűncselekmény gyanúja merül fel, a kedvezményezett terhére korábban azonos típusú szabálytalanságot állapítottak meg, ugyanazon kedvezményezettel szemben más szabálytalansági eljárás van folyamatban, vagy a kifizetést követően az eredeti pénzügyi állapot nem állítható helyre.

4.2.6.3. Szabálytalansági döntés

Az irányító hatóság a szabálytalansági eljárási jegyzőkönyv alapján szabálytalansági döntést hoz. Az eljárás zárulhat a szabálytalanság tényének megerősítésével vagy annak megállapításával, hogy szabálytalanság nem történt.

Szabálytalanság megállapítása esetén az irányító hatóság a szabálytalanság jellegéhez és súlyához mérten arányos jogkövetkezményeket rendel el, amelyek a következők lehetnek:

- a projekt elszámolható költségeit és a támogatást arányosan csökkentheti, valamint a jogosulatlanul igénybe vett támogatás visszafizetésére kötelezheti a kedvezményezettet. Ha a pénzügyi korrekció mértékét nem lehet számszerűsíteni, akkor átalánykorrekciót kell alkalmazni, amelynek mértékét a szabálytalanság súlya és pénzügyi következménye alapján kell meghatározni. A szabálytalansági eljárás lefolytatását követően az irányító hatóság a jogosulatlanul igénybe vett támogatás összegét visszaköveteli a kedvezményezettől;⁴⁰³
- a támogatási szerződéstől elállhat;
- javaslatot tehet a miniszter részére a kedvezményezett támogatási rendszerből történő határozott idejű, de legfeljebb öt évre történő kizárására;
- uniós jogi aktusban meghatározott egyéb jogkövetkezményt alkalmazhat.

A miniszter a www.palyazat.gov.hu oldalon közzéteszi a végleges szabálytalansági döntés vonatkozásában a kedvezményezett nevét, a projekt címét, a szabálytalanság elkövetése módját, a szabálytalanság következményét és a szabálytalansággal érintett összeget.

Ha a kedvezményezett úgy ítéli meg, hogy a szabálytalansági döntés jogszabálysértő, a támogatási szerződésbe vagy a felhívásba ütközik, akkor – az indokok megjelölésével – jogorvoslattal élhet az irányító hatóság felé [a jogorvoslatra vonatkozó szabályokat a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 403–416. §-ai részletezik].

Fontos hangsúlyozni, hogy a tagállam által feltárt szabálytalanságok esetében a szabálytalansággal érintett uniós támogatást a tagállam nem veszíti el, hanem újraallokálhatja.

4.2.6.4. Az Európai Bizottság felé történő jelentéstételt

A CPR 69. cikk (12) bekezdésében és a XII. számú mellékletében foglalt adatszolgáltatási követelményeknek való megfelelés érdekében a hazai szabályozás részletesen rögzíti, hogy az irányító hatóságok a jelentéstételi kötelezettség alá eső szabálytalanságokról az igazoló hatóság, illetve az OLAF Koordinációs Iroda részére jelentést küldenek az adatok továbbítása érdekében.

⁴⁰³ A követeléskezeléssel kapcsolatban lásd az 1.5.7. fejezetet.

4.3. Második szintű ellenőrzés

4.3.1. Auditthatósági feladatok

A 2021–2027-es programozási periódusban a CPR 71. cikk (2) bekezdése rendelkezik az auditthatóságról mint programthatóságról. A szabályozásban nincs változás a korábbi programozási időszakokhoz képest abban a tekintetben, hogy az auditthatóságnak függetlennek kell lennie az irányító hatóságtól, illetve az auditált szervezetektől. Magyarországon a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 24. § (2) bekezdése és a 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet értelmében az auditthatósági feladatokat az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (a továbbiakban: EUTAF) látja el.

Az auditthatóság feladatai tekintetében a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest jelentős változások csak a kijelölési eljárás tekintetében vannak. A CPR 77. cikke részletezi az auditthatóság feladatait, amely alapján a program auditthatóságának fő feladata annak biztosítása, hogy a program irányítási és kontrollrendszere eredményes működésének vizsgálata céljából ellenőrzésekre kerüljön sor. Az auditthatóság főbb feladatait és az auditok típusait az 56. ábra foglalja össze.



56. ábra: Az auditthatóság feladatai a 2021–2027 közötti időszakban

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az auditthatóság funkciója lényegében ugyanaz, mint a 2014–2020-as időszakban, beleértve az éves elszámolás rendszere miatti feladatokat is, amelyek az irányító hatóság vezetője által kiadott vezetői nyilatkozat (*management declaration*) értékelésére, valamint az éves elszámolások auditjára irányulnak.

A költségvetési rendelet 63. cikk⁴⁰⁴ (5) bekezdése értelmében a tagállamoknak minden év február 15-ig éves elszámolást és beszámolási csomagot kell benyújtaniuk. A számviteli év minden év július 1-jétől a következő év június 30-ig tart. A számviteli év lezárását követően az elszámolási feladatkört ellátó szervezet (igazoló hatóság) június 30-i fordulónappal július végéig kiállítja az utolsó időközi költségnyilatkozatot, és azt megküldi az Európai Bizottság részére. Ez az utolsó időközi költségnyilatkozat szolgál az audithatóság által elvégzett projektellenőrzések (mintavételes ellenőrzések) alapjául. Az audithatóságnak a beszámolóját február 15-ig kell elkészítenie, ebből tehát az következik, hogy a tagállamnak a június 30-i fordulónap és a február 15. közötti időszak áll a rendelkezésére:

- az utolsó időközi költségnyilatkozat benyújtására;
- az ellenőrzések tervezésére;
- az ellenőrzések – beleértve a helyszíni ellenőrzéseket is – lefolytatására;
- a jelentéstervezetek elkészítésére, egyeztetésére és véglegesítésére;
- az ellenőrzöttek részéről az intézkedések meghozatalára;
- a pénzügyi korrekciók éves elszámolásban történő rögzítésére;
- valamennyi intézkedésről történő beszámolásra;
- az audithatóság részéről az ellenőrzöttek által megtett intézkedések nyomon követésére;
- a vezetői nyilatkozat auditjára;
- az éves elszámolás auditjára;
- az éves kontrolljelentés és az éves auditvélemény elkészítésére.

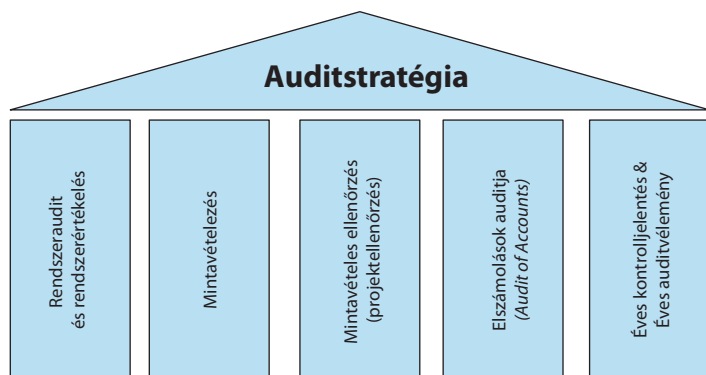
A hét és fél hónapos időszak⁴⁰⁵ rövidségére és az ellátandó feladatok mennyiségére és sokféleségére tekintettel hatékony módon szükséges az audithatósági feladatokat megtervezni, aminek egyik fő dokumentuma az auditstratégia.

4.3.2. Auditstratégia

A CPR 78. cikke értelmében az audithatóságok auditstratégiát készítenek, és ezt – és a programok előrehaladását is figyelembe véve – évente aktualizálják. Az auditstratégia több programra is kiterjedhet.

⁴⁰⁴ Az Európai Parlament és a Tanács 1046/2018/EU rendelete.

⁴⁰⁵ Erre a 7,5 hónapos időszakra esik a nyári szabadságolások és a karácsony időszaka is, amire az ellenőrzések tervezése során – az ellenőrzöttek szabadságolása miatt – célszerű figyelemmel lenni.



57. ábra: Az auditstratégia struktúrája

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az auditstratégia az audithatóság által lefolytatandó ellenőrzések általános tervezési dokumentumának tekinthető, amelynek jogszabályi háttérét a CPR 78. cikke és XXII. számú melléklete tartalmazza, amely az auditstratégiára vonatkozó sablont mutatja be. Az auditstratégia elsődleges célja az, hogy átláthatóvá váljon az a munka, amelyet az audithatóságnak éves szinten el kell látnia. A korábbi programozási időszaktól eltérően az Európai Bizottság az auditstratégiára vonatkozóan útmutatót (még)⁴⁰⁶ nem bocsátott ki. A korábbi programozási idősakra kiadott útmutató⁴⁰⁷ ugyanakkor támpontokat adhat az auditstratégia megalkotása során, tekintettel arra, hogy az ellátandó feladatokat illetően jelentős változások nem történtek, továbbá a korábbi iránymutatás részletesen meghatározza azokat az elemeket, amelyeket az auditstratégiának kell alkalmaznia.

Az auditstratégia Európai Bizottság számára történő benyújtása – összhangban a 2014–2020-as szabályozással – továbbra sem követelmény, ilyen módon annak tartalmát az Európai Bizottság előzetesen nem hagyja jóvá, ugyanakkor az auditstratégiát kérésre be kell nyújtani a Bizottság felé.

Az auditstratégiát, az éves kontrolljelentést és az éves auditvéleményt az Európai Bizottság az éves koordinációs ülések alkalmával⁴⁰⁸ vitatja meg a tagállamokkal, aminek jogszabályi alapját a CPR 77. cikk (6) bekezdése adja. Az audithatóság és az Európai Bizottság a CRP 70. cikk (1) bekezdése értelmében auditterveiket összehangolják.

Az auditstratégia – figyelemmel a CPR XXII. számú mellékletében foglalt sablonra – gyakorlatilag kijelöli azokat a módszertanokat, amelyek mentén a munka elvégezhető, foglalkozik az audittervekkel és azokkal a szereplőkkel, amelyek ennek a végrehajtásában érdekeltek. Az auditstratégia bevezetőjében rögzíteni kell, hogy mely programokra vonatkozik, azokat milyen alapokból finanszírozzák, illetve mi a stratégia által lefedett időszak. Ennek háttérében az áll, hogy a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy a programokat csoportosítva, audit tekintetében egységes módon kezeljék, egységes auditstratégiát alkalmazzanak rájuk. (Azonos irányítási és kontrollrendszer alatt működő programokat külön fel kell tüntetni a stratégiában.)

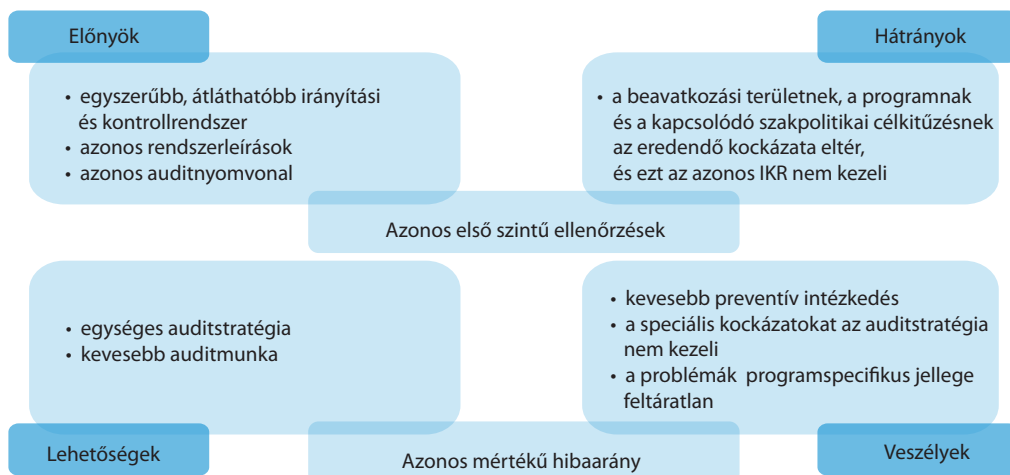
⁴⁰⁶ A Magas Szintű Csoport (lásd még a 4.2. fejezetben foglaltakat) kritikával illette az útmutatók magas számát és összterjedelmét a 2014–2020-as programozási időszakban.

⁴⁰⁷ EGESIF_14-0011-02 számú útmutató (Guidance for Member States on Auditstrategy).

⁴⁰⁸ Ezen alkalmak szolgálnak az audittervekkel és módszertanokkal kapcsolatos véleménycserére, valamint az irányítási és kontrollrendszer fejlesztésével kapcsolatos kérdések megvitatására is.

Az auditstratégia bevezetőjében fel kell tüntetni az audithatóságot, a stratégia kidolgozásában részt vevő szervezeteket, az audithatóság jogállását, továbbá meg kell erősíteni azt, hogy az audithatóság funkcionális és szervezeti függetlenséggel rendelkezik.

Többféle program azonos irányítási és kontrollrendszerben, csoportosítva történő, vagyis összevont kezelésének számtalan előnye és hátránya is van. Vegyük ezeket sorra az 58. ábra segítségével!



58. ábra: A programok összevonása az audit során – előnyök és hátrányok

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az audit szempontjából az azonos irányítási és kontrollrendszereket különböző beavatkozási területre irányuló, eltérő szakpolitikai célkitűzéseket szolgáló programok együttes kezelése-ként⁴⁰⁹ értelmezhetjük. A megoldásnak számtalan előnye és hátránya is van. Kétségtelen előnye, hogy azonos rendszerleírás és auditnyomvonal mentén működik, ami egyszerűbb, átláthatóbb rendszerhez vezet. Hátránya viszont, hogy az adott program speciális, eredendő kockázatait nem kezeli speciálisan beépített kontrollok mentén, vagyis az azonos első szintű ellenőrzés előny és hátrány is lesz egyben. Auditszempontból nagy előny az, hogy kevesebb ellenőrzési munkával el lehet látni a feladatot, hiszen egységes auditstratégia mentén zajlik az ellenőrzés, ugyanakkor az audit a speciális, programspecifikus kockázatokat csak korlátozottan kezeli. Szintén hátrány, hogy a programok csoportosítása esetén egyéves auditvélemény készül, amely a programok egészére vonatkozóan tartalmaz hibaarányt és ezáltal alkalmazandó pénzügyi korrekciókat. Hátránya továbbá, hogy probléma felmerülése esetén az egész rendszer érintett lehet, nem csak egy program.

Az auditstratégia második fejezete a *kockázatelemzést*, míg a harmadik fejezete a módszertant tartalmazza. Ezek a fejezetek azért jelentősek, mert az audithatóság által lefolytatandó ellenőrzések valamennyi típusát lefedik. A *rendszervizsgálatokról* a 4.3.4. fejezetben részletesen esik majd szó, ugyanakkor már itt érdemes rögzíteni, hogy a rendszervizsgálat

⁴⁰⁹ Egyfajta zsákruhaként, amely mindenkire rámegegy valahogyan, de senkire sem passzol tökéletesen.

az éves auditmunka szignifikáns részeként értelmezhető annak érdekében, hogy az irányítási és kontrollrendszer működéséről az audithatóság megfelelő bizonyossággal rendelkezzen. Az audithatóságoknak kockázatértékelési eljárást kell lefolytatniuk, amelynek keretében meghatározandó, hogy melyik szervezet, illetve a CPR XI. melléklete szerinti irányítási és kontrollrendszerre vonatkozó rendszerértékelési főkövetelmény tekintetében merülhetnek fel olyan kockázatok, amelyek indokolják, hogy az adott terület ellenőrzése rendszervizsgálat keretében megtörténjen. Ilyen potenciális kockázati tényezők például a belső kontrollok minősége, az irányítási és kontrollrendszer (in)stabilitása, az utolsó audit óta eltelt idő, a szervezeti struktúra komplexitása, a projektek típusai, a kedvezményezettek köre stb. Ezeket a kockázati szinteket az audithatóságnak értékelnie kell, és ez alapján kell meghatároznia azt a sorrendet, amely mentén a rendszervizsgálatokat az audithatóság lefolytatja.

A rendszervizsgálatok mellett szükségessé válhat úgynevezett tematikus ellenőrzések lefolytatása is, amelyek azokra a területekre irányulnak, amelyek a legnagyobb kockázatot jelentik, ugyanakkor a rendszervizsgálat részeként nem vagy csak közvetetten kezelhetők. A tematikus ellenőrzések tekintetében – hasonlóan a 2014–2020-as programozási időszakban irányadó szabályozáshoz – a CPR XXII. számú mellékletének 3.2. pontja hét fő területet nevesít:

1. az alkalmazandó jog – például *közbeszerzési szabályok, állami támogatási szabályok, környezetvédelmi követelmények* – tekintetében végzett adminisztratív és helyszíni irányítási ellenőrzések minősége és mennyisége;
2. a *projektkiválasztás* minősége;
3. a *pénzügyi eszközök* kialakítása és végrehajtása;
4. az *elektronikus rendszerek* működése és biztonsága;
5. a *célértékekkel és mérőföldkövekkel*, illetve a program célkitűzéseinek megvalósításában elért eredményekkel kapcsolatban az irányító hatóság által jelentett *adatok megbízhatósága*;
6. *pénzügyi korrekciók* (és az elszámolásokból levont összegek);
7. csalással kapcsolatos kockázatok értékelése által alátámasztott, eredményes és arányos *csalásellenes intézkedések* végrehajtása.

A kockázatértékelés keretében figyelemmel kell lenni a program előrehaladására is, hiszen bizonyos rendszerértékelési főkövetelmények csak korlátozottan vizsgálhatók egyes program-megvalósítási időszakokban, illetve késedelmes vizsgálatuk esetén az auditok preventív jellege elveszhet.⁴¹⁰

A 2014–2020-as programozási időszakban elvárás volt, hogy a programmegvalósítás első éveiben valamennyi rendszerértékelési főkövetelmény vizsgálata megtörténjen. Ez a preventív javaslat – útmutató hiányában – szabályozásszinten nem jelenik meg, ugyanakkor a tagállamok elemi érdeke, hiszen az auditok preventív javaslataival az irányítási és kontrollrendszerben lévő hibák így küszöbölhetők ki. Hasonló a helyzet abban az esetben, ha a programmegvalósítás időszakában jelentős változtatás történik az irányítási és kontrollrendszerben.

A rendszervizsgálatokkal az audithatóságoknak megfelelő bizonyosságot kell arról szerezniük a rendszerértékelés keretében, hogy a rendszerek megfelelően működnek-e ahhoz, hogy az európai uniós támogatások jog- és szabályszerűségét biztosítsák, továbbá a pénzügyi és egyéb

⁴¹⁰ A projektfenntartási időszakban már eső után köpönyeg lesz a kiválasztási eljárás vizsgálata, bár a következő pályázati kiírások tekintetében vagy a következő programozási időszakra vonatkozóan kétségtelenül tanulságokkal szolgálhat.

információs rendszerek megfelelően teljes körűnek tekinthetők-e. Ennek érdekében az audithatóságok a kontrollrendszer tesztelését végzik el úgynevezett tesztelemes ellenőrzéseken (*walk-through test*) keresztül. Emellett interjúk keretében is meggyőződik az audithatóság a folyamatok működéséről. A rendszerértékelés során – amelyről a későbbiekben még szó lesz – meghatározó szerepe van az audithatóság korábbi ellenőrzési tapasztalatainak is.

A rendszerértékelési feladatok során a nemzetközi auditstandardokban szereplő irányelvek a meghatározók. Az audithatóságnak a tesztelemes értékelést megelőzően definiálnia kell azokat a határokat, amelyek esetében a rendszert eltérő módon minősítik megfelelő mértékűnek vagy pedig nem elég hatékonyan működőnek.

Az auditstratégiában – a CPR XXII. melléklet 3.3. pontjából adódóan – különös szerep jut a *mintavételes ellenőrzéseknek* vagy más néven projektellenőrzéseknek, amely megnevezéseket a következőkben – kissé elnagyolt módon, de a könnyebb érthetőség miatt – szinonim fogalomként használom. Az auditstratégiában rögzíteni kell, hogy az audithatóság milyen mintavételezési módszertan alapján választja ki ellenőrzésre a projekteket, aminek jogszabályi hátterét a CPR 79. cikke adja. (Külön ismertetést kell előterjeszteni azokra az évekre vonatkozóan, amikor a tagállamok egy vagy több program esetében a 83. cikkben meghatározott fokozottan arányos rendszer alkalmazását választják.) Fontos megjegyezni, hogy a CPR 79. cikk (4) bekezdése alapján a „Bizottság felhatalmazást kap arra, hogy a 114. cikknek megfelelően felhatalmazáson alapuló jogi aktus útján kiegészítse ezt a cikket oly módon, hogy szabványosított, azonnal használható mintavételezési módszertanokat állapít meg, valamint meghatározza az egy vagy több programozási időszak lefedésének módozatait”. Vagyis míg a 2014–2020-as programozási időszakban a statisztikai mintavételezésre vonatkozóan egy részletes útmutató állt a tagállami audithatóságok rendelkezésére, addig a 2021–2027-es programozási időszakban külön jogszabály megalkotása várható.

A 2014–2020-as programozási időszakhoz képest nincs változás abban, hogy ha azonos irányítási és kontrollrendszerben működő programokról van szó, egy megbízhatósági szintet alkalmaz az audithatóság, vagyis a programok – fent már ismertetett – csoportosításával kisebb mintaméret érhető el.⁴¹¹ Az auditstratégiában rögzíteni kell azokat az eljárásokat is, amelyek alapján értékelik a mintavételes ellenőrzések eredményét, vagyis az egésznek az alapsokaságra történő extrapolálását, valamint a teljes hibaarány (TER) számítását.

Az audithatóságoknak – a megfelelő auditbizonyosság megszerzése érdekében – alaphelyzetben statisztikai mintavételezési módszereket kell alkalmazniuk, ugyanakkor a CPR 79. cikk (2) bekezdése értelmében 300-nál kevesebb mintavételi egységből álló alapsokaság esetén nem statisztikai mintavételezési módszer is alkalmazható a mintavételi egységek legalább 10%-ának véletlenszerű kiválasztása mellett. Ebben az esetben is elvárt, hogy a minta nagyságának elegendőnek kell lenni ahhoz, hogy az audithatóság megalapozott éves auditvéleményt tudjon kibocsátani.

Az auditstratégiára vonatkozó CPR XXII. számú melléklet 3.4. pontja az elszámolások auditjára,⁴¹² míg 3.5. pontja a vezetői nyilatkozat ellenőrzésére vonatkozik, amely összhangban a 2014–2020-as programozási időszakban alkalmazott gyakorlattal egyfajta éves rendszerességgű minizárásnak tekinthető. Nincs változás az Európai Unió céljában abban a tekintetben, hogy a tagállamok éves elszámolásai csak jog- és szabályszerű költségeket tartalmazzanak. Ennek

⁴¹¹ Ugyanakkor a vizsgált elemekből az alapsokaság egészére nézve lehet következtetéseket levonni, vagyis az összevont programok egészére.

⁴¹² Más néven: *audit of accounts*.

érdekében – összhangban a CPR 77. cikk (3) bekezdés a) pont i. részében foglaltakkal – az éves elszámolások esetében az audithatóságoknak nyilatkozniuk kell arról, hogy ezek az elszámolások valóságosak, teljesek, pontosak és helytállóak. A nyilatkozat alapjául a rendszervizsgálati eredmények, a mintavételes ellenőrzések eredményei, az Európai Bizottság és az Európai Számvevőszék auditjelentései, valamint az irányító hatóság által készített vezetői nyilatkozat szolgálnak. Ezen információk alapján az audithatóságnak egy ellenőrzést kell lefolytatnia arra vonatkozóan, hogy az elszámolási feladatkört ellátó szervezet (igazoló hatóság) megfelelően korrigálta-e az éves elszámolásokat, megfelelően hajtotta-e végre az auditok és ellenőrzések alapján szükséges valamennyi levonást.

Az auditstratégia 4. fejezete a *tervezett audittevékenységeket* összegezi, és azoknak az ellenőrzési prioritásoknak és célkitűzéseknek a meghatározásáról szól, amelyekre az audithatóság külön hangsúlyt fektet. Az auditok költséghatékonyságának növelése érdekében, figyelemmel a program előrehaladásából származó, illetve az időközben feltárt kockázatokra is, úgynevezett gördülő tervezést célszerű alkalmazni, amely lehetőséget teremt az auditstratégia érdemi felülvizsgálatára és új ellenőrzési célkitűzések megfogalmazására.

A célokhoz erőforrásokat is szükséges rendelni annak érdekében, hogy az auditokat hatékonyan lehessen lefolytatni, amit az auditstratégia utolsó fejezetében kell bemutatni. Ebben a fejezetben szükséges azt is rögzíteni, ha az audithatóság más szervezetek bevonását vagy pedig a feladatok kiszervezését tervezi. A CPR 71. cikk (2) bekezdése szerint az audithatósági feladatok kiszervezése esetén az audithatóság felelősségének megtartása mellett gondoskodni kell arról is, hogy az auditot végző szerv független legyen az auditált szervezetektől. Ezzel összefüggésben a kiszervezéssel ellátott feladatok esetében az audithatóságnak megfelelően gondoskodnia kell az ellátott munka kiváló minőségéről, valamint az ellenőrzésbe bevont személyek megfelelő képzéséről, illetve az ő funkcionális függetlenségükről is.

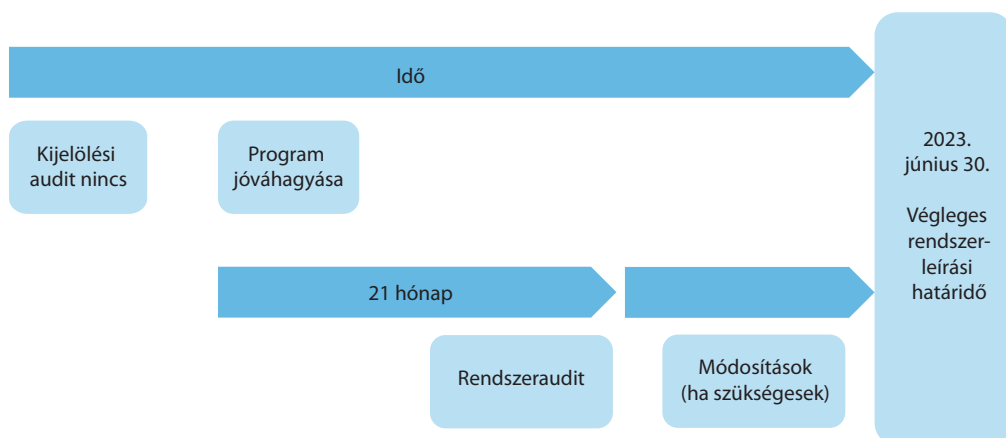
Az auditstratégiában ki kell térni valamennyi feladatra, amelyet az audithatóságnak a jogszabály szerint el kell látni. Tekintve, hogy az auditstratégia tervezési dokumentum, évente felülvizsgálandó.

4.3.3. A kijelölési audit elmaradása

A megosztott irányítási elv alapján az ellenőrzések elvégzése elsődlegesen a tagállamok feladata, ugyanakkor a kötelezően ellátandó feladatok köre a 2021–2027-es programozási időszakban megváltozott. Míg a 2007–2013-as programozási időszak elején elvégzett megfeleléségi vizsgálat (*compliance audit*) és a 2014–2020-as időszakban lefolytatandó kijelölési audit előfeltétele volt a Bizottság felé történő első költségnyilatkozat benyújtásának, addig a 2021–2027-es programozási időszakban a kijelölési auditra vonatkozó előírást eltörölték, tehát nincs a programok végrehajtási rendszerének kialakítására vonatkozóan kijelölésaudit-kötelezettség.

A CPR 69. cikk (11) bekezdése értelmében a tagállamnak legkésőbb az első számveteli év utolsó kifizetési kérelmének benyújtásáig, de legkésőbb 2023. június 30-ig rendelkeznie kell a CPR XVI. melléklete szerinti rendszerleírással.

A CPR 78. cikkének megfelelően az auditstratégiának ki kell terjednie az újonnan kijelölt irányító hatóságok, valamint elszámolási feladatkört ellátó szervezetek (igazoló hatóság) rendszer-auditjaira, amelyeket a program jóváhagyását követő 21 hónapon belül kell az audithatóságnak elvégeznie. A folyamatot az 59. ábra szemlélteti:



59. ábra: Első rendszerauditok időpontja

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Bár a kijelölési audit nem kötelező a tagállamok számára, mégis érdemes áttekinteni az irányítási és kontrollrendszerek felállítását és a kapcsolódó *set-up típusú rendszervizsgálatokat* meghatározó főbb szempontokat. A rendszervizsgálatok keretében az audithatóságnak – a megbízható éves auditvélemény kiadása érdekében – értékelnie szükséges a belső kontrollkörnyezettel, a kockázatkezeléssel, az irányítási és kontrolltevékenységekkel és a monitoringgal kapcsolatos feltételek teljesítését.

A set-up típusú rendszervizsgálat – hasonlóan a 2014–2020-as programozási időszakban kötelező kijelölési audithoz – újonnan felállított rendszerek, illetve újonnan kijelölt szervezetek esetében azt vizsgálja, hogy a felállított irányítási és kontrollrendszer megfelelőnek tekinthető-e. A set-up audit valamennyi, a CPR XI. számú mellékletében megjelölt főkövetelmény tekintetében a folyamatokra és azok szabályozottságára, az informatikai támogatásra, valamint a szükséges humán kapacitások biztosítására fókuszál. Ennek keretében értékelendő, hogy az irányító hatóság, illetve az elszámolási feladatkört ellátó szervezet (igazoló hatóság) rendelkezik-e megfelelően kidolgozott eljárásrendekkel és auditnyomvonalal:

- a belső ellenőrzési környezet;
- a kockázatkezelés;
- az irányítási és kontrolltevékenységek;
- a monitoringtevékenység tekintetében.

A CPR megengedő rendelkezése, hogy az audithatóság támaszkodhat a 2014–2020-as programozási időszak rendszervizsgálati eredményeire, amennyiben az irányítási és kontrollrendszerben nem történtek lényeges változások, ugyanakkor vizsgálati szempontként figyelembe kell venni az új programozási időszakban újonnan vagy hangsúlyosabban megjelenő követelményeket.

A 2021–2027-es programozási időszak tekintetében nincs különbség a megelőző programozási időszakhoz képest abban, hogy az irányító hatóságok feladataik egy részét közreműködő szervezetekre delegálhatják. Így a set-up típusú rendszervizsgálatok keretében vizsgálandó az is, hogy közreműködő szervezetek bevonása esetén vannak-e olyan írásos eljárások, amelyek alapján a delegált feladatok világosan lehatároltak a szervezetek között, és biztosított az irányító

hatóság megfelelő felügyelete a delegált feladat tekintetében. A CPR 2. cikk 32. pontja meghatározza az irányítási és kontrollrendszer azon kulcsfontosságú követelményeit, amelyek megfelelő működése elengedhetetlen a rendszer működése szempontjából, és amelyek súlyos hiányosságai pénzügyi következményekhez vezetnek.⁴¹³

Az első, set-up típusú rendszerauditot úgy kell tervezni, hogy az audithatóságnak – a fenti ábrára, illetve a 2023. június 30-i véghatáridőre figyelemmel – megfelelő idő álljon rendelkezésre a feladatok ellátásához, illetve a szervezeteknek a szükséges korrekciós intézkedések meghozatalához, esetlegesen az irányítási és kontrollrendszer módosításához.

Amennyiben az audithatóság az első rendszeraudit keretében problémákat észlel, megállapításokat fogalmaz meg, akkor a jelentéstervezet egyeztetési szakaszában lehetőség van a hiányosságok pótlására, illetve a szabályozók vagy akár a kontrollrendszer részleges felállításának módosítására annak érdekében, hogy az éves auditvéleményben az irányítási és kontrollrendszerre vonatkozóan minősítés nélküli vélemény⁴¹⁴ legyen kiadható. Kulcsfontosságú főkövetelményeknek történő részleges megfelelés esetén minősítés nélküli vélemény nem adható ki, ezért a tagállamok érdeke, hogy legkésőbb az első rendszervizsgálat lezárásáig megtegyék a szükséges korrekciós intézkedéseket.

A programozási periódus során jelentősebb változások történhetnek az irányítási és kontrollrendszerekben, amelyek esetén az újonnan bevont szervezetek set-up típusú vizsgálata (például írásos eljárások megléte, humán kapacitások) a későbbi rendszervizsgálat keretében értékelendő.

A 2021–2027-es programozási időszak elején a tagállamoknak fel kell állítaniuk az irányítási és kontrollrendszereiket, de kijelölési audit lefolytatása nem szükséges. A tagállamoknak azonban *legkésőbb az első számvetési év utolsó kifizetési kérelmének benyújtásáig, de legkésőbb 2023. június 30-ig rendelkezniük kell a CPR XVI. melléklete szerinti rendszerleírással.*

4.3.4. Rendszervizsgálatok és rendszerértékelés

4.3.4.1. Általános szempontok

A tagállamoknak – a 4.1.1. fejezetben ismertetettek szerint – olyan irányítási és kontrollrendszereket kell létrehozniuk, amelyek segítségével az európai uniós támogatások hatékonyan, szabályszerűen és jogszerűen használhatók fel. A rendszervizsgálatok tekintetében kevés változás van a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest. Az audithatóság által elvégzett éves rendszervizsgálat célja továbbra is annak megállapítása, hogy az ellenőrzés alá vont program irányítási és kontrollrendszerének változásai és működése összhangban vannak-e a jogszabályokkal, belső szabályzatokkal, valamint a rendszeraudit tárgyát képező elemei, folyamatai biztosítják-e a támogatások jogszerű, szabályszerű és a támogatási célnak megfelelő felhasználását.

Az európai uniós támogatások ellenőrzésének rendszervizsgálatai a program előrehaladásához igazodóan különbözőek lehetnek.

⁴¹³ Bár a kijelölési audit nem követelmény, az irányítási és kontrollrendszerrel kapcsolatos keretszabályok változatlanlanságának okán mind a rendszerek felépítésekor és az irányító hatóságok önértékelése során, mind azok auditja esetében érdemes figyelemmel lenni a korábbi programozási időszakra vonatkozó EGESIF_14-0013 útmutató Európai Bizottság: *Útmutató a tagállamok számára a kijelölési eljárásról*. EGESIF_14-0013. 2014. december 18b. mellékletében szereplő kérdéslistákra.

⁴¹⁴ Lásd még a 4.3.7.2. fejezetben foglaltakat.

A programozási időszak elején az első rendszervizsgálat (set-up audit⁴¹⁵) keretében kell meggyőződni az irányítási és kontrollrendszer felállításáról elsődlegesen a szabályozókra, a folyamatokra, az informatikai támogatottságra, valamint a humán erőforrásokra fókuszálva.

A CPR 77. cikke értelmében az éves auditvélemény az irányítási és kontrollrendszer megfelelő működésére is kiterjed, ezért a programok megvalósításának idején rendszervizsgálatokat kell elvégezni.⁴¹⁶ Az irányítási és kontrollrendszerek értékelését a CPR XI. mellékletében foglaltakkal összhangban rendszerértékelési eljárás keretében a tagállami audithatóságoknak évente el kell végezniük, és arról az éves kontrolljelentésben be kell számolniuk.

A rendszervizsgálatra és rendszerértékelésre vonatkozóan az Európai Bizottság a 2021–2027-es programozási időszak tekintetében útmutatót (még) nem adott ki. Tekintettel azonban arra, hogy a főkövetelmények – ahogy azt a 44–46. számú táblázatok alapján látni fogjuk – jól megfeleltethetők a 2014–2020-as programozási időszak főkövetelményeinek, továbbá az audithatóságnak az éves auditvéleményben a korábbiaknak megfelelően kell nyilatkoznia a rendszerek működéséről, részletesen bemutatom a 2014–2020-as időszakra irányadó, a tagállamokban működő irányítási és kontrollrendszerek értékelésének közös módszertanáról szóló EGESIF_14-0010 számú útmutatót.

Az útmutató háromféleképpen is használható: egyrészt az irányító hatóságnak és az intézményrendszernek egyfajta önértékelési módszertanként, másrészt az audithatóság a rendszervizsgálatot követően rendszerértékelés szempontjából tudja alkalmazni. Harmadrészt pedig az Európai Bizottság és az Európai Számvevőszék a rendszer egészének⁴¹⁷ működése szempontjából használhatja. Az útmutató célja olyan objektív, konzisztens és transzparens értékelési rendszer meghatározása, amely biztosítja, hogy az irányítási és kontrollrendszerek értékelése egységes módon történjen. A korábbi programozási időszak tapasztalata alapján az útmutató hozzájárul ahhoz, hogy az Európai Bizottság az audithatóságok munkájára megfelelően támaszkodni tudjon.

Az audithatóság a rendszerértékelés eredményéről az éves kontrolljelentés keretében számol be az Európai Bizottság felé, valamint a végleges rendszervizsgálati jelentéseket meg is küldi részére. Amennyiben több program azonos irányítási és kontrollrendszer alatt működik, akkor a rendszeraudit együttesen is lefolytatható, tekintettel arra, hogy mind az intézményrendszeri szereplők, mind az általuk alkalmazott eljárások és folyamatok azonosak.

A rendszervizsgálat keretében ellátandó feladatok – a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest változatlanul – a következők:

1. A szabályozási és eljárási környezet változásainak értékelése: a rendszer működését érintő jogszabályokban, belső eljárásrendekben, egyéb szabályozókban bekövetkezett változások rendszerre tett hatásainak értékelése, ugyanis bizonyos, jól működő eljárások módosítása vagy a kontrollok csökkentése negatív irányba módosíthatja a rendszert. Ugyancsak kontraproduktív lehet, és az adminisztrációs terheket növelheti a szabályok túlzott bonyolítása, az úgynevezett *gold plating*.

⁴¹⁵ Lásd a 4.3.3. fejezetet.

⁴¹⁶ Fokozottan arányos intézkedések esetében nem kell rendszervizsgálatot lefolytatni, lásd még ehhez a 4.4.3. fejezetben foglaltakat.

⁴¹⁷ Beleértve az audithatóságot is, vagyis az első és második szintű ellenőrzéseket együtt.

2. Az irányítási és kontrollrendszer változásainak értékelése: a korábban ellenőrzött állapothoz képest felmerült változások áttekintése, az újonnan kijelölt szervezetek set-up vizsgálata, a főbb szervezeti átalakítások, esetleges létszámváltozások befolyásának felmérése a rendszer működésére vonatkozóan.
3. A korábbi rendszervizsgálatok nyitott megállapításainak nyomon követése: az ellenőrzés részét képezi annak értékelése, hogy az ellenőrzött szervezetek a korábbi vizsgálatok megállapításai alapján a szükséges intézkedéseket meghozták-e, illetve azoknak a rendszer működése szempontjából milyen preventív hatásai vannak. A rendszervizsgálat során feltárt szabálytalanságok és kapcsolódó pénzügyi korrekciók nyomon követése részben a rendszervizsgálati nyomon követés során, részben az éves elszámolás auditjának keretében történik meg.
4. A kiválasztott főkövetelmények ellenőrzése: az auditstratégiával összhangban, jellemzően kockázatelemzési eljárást követően, a programok előrehaladására és korábbi ellenőrzési eredményekre is tekintettel kiválasztják a rendszervizsgálat keretében kiemelten ellenőrizendő főkövetelményeket. A kiválasztott főkövetelmények ellenőrzése egy vizsgálat keretében többféle módon történik. Egyrészt a horizontális kérdések vizsgálatával, másrészt tesztelek (úgynevezett *walk-through* tesztek) alkalmazásával. Az értékelési kritériumok egy része nem vizsgálható tesztelek útján, mivel általános érvényűek, teljesítésük nem közvetlenül kapcsolódik a programok, illetve a projektek végrehajtásához. Ilyenek például a feladatok delegálására, valamint a feladatok intézményrendszeren belül történő elhatárolására vonatkozó főkövetelmények, amelyek kizárólag horizontális kérdéslisták segítségével vizsgálhatók. Egyes főkövetelmények esetében lehetőség nyílik az alkalmazott eljárások tételes tesztelésére. Ennek első lépéseként meghatározandók azon elvek, amelyek mentén a – jellemzően szakmai szempontú – kiválasztás megtörténik. Ezt követően az ellenőrök a tesztelek vizsgálata alapján következtetéseket tudnak levonni arra vonatkozóan, hogy egy-egy folyamat tekintetében az adott intézményrendszeri szereplő a rá vonatkozó eljárásoknak megfelelően jár-e el.

A rendszervizsgálat lefolytatásával elegendő információ áll az audithatóság rendelkezésére ahhoz, hogy a rendszerértékelés lefolytatását követően átfogó következtetéseket tudjon levonni a rendszer működésére vonatkozóan, amely az éves auditvélemény részét is képezi.

4.3.4.2. Főkövetelmények

Az Európai Bizottság 2014–2020-as programozási időszakra vonatkozó útmutatója 18 főkövetelményt tartalmaz, amelyek értékelésén keresztül alakul ki a rendszer egészére vonatkozó eredmény. A 2021–2027-es programozási időszakban a főkövetelményeket a CPR XI. számú melléklete rögzíti. A programozási időszakok közötti áttekintés érdekében a következő táblázatok foglalják össze az egyes főkövetelményeket.

48. táblázat: Az irányító hatósággal, illetve a közreműködő szervezetekkel kapcsolatos főkövetelmények

2007–2013	2014–2020	2021–2027
Főkövetelmény		
1. A tevékenységek világos leírása, felosztása és elválasztása az irányító hatóságban/közreműködő szervezetekben, illetve közöttük	1. A feladatkörök megfelelő szétválasztása, valamint megfelelő jelentéstételi és monitoringrendszerek, amennyiben a felelős hatóság egy másik szervezetet bíz meg a feladatok elvégzésével	1. A feladatkörök megfelelő elkülönítése és a közreműködő szervezetre ruházott feladatokat érintő jelentéstételre, felügyeletre és monitoringra vonatkozó, megfelelő, írásba foglalt rendelkezések
2. Műveletek kiválasztásának megfelelő eljárásai	2. A műveletek megfelelő kiválasztása	2. <i>A műveletek kiválasztására vonatkozó megfelelő kritériumok és eljárások</i>
3. Megfelelő tájékoztatás és stratégia, amely útmutatást biztosít a kedvezményezetteknek	3. A kedvezményezettek megfelelő tájékoztatása	3. A kedvezményezettek megfelelő tájékoztatása a kiválasztott műveletekhez nyújtott támogatásra alkalmazandó feltételekről
4. Megfelelő vezetői ellenőrzések	4. Megfelelő irányítási ellenőrzések	4. <i>Megfelelő irányítási ellenőrzések, ideértve a költségfüggetlen finanszírozásra vonatkozó feltételek teljesítésének ellenőrzésére és az egyszerűsített költségelszámolási módszerekre vonatkozó megfelelő eljárásokat is</i>
5. Megfelelő ellenőrzési nyomvonal	5. Hatékony rendszer a kiadásokra és auditokra vonatkozó valamenyi dokumentum tárolásához, amely által biztosítható a megfelelő auditnyomvonal	5. <i>Hatékony rendszer annak biztosítására, hogy az auditnyomvonalhoz szükséges összes dokumentum rendelkezésre álljon</i>
6. Számítógép-alapú, megbízható könyvelési, monitoring- és pénzügyi jelentéskészítő rendszerek	6. Megbízható rendszer az adatok gyűjtéséhez, rögzítéséhez és tárolásához monitoring, értékelés, pénzügyi irányítás, ellenőrzés és audit céljából, ideértve a kedvezményezettekkel kialakított elektronikus adatszerrendszerekkel való kapcsolatot	6. Megbízható elektronikus rendszer (amely össze van kapcsolva a kedvezményezettekkel való elektronikus adatszerére szolgáló rendszerekkel) az adatok monitoring, értékelés, pénzgazdálkodás, ellenőrzések és auditok céljából történő rögzítésére és tárolására, ideértve az adatok biztonságának, integritásának és bizalmas jellegének, valamint a felhasználók hitelesítésének biztosítását szolgáló megfelelő folyamatokat
7. Az ellenőrzési hatóság által észlelt rendszerhibák esetén szükséges megelőző és javító intézkedések	7. Arányos csalás elleni intézkedések hatékony végrehajtása	7. A csalás elleni arányos intézkedések hatékony végrehajtása
–	8. A vezetői nyilatkozatnak, valamint a végső auditjelentések és az elvégzett ellenőrzések éves összefoglalójának elkészítésére vonatkozó megfelelő eljárások	8. A vezetői nyilatkozat elkészítésére vonatkozó megfelelő eljárások

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

A táblázat áttekintésével levonhatjuk a következtetést, hogy a főkövetelményekben megjelenő változások követik a CPR változásait, vagyis nevesítetten megjelenik az egyszerűsített költségelszámolásra, illetve a költségfüggetlen finanszírozásra⁴¹⁸ vonatkozó szempont, továbbá az informatikai rendszerekre vonatkozó 6. főkövetelménynél bővül az elvárásrendszer.

49. táblázat: Az igazoló hatósággal, illetve a 2021–2027-es időszakban az elszámolási feladatkörrel kapcsolatos főkövetelmények

2007–2013	2014–2020	2021–2027
Főkövetelmény		
1. A tevékenységek világos leírása, felosztása és elválasztása az irányító hatóságban/közreműködő szervezetekben, illetve közöttük	9. A feladatkörök megfelelő szétválasztása és megfelelő rendszer annak biztosítására, hogy egy másik szervezet a program auditstratégiájának megfelelően végrehajtott audit során rendelkezzen a szükséges működési függetlenséggel, és figyelembe vegye a nemzetközileg elfogadott auditstandardokat	– <i>Megjegyzés: nem jelenik meg külön főkövetelményként, mert amennyiben az irányító hatóság látja el a feladatot, nem releváns a szempont</i>
2. Megfelelő ellenőrzési nyomvonal és számítógépes rendszer	10. A kifizetési kérelmek elkészítésére és benyújtására vonatkozó megfelelő eljárások	10. A kifizetési kérelmek és az elszámolások elkészítése és benyújtására, valamint az elszámolások teljességének, pontosságának és valódiságának megerősítésére vonatkozó megfelelő eljárások <i>Megjegyzés: irányító hatósághoz, illetve elszámolási feladatkört ellátó szervezethez rendelt főkövetelmény, amelyben a kifizetési kérelmekre és az elszámolásokra is vonatkozó szempont egyaránt megjelenik</i>
3. Megfelelő megállapodások, amelyek biztosítják az igazolások megbízhatóságát és szilárd megvalósíthatóságot	11. A bejelentett kiadások és a kapcsolódó közpénzből való hozzájárulás megfelelő számítógépes nyilvántartása	– <i>Megjegyzés: a 6. számú főkövetelmény tartalmilag lefedi a szempontot</i>

⁴¹⁸ Lásd a 3. fejezetben foglaltakat.

2007–2013	2014–2020	2021–2027
Főkövetelmény		
4. Kielégítő intézkedések a jogtalan kifizetések visszafizetésére és a visszafizethető összegekről készült beszámolók megőrzésére	12. A visszafizettetendő, visszafizettetett, valamint visszavont összegekre vonatkozó megfelelő és teljes körű adatok 13. Az elszámolások elkészítésére és azok teljességének, pontosságának és helytállóságának igazolására vonatkozó megfelelő eljárások	– 9. Az elszámolásokban szereplő kiadás jogszerűségének és szabályszerűségének igazolására szolgáló megfelelő eljárások (irányító hatósághoz rendelt)

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

50. táblázat: Az audithatósággal kapcsolatos főkövetelmények

2007–2013	2014–2020	2021–2027
Főkövetelmény		
1. A tevékenységek világos leírása, felosztása és elválasztása	14. A feladatkörök megfelelő szétválasztása, valamint megfelelő jelentéstételi és monitoringrendszerek, amennyiben a felelős hatóság egy másik szervezetet bíz meg a feladatok elvégzésével	11. A feladatkörök megfelelő elkülönítése és funkcionális függetlenség az audithatóság (és adott esetben az audithatóság felelőssége mellett ellenőrzési tevékenységet végző bármely olyan szerv, amelyre az audithatóság támaszkodik, és amelyet felügyel) és egyéb programhatóságok közötti, valamint a nemzetközileg elfogadott auditstandardoknak megfelelően végzett audittevékenység
2. Megfelelő rendszerellenőrzések	15. Megfelelő rendszerauditok	12. <i>Megfelelő rendszerauditok</i>
3. Műveletek megfelelő ellenőrzése	16. A műveletek megfelelő auditálása	13. <i>Megfelelő műveletauditok</i>
–	17. Az elszámolások megfelelő auditálása	14. Megfelelő elszámoláauditok
4. Megfelelő éves ellenőrzési jelentés és ellenőrzési vélemény	18. Megfelelő eljárások megbízható auditvélemény adásához és az éves ellenőrzési jelentés elkészítéséhez	15. <i>Magbízható auditvélemény adására és az éves kontrolljelentés elkészítésére vonatkozó megfelelő eljárások</i>

Megjegyzés: Az audithatóság ellenőrzésére az Európai Bizottság és az Európai Számvevőszék jogosult. A rendszerértékelés lefolytatásakor az audithatóság nem végez önértékelést

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

A táblázatban feltüntetett főkövetelmények összehasonlítása alapján megállapíthatjuk, hogy az audithatóság tekintetében lényeges változások nincsenek.

A CPR 2. cikk 32. pontja értelmében súlyos hiányosság, ezáltal pénzügyi következményekhez vezethet, ha a 2., 4., 5., 9., 12., 13. és 15. főkövetelmények nem megfelelően teljesülnek, és a rendszerértékelés során *bármelyikük (!)* 3-as vagy 4-es rendszerértékelési minősítést kap.

Az alábbiakban röviden áttekintjük, hogy miért kiemelték ezek a főkövetelmények a programok hatékony és eredményes végrehajtása szempontjából, illetve milyen kockázatot hordoz azok sérelme.

51. táblázat: Főkövetelmények a programok hatékony és eredményes végrehajtása szempontjából és a kockázatok

Főkövetelmény	Szempontok és kockázatok
2. A műveletek kiválasztására vonatkozó megfelelő kritériumok és eljárások	– megfelelő kiválasztási eljárások és kritériumok hiányában a projektek nem járulnak hozzá (vagy nem megfelelő mértékben) a célkitűzések teljesítéséhez és az eredmények eléréséhez – horizontális politikák egyedi projektek kiválasztásánál fokozottan érvényesítendők (fenntartható fejlődés, környezetvédelmi szabályok, esélyegyenlőség, megkülönböztetésmentesség) – pályázati eljárások közzététele és kérelmek megfelelő kritériumok szerinti értékelése a programmegvalósítás alapja
4. Megfelelő irányítási ellenőrzések, ideértve a költségfüggetlen finanszírozásra vonatkozó feltételek teljesítésének ellenőrzésére és az egyszerűsített költségelszámolási módszerekre vonatkozó megfelelő eljárásokat is	– a főkövetelmény gyakorlatilag a 4.2. fejezetben ismertetett első szintű ellenőrzések teljes körét magában foglalja – idetartoznak például: közbeszerzések, tárgyi és időbeli elszámolhatóság, állami támogatások, kettős finanszírozások elkerülése, helyszíni ellenőrzések lefolytatása – megfelelő első szintű ellenőrzések hiányában a szabálytalanságok és csalások valószínűsége megnő, ezért a fenti témakörökre vonatkozó <i>tematikus ellenőrzések</i> körét a CPR – auditstratégiára vonatkozó – XXII. számú mellékletének 3.2. pontja is nevesíti
5. Hatékony rendszer annak biztosítására, hogy az auditnyomvonalhoz szükséges összes dokumentum rendelkezésre álljon	– lásd a 4.1.3. fejezetet
9. Az elszámolásokban szereplő kiadás jogszerűségének és szabályszerűségének igazolására szolgáló megfelelő eljárások	– a programok megvalósításának jogszerűségére és szabályszerűségére vonatkozó követelmény – az Európai Bizottsággal való elszámolás alapja, mivel biztosítani kell az elszámolások teljességét, pontosságát, helytállóságát, valamint az ellenőrzések során feltárt szabálytalan összegek levonását
12. Megfelelő rendszerauditok	– középpontjában az irányítási és kontrollrendszerek kulcsfontosságú főkövetelményei állnak – preventív javaslatokat fogalmaz meg a kontrollrendszer erősítésére vonatkozóan korrekciós intézkedések által – az éves auditvélemény részét képezi
13. Megfelelő műveletauditok	– a rendszervizsgálatokkal együtt a tagállam szempontjából a második szintű ellenőrzést jelentik (lásd a 4.1.2. fejezet 1. ábra második szűrőjét) – szabálytalanságok feltárására irányul – az éves auditvélemény részét képezi
15. Megbízható auditvélemény adására és az éves kontrolljelentés elkészítésére vonatkozó megfelelő eljárások	– a feltárt problémák kvalitatív és kvantitatív elemzése által átfogó képet ad a programok jog- és szabályszerű végrehajtásáról, az irányítási és kontrollrendszer működéséről, valamint az elszámolások teljességéről, pontosságáról és valódiságáról

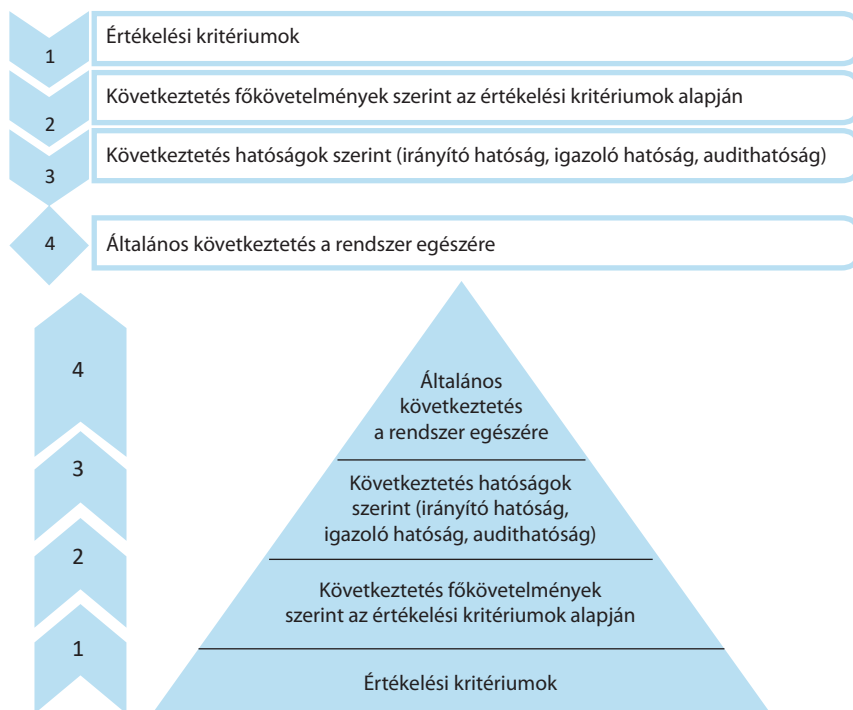
Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

4.3.4.3. A rendszerértékelés lépései és minősítése

Cél az, hogy a rendszerértékelés és az azt megalapozó rendszervizsgálat eredményeképpen megfelelő következtetést vonhassunk le az irányítási és kontrollrendszer működésére vonatkozóan, amihez következetesen egymásra épülő lépések sorát kell betartanunk a 60. ábrán foglaltak szerint.

A főkövetelményeken belül az Európai Bizottság által kiadott módszertani útmutató úgynevezett értékelési kritériumokat tartalmaz. A rendszerértékelési eljárás során alapelv, hogy az auditornak figyelemmel kell lennie a korábbi audittapasztalatokra, az irányítási és kontrollrendszerben történő változásokra, valamint az intézményrendszer által megtett intézkedésekre is. A rendszerértékelés során az egyes főkövetelményeket és értékelési kritériumokat 1-től 4-ig terjedő skálán szükséges értékelni a következők szerint:

1. Jól működik. Nincs szükség javításra, vagy csak kisebb javítás szükséges.
2. Működik. Egyes területeken javításra van szükség.
3. Részben működik. Jelentős javításra van szükség.
4. Lényegében nem működik.



60. ábra: A rendszerértékelés lépései

Forrás: Európai Bizottság (2014. december 18a): i. m.

A rendszerértékelési eljárás négy lépcsője a következő:

1. Első lépésként az értékelési kritériumok osztályozása történik meg, egy 1-től 4-ig terjedő skálán. Ehhez elemezni kell a rendelkezésre álló ellenőrzési bizonyítékokat,

- a felhalmozott ellenőrzési tudást és az ellenőrzés során szerzett valamennyi információt, beleértve az ellenőrzési listákban rögzített információkat is.
2. A rendszerértékelési eljárás második lépéseként az értékelési kritériumok eredményei alapján következtetéseket vonunk le az egyes főkövetelményekre vonatkozóan. Ebben meghatározó szerepet tölt be azoknak a problémáknak és szabálytalanságoknak az azonosítása, amelyek az irányítási és kontrollrendszer hiányosságaira utalnak. A főkövetelmények értékelése során figyelemmel kell lenni az értékelési kritériumokból származó eredményeken túl arra is, hogy milyen hatása lehet azoknak a szabálytalanságoknak, amelyek megelőzésére vagy feltárására az irányítási és kontrollrendszer nem képes.
 3. A rendszerértékelési eljárás harmadik lépéseként a főkövetelmények értékelését követően az egyes szervezetek működésére vonatkozó következtetéseket kell levonni, figyelemmel a következőkre: minden egyes főkövetelmény értékelésének külön-külön kell megtörténnie, azonban a szervezeti szintű értékelés során figyelemmel lehetünk enyhítő tényezőkre, amelyek lehetővé teszik, hogy bizonyos főkövetelmények gyengeségeit más főkövetelmények erősségei kompenzálják egy-egy szervezet esetében. (Például a csekély szervezeti létszám ellenére jól működő informatikai rendszerrel könnyen automatizálhatók egyes kontrollpontok.) Ugyancsak enyhítő tényezőként értékelhető, ha a rendszerértékelést megelőzően, azonban a vizsgált időszakot követően javító intézkedéseket tett az adott szervezet. Ha a főkövetelmények közül a kiemelt főkövetelmények jellemzően 1-es vagy 2-es kategóriába sorolhatók, akkor annak pozitív befolyása van a szervezeti szintű értékelés meghatározására.
 4. A rendszerértékelési eljárás utolsó lépéseként a szervezeti szintű értékelést követően a rendszer egészére vonatkozó következtetéseket lehet levonni, figyelemmel azokra a kompenzáló kontrollokra is, amelyek az egyes szervezetek közötti feladatmegosztásból adódhatnak. Ha például a rendszerértékelési eljárás során azt látjuk, hogy a közreműködő szervezet által alkalmazott első szintű ellenőrzések nem kellően hatékonyak, ugyanakkor az irányító hatóság jelentős lépéseket tesz a közreműködő szervezet munkájának felülvizsgálata – és ezáltal javítása – tekintetében, akkor arra a következtetésre juthatunk, hogy összességében működnek olyan kompenzáló kontrollok, amelyek lehetővé teszik, hogy a rendszer hatékonyan működjön. A rendszer egészére vonatkozó következtetés levonásakor ugyanígy figyelembe lehet venni azokat a megtett vagy tervezett intézkedéseket, amelyek az irányítási és kontrollrendszerben feltárt problémák javítására irányulnak.

1. kategória Nincs szükség javításra, vagy csak kisebb javításra van szükség.	2. kategória Működik. Egyes területeken javításra van szükség.
3. kategória Részben működik. Jelentős javításra van szükség.	4. kategória Lényegében nem működik.

61. ábra: Rendszerértékelési kategóriák

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

A rendszerértékelés eredményeként a rendszer besorolása – a CPR XI. számú mellékletének II. táblázata értelmében a 61. ábra szerint – négyféle kategóriába lehetséges. Az 1. kategória esetében levonhatjuk azt a következtetést, hogy a rendszer jól működik, csak kisebb javítások szükségesek. Ebben az esetben az ellenőrzés során nem találtunk hiányosságokat, vagy csak olyan csekély mértékűeket, amelyeknek a rendszer működése szempontjából nincs meghatározó szerepe. A 2. kategória azt mutatja, hogy a rendszer működik ugyan, de néhány javításra szükség van. Ez a kategória azt jelenti, hogy a feltárt hiányosságok hatásai mérsékelt jelentőségűek, és a rendszer működését javító intézkedéseket foglalmaztunk meg. A 3. kategória szerint olyan súlyos hiányosságokat találtunk, ami alapján a rendszer csupán részlegesen működik, így jelentős javítások szükségesek. A 4. rendszerértékelési kategória szerint a rendszer lényegében nem működik. Ebben az esetben az ellenőrzés nagyon súlyos hiányosságokat tárt fel, amelyek kiterjedt szabálytalanságokhoz vezethetnek. A rendszer 3. és 4. kategóriába való minősítése súlyos hiányosság, amely a CPR 96. cikke alapján a fizetési határidő megszakításához vezethet, és a tagállamoknak azonnali korrekciós intézkedéseket kell tenniük.

A rendszerértékelés értelme gyakorlatilag az, hogy az ellenőrzéssel bizonyosságot szerzünk arról, hogy milyen módon működik az irányítási és kontrollrendszer. A rendszerértékelés eredménye egyrészt alapot biztosít a mintavételes ellenőrzések tervezésekor használt megbízhatósági és bizonyossági szintek meghatározásához, másrészt az éves kontrolljelentés és az éves auditvélemény részét képezi.

Fontos megjegyezni, hogy amikor az audithatóság végzi egy-egy programra vonatkozóan a rendszerértékelést, akkor saját magára vonatkozóan önértékelési szempontokat nem vesz figyelembe. Amikor viszont az Európai Bizottság vagy az Európai Számvevőszék végzi a rendszerértékelést egy-egy program tekintetében, akkor az audithatósági funkciók értékelése is megtörténik. Ilyen módon a tagállami értékelésben az audithatóságnak is meghatározó szerep jut.

A *rendszeraudit* keretében megtörténik az irányítási és kontrollrendszer működésének többszempontú, átfogó vizsgálata. A rendszerauditok során az audithatóság meggyőződik arról, hogy a rendszer működése – az esetleges változásokat követően is – összhangban van-e a vonatkozó szabályozásokkal, illetve a rendszer kialakítására vonatkozó alapelvekkel. A rendszervizsgálat eredményeként minden évben megtörténik a rendszer értékelése. Az irányítási és kontrollrendszerek értékelése során a rendszer egyes elemeit első lépésben értékelési kritériumok mentén vizsgálják, majd az egyes főkövetelmények szintjére vonatkozó következtetéseket foglalmazzák meg. Ezt a lépést az irányítási és kontrollrendszer egyes szereplőire levont következtetés kialakítása követi, aztán vonható le az egész rendszert minősítő átfogó következtetés. A teljes rendszerre kiadott rendszerértékelési vélemény képezi az alapját a későbbi ellenőrzések tervezésének.

4.3.5. A műveletek auditja

A CPR 79. cikkében szabályozott műveletek auditja az eddigiek szerint mintavételes ellenőrzések, illetve projektellenőrzések szóhasználat alatt is szerepel. A 2014–2020-as programozási időszakkal összehasonlítva a mintavételes ellenőrzések terén kevés változás indokolt, hiszen egyrészt az ellenőrzési folyamatokat megalapozó auditstandardok nem változékonyak, másrészt a támogatások elszámolásának szabályrendszere is csak csekély mértékben módosult.⁴¹⁹

⁴¹⁹ Egyszerűbben megfogalmazva: az elszámolásokat alátámasztó (köz)beszerzések, szerződések, számlák, teljesítésigazolások, fizikai előrehaladási mutató nem változnak attól, mert egyik programozási periódusból

4.3.5.1. A mintavételes ellenőrzések módszertana

Az audithatósági feladatokban kiemelt szerepet töltenek be a projektek mintavételes ellenőrzései, mert – a rendszerértékelési eredményekkel összefüggésben – ezek alapozzák meg az éves auditvélemény irányítási és kontrollrendszer működésére, valamint a kiadások jog- és szabályszerűségére vonatkozó komponenseit.⁴²⁰ A mintavételes ellenőrzések célja tehát kettős. A projektellenőrzések egyrészt az irányítási és kontrollrendszer, vagyis az alkalmazott első szintű ellenőrzési folyamatok szubsztantív teszteléseként értelmezhetők a rendszer működésének egésze szintjén,⁴²¹ másrészt az egyedi projektek ellenőrzéséből származó megállapítások alapján átfogó képet kaphatunk a Bizottságnak benyújtott elszámolásokban szereplő összegek jog- és szabályszerűségéről. Az átfogó kép kialakítása érdekében megfelelő mintavételezési módszereket kell alkalmazni, amelyeket a következő alfejezetben ismertetek.

Az ellenőrzés egyrészt arra irányul, hogy az Európai Bizottság felé elszámolt kiadások elszámolható költségek-e, a kiadások valóságosak-e, bizonylatokkal alátámasztottak-e, összegükben pontosak-e, valamint az azokat alátámasztó ügyletek jog- és szabályszerűek-e. Vizsgálandó továbbá, hogy a kedvezményezettek felé történő kifizetések szabályszerűek voltak-e, a projektek végrehajtása megfelelt-e a jogszabályokban, belső eljárásrendekben és a támogatási szerződésben előírtaknak, különös figyelemmel a projektek számszerűsíthető eredményeire (mérőföldkövek és indikátorok), illetve a projektek a programok célkitűzéseivel összhangban vannak-e. Fentiek mellett az ellenőrzés célja a szabálytalanságok, csalások, visszaélések megelőzése, feltárása, illetve a kapcsolódó jogkövetkezmények és a pénzügyi korrekciók alkalmazása is.

A CPR 79. cikk (3) bekezdése értelmében a mintavételes ellenőrzéseknek csak akkor kell magában foglalniuk a fizikai végrehajtás helyszíni auditját, ha azt a projekt típusa szükségessé teszi.⁴²²

A mintavételes ellenőrzések alapelvei a következőkben foglalhatók össze:

- A mintavételezés alapja az Európai Bizottság felé igazolt, költségnyilatkozatban benyújtott számlák és elszámoló bizonylatok sokasága, hiszen ezáltal értelmezhető a mintavételes ellenőrzés a rendszer működésének vizsgálatakor szubsztantív tesztként, az audit *ex post* jellege miatt.
- A mintavételes ellenőrzések keretében egy projekt, illetve egy mintavételi egység⁴²³ esetében alaphelyzetben minden tételt ellenőrizni kell. Amennyiben azonban – a tételek magas száma vagy típusa miatt – ez nem lehetséges, akkor olyan, matematikai/statisztikai mintavételezési módszerrel kiválasztott, úgynevezett belső mintát kell alkalmazni, amelynek segítségével a projekt, illetve a mintavételi egység egészére következtetéseket

a következőbe lépünk át. Ez alól viszont kivételt jelentenek az egyszerűsített költségelszámolási móddal, illetve a költségfüggetlen finanszírozással elszámolt tevékenységek.

⁴²⁰ A mintavételes ellenőrzésre kiválasztott projektek mintavételezési módszertanát a következő alfejezet tartalmazza.

⁴²¹ Összefüggésben a rendszervizsgálati és a rendszerértékelési eredményekkel.

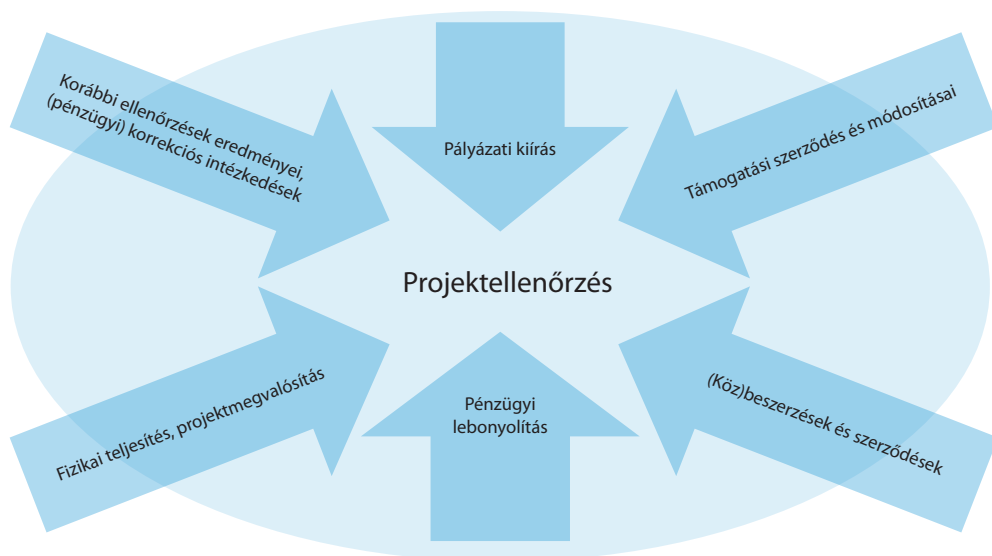
⁴²² Például képzési projektek esetén a képzés megvalósulásának időpontjában az audithatóság az auditok *ex post* jellege és az időbeli eltérés miatt nem tud jelen lenni.

⁴²³ Mintavételi egység lehet egy projekthez egy számvetési év alatt benyújtott valamennyi költség, de akár egy projekthez kapcsolódó egy kifizetési kérelem is, lásd még a 4.3.5.2. alfejezetet.

lehet levonni. Belső mintavételezés esetén a mintavétel módszertanát, valamint a minta alapján levont következtetéseket megfelelően dokumentálni szükséges.⁴²⁴

- A mintavételes ellenőrzések keretében dokumentumalapú, és amennyiben a projekt jellege indokolja,⁴²⁵ helyszíni ellenőrzés is történik.
- Az ellenőrzési eredményeket értékelni, illetve kategorizálni szükséges annak érdekében, hogy az éves kontrolljelentés összeállításakor a kvalitatív és kvantitatív elemzéshez szükséges alapadatok rendelkezésre álljanak.
- A mintavételes ellenőrzés lezárultával a megtett intézkedéseket nyomon kell követni. Szabálytalanságok megállapítása esetén a megtett pénzügyi korrekciós intézkedéseket legkésőbb az éves elszámolás auditjának keretében értékelni kell.

A mintavételes ellenőrzések *szempontrendszerét* a 62. ábra szemlélteti.



62. ábra: A projektellenőrzések

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

1. A mintavételes ellenőrzés keretében a teljes folyamat vizsgálata megtörténik, amelynek első lépése a *pályázati kiírás* áttekintése és értékelése, valamint az állami támogatással kapcsolatos szabályok vizsgálata.⁴²⁶ Ez az auditfeladat túlmutat az adott projekt ellenőrzésén, hiszen a kiírással kapcsolatosan feltárt esetleges hiba/hiányosság/szabálytalanság érintheti valamennyi, az adott pályázati kiírás alapján megvalósuló projektet. Ennek a lépésnek a keretében vizsgálandó, hogy a pályázati kiírás a program céljával összhangban van-e, illetve hogy az értékelés szempontrendszere megegyezik-e

⁴²⁴ Ez az audithatóság auditnyomvonalának részét képezi.

⁴²⁵ Például infrastrukturális beruházások.

⁴²⁶ Nyikos (2018b): i. m.

- a monitoringbizottság által előzetesen meghatározottal. A pályázati kiírás szintű szabálytalanság jellemzően rendszer-szabálytalanság jellegű.⁴²⁷
2. A vizsgálat tárgyát képezi továbbá a pályázatbefogadás feltételrendszerének, a pályázat értékelési szakaszának vizsgálata, valamint a támogatás odaítélésének és a támogatási döntés jogszerűségének értékelése. Az ellenőrzés ugyanígy vonatkozik a *támogatási szerződés*, annak módosításai, valamint a mögöttes okok vizsgálatára, figyelemmel a pályázati kiírás célkitűzéseire és követelményrendszerére is.
 3. A mintavételes ellenőrzések keretében vizsgálandó, hogy a kedvezményezett a projekt megvalósítása során figyelembe vette-e a hatékony és eredményes pénzgazdálkodás alapelvét. Hasonlóan fontos alapelv az is, hogy az elszámolt költségek a projekt céljaihoz kötötten merülhetnek csak fel. Fentiek érdekében a projektellenőrzés során értékelni kell valamennyi *szerződést* és azok módosításait, amelyekhez kapcsolódóan költségeket számoltak el. A vizsgálat kiterjed a szerződéskötést megelőző beszerzési, illetve *közbeszerzési* eljárások részletes vizsgálatára. Beszerzési eljárások esetében a legnagyobb hangsúly a *piaci áraknak* való megfelelésen, míg közbeszerzések esetében a közbeszerzési eljárás jogszerűségének vizsgálatán van.
 4. A jogi feladatok áttekintésével párhuzamosan a *pénzügyi lebonyolítás szabályszerűségéről* is meggyőződnek az ellenőrök. Ennek keretében – valósköltség-alapú elszámolás esetén – vizsgálják a projekt keretében elszámolt költségek valódiságát, dokumentumokkal való alátámasztottságát, valamint tárgyi és időbeli elszámolhatóságát, figyelemmel a pályázati kiírásban, illetve a nemzeti elszámolhatósági útmutatóban foglaltakra. Szintén vizsgálják a pénzügyi ellenőrzés keretében a költségek támogatási döntéssel, szerződéses feltételekkel való összhangját. A kifizetési kérelem vizsgálatának részét képezi annak ellenőrzése, hogy a megfelelő önerőt a kedvezményezett biztosította-e, az előleg igénylésének és elszámolásának módja a jogszabályban meghatározottaknak megfelelően történt-e, illetve nem áll-e fenn kettős finanszírozás vagy támogatáshalmazódás gyanúja. Ez jellemzően abban az esetben tekinthető auditkockázatnak, amennyiben egy kedvezményezett egyidejűleg több projekt lebonyolításában érintett. A pénzügyi ellenőrzés részeként az auditnyomvonal vizsgálata érdekében az ellenőrök összevetik, hogy a kedvezményezettnél fellelhető számviteli nyilvántartásokban szereplő összegek megegyeznek-e az intézményrendszer által nyilvántartott összegekkel. A vizsgálat tárgyát képezi továbbá a pénzügyi adatok informatikai rendszerbe történő helytálló és teljes körű feltöltöttsége is.

Egyszerűsített költségelszámolási módok esetén a pénzügyi ellenőrzés során a hangsúly az alkalmazott módszer megfelelőségén, a lefedett költség típusokon, azok definícióján és a számítási módszereken van. Egyszerűsített költségelszámolási módszer esetén – az első szintű ellenőrzéshez hasonlóan – a második szintű ellenőrzés is arra korlátozódik, hogy teljesültek-e a költségek kedvezményezett részére történő megtérítésének feltételei, vagyis a kedvezményezett és az IH közötti megállapodásban foglalt kifizetési feltételeket betartották-e, megfelelően alkalmazták-e a kapcsolódó módszertanokat. Az ellenőrzés nem támaszkodik számlákra, szerződésekre, teljesítésigazolásokra, ugyanakkor az elszámolt költség tétel *eredményét* alátámasztó dokumentumokat a kedvezményezettnek rendelkezésre kell bocsátania.

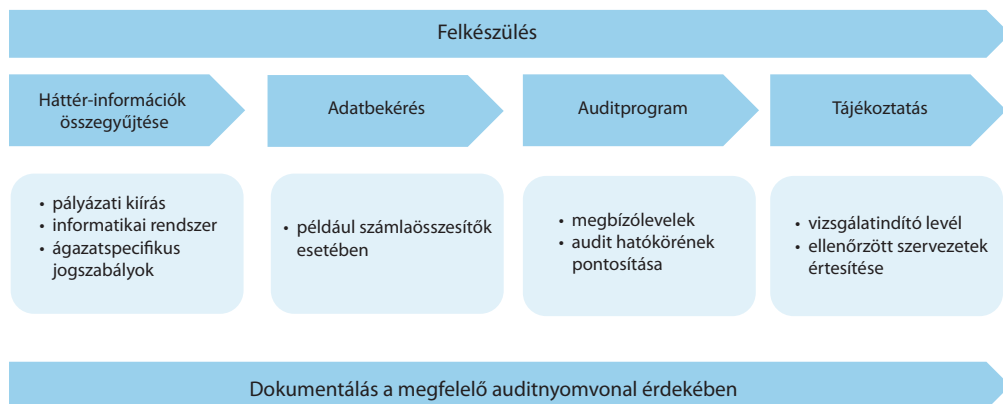
⁴²⁷ A szabálytalansági típusokat ennek a fejezetnek a végén részletezem.

5. Az audit keretében meg kell győződni a projektmegvalósítás és a pályázati célkitűzések (fizikai) teljesítéséről, valamint a vállalt indikátorok státuszáról. Az ellenőrzés részét képezi a projekt fizikai megvalósulása és a támogatási szerződés közötti összhang vizsgálata. A projektmegvalósítás ellenőrzésébe beletartozik a számlák mögött szereplő teljesítésigazolások részletes áttekintése: meg kell győződni az ellenőrnek arról, hogy a teljesítés valóban alátámasztott-e, és a projekt érdekében merült-e fel. Helyszíni ellenőrzésre akkor kerül sor, ha azt a projekt jellege indokolja.
6. Az audit keretében áttekintik valamennyi korábbi ellenőrzés eredményeit is, amelyeket például belső ellenőrzési tevékenység keretében folytattak, vagy pedig az Európai Bizottság, illetve Európai Számvevőszék, vagy bármilyen egyéb külső szervezet – beleértve az audithatóságot is – végzett el. A korábbi ellenőrzések eredményeként a szabálytalanságok kezeléséről, az alkalmazott jogkövetkezményekről és a pénzügyi korrekciók vizsgálatáról is meg kell győződni ugyanúgy, ahogy azoknak a javító intézkedéseknek a végrehajtásáról is, amelyek a projekt megvalósításának szabályszerűségét garantálhatják.

Az audit keretében a feltárt hibák, hiányosságok, szabálytalanságok kategorizálása⁴²⁸ is megtörténik.

A mintavételes ellenőrzések alapvetően négy jól lehatárolható, de egymásra épülő lépésre tagolhatók.

1. Felkészülés az auditra



63. ábra: Felkészülés az auditra

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az auditra való felkészülés keretében az ellenőrök *összegyűjtenek* valamennyi az ellenőrizendő projekttel kapcsolatban elérhető *hátér-információt*. Ezek a projektekre vonatkozó ágazatspecifikus jogszabályok, a pályázati kiírás, az informatikai rendszerben szereplő adatok (adott esetben az ellenőrzöttektől történő bekérés útján, például az egyes számlaösszesítők tételeinek tartalma).

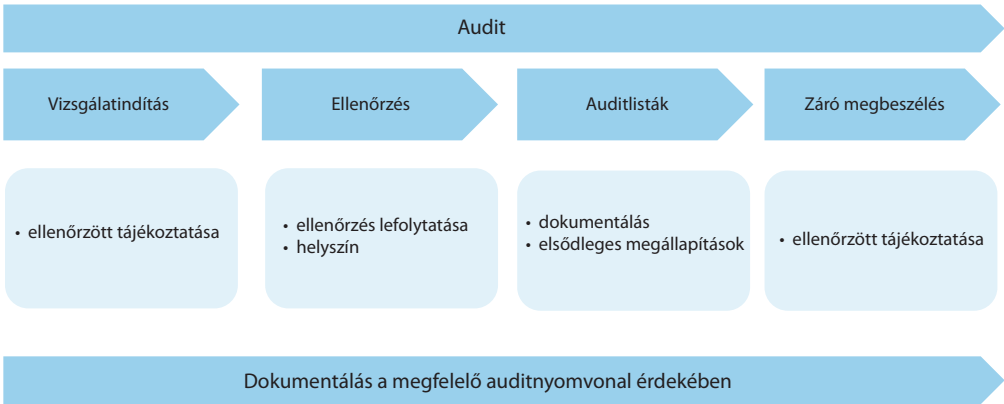
⁴²⁸ Rendszer-szabálytalanság, anomália, véletlen hiba, lásd még az előző alfejezetben foglaltakat.

Az adatbekérést követően az auditprogram összeállítására kerül sor, és lehetőség nyílik a hatókör módosítására is. Az auditprogram célja, hogy egy dokumentumban összefoglalják az adott vizsgálat fő paramétereit: az ellenőrzés tárgyát, célját, hatókörét, a vizsgálandó területeket és a vizsgálat lefolytatásának időbeli, szervezeti és felelősségi kereteit. Az ellenőrzési célnak és feladatoknak, illetőleg az ellenőrzés típusának megfelelően kell megválasztani az ellenőrzés végrehajtásához szükséges vizsgálati eljárásokat és módszereket, amelyek jellemzően adatbekérésen alapuló elemzések és a projekt jellegétől függően helyszíni ellenőrzések. Az ellenőrzés felkészülési szakaszában a megbízólevelek is elkészülnek, aminek célja az, hogy a megbízott ellenőr felhatalmazással rendelkezzen az ellenőrzött szervezeteknél történő feladat-végrehajtásra.

Az auditot be kell jelenteni az ellenőrzött szervezet vezetőjének annak érdekében, hogy az ellenőrizendő szervezet fel tudjon készülni az ellenőrzésben való aktív közreműködésre, illetve az ellenőrzés támogatására.

2. Az audit végrehajtása

A folyamat legfontosabb elemének az ellenőrzés második szakasza, a végrehajtás tekinthető.



64. ábra: Az audit végrehajtása

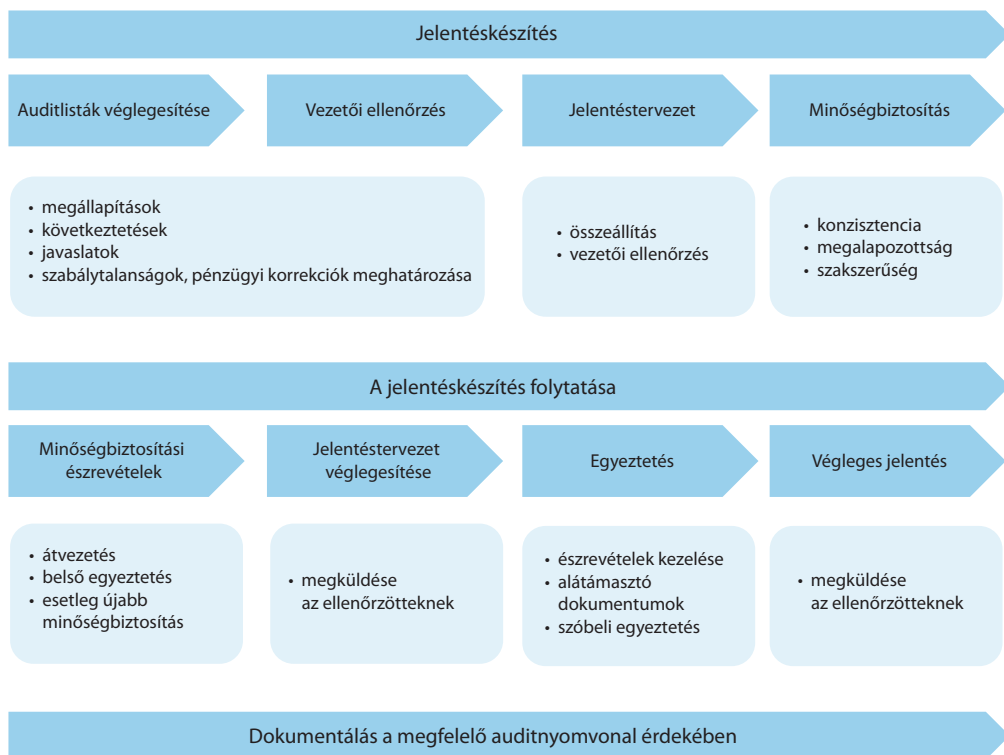
Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az ellenőrzött tájékoztatása az ellenőrzés céljáról és hatóköréről *vizsgálatindító* megbeszélés keretében történik. Az ellenőrzések lefolytatása során az ellenőrök áttekintik a projektdokumentációt és a projekt megvalósításának (fizikai) bizonyítékait, lekövetik, tesztelik a folyamatokat, tisztázzák az ellenőrzötttel a felmerülő kérdéseket, majd pontosan kitöltik – a fent rögzített ellenőrzési szempontok mentén kialakított – ellenőrzési listákat (audit-ellenőrzőlisták). Az ellenőrzés részét képezi az információszerzés és a megállapításokat megalapozó bizonyítékok beszerzése. Amennyiben a projekt jellege indokolja, helyszíni ellenőrzésre kerül sor, amelynek keretében megvizsgálják a fizikai megvalósulást és az előrehaladást is.

Az ellenőrzés végrehajtásának utolsó lépéseként *záró megbeszélés*re kerül sor, amelynek keretében az ellenőrzött szervezet vezetőjét tájékoztatják az ellenőrzés során felmerült kockázatokról.

3. Jelentéskészítés

Az ellenőröknek az ellenőrzés során tett megállapításokat minden esetben írásos formában kell ismertetniük, illetve dokumentumokkal alátámasztaniuk.



65. ábra: Jelentéskészítés

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az ellenőrzés harmadik szakasza a jelentéskészítés, amelynek keretében először az *auditlisták véglegesítése* történik meg, majd a kapcsolódó munkaanyagok *vezetői ellenőrzését* követően elkészül a *jelentéstervezet*. A jelentéstervezet alátámasztja az elvégzett ellenőri munkát, rögzíti a lefolytatott eljárásokat, az elvégzett teszteket és a levont következtetéseket, a megállapítások alapján megfogalmazott szabálytalanságokat, hibákat, hiányosságokat, azok kategorizálását, valamint a pénzügyi korrekciós javaslatokat.

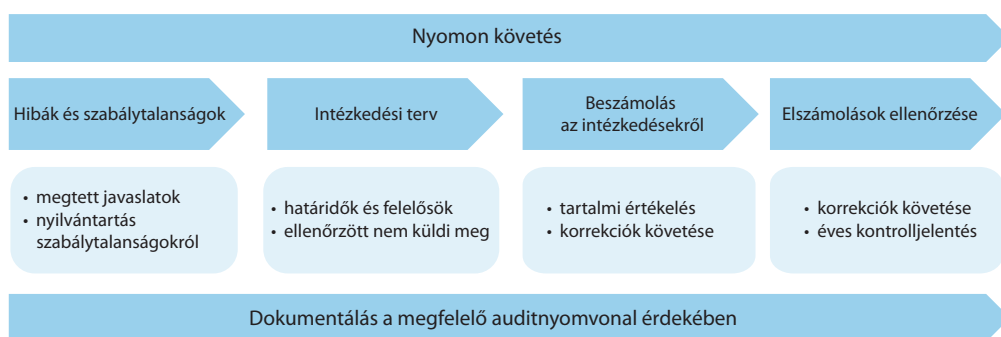
Az ellenőrző szervezetek – az auditstandardok figyelembevételével – a munka megfelelő színvonalának biztosítása érdekében *minőségbiztosítást* alkalmazhatnak. Ennek célja a munkaanyagok és a jelentéstervezet közötti konzisztencia tesztelése, a megállapítások alátámasztottságának vizsgálata, illetve az ellenőrzés szabályszerűségének, hatékonyságának, eredményességének, objektivitásának és dokumentáltságának megállapítása.

Az ellenőrök a minőségbiztosítási észrevételek átvezetését és a belső egyeztetést követően a *végleges jelentéstervezetet* megküldik az ellenőrzött szervek részére. Az ellenőrzöttek a 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet 10. § (2) bekezdése alapján az észrevételeikről – mintavételes ellenőrzés

esetén 15 naptári napon belül⁴²⁹ – tájékoztatják az audithatóságot. Amennyiben az ellenőrzött szervezet vitatja az ellenőrzés megállapításait, szóbeli egyeztető megbeszélést lehet tartani, amelynek célja a megállapítások és következtetések elemzése, valamint az összeállított javaslatok egyeztetése. Az egyeztetést követően a jelentést lezárják, és kibocsátják a *végleges jelentést*.

4. Nyomon követés

Az ellenőrzések utolsó szakasza a javaslatok végrehajtásának nyomon követése. Amennyiben az audithatóság az ellenőrzés során hibát, hiányosságot, szabálytalanságot tárt fel, és ennek eredményeként javaslatokat tett, akkor az ellenőrzötteknek intézkedési tervet kell készíteniük a feladatok, felelősök és a határidők megnevezésével. Az ellenőrzött szervezetek felelősek az intézkedési tervek végrehajtásáért, nyilvántartásáért.



66. ábra: Nyomon követés

Forrás: Miklós-Molnár szerkesztése

Az ellenőrzöttek az intézkedési tervre vonatkozó beszámolót a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 487. § (3) bekezdése értelmében november 30-ig megküldik az audithatóságnak, amely a megállapításokat rendszeresen nyomon követi annak érdekében, hogy az Európai Bizottság felé fennálló éves beszámolási kötelezettségének eleget tudjon tenni. A pénzügyi korrekcióval járó megállapítások nyomon követése az éves elszámolás helytállósága miatt kiemelten fontos.

4.3.5.2. Mintavétel

A mintavételezés célja – nemcsak az európai uniós támogatások tekintetében, hanem összességében⁴³⁰ – az, hogy a mintavételezés eredményeként érvényes következtetéseket tudjunk levonni a sokaság⁴³¹ egészére nézve. A mintavételezés lehet statisztikai és nem statisztikai. Míg a statisztikai mintavételezési módszerek esetében az eredmények az egész alapsokaságra értelmezhetők, addig nem statisztikai mintavételi módszerek esetében ez nem feltétlenül igaz.

⁴²⁹ Ez a határidő rendszervizsgálat esetében 22 naptári nap.

⁴³⁰ Például orvostudományban, társadalomtudományi kutatásokban.

⁴³¹ Egy adott számviteli évben az Európai Bizottság felé bejelentett költségeket jelenti.

Mind a statisztikai, mind a nem statisztikai módszereknek számtalan előnye és hátránya van. A statisztikai mintavételezés legnagyobb előnye az, hogy – mivel matematikai formulákon alapul – a mintából származtatott eredmények az alapsokaság egészére kivetíthetők, így érvényes következtetéseket vonhatunk le a rendszer működésének egészére vonatkozóan.

A nem statisztikai mintavételezési módszer legnagyobb előnye, hogy az auditor részére – összhangban az ISA 300-as standardban⁴³² foglaltakkal – meglehetősen nagy szabadságot biztosít különösen a mintaméret meghatározása során. Ilyen módon az auditmunkát kevesebb erőforrással, ugyanakkor a problémákra, a kockázatos területekre fókuszálva lehet elvégezni. A módszer hátránya ugyanakkor, hogy a nem statisztikai mintavételezési módszerből származó eredmények jellemzően nem vetíthetők ki az alapsokaság egészére vonatkozóan, és ilyen módon érvényes következtetés levonására kevésbé alkalmasak.

A CPR 79. cikke értelmében az audithatóság évente elvégzi az Európai Bizottság felé bejelentett kiadások ellenőrzését az adott számviteli év vonatkozásában. Ebből adódóan az audithatóság által lefolytatott második szintű ellenőrzés csak azokra a költségekre fókuszál, amelyeket az Európai Bizottság felé elszámoltak, ezáltal a mintavételes ellenőrzések *ex post* jellegűek.

A mintavételes ellenőrzés során meghatározó, hogy az audithatóság milyen mintavételi módszertant alkalmaz.

28. szövegdoboz: Kitekintés a korábbi programozási időszakok mintavételezési módszereire

A 2000–2006-os programozási időszakban a tagállamok a mintavételezés során kockázatelemzési eljárást alkalmaztak, amelynek keretében egy átfogó kockázatelemzést követően azonosították azokat a legsúlyosabb kockázati tényezőket, amelyek hatással lehetnek a projektek megvalósításának a szabályszerűségére. A kockázatelemzést követően a 2000–2006-os programozási periódusban azokat a projekteket választották ki, amelyek az előzetes értékelés alapján a legkockázatosabbnak voltak tekinthetők.

Így azok az audithatóságok, amelyek megfelelően megalapozott kockázatelemzési eljárást alkalmaztak, olyan projekteket auditáltak, amelyek meglehetősen problémásak voltak. Így az ezen projektekből kapott ellenőrzési eredmények jelentős mértékben felülreprezentálták az adott alapsokaságban szereplő projektekre vonatkozó hibaarányt. Ennek a kockázatelemzési eljárással történő mintavételezésnek a következtében elszámolási viták alakulhattak ki a tagállamok, illetve az Európai Bizottság között. Előbbiek orvoslására már a 2007–2013-as időszakban, majd a 2014–2020-as időszakban is statisztikai mintavételi módszerek alkalmazását követelte meg az audithatóságoktól az Európai Bizottság, amelytől eltérni csak különleges esetekben lehet. A mintavételezés módjára vonatkozóan módszertani útmutatót bocsátott az Európai Bizottság a tagállami audithatóságok rendelkezésére annak érdekében, hogy egy-egy módszertervet alkalmazzanak az EU egész területén.

A mintavételezésre vonatkozó szabályok a 2021–2027-es programozási időszakban kissé megváltoztak a korábbiakhoz képest. A CPR 79. cikk (2) bekezdése értelmében, ha az alapsokaság háromszáznál kisebb mintavételi egységből áll, akkor az audithatóság szakmai megítélése alapján

⁴³² International Standard on Auditing 300: *Planning an Audit of Financial Statements*.

nem statisztikai mintavételi módszer is alkalmazható. Ebben az esetben a mintavételi egységek legalább 10%-át le kell fedni véletlenszerű kiválasztás mentén. A mintavételezésre vonatkozó szabályok egyebekben változatlanok, így a következőkben – figyelemmel a 2014–2020-as programozási időszakra irányadó, EGESIF_16-0014-00 számú mintavételezési útmutatóra – a mintavételezés főbb lépéseit ismertetem, amelyek a következők:

1. Alapsokaság meghatározása
 1. Mintavételezési egységek
 2. Rétegzésképzés
2. Sokaság paraméterei – statisztikai mintavételezés esetén
 1. Várható hiba
 2. Megbízhatósági szint
 3. Szórás
3. Mintaméret meghatározása
4. Minta kiválasztása
5. Auditmunka lefolytatása
6. Eredmények kvantitatív értékelése

Az audithatóság a meghatározott előírásokkal összhangban és a nemzetközileg elfogadott auditstandardok figyelembevételével kidolgozza a minta kiválasztásának módszerét, amelyet az auditstratégiában is rögzít.

A mintavételezés első lépése az alapsokaság meghatározása. A CPR 79. cikk (1) bekezdése értelmében a 2014–2020-as programozási időszakhoz képest nincs változás abban, hogy a mintavételes ellenőrzések alapját az Európai Bizottság felé költségnyilatkozatban elszámolt összegek jelentik. Ahogy a 4.3.1. fejezetben, az audithatósági feladatoknál rögzítettük, a számviteli év július 1-jétől a következő naptári év június 30-ig tart, amelyre vonatkozó éves auditvéleményt a tagállamoknak február 15-ig kell elküldeniük az Európai Bizottság részére. Ilyen módon a mintavételes ellenőrzések tervezésére, lefolytatására, az eredmények egyeztetésére, nyomon követésére, valamint az Európai Bizottság felé történő beszámolásra kevesebb mint hét és fél hónap áll a tagállamok rendelkezésére. Annak érdekében, hogy a tagállamok a mintavételes ellenőrzéseket a megfelelő módon tudják tervezni és ütemezni, célszerű a mintavételes ellenőrzéseket több ütemben, például félévente tervezni és lefolytatni.

A több lépcsőben történő tervezésnek szintén vannak előnyei és hátrányai. A legnagyobb előnye az, hogy az audithatósági munka legalább két részre tagolható, ezáltal a kapacitásokat éves szinten kiegyenlítetten lehet felhasználni. A módszer nehézségét az okozza, hogy a statisztikai mintavételezéshez szükséges alapinformációkkal az első időszakra történő tervezéskor az audithatóság még nem rendelkezik, így az irányító hatóság becslésére kell támaszkodnia az adott számviteli évre vonatkozó kifizetési előrejelzések tekintetében. Amennyiben ezek a becslések nem teljesen pontosak, akkor a második időszaki mintavételezést követően az audithatóságnak magasabb mintaméret alkalmazására lehet szüksége az első időszakra vonatkozóan. Ezért is van nagy szerepe az éves feladatok tervezése során az audithatóság, az irányító hatóság és az igazoló hatóság szoros együttműködésének.

Az alapsokaság tehát az Európai Bizottság felé egy adott időszakban elszámolt költségek körét jelenti. Amennyiben a tagállam a kétperiódusos mintavételezés mellett dönt, akkor az első periódusra vonatkozó költségnyilatkozat szolgál az első időszakban a mintavételezés alapjául.

A legelső feladat a mintavételezési egységek meghatározása, amelyet a CPR 2. cikk 38. pontja definiál.⁴³³ A megalapozott éves auditvélemény érdekében az audithatóságnak arra kell törekednie, hogy statisztikai mintavételezési módszereket alkalmazzon, amire akkor van lehetőség – a költségek és az eredmények arányosságát is szem előtt tartva –, ha az alapsokaság legalább 150 elemű. Amennyiben egy adott időszakban, egy adott programra vonatkozóan nincs 150 projekthez kapcsolódó költsége az Európai Bizottság felé elszámolva, akkor az audithatóságnak lehetősége van az alapsokaság elemszámának növelésére azzal, hogy a kedvezményezett által az adott időszakban benyújtott kifizetési kérelmeket veszi alapul. Ilyen módon a mintavételezés alapegységeként nemcsak a projekt egésze szolgálhat, hanem a kedvezményezett által benyújtott kifizetési kérelem is. A mintavételi egységet szakmai megítélés alapján az audithatóság határozza meg.

Az Európai Bizottság felé bejelentett, igazolt költségnyilatkozatot alátámasztó számlalista kumulatív jellegű, vagyis pozitív és negatív összegeket egyaránt tartalmaz. Míg a pozitív réteg a Bizottság felé elszámolt költségeket jelenti, addig a negatív réteg a végrehajtott korrekciókat. A két réteg közötti tartalmi eltérés miatt azok külön statisztikai mintavételezési réteget képeznek az ellenőrzés tervezése során. Az audithatóság korábbi szakmai tapasztalatai alapján a sokaságot – különösen a kockázat vagy a várható hibaarány tekintetében – hasonló jellemzőkkel rendelkező mintavételi egységekből álló részsokaságokra bontással rétegezheti. A rétegezésnek az az alapvető célja, hogy a hasonlókat a hasonlókkal együtt kezeljük, viszont a különbözőktől eltérően. Rétegezésnek tekinthető például, ha a pénzügyi eszközöket (azok visszatérítendő jellege miatt) elkülönítve kezeljük a vissza nem térítendő támogatásoktól. Általánosságban érvényes, hogy a mért érték tekintetében az egymástól jelentősen eltérő rétegeket szétválasztva a minta jobban és pontosabban értékelhető eredményt szolgáltat. Az alapsokaság meghatározását és a rétegezést követően második lépésben meg kell határozni azokat a matematikai, statisztikai paramétereket, amelyek a minta elemszámát meghatározzák (ilyen például a megbízhatósági szint és a lényegességi szint).

52. táblázat: A rendszerből nyert megbízhatóság és a mintavételes ellenőrzések tervezésekor használandó megbízhatósági szint közötti kapcsolat

Bizonyosság a rendszerauditok eredményei alapján	Magbízhatóság	Magbízhatósági szint (%)
Jól működik, csak kisebb javítások szükségesek (1. kategória)	Magas	Legalább 60
Működik, de néhány javításra szükség van (2. kategória)	Átlagos	70
Részben működik, lényeges javításokra van szükség (3. kategória)	Átlagos	80
Alapvetően nem működik (4. kategória)	Alacsony	Legalább 90

Forrás: Európai Bizottság (2017. január 20.): i. m.

A CPR XX. számú mellékletének 5.9. pontja alapján a mintavételi műveletekhez használt lényegességi szint 2%. A várható hiba előzetes becsléséhez jó alapot adhatnak a korábbi évek mintavételes ellenőrzésének tapasztalatai, a programozási időszak kezdetén pedig a pilotminta ellenőrzése során nyert tapasztalatok.

Az alapsokaság paramétereinek meghatározását követően a mintavétel módszerének és a minta méretének meghatározása történik, amelyre vonatkozóan többféle módszer lehetséges. Az európai

⁴³³ Olyan egység – amely lehet egy művelet, egy műveleten belüli projekt vagy egy kedvezményezett kifizetési kérelme –, amelyekre az auditált sokaságot a mintavételezés céljából felosztják.

uniós támogatások ellenőrzésében a legelterjedtebb a pénzegységalapú mintavétel,⁴³⁴ amelynek legnagyobb előnye az, hogy relatíve kicsi mintaméret mellett is a költségek nagy hányada ellenőrizhető. Ennek a módszernek a hátránya ugyanakkor, hogy a nagyobb értékű elemek nagyobb valószínűséggel kerülnek bele a mintába, és ilyen módon a vizsgált elemek között az értékek szerinti legnagyobbakat ellenőrzik, esetenként a projektmegvalósítás minden évében. Vagyis az egyes kisebb méretű projektek mintába kerülésének valószínűsége alacsony.

A statisztikai mintavételezési módszer alkalmazását követően rendszeresen át kell tekinteni, hogy a minta reprezentatívnak tekinthető-e. Az audithatóság szakmai szempontú elbírálás alapján dönt arról, hogy szükség van-e további műveletekből válogatott kiegészítő minta vizsgálatára a felismert sajátos kockázati tényezők figyelembevételével, valamint annak érdekében, hogy minden program megfelelő mértékben lefedett legyen a művelet típusok, kedvezményezett, közreműködő szervezetek és prioritási tengelyek tekintetében, vagyis a reprezentativitási kritériumok⁴³⁵ érvényesülése érdekében. Amennyiben bizonyos szempontok mentén a minta nem reprezentatív, kiegészítő mintavétellel újabb projektek vonhatók ellenőrzés alá. A kiegészítő mintavételezés történhet véletlenszerűen is úgy, hogy csak a lefedetlen réteg elemei képezik az alapsokaságot. A kiegészítő mintavétel történhet szakértői kiválasztással is, például kockázati vagy logisztikai szempontok mentén. A kiegészítő minták ellenőrzésének eredményeit a véletlenszerű statisztikai mintától függetlenül kell értékelni, illetve azokról az éves kontrolljelentésben elkülönítetten kell beszámolni. A kiegészítő mintában talált szabálytalanságokat az audithatóság nem veszi figyelembe a véletlenszerű minta hibaarányának értékelésekor.

4.3.5.3. Hibaarány-számítás

A mintavételes ellenőrzések lefolytatását követően sor kerül az értékelésre, vagyis a mintavételes ellenőrzésekből származó eredmények matematikai és statisztikai értelmezésére. Annak érdekében, hogy a tagállamok egységes módon számolják a programokra vonatkozó hibaarányt, az Európai Bizottság a 2014–2020-as programozási időszakra vonatkozóan egy útmutatót⁴³⁶ adott ki a hibaarány számítására. Tekintettel arra, hogy a CPR 2. cikkében szereplő fogalom-meghatározások a 2014–2020-as időszakban alkalmazott terminológiával azonosak, építhetünk a korábbi időszakra vonatkozóan kiadott iránymutatásra. Így a hibaarány-számítás folyamatát a következőkben ennek mentén taglalom, amihez érdemes előzetesen áttekinteni a CPR 2. cikkében szereplő fogalmakat:

- 33. pont: *rendszerszintű szabálytalanság*: bármely olyan szabálytalanság, amely megismétlődhet, és nagy valószínűséggel hasonló művelet típusok esetében következik be, és amelyet súlyos hiányosság okoz, beleértve azt is, ha nem dolgozták ki az e rendelet és az alapspecifikus szabályok szerinti megfelelő eljárásokat;
- 34. pont: *összes hiba*: a kivetített véletlenszerű hibák, valamint adott esetben a körülhatárolt rendszerszintű hibák és a nem korrigált anomáliák összege;

⁴³⁴ MUS: *monetary unit sampling*.

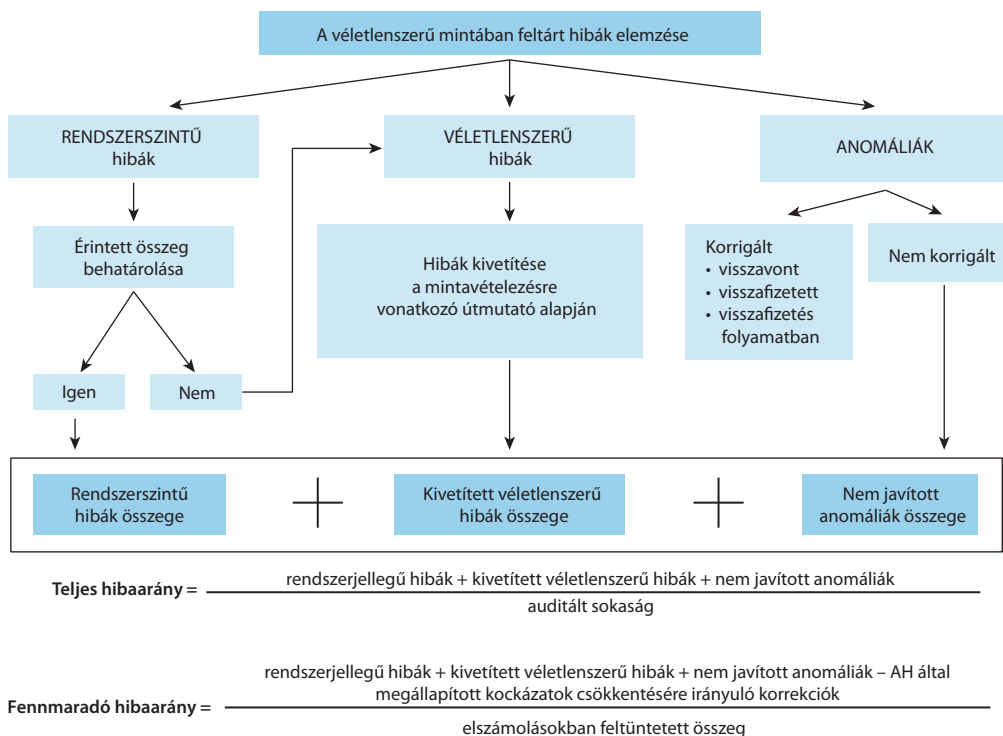
⁴³⁵ Európai Bizottság (2017. január 20.): i. m.

⁴³⁶ Európai Bizottság: *Útmutató a tagállamok számára az ellenőrző hatóságok által benyújtandó éves kontrolljelentésről és ellenőri véleményről, továbbá az ellenőrző hatóságok által feltárt hibák kezeléséről a fennmaradó teljes hibaarányok megbízható meghatározása és bejelentése érdekében*. EGESIF_15-0002-04. 2018. december 17.

35. pont: *teljes hibaarány*: az összes hiba elosztva az auditált sokasággal;

36. pont: *fennmaradó hibaarány*: az összes hiba, levonva belőle az audíthatóság által megállapított kockázatok csökkentése céljából a tagállam által alkalmazott pénzügyi korrekciókat, majd elosztva az elszámolásokban feltüntetett kiadásokkal.

A CPR szintjén a fogalmak között nem határozták meg a hiba, a véletlen hiba, illetve az anomália fogalmát, azonban erre a későbbiekben még visszatérünk.



67. ábra: A teljes (TER) és fennmaradó (RTER) hibaarány számítására vonatkozó folyamat

Forrás: Európai Bizottság (2018. december 17.): i. m., átszerkesztett formában

Megjegyzendő, hogy a kapcsolódó útmutató értelmében „hibának” minősül a Bizottságnak bejelentett kiadás valamely szabálytalanság miatti számszerűsíthető túlbecslése, vagyis szabálytalanságokat értünk alatta. (Az ábra is ennek megfelelően értelmezendő.)

A programra vonatkozó teljes hibaarány (TER) számolása során alapvetően három hibatípust veszünk figyelembe.

1. Az egyik kategóriába a rendszerszintű szabálytalanságok tartoznak, vagyis olyanok, amelyek megismétlődhetnek, és nagy valószínűséggel hasonló művelettípusok esetében következnek be. (Ilyen lehet például egy pályázati kiíráshoz kapcsolódó szabálytalanság, amely az összes kapcsolódó projektre hatással van.) Rendszerszintű szabálytalanságok esetében indokolt a hiba teljes körű feltárása, vagyis kiegészítő auditmunka segítségével meg kell győződni a hiba kiterjedésének mértékéről. Amennyiben a rendszerszintű

szabálytalanságok lehatárolása megtörténik, ezeket a szabálytalanságokat elkülönítve lehet kezelni a hibaarány számítása során (lásd a folyamatábrát).

2. A hibák másik típusát az úgynevezett véletlen hibák alkotják, ezek reprezentálják az alapsokaságban szereplő szabálytalan kifizetéseket. A hibák többsége ebbe a kategóriába sorolható. A véletlen hibákhoz hasonló hibák valószínűleg a nem vizsgált sokaságban is szerepelnek. A véletlen hibák értékelése azzal a statisztikai mintavételezési módszertannal összhangban történik, amellyel a mintavételezés történt. A véletlen hibákat tehát ki kell vetíteni (projektálni).
3. A hibák harmadik csoportját az anomáliák jelentik. Az anomáliákra vonatkozó iránymutatást az ISA 300-as standard ad, miszerint egy-egy szabálytalanság csak kivételes esetekben minősíthető anomáliának. Az ellenőrzés során meg kell győződni arról, hogy a sokaság fennmaradó része nem lehet érintett az adott hibával, így az anomáliák alátámasztása érdekében kiegészítő auditmunka szükséges. Az anomáliák elkülönítve kezelendők a programszintű hibaarány számításakor. Amennyiben az anomáliákra vonatkozó pénzügyi korrekció megtörtént, a felmerült szabálytalanság mértékét nullával kell figyelembe venni a teljes hiba számolásakor. Amennyiben az anomália korrigálása az éves beszámoló időszakáig nem történik meg, akkor kizárólag az anomália összegét kell figyelembe venni, azonban nem szükséges azt a véletlen hibához hasonlóan kivetíteni.

A programszintű értékelés során a projektek alulértékelése nem vehető figyelembe. Vagyis ha egy 100 euró értékű elszámolásban az ellenőrzés során 20 euró értékű szabálytalanságot tárunk fel, tehát összességében 80 euró elszámolható költséget találunk az Európai Bizottság felé igazolt költségek között, ugyanakkor a kedvezményezettnek észleljük, hogy van 10 eurónyi költség, amit elszámolhatott volna, de nem tett meg, akkor ezek a hibák egymással nem kompenzálhatók. Vagyis a szabálytalanság értékét 20 euróban határozzák meg, az elszámolható költségek értéke pedig 80 euró. Az Európai Bizottság logikája a számítás mögött vélhetően az, hogy az Európai Bizottság felé igazolt költségek már az első szintű ellenőrzést követően elszámolt összegek, így amennyiben azokban szabálytalanság van, akkor az az első szintű ellenőrzés gyengeségére vezethető vissza, továbbá nem zárható ki az sem, hogy a 10 eurónyi költséget a kedvezményezett időközben benyújtotta elszámolásra.

A teljes hibaarányt úgy kell kiszámolni, hogy a rendszerszintű hibák összegét, a véletlenszerű hibákból származó kivetített összeget, valamint az éves beszámolásig nem korrigált anomáliák összegét elosztjuk az alapsokasággal.⁴³⁷ Amennyiben ez a hányados 2%, azaz a lényegességi szint alatti, akkor az audithatóság „minősítés nélküli” éves auditvéleményt bocsáthat ki,⁴³⁸ amennyiben a rendszerértékelés minősítése 1-es vagy 2-es kategória.

Amennyiben a teljes hibaarány (TER) 2% feletti, akkor a „minősítés nélküli” éves auditvélemény kiadásának az a feltétele, hogy a *fennmaradó hibaarány (RTER)* 2% alatti legyen. Ennek érdekében a tagállamnak az összes hibát csökkentenie kell az audithatóság által megállapított kockázatok csökkentésére irányuló pénzügyi korrekciók mértékével, ugyanakkor ez az éves elszámolásban megjelenő összeget – vagyis a tört nevezőjét is – csökkenti.

A mintavételes ellenőrzések keretében az audithatóságnak megfelelő bizonyosságot kell szereznie arról, hogy a költségnyilatkozatban szereplő projektekhez kapcsolódó költségek jogszerűek

⁴³⁷ Ez az az összeg, amely a mintavételezés alapjául szolgált, és amelyet korábban az Európai Bizottság felé költségnyilatkozatban már benyújtottak.

⁴³⁸ Lásd még az Európai Bizottság felé történő beszámolásról szóló 4.3.7. fejezetet.

és szabályszerűek-e. Ennek érdekében a második szintű ellenőrzés során mintavételi módszereket kell alkalmazni. Amennyiben a mintavételi egységek száma meghaladja a 300-at, statisztikai mintavételezési módszerek alkalmazandók. Ez lehetővé teszi, hogy a mintavételből származó eredmények matematikai-statisztikai értékelési módszerekkel a teljes alapsokaságra, illetve az adott számviteli évben az Európai Bizottság felé elszámolt költségekre értelmezhetők legyenek.

Az audithatóság által végzett mintavételes ellenőrzésekre utólag, a költségnyilatkozat Európai Bizottsághoz történő benyújtását követően kerül sor. A mintavételes ellenőrzés célja annak megállapítása, hogy az igazolt költségek tekintetében a kifizetések szabályszerűek voltak-e, a projektek végrehajtása megfelelt-e a vonatkozó jogszabályokban, belső eljárásrendekben és a támogatási szerződésben előírtaknak, valamint az auditnyomvonalnak. Az ellenőrzések során vizsgálandók a támogatási szerződések, a megkötött szerződések, valamint az azokat megelőző (köz)beszerzési eljárások, a projektmegvalósítás és a pályázati célkitűzések (fizikai) teljesítése, a pénzügyi lebonyolítás szabályszerűsége és a költségek tárgyi és időbeli elismerhetősége, a korábbi ellenőrzések eredményei és az ellenőrzés során feltárt hibák, hiányosságok, szabálytalanságok rendszerjellege.

4.3.6. Éves elszámolások és a vezetői nyilatkozat

4.3.6.1. Éves elszámolások ellenőrzése

Az audithatóság évente, az auditvélemény kiadását megelőzően végzi el az elszámolási feladatkört ellátó szervezet (igazoló hatóság)⁴³⁹ által elkészített elszámolások ellenőrzését. Az elszámolások vizsgálata az éves elszámolás tervezetének végső hitelesítése, amelynek keretében ellenőrizni kell, hogy a szükséges levonások megtörténtek-e.

Az elszámolások ellenőrzésére vonatkozóan az Európai Bizottság rendeleteiben nincs fix határidő megállapítva, viszont a február 15-ével történő benyújtás a költségvetési rendelet 63. cikk (5) bekezdése és a CPR 98. cikk (1) bekezdése értelmében adott, ezért nemzeti szabályozás keretében szükséges meghatározni azt, hogy az irányító hatóság, az igazoló hatóság és az audithatóság között milyen a munkamegosztás.

Az ellenőrzés célja, hogy megalapozott bizonyosságot szerezzen arról, hogy az elszámolások megfelelően tartalmazzák a CPR 98. cikk (3) bekezdése, valamint a kapcsolódó XXIV. számú melléklete által előírt elemeket, vagyis valósak, teljesek, pontosak, tehát megbízható és valós képet adnak az adott programban egy számviteli évben elszámolandó összegről. Az éves elszámolás függelékei a következők:

1. függelék: az elszámolási feladatkört ellátó szerv elszámolási rendszereiben rögzített összegek, amelyek nem tartalmazznak olyan egyedi célkitűzésekhez kapcsolódó kiadásokat, amely célkitűzések esetében nem teljesülnek a feljogosító feltételek;
2. függelék: a számviteli év során visszavont összegek;
3. függelék: a pénzügyi eszközökhöz fizetett program-hozzájárulások összegei;
4. függelék: a kiadások egyeztetése, vagyis a költségnyilatkozatokban és az elszámolásokban lévő eltérések magyarázata;

⁴³⁹ Az alfejezetben következetesen igazoló hatóság terminológiát használók.

5. és 6. függelék: olyan egyedi célkitűzésekhez kapcsolódó kiadásokra vonatkozó információk, amelyek esetében a feljogosító feltételek nem teljesültek (a 6. függelék az MMIA, a BBA és a HAVE alapokra vonatkozik);
7. függelék: állami támogatással kapcsolatban kifizetett előlegek.

Az ellenőrzés az igazoló hatóság nyilvántartásában rögzített tételeken keresztül történik. Az elszámolások auditja során az audithatóság figyelembe veszi a korábbi ellenőrzések következtetéseit, vagyis a rendszerauditokat, a mintavételes ellenőrzéseket, az Európai Bizottság és az Európai Számvevőszék ellenőrzéseit, más ellenőrzési szervek eredményeit, beleértve az első szintű ellenőrzéseket, illetve a kapcsolódó szabálytalanságkezelést is. A fenti ellenőrzésekkel összhangban elvégzi az elszámolások auditját. Az ellenőrzés a program prioritásainak szintjén, valamint finanszírozó alaponként és régiókatégoriánként a következő főbb szempontokra irányul:

- az Európai Bizottság felé bejelentett elszámolható költség összege megegyezik-e az adott számviteli évre vonatkozóan benyújtott kifizetési kérelmekben szereplő kiadásokkal és a kapcsolódó közpénzből való hozzájárulással, illetve amennyiben eltérések mutatkoznak, az elszámolásokban megfelelő magyarázatot adtak-e az összegek egyeztetése érdekében;
- a számviteli év során visszavont tételek megegyeznek-e az igazoló hatóság nyilvántartásával, és kellően alátámasztottak-e;
- a vizsgálat alatt álló tételek kikerültek-e az elszámolásból;
- minden szükséges korrekció megjelenik-e az elszámolásban, beleértve a feltárt szabálytalanságokat;
- a pénzügyi eszközök részére kifizetett program-hozzájárulásokat és az állami támogatások kedvezményezettnek kifizetett előlegeit alátámasztják-e az irányító hatóságtól és az igazoló hatóságtól származó információk.

Az éves elszámolás során a tagállamoknak a CPR 98. cikk (6) bekezdése alapján különösen a következőket kell levonniuk:

- szabálytalanságok, amelyekre vonatkozóan pénzügyi korrekciót alkalmaztak;
- olyan költségek, amelyek jogszerűségének és szabályszerűségének értékelése folyamatban van (például szabálytalansági gyanúval érintett tételek vagy az Európai Bizottság auditja során feltárt megállapítások, amelyekhez kapcsolódó tételek lehatárolása zajlik);
- azon pénzügyi korrekció összege, amely a fennmaradó hibaarány 2% alá csökkentéséhez szükséges.

Az elszámolások ellenőrzésének rendszervizsgálaton keresztül történő tesztelése a 9. főkövetelménnyel⁴⁴⁰ vizsgálható. A rendszeraudit a vonatkozó számviteli év elején is indulhat, amelynek keretében a fókusz az irányító hatóságra és az igazoló hatóságra, a közöttük lévő kommunikációra, valamint az informatikai rendszerekre helyeződik.

A rögzítendő és elektronikusan tárolandó adatok körét a CPR 72. cikk (1) bekezdés e) pontja, valamint a kapcsolódó, XVII. számú melléklet tartalmazza. Ennek értelmében az informatikai nyilvántartás részét képezik alapadatok szintjén a projekthez kapcsolódó kiadások elszámolásban feltüntetett összegei, a visszavont kiadások, valamint a szabálytalanságokra vonatkozó adatok

⁴⁴⁰ Az elszámolásokban szereplő kiadás jogszerűségének és szabályszerűségének igazolására szolgáló megfelelő eljárások.

is. Így tehát a megfelelően működő, az adatokat tartalmazó és azok aggregálására képes informatikai rendszer az éves elszámolásokban szereplő adatok helyességének egyik garanciája. Így a programozási időszak elején szükséges az igazoló hatóságra, valamint az informatikai rendszerekre vonatkozó rendszeraudit lefolytatása annak érdekében, hogy az esetlegesen felmerülő nyilvántartási problémákat az időszak elején orvosolni lehessen. Az igazoló hatóság rendszerauditjakor célszerű a kontrollok tesztelését elvégezni arra vonatkozóan is, hogy milyen hatékonyan teljesülnek a feladatok az igazoló hatóság szintjéről származó tranzakciókból vett minták alapján, továbbá annak megállapításához, hogy az elszámolások megbízható és valós képet mutatnak-e.

Az elszámolások ellenőrzése során felhasználandók a *mintavételes ellenőrzések* eredményei is, vagyis az, hogy a szabálytalan vagy szabálytalansági gyanúval érintett összegek kiemelése megtörtént-e, a pénzügyi korrekciók megfelelően tükröződnek-e az adott számviteli év nyilvántartásában.

Az éves elszámolások ellenőrzésének részeként értelmezhetők a negatív tételek ellenőrzései is. Ahogy azt a mintavételezésről szóló fejezetben jeleztük, az alapsokaság rétegezése első lépésben pozitív és negatív elemek tekintetében történik meg. A negatív elemekre eltérő tartalmuk és a levonás jellege miatt külön vizsgálatokat kell lefolytatni. Amennyiben ezeknek a negatív elemeknek az ellenőrzését az elszámolások ellenőrzésének részeként értelmezzük, akkor a negatív tételek módosított hatókörű ellenőrzésével a feladat jelentős része elvégezhető. A negatív tételek ellenőrzésekor a következő kérdések vizsgálhatók:

- A negatív tételeket a megfelelő kategóriák szerint sorolták-e be, vagyis a visszavont tételek körébe. Amennyiben a negatív összeg nem csak egy számviteli évre vonatkozik, akkor a korrekciót a számviteli évek között megfelelően végrehajtották-e.
- A levonásra vonatkozó magyarázatok megfelelőek-e az irányító hatóság és az igazoló hatóság rendszerében. A levonásokat alátámasztó eljárások formálisan megfelelőek-e, a meghozott szabálytalansági eljárások eredményével az audithatóság egyetért-e, a korrekciós eljárások megfelelően megtörténtek-e.

4.3.6.2. A vezetői nyilatkozat ellenőrzése

A 2014–2020-as programozási időszakkal egyezően az éves elszámolási csomag részét képezi – összhangban a megosztott irányítás alapelvével, valamint az éves elszámolások benyújtásával – az irányító hatóság vezetője által aláírt vezetői nyilatkozat. Azonban az azt alátámasztó éves összefoglalót az új időszakra vonatkozó CPR formálisan nem nevesíti, csak annak tartalmi elvárását tartja fenn a költségvetési rendelet 63. cikk (5) bekezdése b) pontja, miszerint a tagállamok február 15-ig benyújtják a Bizottságnak „a végső ellenőrzési jelentések és az elvégzett kontrollok éves összefoglalóját – beleértve a rendszerekben azonosított hibák és gyengeségek jellegének és mértékének elemzését is –, valamint a megtett vagy megtenni tervezett korrekciós intézkedéseket”. A vezetői nyilatkozat kiadásának megalapozottságához – és figyelemmel a 8. számú főkövetelményre – az irányító hatóságnak az elkészítésére vonatkozóan megfelelő eljárásokkal kell rendelkeznie.

A vezetői nyilatkozat sablonját a CPR XVIII. számú melléklete rögzíti, amelyben az irányító hatóság vezetőjének a következő, főbb tartalmi pontokról kell nyilatkoznia:

- az elszámolásokban szereplő információk megfelelősége, pontossága, hiánytalansága;
- a kiadások jogszerűsége és szabályszerűsége;

- a folyamatban lévő vizsgálatok tárgyát képező összegek és szabálytalanságok elszámolásból történő kiemelése;
- a program mutatóira, mérföldköveire és előrehaladására vonatkozó adatok megbízhatósága;
- eredményes és arányos csalásellenes intézkedések bevezetése, figyelemmel az azonosított kockázatokra;
- a program végrehajtásával kapcsolatos reputációs ügyek nyilvánossága.

A vezetői nyilatkozatot az audithatóság az éves auditvélemény kiadását megelőzően értékeli a következők szerint:

- az irányító hatóság vezetője által benyújtott vezetői nyilatkozat formai és tartalmi ellenőrzése;
- határidő betartása;
- az audithatóságnak elegendő bizonyossággal kell rendelkeznie arról, hogy a vezetői nyilatkozat elkészítésére vonatkozó irányító hatósági módszertanok, eljárásrendek megfelelő állapotot biztosítanak-e a dokumentum kiadásához.⁴⁴¹

Amennyiben az audithatóság által lefolytatott korábbi ellenőrzések, illetve a vezetői nyilatkozat tartalma között ellentmondás van, a dokumentumok közötti összhang megteremtése érdekében szükséges az irányító hatóság és az igazoló hatóság egyeztetése még az éves auditvélemény Európai Bizottság felé történő megküldését megelőzően.

A 2014–2020-as programozási időszakhoz hasonlóan az audithatóság feladata az irányító hatóság vezetője által évente kiadott vezetői nyilatkozatok értékelése. Az audithatóság feladata, hogy megbizonyosodjon arról, hogy a dokumentumban foglalt tartalom összhangban van a saját audittevékenységének eredményével. Szintén feladat az elszámolások ellenőrzése, amelynek célja azt alátámasztani, hogy az elszámolások tartalmazzák a CPR által előírt elemeket, valamint azt, hogy a visszavont összegeket megfelelően feltüntették-e.

4.3.7. Az Európai Bizottság felé történő beszámolás

4.3.7.1. Éves kontrolljelentés

Az Európai Bizottság és a tagállamok közötti osztott felelősség értelmében a Bizottság a lehető legnagyobb mértékben támaszkodni kíván a tagállamokra a költségvetés végrehajtása során. Ennek meghatározó részét képezi az audithatóságok éves munkájára való támaszkodás.⁴⁴²

A CPR 77. cikk (5) pontja alapján – hasonlóan a 2014–2020-as programozási időszakhoz – az audithatóság minden év február 15-ig elkészíti az éves kontrolljelentést⁴⁴³ és az éves auditvéleményt. Az éves kontrolljelentésben szerepelnek az irányítási és kontrollrendszerekben talált hiányosságokra vonatkozó megállapítások, valamint a javasolt és végrehajtott korrekciós intézkedések.

⁴⁴¹ Rendszervizsgálat keretében vizsgálandó 8. főkövetelménynél: „A vezetői nyilatkozat elkészítésére vonatkozó megfelelő eljárások.”

⁴⁴² Ehhez lásd még a 4.4.2. és 4.4.3. fejezetben foglaltakat is.

⁴⁴³ ACR: *Annual Control Report*.

Az éves kontrolljelentés a megelőző számvetési évre (előző naptári év június 30-ával záruló 12 hónapos időszak) vonatkozik, és összegzi valamennyi ellenőrzés eredményét, amelyet az audit-hatóság az ellenőrzési stratégiával – mint legfőbb tervezési dokumentummal – összhangban elvégzett.

Az éves kontrolljelentés sablonját a CPR XX. számú melléklete tartalmazza, amelynek szempontrendszerét annak logikáját követve mutatom be.

1. Bevezetés

A Bevezetés általános áttekintést nyújt az érintett programról, vagy ha több programot fed le, akkor programokról, valamint az intézményrendszer szereplőiről. Ennek keretében tartalmazza a jelentés elkészítéséért felelős audithatóság, illetve a feladatba esetlegesen bevont egyéb szervezetek megjelölését, a referencia- és ellenőrzési időszakot, az irányítási és kontrollrendszer szereplőinek felsorolását, valamint a jelentés elkészítése folyamatának bemutatását. Amennyiben az audithatósági feladatokat részben kiszervezik, akkor ebben a fejezetben kell rögzíteni, hogy az audithatóság miként támaszkodik más szervezetek munkájára.

2. Az irányítási és kontrollrendszerek jelentős változásai

Az éves kontrolljelentés bemutatja és értékeli azokat az intézményi változásokat, amelyek hatással lehetnek a rendszer egészének működésére, különös tekintettel a közreműködő szervezetekre, valamint az elszámolási feladatkörrel megbízott szervre. Ebben a fejezetben kell annak igazolását bemutatni, hogy az audithatóság a CPR 72–76. és 81. cikkének megfelel. A fokozottan arányos intézkedések⁴⁴⁴ alkalmazására irányuló információkat is itt kell bemutatni.

3. Az auditstratégiában bekövetkezett változások

Ez a fejezet ad lehetőséget az audithatóságnak arra, hogy bemutassa és indokolja az auditstratégiában, illetve a módszertanában bekövetkezett egyes változásokat és azok okait. Kifejezetten fel kell tüntetni a mintavételezési módszertanokra irányuló módosításokat, amennyiben az a fokozottan arányos intézkedések eredménye.

4. Rendszerauditok

Az éves kontrolljelentés egyik legfontosabb fejezete, ugyanis az irányítási és kontrollrendszer értékelésének alapjául szolgáló auditmunkát összegzi. Amennyiben egy-egy programot több alapból finanszíroznak, szükséges rögzíteni, hogy az auditmunka eredménye mely alapokra vonatkozik.

A fejezet a következő főbb pontokat tartalmazza:⁴⁴⁵

- a rendszerauditot végző szervezet megjelölését, illetve amennyiben a feladatot részlegesen kiszervezték, annak részleteit is be kell mutatni;

⁴⁴⁴ Lásd még a 4.4.3. fejezetben foglaltakat.

⁴⁴⁵ Amennyiben alaponként eltérés mutatkozik az auditeredményekben, akkor az eltéréseket szükséges bemutatni.

- a rendszerauditok, illetve tematikus ellenőrzések tárgyának kiválasztásához alkalmazott kockázatelemzési módszert az auditstratégiával összhangban;
- a rendszeraudit és a tematikus ellenőrzési megállapítások és következtetések ismertetését, valamint a rendszerhibának minősített esetek bemutatását és kezelését a pénzügyi korrekciók számszerűsítésével (mind a múltra, jellemzően pénzügyi korrekciók alkalmazásával, mind a jövőre vonatkozóan, inkább preventív jelleggel);
- a korábbi számviteli évek rendszerauditjai során tett javaslatok teljesülésének nyomon követését;
- a rendszeraudit alapján elért bizonyossági szintet (alacsony/közepes/magas) és annak alátámasztását.

Amennyiben a beszámolóval érintett időszak fokozottan arányos intézkedések hatálya alá tartozik, ezáltal az irányítási és kontrollrendszer megbízhatóan működik, akkor az éves kontrolljelentés ezen fejezete nem releváns, mert az audithatóságnak nem kell rendszervizsgálatot lefolytatnia.

5. Mintavételes ellenőrzések

Az éves kontrolljelentés másik meghatározó része – különösen a teljes hibaarány (TER) számolása miatt – a következő főbb pontokat tartalmazza:

- a mintavételes ellenőrzést lefolytató szervezet megjelölése;
- az alkalmazott mintavételi módszertan az auditstratégiában foglaltakkal összhangban;
- a mintavételezési paraméterek⁴⁴⁶ és az alátámasztó számítások bemutatása;
- az elszámolásokban szereplő összegek és a számviteli év során a kifizetési kérelmekben feltüntetett összegek összeegyeztetése a véletlenszerű minta alapjául szolgáló sokasággal;
- negatív mintavételi egységek kezelése és annak igazolása, hogy a pénzügyi korrekciók alkalmazására vonatkozó határozatokat visszavonásokként rögzítették-e az elszámolásokban;
- nem statisztikai mintavételezési módszer esetén a módszer alkalmazásának indokai, az auditok alá vont mintavételi egységek százalékos aránya és a véletlenszerű mintavétel biztosítása érdekében tett intézkedések, a minta reprezentativitására vonatkozó eljárások;
- a lefolytatott projektellenőrzések ellenőrzési eredményeinek összegzése a következők mentén: hibák típusai mintavételi egységenként,⁴⁴⁷ feltárt hibák jellege különös tekintettel a rendszerszintűnek minősített szabálytalanságokra;
- alkalmazott pénzügyi korrekciók mértéke;
- a programszintű teljes hibaarány (TER) és a fennmaradó hibaarány (RTER) összehasonlítása a 2%-os lényegességi küszöbvel, és annak kapcsolata az éves auditvéleménnyel;
- a korábbi számviteli évekre vonatkozó auditok eredményeinek nyomon követése, valamint a pénzügyi korrekciók végrehajtásának összegzése;
- szabálytalanságtípusokat kategorizáló táblázat, amely az ellenőrzési eredmények kvalitatív és kvantitatív értékeléséhez szükséges;
- a mintavételes ellenőrzések alapján az irányítási és kontrollrendszerre vonatkozóan levonható átfogó következtetések.

⁴⁴⁶ Többek között: lényegességi szint, megbízhatósági szint, mintavételi egység, várható hibaarány, alapsokaság mérete.

⁴⁴⁷ Lásd még a 4.3.5.2. alfejezetben foglaltakat.

6. Éves elszámolások auditja

Az elvégzett ellenőrzésekről történő beszámolás fontos része az éves kontrolljelentésnek, mivel az éves elszámolások teljessége, pontossága és valódisága az Európai Bizottsággal történő elszámolás alapja. Az e tekintetben elvégzett auditmunka aspektusai a következők:

- az elszámolások auditjának elvégzéséért felelős szervezet megjelölése;
- az audithatóság elszámolások ellenőrzésére alkalmazott módszere annak érdekében, hogy meg tudjon győződni az éves elszámolások valódiságáról, teljességéről, pontosságáról, vagyis arról, hogy összességében megbízható és valós képet ad-e;
- levont következtetések, beleértve a kapcsolódó pénzügyi korrekcióknak és azok elszámolásokban való megjelenésének feltüntetését is;
- az esetlegesen rendszerhibának minősített tételek és kezelésük bemutatása.

7. Egyéb információk

A fejezet olyan kiegészítő információkat tartalmaz, amelyek segítenek az Európai Bizottságnak a program ellenőrzéseiből levont következtetések pontosabb megértésében. Az objektív adatok mellett segítséget nyújt egy árnyaltabb és összetettebb kép kialakításában, lehetőséget nyújt az audithatóságnak minden olyan információ közlésére, amelyet az éves kontrolljelentés más fejezeteiben nem tüntettek fel. Itt kell rögzíteni a feltárt csalásgyanús eseteket és kezelésüket is, valamint a jelentés benyújtása előtt felmerült, az éves auditvéleményt befolyásoló tényezőket.

8. Az általános bizonyossági szint meghatározása

Itt mutatják be az irányítási és kontrollrendszer működésével kapcsolatos általános bizonyossági szint meghatározásának módját a rendszerauditok és a mintavételes ellenőrzések eredményei alapján. A fejezet részét képezi továbbá a nem pénzügyi korrekcióval végrehajtott enyhítő intézkedések és a végrehajtott pénzügyi korrekciós intézkedések értékelése figyelemmel az irányítási és kontrollrendszerek fejlesztésére, valamint az uniós költségvetésre gyakorolt hatásukra is.

9. Mellékletek

Az éves kontrolljelentés meghatározó részét képezik a mellékletek, amelyekben az egyes ellenőrzésekre vonatkozó információkat részletesen kifejtik. A rendszerauditok eredményét összesítő rendszerértékelő táblázat mellett a mellékletek között kap helyet a hibaarány-számítással kapcsolatos adatokat bemutató táblázat is.

4.3.7.2. Éves auditvélemény

Az éves auditvélemény kiadását a CPR 77. cikk (3) bekezdés a) pontja és a kapcsolódó XIX. számú melléklete szabályozza. A 2014–2020-as programozási időszakkal megegyezően az audithatóság három fő témakörben nyilatkozik: egyrészt arról, hogy a program irányítási és kontrollrendszere megfelelően működik-e; másrészt arról, hogy az elszámolások teljesek, pontosak és valódiak-e; harmadrészt pedig arról, hogy a Bizottságnak benyújtott elszámolásokban szereplő kiadások

jogszerűek és szabályosak-e. Fentiekén túl az audithatóság véleménye az irányító hatóság vezetője által kiadott nyilatkozat megkérdőjelezhetetlenségéről is szól.

Az éves auditvélemény típusai a következők lehetnek.

- Minősítés nélküli véleményt akkor adnak ki, ha az irányítási és kontrollrendszer megfelelően működik, az elszámolásokban szereplő kiadások jog- és szabályszerűek, és az elszámolások megbízható és valós képet mutatnak. Ez összességében azt jelenti, hogy az ellenőrzések során az audithatóság nem tár fel olyan súlyú és mértékű hiányosságot, szabálytalanságot, amely a rendszer működését érdemben befolyásolná.
- Korlátozott véleményt akkor adnak ki, ha a fenti szempontok csak korlátozottan jelenthetők ki. Ilyen például, ha a rendszerauditok során a feltárt hibák, hiányosságok gyakorisága, mértéke és kockázata potenciálisan veszélyezteti a rendszer zavartalan működését. A korlátozott véleményen belül a potenciális hatások mértékére figyelemmel korlátozott⁴⁴⁸ vagy jelentős hatást különítünk el.
- Elutasító véleményt akkor adnak ki, ha az audithatóság által lefolytatott ellenőrzések a rendszert alapvetően nem működőnek ítélik, vagy ha azok a szabálytalanságok jelentős mértékű előfordulását állapítják meg.

Az éves auditvéleményt és az éves kontrolljelentést egyidejűleg, február 15-ig kell megküldeni az Európai Bizottság részére, a két dokumentum között tartalmi összhangnak kell lennie.

Az éves auditvélemény alapjául az auditstratégiával összhangban elvégzett rendszervizsgálatok, tematikus ellenőrzések, mintavételes ellenőrzések szolgálnak, ugyanakkor az audithatóságnak figyelembe kell vennie az éves elszámolások ellenőrzését, valamint a vezetői nyilatkozat tartalmát is. Bár az auditvéleményre vonatkozóan bizottsági iránymutatást még nem adtak ki, a szabályok változatlansága miatt irányadónak tekinthetjük a korábbi programozási időszak iránymutatását.

53. táblázat: Az éves auditvélemény típusa és az ellenőrzési eredmények közötti összefüggések

Auditvélemény	Az AH értékelése		
	A rendszerértékelés minősítése	Teljes hibaarány (TER) a mintavételes ellenőrzések eredményeként	A korrekciós intézkedések végrehajtása
Minősítés nélküli	1. vagy 2. besorolás	és $TER \leq 2\%$	Korrekciók végrehajtva
Korlátozott/minősített (limitált hatással)	2. besorolás	és/vagy $2\% < TER \leq 5\%$	Ha a fennmaradó hibaarány (RTER) $\leq 2\%$ és a korrekciók végrehajtva, minősítés nélküli lehet a vélemény
Korlátozott/minősített (jelentős hatással)	3. besorolás	és/vagy $5\% < TER \leq 10\%$	Korrekciós intézkedések nem teljes mértékben végrehajtva
Elutasító	4. besorolás	és/vagy $TER > 10\%$	Korrekciós intézkedések nem teljes mértékben végrehajtva

Megjegyzés: TER (total error rate): teljes hibaarány; RTER (residual total error rate): fennmaradó hibaarány
 Forrás: EGESIF_15-0002-02 számú bizottsági útmutató

⁴⁴⁸ A CPR-ban szereplő magyar nyelvű fordítás némileg megtévesztő. A korlátozott véleményben, vagyis *qualified opinion*ben rögzített hatás lehet korlátozott (*limited*) vagy jelentős (*significant*). Talán érthetőbb lenne minősített véleménnyről beszélni korlátozott vagy jelentős hatás mellett.

Az éves elszámolás valamennyi dokumentumát (éves kontrolljelentés, éves auditvélemény, vezetői nyilatkozat és éves elszámolások) a tagállamoknak az SFC-rendszeren⁴⁴⁹ keresztül február 15-ig kell elküldeniük az Európai Bizottság részére.

Az audithatóság minden év február 15-ig éves auditvéleményt, valamint annak alátámasztásául éves kontrolljelentést nyújt be az Európai Bizottságoz. Az éves kontrolljelentés összegzi a benyújtást megelőző számviteli évre (június 30-ával záruló 12 hónapos időszak) ellátott, az auditstratégiával összhangban lefolytatott ellenőrzések eredményeit.

4.4. Harmadik szintű ellenőrzés

4.4.1. Az Európai Bizottság audittevékenysége

Az Európai Bizottság hatásköreit és feladatait a CPR 70. cikke határozza meg. Ez alapján a Bizottság meggyőződik arról, hogy a tagállam rendelkezik-e olyan irányítási és kontrollrendszerrel, amelynek segítségével képes a programok hatékony és eredményes végrehajtására. Az új szabályok azt is egyértelművé teszik, hogy a Bizottság egy adott információt csak egy alkalommal kérhet be. A Bizottság ezért kockázatértékelésen alapuló auditstratégiát és audittervet készít.

Míg a 2014–2020-as programozási időszakban az ellenőrzéseket az alapokért felelős főigazgatóságok látták el, addig 2021. július 1-jétől létrejött a Közös Audit Igazgatóság,⁴⁵⁰ amely a Regionális és Várospolitikai Főigazgatóság (DG REGIO) és a Foglalkoztatási, Szociális Ügyek és Társadalmi Befogadás Főigazgatóság (DG EMPLOYMENT) alapjaihoz tartozó ellenőrzéseket látja el.⁴⁵¹

A Közös Audit Igazgatóság hat ellenőrzési és egy koordinációs osztályból áll. Az ellenőrzési osztályai országonként szerveződnek, ami lehetővé teszi a szinergiák kihasználását egyrészt a kapacitások, másrészt a korábbi, országspecifikus tapasztalatok tekintetében. A Bizottság az ellenőrzéseit – tagállamonként, alaponként, programonként – kidolgozott kockázatelemzés alapján, esetleg a földrajzi egységekkel, szükség szerint más főigazgatóságokkal együttműködve tervezi meg és hajtja végre.

A CPR-ben új szabályként jelenik meg, hogy a Bizottság az auditokat az elszámolások elfogadását követően három naptári éven belül folytatja le, amely alól kivételt képeznek a csalás gyanújával érintett projektek. A nemzetközi auditstandardokkal összhangban a Bizottság tisztviselői részére a tagállamoknak hozzáférést kell biztosítaniuk a műveletekkel és az irányítási és kontrollrendszerekkel kapcsolatos nyilvántartásokhoz, adatokhoz, információkhoz és dokumentumokhoz, továbbá a Bizottság tisztviselői helyszíni ellenőrzéseket folytathatnak.

Feladatai ellátása érdekében a Bizottság helyszíni auditokat folytathat, amelyekről 15 nappal korábban értesítést küld az illetékes programhatóságok részére.

Fontos a Bizottsággal szemben támasztott azon követelmény is, miszerint három hónapon belül meg kell küldenie a tagállam számára (1) az ellenőrzést követően az auditjelentés tervezetét; (2) a jelentéstervezetre nyújtott tagállami válasz kézhezvételét követően a végleges jelentést.

⁴⁴⁹ *System for Fund Management in the European Union*: az ESB-alapok menedzsmentjéhez IT adatkommunikációs rendszer.

⁴⁵⁰ Más néven: *Joint Audit Directorate for Cohesion*; DAC: *Direction de l'Audit conjointe de la Cohésion*. Lásd European Commission: *Technical Meeting with Audit Authorities*. 2021. június 4.

⁴⁵¹ A többi alaphoz kapcsolódó ellenőrzést viszont továbbra is az illetékes főigazgatóságok látják el.

Nem számít bele a három hónapos időszakba azonban a tagállamnak címzett – legfeljebb két hónapos határidő melletti – kiegészítő információkérés és annak teljesítése. Továbbá a fenti határidők mellett a Bizottság a – tervezetszintű vagy végleges – jelentését csak az Európai Unió valamelyik nyelvén⁴⁵² köteles megküldeni, és nem a tagállam hivatalos nyelvére lefordítva köteles átadni. A határidők meghosszabbíthatók, ha a Bizottság és az illetékes programhatóság erről megállapodik.

Amennyiben a Bizottság audittevékenysége során szabálytalanságot tár fel, pénzügyi korrekciót alkalmazhat, amely (a feltárt szabálytalanság okozta számszerűsített pénzügyi érdeksérelem alapján) egyedi vagy (a feltárt szabálytalanságok rendszerjellegű okán kivetített) átalány jellegű lehet. Az audittevékenység során a Bizottság preventív természetű, az irányítási és kontrollrendszer módosítására irányuló javaslatokat is megfogalmazhat (különösen az úgynevezett korai megelőző rendszerauditok keretében⁴⁵³), továbbá felhívhatja a tagállamok figyelmét a túlszabályozásokra⁴⁵⁴ is, illetve egyszerűsítési lehetőségekre.

4.4.2. Egységes auditintézkedések

Az Európai Bizottság és a tagállami audithatóság az arányos ellenőrzések érdekében összehangolják terveiket, továbbá évente legalább egy alkalommal összeülnek, hogy „megvizsgálják az auditstratégiát, az éves kontrolljelentést és az auditvéleményt, koordinálják auditterveiket és -módszereiket, valamint véleményt cseréljenek az irányítási és kontrollrendszerek fejlesztésével kapcsolatos kérdésekről” [lásd a CPR 77. cikk (6) bekezdését].

Az új időszaki szabályozás célja az auditok számának lényeges csökkentése az egységes auditelv alkalmazásának kiterjesztésével. A CPR 80. cikke értelmében a Bizottságnak és az audithatóságoknak figyelembe kell venniük az egységes audit és az uniós költségvetésre jelentett kockázattal való arányosság elveit. Eszerint alapszabályként el kell kerülniük a kiadások kettős pénzügyi auditját, ezáltal is csökkentve az auditok költségét és a kedvezményezettek adminisztratív terhét. Kivételt jelent, ha az audithatóság arra a következtetésre jut, hogy az ellenőrzések hiányában nem lehet megalapozott auditvéleményt készíteni.

Az ellenőrzések során a Bizottságnak és a tagállami audithatóságoknak is az informatikai rendszerekben tárolt információt, adatokat, nyilvántartást és az elvégzett első szintű ellenőrzések eredményeit kell felhasználniuk.

Amennyiben a Bizottság megbízhatónak tartja az audithatóság véleményét, illetve a tagállam részt vesz az Európai Ügyészség létrehozására vonatkozó megerősített együttműködésben, a Bizottság auditjai az audithatóság munkájára korlátozódnak.

A CPR 80. cikk (3) bekezdése értelmében:

„A művelet lezárásának számviteli évével azonos számviteli évre vonatkozó elszámolások benyújtása előtt a Bizottság vagy az audithatóság csak egy auditot végezhet el azon műveletek esetében, amelyeknél az elszámolható kiadások teljes összege nem haladja meg a 400 000 EUR-t az ERFA

⁴⁵² A jelentéstervezetek ugyanis alapvetően angol nyelven készülnek és állnak rendelkezésre, majd ezt követően fordítják le őket az érintett tagállam hivatalos nyelvére.

⁴⁵³ Más néven EPSA: *early preventing system audit*.

⁴⁵⁴ Más néven *gold plating*.

vagy a Kohéziós Alap esetében, a 350 000 EUR-t az IÁA455 esetében, a 300 000 EUR-t az ESZA+ esetében vagy a 200 000 EUR-t az ETHAA, az MMIA, a BBA vagy a HAVE esetében. A többi művelet esetében számviteli évenként legfeljebb egy auditot kell végezni a művelet lezárásának számviteli évével azonos számviteli évre vonatkozó elszámolások benyújtása előtt, és ezt az auditot vagy az audithatóság, vagy a Bizottság végzi. A Bizottság vagy az audithatóság egy adott évben nem végezheti el a műveletek auditját, ha a Számvevőszék abban az évben már végzett auditot, feltéve, hogy az audithatóság vagy a Bizottság fel tudja használni a Számvevőszék auditjának eredményeit feladatai teljesítéséhez.”

A fenti könnyítések nem alkalmazhatók akkor, ha fennáll a szabálytalanság kockázata vagy a csalás gyanúja, vagy a hatékony működésére vonatkozó bizonyíték megszerzéséhez az audithatóság munkájának újbóli elvégzésére van szükség, vagy bizonyíték van az audithatóság munkájában fennálló súlyos hiányosságra.

4.4.3. Fokozottan arányos intézkedések

A fokozottan arányos intézkedéseket, illetve azok alkalmazási feltételeit a CPR 83. és 84. cikke szabályozza.

Amennyiben a Bizottság két számviteli év tekintetében megerősítette, hogy a program irányítási és kontrollrendszere hatékonyan működik – a CPR 84. cikke alapján ehhez a Bizottság figyelembe veszi az érintett tagállam részvételét az Európai Ügyészség létrehozása tekintetében folytatott megerősített együttműködésben –, és a teljes hibaarány (TER) 2% alatt van, a tagállam élhet a fokozottan arányos intézkedésekkel, amelyek a következő számviteli év elejétől alkalmazandók.

A programozási időszak kezdetén akkor alkalmazhatók fokozottan arányos intézkedések, amennyiben a fenti feltételek a 2014–2020-as programozási időszakban végrehajtott hasonló programnál teljesültek, továbbá az irányítási és kontrollrendszer a 2021–2027-es időszak tekintetében jelentős mértékben az előző program rendelkezésein alapul.

A fokozottan arányos intézkedések keretében az irányító hatóság az első szintű ellenőrzések során alkalmazhat kizárólag nemzeti eljárásokat, amelyekhez külső szervek által elvégzett ellenőrzéseket is alapul vehet, feltéve, hogy elegendő bizonyítékkal rendelkezik e szervek kompetenciájára vonatkozóan. Ezzel párhuzamosan az audithatóság a 4.3.5. fejezetben bemutatott tevékenységét (mintavételes ellenőrzések) az érintett program vagy programcsoport tekintetében 30 mintavételi egység statisztikai kiválasztásán alapuló mintára kiterjedő auditjára korlátozhatja,⁴⁵⁶ és nem kell rendszerauditokat lefolytatnia. A fentiekén túl a Bizottság a fokozottan arányos intézkedések keretében a saját auditjait az audithatóság munkájának felülvizsgálatára korlátozza, kivéve, ha a rendelkezésre álló információk az audithatóság munkájában súlyos hiányosságra utalnak.

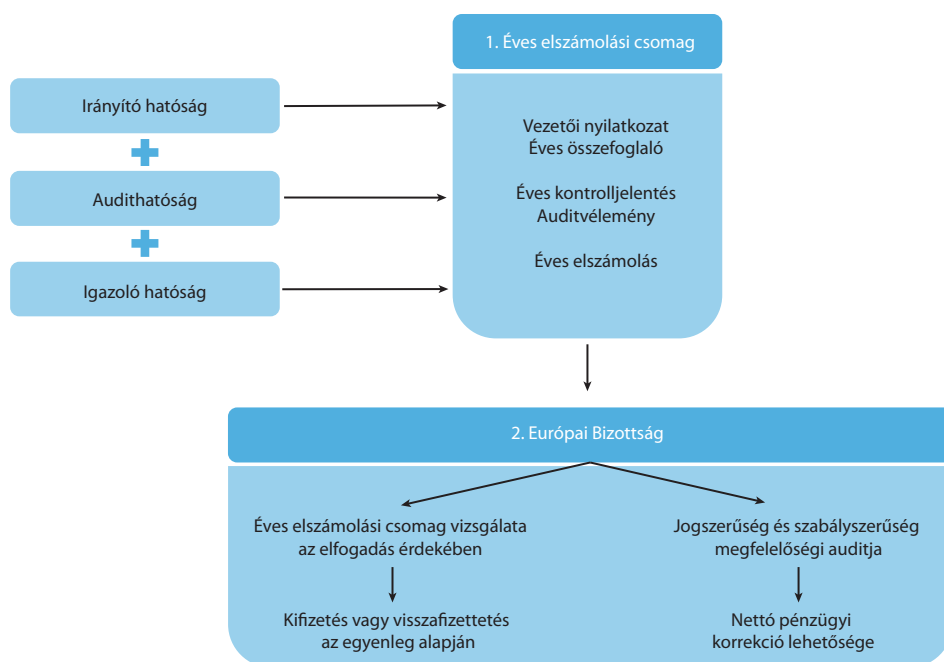
Összességében azt a következtetést vonhatjuk le, hogy az új előírások támogatják a tartósan jól működő irányítási és kontrollrendszereket, valamint a programozási időszakok közötti csekély változtatásokat az első szintű ellenőrzésre és az auditra vonatkozó követelmények jelentős mértékű csökkentésével.

⁴⁵⁵ IÁA: Igazságos Átmenet Alap.

⁴⁵⁶ Ha az alapsokaság 300-nál kisebb mintavételi egységből áll, akkor nem statisztikai mintavételi módszer is alkalmazható.

4.4.4. Az Európai Számvevőszék audittevékenysége

Az Európai Számvevőszék (a továbbiakban: ECA) 2017-től kezdődően új SoA (State of Assurance) módszertant⁴⁵⁷ alkalmaz, amely figyelembe veszi egyrészt az éves elszámolás keretében a tagállam által beadott valamennyi dokumentumot, másrészt a Bizottság éves elszámoláshoz kapcsolódó jóváhagyási és kifizetési folyamatait és ellenőrzéseinek eredményeit, illetve az ezekhez kapcsolódó pénzügyi korrekciókat.



Az igazoló hatóság külön szervezetként történő kijelölése a 2021–2027-es programozási időszakban a CPR szerint nem követelmény

68. ábra: Az éves elszámolás folyamata a tagállamoknál és a Bizottságnál

Forrás: European Court of Auditors (2017): i. m. 10.⁴⁵⁸ Miklós-Molnár fordítása

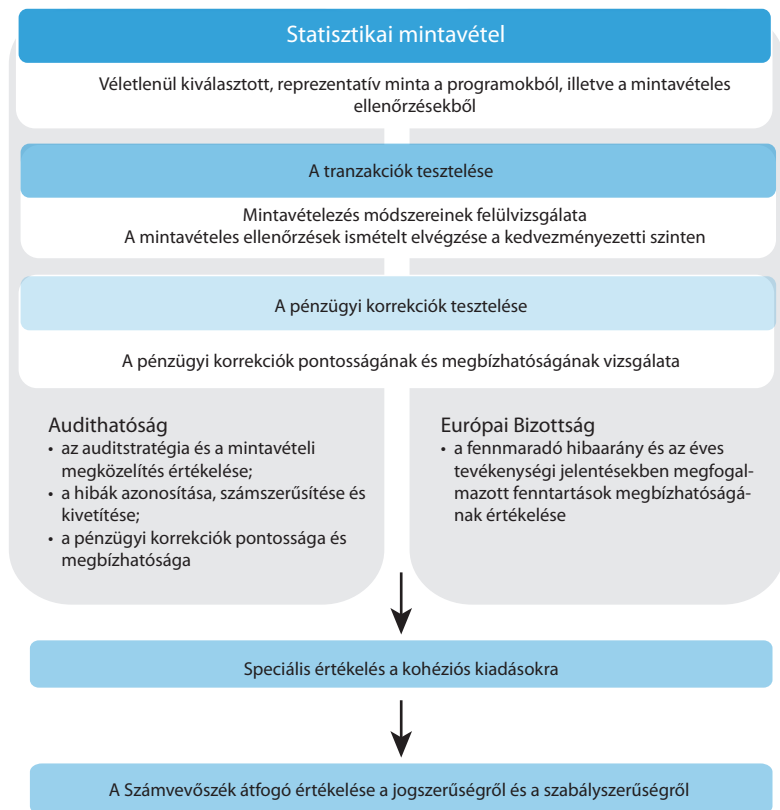
A módszertan alapján – a 2017. évet megelőző gyakorlattal ellentétben – nem az irányító hatóságnál, illetve a kedvezményezettnél végzik az ellenőrzéseiket, hanem az audithatóságoknál, illetve az Európai Bizottságnál. Emiatt az audithatóságokat érintő ellenőrzések száma 2017 óta megnőtt.

Az ECA auditmegközelítése statisztikai mintavételezésre, a kiválasztott műveletek *re-performance* típusú ellenőrzésére, valamint az alkalmazott pénzügyi korrekciók tesztelésére irányul. Ennek keretében vizsgálják az audithatóság által alkalmazott stratégiát, mintavételezési módszertanokat, a szabálytalanságok feltárását, értékelését, számszerűsítését, a hibaarány számolását, valamint az alkalmazott pénzügyi korrekciók megbízhatóságát. Az ECA ellenőrzései keretében

⁴⁵⁷ European Court of Auditors: *The ECA's Modified Approach to the Statement of Assurance Audits in Cohesion*. 2017.

⁴⁵⁸ Az igazoló hatóság külön szervezetként történő kijelölése a CPR szerint nem követelmény.

azt is vizsgálja, hogy a Bizottság értékelése a maradványhibára vonatkozóan megfelelő-e, illetve az éves tevékenységi jelentésben⁴⁵⁹ foglaltak megfelelőek-e.



69. ábra: Az Európai Számvevőszék által alkalmazott módszertan fő lépései

Forrás: European Court of Auditors (2017): i. m. 10. Miklós-Molnár fordítása

Az ECA a vizsgálatindító levelet az Állami Számvevőszéken keresztül juttatja el Magyarország számára, amelyben rögzíti, hogy az ellenőrzésre melyik program tekintetében és milyen formában – helyszíni ellenőrzéssel vagy kizárólag dokumentumalapon⁴⁶⁰ – kerül sor. Az ECA ellenőrzéseivel kapcsolatos feladatokat a 256/2021. (V. 18.) Korm. rendelet 10. §-a alapján a Miniszterelnökség látja el. A vizsgálatindító levél tartalmazza az ellenőrzés alá vont időszakot, továbbá a teljesítendő adatszolgáltatást és annak határidejét is. Az ellenőrzések lefolytatását követően az ECA úgynevezett egyeztető levelet⁴⁶¹ bocsát ki, amelyre a tagállam válaszlevélben észrevételt tehet. Az észrevételezési szakaszt követően úgynevezett lezáró levél⁴⁶² kiadásával zárul az ECA

⁴⁵⁹ AAR: *Annual Activity Report*.

⁴⁶⁰ A Covid-19-világjárvány miatt a távoli, úgynevezett *remote auditok* száma megnőtt, míg a tényleges helyszíni ellenőrzések száma csökkent.

⁴⁶¹ Más néven *clearing letter*.

⁴⁶² Más néven *closure letter*.

ellenőrzése. Az Európai Bizottság ellenőrzéseihez hasonlóan az ECA-ellenőrzések is javaslatokat fogalmazhatnak meg az irányítási és kontrollrendszer vonatkozásában, továbbá egyedi vagy rendszerszintű szabálytalanságok esetén pénzügyi korrekciós javaslatot tehetnek.

A megosztott felelősség és a költségvetés végrehajtásának kötelessége miatt az Európai Bizottság feladatai és felelőssége is megjelenik az ECA ellenőrzései során. Ezzel összefüggésben az ECA záró levelének kiadását követően az Európai Bizottság veszi át a nyomkövetési feladatokat, amelyek több lépésre tagolódnak. Első lépésként az ECA felvetéseire vonatkozóan a tagállam választ készít a Bizottság részére, amely második lépésben kialakítja végleges álláspontját. Harmadik lépésként a tagállam választ adhat a Bizottság végleges álláspontjára, majd negyedik lépésként technikai egyeztetésre kerülhet sor a tagállam és a Bizottság között. A folyamat záró lépéseként a Bizottság lezáró levelet küld, értelemszerűen a javaslatok végrehajtását követően.