



EURÓPAI BIZOTTSÁG

Európai strukturális és beruházási alapok

Útmutató a tagállamok számára az
auditstratégiáról

(2014–2020-as programozási időszak)

FELELŐSSÉGGKIZÁRÓ NYILATKOZAT: Ezt a dokumentumot a bizottsági szolgálatok állították össze. Az alkalmazandó uniós jog alapján technikai útmutatást nyújt az európai strukturális és beruházási alapok nyomon követésében, ellenőrzésében vagy végrehajtásában részt vevő munkatársaknak és szervezeteknek ahhoz, hogy miként értelmezzék és alkalmazzák az e területet érintő európai uniós szabályokat (de nem vonatkozik az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alapra (EMVA)). E dokumentum célja, hogy ismertesse a bizottsági szolgálatok említett szabályokhoz fűződő értelmezéseit és magyarázatait a programok végrehajtásának megkönnyítése és a helyes gyakorlat(ok) elősegítése érdekében. Ez az útmutató nem sérti a Bíróság és a Törvényszék értelmezését vagy a Bizottság határozatait.

TARTALOMJEGYZÉK

MOZAIKSZAVAK ÉS RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE.....	3
I. HÁTTÉRINFORMÁCIÓK.....	4
1. Szabályozási hivatkozások.....	4
2. Az útmutató célja	4
II. IRÁNYMUTATÁS.....	5
1. Bevezető.....	5
2. Kockázatelemzés.....	10
3. Módszertan.....	11
3.1. Áttekintés.....	11
3.2. Az irányítási és kontrollrendszerek működésének vizsgálatát célzó ellenőrzések (rendszerellenőrzések).....	11
3.3. Műveletek ellenőrzése.....	15
3.4. Az elszámolások ellenőrzése.....	17
3.5. A vezetői nyilatkozat ellenőrzése.....	18
4. Tervezett ellenőrzési feladatok.....	19
5. Erőforrások.....	19
III. PÉLDA A KOCKÁZATELEMZÉSI TÁBLÁZAT SABLONJÁRA (AZ AUDITHATÓSÁG SAJÁTOSságAIHOZ IGAZÍTANDÓ).....	21
IV. BIZONYOSSÁGI MODELL.....	22
V. ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGEK TÁJÉKOZTATÓ JELLEGŰ ÜTEMTERVE.....	23

MOZAIKSZAVAK ÉS RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

AH	Audithatóság
ÉKJ	Éves kontrolljelentés
auditszervezet	Az 1303/2013/EU rendelet 127. cikke (2) bekezdésének megfelelően az audithatóság megbízásából auditokat végző szervezet
IgH	Igazoló hatóság
CCI-szám	„Code commun d'Identification” (a Bizottság által minden egyes programhoz hozzárendelt hivatkozási szám)
480/2014/EU rendelet	A Bizottság 2014. március 3-i 480/2014/EU felhatalmazáson alapuló rendelete az 1303/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet kiegészítéséről ¹
207/2015/EU rendelet	A Bizottság 2015. január 20-i 207/2015/EU végrehajtási rendelete ²
1303/2013/EU rendelet	Közös rendelkezésekről szóló rendelet (az Európai Parlament és a Tanács 2013. december 17-i 1303/2013/EU rendelete) ³
ESB-alapok	Az „ESB-alapok” az összes európai strukturális és beruházási alapot jelentik. Ez az útmutató az Európai Mezőgazdasági Vidékfejlesztési Alap (EMVA) kivételével valamennyi ESB-alapra alkalmazandó.
1299/2013/EU rendelet	Az európai területi együttműködésről szóló rendelet (az Európai Parlament és a Tanács 2013. december 17-i 1299/2013/EU rendelete)
KSZ	Közreműködő szervezet
IH	Irányító hatóság
IKR	Irányítási és kontrollrendszer

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

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?qid=1447162125326&uri=CELEX:32015R0207>

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

I. HÁTTÉRINFORMÁCIÓK

1. Szabályozási hivatkozások

Rendelet	Cikkek
1303/2013/EU rendelet Közös rendelkezésekről szóló rendelet <i>(a továbbiakban: 1303/2013/EU rendelet)</i>	127. cikk (4) bekezdés - Az audithatóság feladatai
2015/2007/EU rendelet A Bizottság végrehajtási rendelete (a továbbiakban: 207/2015/EU rendelet)	7. cikk (1) bekezdés és VII. melléklet (az auditstratégia mintája)

2. Az útmutató célja

E kiadvány azzal a céllal készült, hogy útmutatást nyújtson az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (4) bekezdése szerinti auditstratégia (a továbbiakban: stratégia) elkészítéséért felelős az audithatóság számára. Az útmutató az EMVA kivételével az ESB-alapokra vonatkozik, és a 207/2015/EU rendelet VII. mellékletében meghatározott auditstratégia-minta felépítését követi.

Az útmutató a stratégia különböző részeire vonatkozó bizottsági ajánlásokat ismerteti. Ezek nemcsak a fent hivatkozott rendelkezéseken alapulnak, hanem építenek a Bizottságnak a korábbi programozási időszak auditstratégiái kapcsán szerzett tapasztalataira, a nemzetközileg elfogadott ellenőrzési standardokra és jó gyakorlatokra is.

A stratégia az (EMVA nélkül értelmezett) ESB-alapok bizonyossági modelljének egyik építőeleme, mivel olyan tervezési dokumentum, amely megállapítja az audit módszert, a műveletekből audit céljára történő mintavétel módját és az audit tervezését az első három számviteli évre⁴, és melyet 2016-tól 2024-ig bezárólag évente aktualizálni szükséges.

A 2014–2020-as programozási időszakban az AH nem köteles a stratégiát benyújtani a Bizottságnak értékelésre, illetve előzetes jóváhagyásra. Ugyanakkor az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (4) bekezdése szerint kérésre az audithatóság az auditstratégiát benyújtja a Bizottságnak. A stratégia az 1303/2013/EU rendelet 128. cikkének (3) bekezdése szerinti éves koordinációs megbeszélések napirendjének egyik legfontosabb eleme. A helyszíni ellenőrzések keretében a Bizottság értékelheti a stratégiában foglalt információk

⁴ Az 1303/2013/EU rendelet 2. cikkének (29) bekezdésében meghatározottak szerint.

minőségét, így a vonatkozó dokumentációt, illetve az AH által a stratégia kidolgozása során használt szakmai szempontok indoklását is.

II. IRÁNYMUTATÁS

A következő szakaszokban a keretes szöveg az auditstratégia mintájának vonatkozó szakaszából származó részlet (a 207/2015/EU rendelet VII. melléklete).

1. Bevezető

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

- *Az auditstratégia keretébe tartozó operatív program(ok) (név és CCI-szám⁵), Alapok és időszak megjelölése.*
- *Az auditstratégia megfogalmazásáért, nyomon követéséért és módosításáért felelős audithatóság és minden egyéb, a dokumentum kidolgozásában részt vevő szervezet meghatározása.*
- *Hivatkozás az audithatóság státuszára (nemzeti, regionális vagy helyi közjogi szervezet) és a szervezetre, amelynek a részét képezi.*
- *Hivatkozás az audithatóság, illetve az audithatóság megbízásából ellenőrzéseket végző más szervezetek feladat- és felelősségi körét meghatározó küldetési nyilatkozatra, ellenőrzési chartára vagy (megfelelő esetben) nemzeti jogszabályokra.*

Az első auditstratégiát, mely az első három számviteli évre vonatkozik, az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (4) bekezdéséből következően az érintett program(ok) elfogadásától számított nyolc hónapon belül kell véglegesíteni. Amennyiben közös irányítási és kontrollrendszer alá tartozó programokra vonatkozóan egyetlen auditstratégia kerül benyújtásra, azt az utolsó program elfogadásától számított nyolc hónapon belül kell véglegesíteni, feltéve, hogy a stratégia időben elkészül ahhoz, hogy az audithatóság megfelelően elvégezhesse feladatait és a jogszabályi határidőn belül auditvéleményt adhasson ki.

Az audithatóságnak az ellenőrzési eljárás kapcsán előzetesen meg kell állapodnia az irányító hatósággal és az igazoló hatósággal az elszámolások elkészítésének időzítésében, tekintettel arra, hogy az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (5) bekezdése értelmében elkészítendő, jó minőségű éves kontrolljelentést és auditvéleményt megfelelő határidőre kell benyújtani. Emellett az irányító hatóság köteles az audithatóság rendelkezésére bocsátani a vezetői nyilatkozatának egy példányát, valamint a végleges ellenőrzési jelentésekről és az elvégzett ellenőrzésekről készült éves összefoglalót, ideértve a rendszerekben azonosított hibák és hiányosságok jellegének és mibenlétének elemzését, valamint az ezek fényében megtett vagy tervezett kiigazító intézkedéseket. A tagállamnak belső határidőket kell meghatároznia (például kormányzati/miniszteri szinten vagy a nemzeti hatóságok által megfelelőnek ítélt

⁵ Tüntesse fel a közös irányítási és kontrollrendszer alá tartozó programokat, amennyiben az érintett programokra közös auditstratégiát dolgoznak ki az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (4) bekezdésével összhangban.

más szinten) a feladatok ellátásához szükséges dokumentumok nemzeti hatóságok közötti átadására.

Amennyiben egy közös irányítási és kontrollrendszer vonatkozásában egyetlen auditstratégia készül, akkor célszerű, hogy a tagállami hatóságok (például az irányító hatóság, az igazoló hatóság és a nemzeti koordinációs szervezet) megállapodjon az audithatósággal, hogy valóban létezik ilyen közös rendszer, mivel ez a döntés hatással van a minta kiválasztására és a mintavétel eredményének a rendszer alá tartozó valamennyi programra történő kivetítésére is. Olyan esetekben beszélhetünk közös rendszerről, amikor egyazon irányítási és kontrollrendszer több program tevékenységeit is támogatja. A döntő kritérium az, hogy megtalálhatók-e ugyanazok a fő ellenőrzési elemek, azaz a következő elemek alapvetően azonosak-e az egész programcsoportban: i. az irányításban és az ellenőrzésben érintett szervezetek feladatainak leírása, valamint a feladatok megosztása az egyes szervezeteken belül; ii. a program keretében bejelentett kiadások helytállóságát és szabályszerűségét szavatoló eljárások, ideértve a megfelelő ellenőrzési nyomvonalat és adott esetben a közreműködő szervezetek felügyeletét. A közös rendszer létének megállapításánál érdemes lehet figyelembe venni a közös kockázati szintek létezését is (például hasonló közreműködő szervezetek több programban, közreműködő szervezetek adott típusához kapcsolódó közös kockázatokkal). Sajátos jellemzőik miatt, vagyis mivel legalább két tagállamban vannak jelen, az ETE-programok nem tekintendők az általános programokkal közös irányítási és kontrollrendszerhez tartozónak. Tehát az ETE-programokhoz tartozó stratégiát külön kell elkészíteni akkor is, ha az irányítási és kontrollrendszerükben ugyanazok a szervezetek vesznek részt, mint az általános programokban.

A 207/2015/EU rendelet IX. melléklete szerint az auditstratégia változásait az éves kontrolljelentés 3. szakaszában kell ismertetni. A stratégia felülvizsgálata során figyelembe veendő tényezők között szerepelnek az irányítási és kontrollrendszer módosításai, például az 1303/2013/EU rendelet 124. cikkének (5) bekezdése szerint szükséges, a kijelölési eljárásra vonatkozó helyesbítő intézkedésekhez kapcsolódó változások, az audithatóság, irányító hatóság és igazoló hatóság feladatköreinek átcsoportosítása más nemzeti hatóságokhoz, az olyan szervezeti változások, mint egy minisztérium kettéosztása, jelentős személyi változások vagy új informatikai rendszerek stb.

Célszerű, hogy az audithatóság ebben a szakaszban fejtse ki, hogyan készült az auditstratégia (különösen tekintettel más szervezetek közreműködésére), valamint hogy milyen eljárásokkal biztosítják a dokumentum monitorozását és aktualizálását. A stratégia kialakítására, monitorozására és aktualizálására vonatkozó dokumentációt jövőbeni hivatkozás céljaira az audithatóságnak meg kell őriznie. Amennyiben a stratégia kialakításában auditszervezet is részt vettek, az audithatóság gondoskodjon róla, hogy azok céljai összhangban álljanak a stratégiával, mivel az audithatóság felelős a munka koordinálásáért és minőségéért. E folyamat keretében szükség lehet írásos utasításokra, rendszeres találkozókra és más szükségesnek ítélt megoldásokra. Különösen fontos ez az ETE-programok esetében, ahol az ellenőrzési tevékenységek több tagállamban történnek.

Az EBB által az 1303/2013/EU rendelet 38. cikkének (4) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján végrehajtott és a 480/2014/EU rendelet 9. cikkének (3) bekezdése által létrehozott pénzügyi eszközök tekintetében az audithatóság megbíz egy, a Bizottság által kidolgozott egységes keret alapján működő vállalkozást az érintett műveletek auditálásával. A Bizottságnál folyik a jelenlegi közös ellenőrzési rendszer aktualizálása, melyet a tagállamokkal egyeztetni fognak. Addig is az audithatóságnak konzultálnia kell a Bizottsággal, és ahol ilyen típusú pénzügyi eszköz végrehajtása folyamatban van, ott az

audithatóság kérje ki a Bizottság véleményét a vonatkozó módszertanról, a hivatkozott Rendelet 9. cikkének (4) bekezdésére is figyelemmel. Az auditstratégiában hivatkozni kell az audithatóság ilyen irányú szándékára; amikor egy keretrendszer életbe lép, akkor az audithatóság ennek fényében aktualizálja a stratégiát, és a következő éves kontrolljelentésben jelzi a módosításokat.

Az 1303/2013/EU rendelet 38. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti pénzügyi eszközök tekintetében az audithatóságnak auditstratégiában tekintettel kell lennie arra, hogy e műveletek helyszíni ellenőrzésére nincs lehetősége, és az adott pénzügyi eszközök végrehajtásával megbízott szervek által benyújtott rendszeres kontrolljelentések alapján kell véleményt alkotnia, az 1303/2013/EU rendelet 40. cikkének (1) bekezdése szerint.

Az audithatóságnak az 1303/2013/EU rendelet 127. cikke szerint egyértelmű meghatalmazással kell rendelkeznie az ellenőrzési feladat ellátására. Ha ez a meghatalmazás nem a nemzeti jogszabályokon alapul, akkor általában egy ellenőrzési chartába⁶ foglalják. Ha az ellenőrzési feladatkör egészére nézve készült ellenőrzési charta, akkor az audithatóság feladatára vonatkozó konkrét megbízást abban kell szerepeltetni, és az audithatóságnak formálisan is el kell azt fogadnia. Az erős ellenőrzési charta hozzájárul az audithatóság nagyobb függetlenségéhez.

Az európai területi együttműködés esetében az ellenőrzésben résztvevő valamennyi szerv (audithatóság, auditorcsoportok és más auditszervezetek) feladatainak és felelősségi köreinek részleteit az eljárási szabályzatban kell meghatározni, az auditstratégiában pedig hivatkozni kell e szabályokra. Amennyiben az audithatóság felhatalmazással rendelkezik, hogy feladatait a program által lefedett teljes területen közvetlenül lássa el, akkor ezekben a szabályokban meg kell határozni, hogy szükség szerint segítheti-e az audithatóság munkáját a helyszíni ellenőrzések során (az egyes tagállamokban vagy a programban részt vevő harmadik országban) nemzeti auditor. Amennyiben az 1303/2013/EU rendelet 127. cikke szerinti feladatok végrehajtásáért az egyes tagállamok vagy harmadik országok felelősek, akkor az ETE-programban részt vevő minden tagállam és harmadik ország vonatkozásában világosan meg kell határozni, hogy az ország területén végrehajtott ellenőrzések eredményeit értékelés céljából ki és milyen módon juttatja el az audithatósághoz.

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

Annak megerősítése az audithatóság részéről, hogy az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (2) bekezdése értelmében ellenőrzéseket végző szervezetek rendelkeznek a szükséges funkcionális függetlenséggel (illetve – adott esetben, az 1303/2013/EU rendelet 123. cikkének (5) bekezdésében foglaltaknak megfelelően – szervezeti függetlenséggel).

A függetlenség azt jelenti, hogy nem állnak fenn olyan körülmények, melyek megnehezítenék az audithatóság számára, hogy az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkében meghatározott feladatait részleghajlástól mentesen lássa el. Ahhoz, hogy a feladatai hatékony ellátásához szükséges mértékű függetlensége legyen, audithatóságnak közvetlen és korlátozásmentes hozzáféréssel kell rendelkeznie a felső vezetéshez minden szinten, így az irányító hatóságnál

⁶A belső ellenőrzési részlegek számára kidolgozott ellenőrzési chartára vonatkozó példák találhatóak a következő oldalakon: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf>; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_en.pdf. Ezeket a példákat az audithatóságnak a saját konkrét feladatkörére és működésének jogi kereteire kell adaptálnia.

és az igazoló hatóságnál is. Az audithatóságnak biztosítania kell, hogy munkáját az ellenőrzési ciklus minden szakaszában függetlenül⁷ és tárgyilagosan végezze, ne álljon fenn összeférhetlenség az ellenőrzött intézménnyel, így az 1303/2013/EU rendelet 2. cikkének (10) bekezdésében meghatározott kedvezményezettel sem, és ugyanezen feltételeknek az auditszervezetnek is meg kell felelnie.

A funkcionális függetlenség olyan mértékű függetlenséget jelent, mely biztosítja, hogy nem áll fenn annak a kockázata, hogy a különböző hatóságok közötti kapcsolatok kétségessé tennék a meghozott döntések pártatlanságát. A szükséges mértékű függetlenség garantálása érdekében az irányítási és kontrollrendszerben elő kell írni többek között, hogy az audithatóság dolgozói nem vehetnek részt az irányító hatóság és az igazoló hatóság feladatainak ellátásában, hogy az audithatóság dolgozóinak felvétele során döntéseiben független, hogy világos munkaköri leírások álljanak rendelkezésre és a hatóságok között egyértelmű, írásos megállapodások álljanak fenn⁸. Elengedhetetlen, hogy az audithatóság hangot adhasson véleményének, amennyiben nem ért egyet az irányító hatóság vagy az igazoló hatóság álláspontjával, és ellenőrzéseinek eredményét teljesen függetlenül közölhesse az érintettekkel, különösen a Bizottsággal.

Az audithatóság szervezeti felépítésben elfoglalt helye és státusza gyakorlati korlátot vagy határt szabhat a tevékenységének, különösen, ha az audithatóság ugyanazon közjogi intézmény részét képezi, mint (egy) ellenőrzött szervezetek. Általában igaz, hogy minél magasabb a jelentési szint, annál szélesebb feladatkört láthat el az audithatóság úgy, hogy közben megőrzi függetlenségét az ellenőrzött szervezettel szemben⁹. Minimális elvárás, hogy az audithatóság vezetője a közjogi intézményben olyan hierarchikus szintnek tartozzon felelősséggel, ami lehetővé teszi, hogy feladatait ellássa; az audithatóságnak befolyásolástól mentesen határozza meg ellenőrzéseinek körét, végezze munkáját és kommunikálja eredményeit.

Az 1303/2013/EU rendelet 123. cikkének (4) bekezdéséből következően az audithatóságnak funkcionálisan függetlennek kell lennie az irányító hatósággal és az igazoló hatósággal szemben. Ez azt jelenti, hogy az audithatóság semmilyen szerepet nem játszhat az irányító hatóság és az igazoló hatóság feladataihoz, illetve az irányító hatóság vagy az igazoló hatóság feladatait azok megbízásából ellátó közreműködő szervezetek feladataihoz kapcsolódóan. Emellett a jelentési útvonalaknak is különbözőeknek kell lenniük, azaz az audithatóság más szervezeti szintnek jelentsen, mint az irányító hatóság és az igazoló hatóság. Ez az elképzelés tükröződik az 1303/2013/EU rendelet 123. cikkének (5) bekezdésének első mondatában is, amely megengedi, hogy az audithatóság ugyanazon közjogi testület vagy szervezet (pl. minisztérium) keretében működjön, mint az irányító hatóság vagy az igazoló hatóság, feltéve,

⁷A függetlenség fogalmával kapcsolatos további iránymutatás található a Bizottság jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálók függetlenségéről szóló, 2002. május 16-i ajánlásában (HL L 191., 2002.7.19., 22. o.), valamint az INTOSAI Etikai kódexének 3. fejezetében.

⁸Ezeket a megoldásokat lehet rögzíteni például a program végrehajtásában részt vevő hatóságokat, illetve a jogszabályokban meghatározott feladatok végrehajtásával megbízott hatóságokat meghatározó kormányzati döntésekben, a hatóságok által megkötött írásbeli jegyzőkönyvekben, munkaeljárásokban stb.

⁹Lásd még: A 1100. sz., a belső ellenőrzés szakmai gyakorlatára vonatkozó nemzetközi szabványok (IPPF), a kapcsolódó 1110-1 sz. gyakorlati tanácsadó és az IPPF gyakorlati útmutatója a „Függetlenség és pártatlanság” témájában.

hogy a feladatkörök elkülönítésének elvét tiszteletben tartják és a hivatkozott jogszabályhely utolsó bekezdésében megfogalmazott feltételek fennállnak.

Ugyanez a megközelítés alkalmazandó az audithatóság megbízásából ellenőrzéseket végző auditszervezetekre is. Amikor az auditszervezetek belső ellenőrzési egységek, különleges szempontokat kell figyelembe venni: a belső ellenőrzési egység pozíciójának és az esetlegesen nem teljes körű függetlenség kockázatának felmérésére érdekében az audithatóságnak ismernie kell a szóban forgó szervezet felépítését és a jelentési útvonalakat.

Az európai területi együttműködés programjai esetében az auditstratégiában az ellenőri csoport minden tagjára vonatkozóan ismertetni kell, hogy hogyan biztosítják a függetlenségét, amennyiben az ellenőri csoport tagjai maguk folytatnak ellenőrzési tevékenységet a tagállamukban vagy felügyelik, illetve kiszervezik az ott folyó ellenőrzési munkát. Ha az ellenőrzési munka kiszervezésre kerül, a megbízottat a szerződésben kötelezni kell, hogy bármilyen összeférhetetlenség esetén haladéktalanul tájékoztassa az audithatóságot, hogy a hatóság az ellenőri csoport segítségével megtehesse a szükséges intézkedéseket. Továbbá az audithatóságnak funkcionálisan függetlennek kell lennie a közös titkárságtól (melyet az 1299/2013/EU rendelet 23. cikkének (2) bekezdése alapján az irányító hatóság állít fel), valamint az 1299/2013/EU rendelet 23. cikkének (4) bekezdésében említett ellenőröktől.

Az auditstratégiában az audithatóságnak ismertetnie kell, hogyan biztosítják az említett funkcionális függetlenséget, és le kell írnia az audithatóság és az irányító hatóság, igazoló hatóság és szükség esetén a közreműködő szervezetek közötti kapcsolatokat. Ennek keretében hivatkozni kell a vonatkozó szervezeti diagramra és az audithatóság és a többi szervezet közötti jelentési útvonalakra, illetve szükség esetén meg kell jelölni azt a hatóságot vagy közjogi szervezetet, amely alá az irányító hatóság és az igazoló hatóság is tartozik.

Az auditstratégia összefüggésében a „szervezeti függetlenség” olyan helyzetet jelent, ahol az audithatóság nem lehet ugyanazon hatóság vagy közjogi szervezet (például minisztérium) része, mint az irányító hatóság vagy az igazoló hatóság. Az 1303/2013/EU rendelet 123. cikkének (5) bekezdése szerint az audithatóság akkor lehet ugyanazon hatóság¹⁰ része, mint az irányító hatóság vagy az igazoló hatóság, ha az Alapokból egy adott programnak juttatott támogatás teljes összege nem haladja meg a 250 millió eurót (az ETHA esetében 100 millió eurót). E határ felett az audithatóság akkor lehet ugyanazon hatóság része, mint az irányító hatóság vagy az igazoló hatóság, ha az alábbi feltételek valamelyike teljesül:

a) ha a Bizottság – az előző programozási időszakra vonatkozó előírások értelmében – az érintett operatív programok elfogadása előtt arról tájékoztatta a tagállamot, hogy alapvetően építhet az audithatóság auditvéleményére,¹¹

¹⁰ Az 1303/2013/EU rendelet 123. cikkének (5) bekezdésével összefüggésben a „közigazgatási hatóság vagy szerv” kifejezés azt jelenti, hogy az audithatóság és az irányító hatóság különböző szervezetek felé tartozik politikai felelőséggel. Nemzeti szinten és általánosságban a „közigazgatási hatóság vagy szerv” minisztériumot jelent. Regionális szinten is hasonló megközelítést kell alkalmazni, vagyis a „közigazgatási hatóság vagy szerv” külön regionális minisztériumot vagy annak megfelelő szervezetet jelöl.

¹¹ Ez a feltétel úgy értelmezendő, hogy a Bizottság hivatalos levelet küldött a tagállamnak, melyben értesíti, hogy pontosan meghatározott programok tekintetében az ellenőrzési szolgálatai elsősorban az audithatóság véleményére hagyatkozhatnak, az 1083/2006/EK rendelet 73. cikkének (3) bekezdésében meghatározottak szerint.

b) vagy a Bizottság az előző programozási időszak alatt gyűjtött tapasztalatok alapján meg van győződve arról, hogy az audithatóság intézményi szervezete és elszámoltathatósága megfelelő biztosítékokat nyújt a hatóság működésének függetlenségére és megbízhatóságára¹².

2. Kockázatelemzés

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

- A kockázatelemzésre használt módszer kifejtése.

- Hivatkozás a kockázatelemzés módosításával kapcsolatos belső eljárásokra.

Az intézkedések, szervezetek és főkövetelmények rendszerellenőrzési feladataira vonatkozó prioritások felállításához használt általános kockázatelemzési módszer kidolgozása során az audithatóság vegye figyelembe a vonatkozó kockázati tényezőket, határozzon meg az alacsony kockázattól a magas kockázatig terjedő számszerűsítési rácsot¹³ és alkalmazza ezeket a stratégia alá tartozó program(ok) minden prioritására és szervezetére. A tekintetbe vehető kockázati tényezők néhány példája: összeg, a vezetés kompetenciája, a belső ellenőrzés minősége, az ellenőrzési környezet változékonysága vagy stabilitása, a legutóbbi audit időpontja, a szervezeti felépítés komplexitása, a műveletek jellege, a kedvezményezettek jellege, a csalás kockázata stb.

A legjobb gyakorlat szerint az audithatóság kockázatelemzésének eredményeit táblázatba foglalják, ahol a programok és az irányítási és kontrollrendszerben részt vevő főbb szervezetek kockázati szint szerint kerülnek besorolásra. Egy ilyen táblázat teljesség igényei nélkül készült példája e dokumentum III szakaszában található. Ezt a táblázatot az audithatóság módosíthatja, illetve kiegészítheti az érintett programok tekintetében relevánsnak tartott egyéb kockázati tényezőkkal. Kis rendszerek esetében (például ahol már az első ellenőrzés során lehetőség van valamennyi szervezet és főkövetelmény ellenőrzésére) a kockázatelemzés lehet kevésbé részletes. Más kockázatelemzési módszerek is elfogadhatóak.

A kockázatelemzés eredményei alapján az audithatóság prioritásként tudja kezelni azoknak a programoknak és szervezeteknek a rendszerellenőrzését, melyeknél az ellenőrzési időszakban nagyobb a feltáratlanul maradó szabálytalanságok kockázata. A prioritások meghatározása vonatkozhat a 3.2 szakaszban tárgyalt konkrét tematikus területekre is. Az ellenőrzések időzítését és terjedelmét befolyásolhatja a program végrehajtásának állása is, például ha egy intézkedésre vagy szervezetre vonatkozólag (előreláthatólag) késik a kiadásigazoló nyilatkozat benyújtása a Bizottság felé, az azt jelenti, hogy nem minden főkövetelmény ellenőrizhető egyazon időpontban.

¹²Az audithatóság megbízhatósága tekintetében akkor teljesül ez a feltétel, ha a Bizottság korábbi ellenőrzéseinek eredményei alapján a 2007–2013-as időszakban az audithatóságra vonatkozó főkövetelményeket az irányítási és kontrollrendszer értékelésére vonatkozó közös módszertan szerint az 1. vagy 2. kategóriában sorolta. Ennek nyilvánvalóan feltétele, hogy ugyanaz a rendszer vonatkozzon a 2007–2013-as és a 2014–2020-as programokra (az audithatóság ugyanaz a hatóság vagy közjogi szervezet maradt).

¹³ A kockázati pontszámok megfelelő súlyozásának biztosítása.

3. Módszertan

3.1. Áttekintés

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

Hivatkozás az ellenőrzési tevékenység legfontosabb lépéseinek – köztük a feltárt hibák osztályozásának és kezelésének – bemutatását tartalmazó ellenőrzési kézikönyvekre vagy eljárásokra.

Hivatkozás az audithatóság munkája során figyelembe vett nemzetközileg elfogadott auditstandardokra, az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (3) bekezdésével összhangban.

Hivatkozás az 1303/2013/EU rendelet 127. cikke (5) bekezdésének megfelelően a Bizottsághoz benyújtandó kontrolljelentés és auditvélemény összeállítására vonatkozó eljárásokra.

Az ETE-programok esetében hivatkozás az egyedi auditintézkedésekre és annak ismertetése, hogy hogyan tervezi az audithatóság biztosítani a koordinációs és felügyeleti eljárásokat az e programokban érintett többi tagállam ellenőri csoportjaival, valamint az 1299/2013/EU rendelet 25. cikkének(2) bekezdésével összhangban elfogadott eljárási szabályok bemutatása.

Az audithatóság ellenőrzési kézikönyvében szerepeljenek az ellenőrzés különböző fázisai során alkalmazandó eljárások, azaz az ellenőrzés tervezése, kockázatelemzés, ellenőrzés végrehajtása, feljegyzések és dokumentáció készítése, felügyelet, jelentéskészítés, minőségbiztosítási eljárások és külső felülvizsgálat, más ellenőrök munkájának igénybe vétele, számítógéppel támogatott ellenőrzési technikák alkalmazása, a használt mintavételi módszerek stb.

Az ellenőrzési kézikönyv hivatkozzon a lényegességi küszöbökre és más minőségi és mennyiségi tényezőkre, melyeket figyelembe kell venni a rendszerellenőrzések, a műveletek ellenőrzése és az elszámolások ellenőrzése során feltárt ellenőrzési eredmények lényegességének értékelésénél.

Az ellenőrzési kézikönyvben szerepeljen a beszámolás különböző szakaszainak leírása (például az ellenőrzési jelentések vázlata, az ellenőrzött szerv észrevételeinek megtételére szolgáló eljárás és a végleges ellenőrzési jelentés), a jelentések határideje és a nyomkövetési eljárások. Emellett az ellenőrzési kézikönyv röviden ismertesse az audithatóság beszámolási eljárását a tagállam által a 1303/2013/EU rendelet 123. cikkének (8) bekezdése vagy 128. cikkének (2) bekezdése alapján kijelölt koordináló szerv felé.

Az ellenőrzési kézikönyv különböző eljárásokat és megjegyzéseket tartalmazhat, melyeket az audithatóság és az auditszervezetek valamennyi munkatársa számára ismert és hozzáférhető elektronikus mappába vagy dokumentumba kell rendezni.

3.2. Az irányítási és kontrollrendszerek működésének vizsgálatát célzó ellenőrzések (rendszerellenőrzések)

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

Az ellenőrizendő szervezetek és a vonatkozó főkövetelmények ismertetése a rendszerellenőrzésekkel összefüggésben. Megfelelő esetben hivatkozás az audithatóság megbízásából az ellenőrzést végző szervezetre.

Az alábbi egyes tematikus területekre vonatkozó rendszerellenőrzések ismertetése:

- az 1303/2013/EU rendelet 125. cikkének (5) bekezdése szerinti dokumentumalapú és helyszíni ellenőrzések minősége, többek között a közbeszerzési szabályok, az állami támogatásra vonatkozó szabályok és a környezetvédelmi előírások betartását, valamint az egyenlő esélyek érvényesítését illetően;
- a projektkiválasztás minősége és a pénzügyi eszközök végrehajtásával kapcsolatos (az 1303/2013/EU rendelet 125. cikkének (5) bekezdése szerinti) dokumentumalapú és helyszíni ellenőrzések minősége;
- az 1303/2013/EU rendelet 72. cikkének d) pontjában, 125. cikke (2) bekezdésének d) pontjában és 126. cikkének d) pontjában foglaltaknak megfelelően létrehozott informatikai rendszerek működése és biztonsága, és azok összeköttetése az „SFC 2014” informatikai rendszerrel az 1303/2013/EU rendelet 74. cikke (4) bekezdésének megfelelően;
- a mutatókkal és részcélokkal, illetve az operatív program célkitűzéseinek megvalósításában elért eredményekkel kapcsolatos, az 1303/2013/EU rendelet 125. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az irányító hatóság által jelentett adatok megbízhatósága;
- a visszavont és visszafizetett összegekre vonatkozó jelentések;
- az 1303/2013/EU rendelet 125. cikke (4) bekezdésének c) pontjában foglaltaknak megfelelő, a csalással kapcsolatos kockázatok értékelése által alátámasztott, eredményes és arányos csalásellenes intézkedések alkalmazása.

A rendszerellenőrzések által lefedett szervezetek és funkciók teljes listáját az auditstratégia e szakaszában jelzett ellenőrzési feladatok tervezett ütemezése keretében lehet megadni, a fenti 2. szakaszban ismertetett kockázatelemzéssel összhangban. Elvárás, hogy az audithatóság az adott program irányítási és kontrollrendszere alá tartozó valamennyi hatóságot és funkciót (köztük az audithatóság kockázatelemzése alapján kiválasztott közreműködő szervezeteket) a programozási időszak alatt legalább egyszer ellenőrizze. A rendszerellenőrzéseket már a program végrehajtásának első évében el kell kezdeni, miután kijelölésre került az irányító hatóság és az igazoló hatóság. Az első rendszerellenőrzések hatókörének meghatározása során figyelembe kell venni a kijelölés során az audithatóság által elvégzett munkát, és azokra a szervezetekre, programokra és területekre kell koncentrálni, ahol magasabb a kockázat.

Az európai területi együttműködés programjai esetében a programozási időszak során ellenőrzendő szervezetek között minden olyan szervezetnek szerepelnie kell, amely az adott programban érintett bármely tagállamban felelős az európai területi együttműködési programokért, ideértve az 1299/2013/EU rendelet 23. cikkének (4) bekezdésében említett ellenőröket is.

A rendszerellenőrzéseket az év folyamán rendszeresen, megfelelő időben el kell végezni, és az éves auditvélemény elkészítésére tekintettel elsősorban a 480/2014/EU rendelet IV. mellékletében meghatározott főkövetelményeket kell lefedniük, figyelemmel a „Guidance on a common methodology for the assessment of management and control systems in the Member States” című bizottsági iránymutatásra (2014. december 18-i EGESIF_14-0010) és az irányítási és kontrollrendszer leírásában részletezett eljárások végrehajtására. Az audithatóság az egyedi rendszerellenőrzésekre szabott ellenőrzőlistákat és munkaprogramokat állít össze, biztosítva, hogy minden főkövetelményt és eljárást rendszeresen vizsgáljanak vagy teljes körű audit, vagy utóellenőrzés keretében, és így az audithatóság már az első éves kontrolljelentéstől kezdődően véleményt tudjon formálni az irányítási és kontrollrendszer működéséről. A rendszerellenőrzések gyakoriságát és körét az audithatóság a

kockázatelemzés alapján határozza meg, tekintettel a könyvvizsgálók becsült kockázatokra adott válaszáiról szóló ISA 330 szabványokra.¹⁴ A rendszerellenőrzéseket mindenképpen kellő időben kell elvégezni, hogy azokat a 480/2014/EU rendelet 27. cikke szerint fel lehessen használni a műveletek auditjának megfelelő tervezéséhez és kiválasztásához és az éves auditvélemény kialakításához.

A konkrét tematikus területekre irányuló rendszerellenőrzés egy szervezet- vagy programcsoport egy vagy két főkövetelményére (például a fent említett, az éves kontrolljelentés mintájának 3.2. pontjában leírt követelményekre) kiterjedő ellenőrzésnek felel meg, melyek célja, hogy felmérje e sokaság horizontális kockázatait az adott követelmények alá tartozó konkrét területeken.

A gyakorlatban a helyzettől és az irányítási és kontrollrendszerrel függően, valamint az elvégzett kockázatelemzés alapján az audithatóság dönthet úgy, hogy programonként vagy irányítási és kontrollrendszerként végez rendszerellenőrzéseket, melyek a program végrehajtásának első éveiben legalább az összes alapvető főkövetelményt lefedik (és amelyeket évente utóellenőrzések követnek). Ahol és amikor szükséges, ezt ki lehet egészíteni tematikus ellenőrzésekkel, hogy megvizsgálják a fennmaradó főkövetelményeket és különösen azokat a követelményeket, ahol rendszerszintű kockázatokat tártak fel.

Ha a program(ok) végrehajtása során jelentős változások történnek az irányítási és kontrollrendszerben (pl. az alapvető főkövetelményekhez kapcsolódó eljárások módosulnak), akkor az audithatóságnak új rendszerellenőrzést kell végrehajtania az adott irányítási és kontrollrendszerben, melynek során minden új aspektust megvizsgál és ez alapján aktualizálja a kockázatelemzést.

A 2007–2013-as időszakban elvégzett ellenőrzéseket az audithatóság referenciapontként használhatja, különösen a kockázatelemzés során, amikor a 2014–2020-as időszak rendszerellenőrzéseit tervezi, amennyiben az irányítási és kontrollrendszerek hasonlóak. Mindazonáltal a 2014–2020-as időszakban is el kell végezni a rendszerellenőrzéseket, és ezek során meg kell vizsgálni, hogy ebben az időszakban is megfelelően működik-e az irányítási és kontrollrendszer.

A helyszíni munka során az ellenőröknek törekedniük kell arra, hogy elegendő és megbízható bizonyítékot szerezzenek arra, hogy az irányítási és kontrollrendszer hatékonyan, a leírásnak megfelelően működik, és ez alapján eldöntsék, hogy az adott rendszerek képesek-e garantálni az ESB-alapok kiadásainak jogszerűségét és szabályosságát, valamint a pénzügyi és egyéb információk, köztük az igazoló hatóság elszámolásaiban szereplő adatok helytállóságát és hiánytalanságát. Az ellenőrzések tesztelése során végigkövethetik az adott hatóságnál található releváns iratok útját, beszélhetnek az illetékes dolgozókkal és vizsgálhatják a tranzakciókból vett mintát. Összességében elegendő tesztet kell elvégezni ahhoz, hogy megalapozott következtetéseket lehessen levonni a vizsgált rendszerek megfelelő működésére vonatkozólag. Az ellenőrzés előkészítése során az egyes ellenőrzések konkrét tartalmát a kontrollkörnyezet figyelembevételével alakítsa ki az ellenőr.

A rendszerellenőrzések keretében az ellenőrzési mechanizmusok tesztelésére kiválasztott tranzakcióminta meghatározása során figyelembe vehető a mintavételi módszerekről szóló bizottsági iránymutatásban szereplő, a „rendszerellenőrzésekre vonatkozó mintavételi

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

technikáról” szóló szakasz. A rendszerellenőrzések során az adott sokaság több jellemzőjének tesztelésére általában jellemzők alapján történő mintavételt alkalmaznak. A rendszerellenőrzések mintáinak kiválasztási módszere mindenképpen az audithatóság szakmai megítélésére tartozik.

A rendszerellenőrzések során az audithatóságnak a meghatározott belső kontrollokat kell ellenőriznie. Az ellenőrzések tesztelése során vizsgálendő tételek számának meghatározásakor figyelembe kell venni bizonyos általános tényezőket, tekintettel a nemzetközileg elfogadott auditstandardokra (pl. ISA 330 a könyvvizsgálók becsült kockázatokra adott válaszáiról, ISSAI 4100¹⁵ a lényegesség meghatározásakor figyelembe veendő tényezőkről, ISSAI 1320 a „Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában” témájáról¹⁶, ISSAI 1450 az „Ellenőrzés során feltárt hibás állítások értékelése” témájáról¹⁷).

A rendszerellenőrzések tervezése során az audithatóságnak előre meg kell határoznia azt a küszöböt, amely felett egy hiányosság jelentősnek minősül. Például egy ilyen ellenőrzés során, miután az adott főkövetelményhez tartozó kontrollokat letesztelték (pl. a műveletek kiválasztására használt eljárások megfelelősége) egy 10 támogatási szerződésből álló mintán (egy mondjuk 50 támogatást tartalmazó sokaságból), az audithatóság dönthet úgy, hogy az adott főkövetelményre vonatkozó kontrollok jelentős hiányosságot mutatnak (azaz legalább a „Részben működik, lényeges javításra van szükség” minősítést kapja), amennyiben a kiválasztott támogatási megállapodások közül 10-ből 4 (vagyis 40 %) azt mutatja, hogy nem alkalmazták a meglévő kontrollokat vagy azok nem tudták hatékonyan kimutatni vagy kiigazítani a szabálytalan kiadásokat. Az alábbi táblázatban tájékoztató jelleggel olyan küszöbértékek találhatók, melyeket az audithatóság alkalmazhat a célok tervezéséhez és a hiányosságok jelentéséhez használt lényegességi küszöbök meghatározásánál. Különböző küszöbértékek alkalmazhatók, például attól függően, hogy milyen típusú kontrollokról van szó. Mindenképpen igaz, hogy a rendszerellenőrzések során a lényegesség értékelésénél az itt javasolt egyszerű mennyiségi szempontok mellett minőségi tényezőket is figyelembe kell venni.

Jól működik. Csupán kisebb javításokra van szükség	Működik, egyes területeken javításra van szükség	Részben működik, lényeges javításra van szükség	Lényegében nem működik
kevesebb mint 10 % eltérés	kevesebb mint 25 % eltérés	kevesebb mint 40 % eltérés	több mint 40 % eltérés

Ha a rendszerellenőrzés arra a következtetésre vezet, hogy a feltárt eltérési arány magasabb, mint amit az audithatóság az adott ellenőrzésre lényegességi küszöbként meghatározott, akkor az irányítási és kontrollrendszer nem felelt meg a magas bizonyossági szintre meghatározott kritériumnak. Következésképpen az irányítási és kontrollrendszer átlagos vagy alacsony

¹⁵ http://www.issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf

¹⁶ http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf

¹⁷ http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf

bizonyossági szintűnek minősül, ami hatással lesz a műveletek auditja során vizsgálandó minta méretének meghatározására.

A program által szolgáltatott adatok megbízhatóságát vizsgáló rendszerellenőrzések során az audithatóságnak azt kell megítélnie, hogy hatékony kontrollok működnek-e a vonatkozó adatok összegyűjtésénél, összegzésénél és beküldésénél, illetve hogy a beküldött összesített adatok egyeznek-e a forrásadatokkal.

Az informatikai rendszerek működésére vonatkozó rendszerellenőrzések esetében az információtechnológiához kapcsolódó szabványok nem olyan fejlettek és nem annyira általánosan elfogadottak, mint az ellenőrzés más területein. Az általánosan elfogadott információsrendszer-szabványok hiánya miatt számos szervezet saját szabványokat dolgozott ki. Történtek azonban kísérletek az adatfeldolgozás és ellenőrzés egységes szabványainak kidolgozására is. Az informatikára és a kapcsolódó technológiára vonatkozó ellenőrzési célkitűzések (Control Objectives for Information and related Technology – COBIT)¹⁸ keretén felül az információbiztonsággal kapcsolatos nemzetközileg elfogadott szabványok közé tartozik – de nem kizárólag – a 27001. sz. ISO/IEC szabvány (Információtechnológia – Védelmi technikák – Az információvédelem irányítására vonatkozó magatartási szabályzat Követelmények) és a 27002. sz. ISO/IEC szabvány (Információtechnológia – Védelmi technikák – Az információbiztonsági ellenőrzések gyakorlati kódexe), amelyeket legutóbb 2013-ban adtak ki újra¹⁹. Emellett az audithatóság figyelembe veheti az esetleges nemzeti szabványokat²⁰ is.

3.3. Műveletek ellenőrzése

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

Az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (1) bekezdésével és a 480/2014/EU rendelet 28. cikkével összhangban alkalmazandó mintavételi módszertan bemutatása (vagy hivatkozás az ezt meghatározó belső dokumentumra), valamint az ellenőrzésekre vonatkozó egyéb specifikus eljárások, nevezetesen a feltárt hibák osztályozására és kezelésére szolgáló eljárások ismertetése, a csalás gyanújának kezelésére szolgáló eljárás bemutatásával együtt.

A mintavételi módszertant (mintavétel módszere, mintavételi egység és a minta méretének kiszámításához használt paraméterek) az audithatóság szakmai megítélése alapján határozza meg, figyelembe véve a törvényi követelményeket, valamint olyan tényezőket, mint a sokaság jellemzői és a hibák várt mértéke és változékonysága. A különböző mintavételi eljárásokat, az egyes eljárások előnyeit és az alkalmazásuk során mérlegelendő tényezőket a mintavételi módszerekről szóló bizottsági iránymutatás²¹ ismerteti. A mintavételi módszerek felülvizsgálatának szükségességét rendszeresen, különösen a mintavétel végrehajtása előtt értékelni kell.

¹⁸A COBIT-ra vonatkozóan további információ található a következő weboldalon: <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

¹⁹További információ található a <http://www.iso27001security.com/index.html> oldalon, illetve az ISO honlapján (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰Például a német Szövetségi Információbiztonsági Hivatal (BSI) „IT-Grundschutz katalógusai”.

²¹COCOF_08-0021-03, jelenleg átdolgozás alatt.

A 480/2014/EU rendelet 28. cikkének (11) bekezdése alapján a mintavétel bizonyossági szintjét a rendszerellenőrzések során meghatározott megbízhatósági szint alapján kell megállapítani.

A bizonyossági modell teljes ciklusát a jelen útmutató IV szakaszában található ábra szemlélteti.

Ha több, azonos rendszerhez tartozó programot helyezünk egy csoportba a mintavétel szempontjából, akkor egyetlen bizonyossági szintet alkalmazunk. Lehetőség van arra, hogy a pontosság növelése vagy a mintanagyság csökkentése érdekében programonként rétegezett mintavételt alkalmazzunk. Ugyanakkor ellenőrzési következtetéseket általában nem egyes programokra, hanem teljes programcsoportokra nézve lehet levonni, kivéve, ha a rétegezést úgy alakították ki és hajtották végre, hogy rétegenként is megfelelő bizonyítékkal szolgáljon.

Az audithatósággal szemben elvárás, hogy auditstratégiájában ismertesse a rétegezésnél használt megközelítést, melyet a 480/2014/EU rendelet 28. cikkének (10) bekezdésével összhangban hasonló jellemzőkkel rendelkező részsokaságokra, például valamely programból pénzügyi eszköznek vagy más nagy értékű tételeknek, illetve (több alaphoz finanszírozott programok esetében) alapoknak juttatott pénzügyi hozzájárulásból álló műveletekre vonatkozóan alkalmaz.

A programok arányos ellenőrzésére vonatkozó követelményeket az 1303/2013/EU rendelet 148. cikkének (1) bekezdése határozza meg. E rendelkezés gyakorlati végrehajtása tekintetében a 480/2014/EU rendelet 28. cikkének (8) bekezdése rögzíti, hogy az audithatóság a mintavétel alapjául szolgáló sokaságból kizárhatja azokat a műveleteket, melyek tekintetében teljesülnek a 1303/2013/EU rendelet 148. cikkének (1) bekezdésében meghatározott arányos ellenőrzés feltételei. Amennyiben az érintett művelet már kiválasztották a mintába, az audithatóság megfelelő véletlenszerű kiválasztás alkalmazásával helyettesíti azt. A helyettesítés legegyszerűbb módja, ha újabb tételeket választanak ki olyan számban, amennyi tételt kizártak a mintából, pontosan ugyanazon kiválasztási módszertan alapján (akár véletlenszerű kiválasztással, akár a kiadással arányos valószínűség alapján). A mintába bevonandó új tételek kiválasztásánál a sokaságból ki kell zárni azokat a tételeket, melyek már szerepelnek a mintában, valamint azokat, melyekre az említett cikk vonatkozik. Az extrapolációt a szokásos módon lehet végrehajtani, nem feledkezve meg a sokaság teljes kiadásainak az említett cikk alá tartozó tételekhez kapcsolódó kiadásokkal történő korrigálásáról.

A 480/2014/EU rendelet 28. cikkének (14) bekezdése tartalmazza a teljes hibaarány meghatározását, „[...] *amely a kivetített véletlenszerű hibák és – adott esetben – a rendszerszintű hibák és a nem javított anomáliák összege elosztva a sokasággal.*”

A rendszerszintű hiba az 1303/2013/EU rendelet 2. cikkének 38. pontjában meghatározott rendszerszintű szabálytalanságnak felel meg. Az anomália kivételes hiba, amely bizonyíthatóan nem reprezentatív a sokaságra nézve. A véletlenszerű hiba²² olyan hiba, amely se nem rendszerszintű, se nem anomália.

²² Ez a fogalom feltételezi annak valószínűségét, hogy az ellenőrzött mintában talált véletlen hibák jelen vannak a nem ellenőrzött sokaságban is.

A hibák osztályozásához használt eljárásnak minden műveleti audittal kapcsolatban tartalmaznia kell a következő elemeket: (i) készíteni kell egy jelentést vagy következtetést, mely tartalmazza a tervezés dokumentációját és a megállapításokat alátámasztó más dokumentumokat, és azt csatolni kell az ellenőrzési dossziéhoz; (ii) a jelentésben vagy következtetésben részletesen le kell írni a megállapításokat minden elemre (feltételek vagy tényleges helyzet, kritérium vagy szabvány, hatás és – különösen – a hibák oka), valamint minden egyes hiba minősítésére kiterjedően.

A műveletek ellenőrzésénél feltárt hibaarányt a korrekciók levonása nélkül kell feltüntetni az éves kontrolljelentésben. Viszont az audithatóság az auditvélemény kialakítása során kiszámítja a fennmaradó hibaarányt is és figyelembe veszi a feltárt szabálytalanságokkal kapcsolatban megtett kiigazító intézkedéseket (ld. az éves kontrolljelentésre és auditvéleményre vonatkozó bizottsági útmutatót, EGESIF 15_0002/2015, II.5. és II.9. pontok).

Az audithatóság nem statisztikai mintavételnél használt megközelítésének összhangban kell lennie az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (1) bekezdésében lefektetett követelményekkel. A 480/2014/EU rendelet 28. cikkének (3) bekezdéséből következően az audithatóság által a műveletek ellenőrzése során vett véletlenszerű mintának lehetővé kell tennie, hogy az audithatóság extrapolálja az eredményeket arra a sokaságra, melyből a mintát vették, akkor is, ha nem statisztikai mintavételi eljárás alkalmaztak. A szükséges mintaméretet az audithatóság szakmai megítélés alapján határozza meg, figyelembe véve a rendszerellenőrzések során megállapított bizonyossági szintet. Az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (1) bekezdésében meghatározott arányok (a műveletek 5 %-a és a kiadások 10 %-a) a Bizottság „legkedvezőbb forgatókönyvre” vonatkozó álláspontjának felel meg, ahol a rendszerből magas vagy közepes bizonyosság nyerhető (azaz 1. vagy 2. kategória, mivel a törvényhozó ezeket a követelményeket határozta meg minimumként). Az ISA 530 3. mellékletével összhangban minél nagyobbak ítéli az auditor a lényeges hibás állítás kockázatát, annál nagyobb mintára van szükség. Ebben az összefüggésben a Bizottság felidézi az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkével kapcsolatban, a nem statisztikai mintavételre vonatkozóan tett nyilatkozatát²³:

„A Bizottság megállapítja, hogy a nem statisztikai mintavétel kérdésével kapcsolatban a 127. cikk (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a mintának le kell fednie azon műveletek legalább 5 %-át, amelyek tekintetében a számviteli év során kiadásokat jelentettek be a Bizottságnak, valamint a számviteli év során a Bizottságnak bejelentett kiadások 10 %-át. A Bizottság megállapítja továbbá, hogy az ellenőrző hatóságoknak a 2007–13 közötti programozási időszakra vonatkozóan a mintavételi módszerekről kiadott bizottsági iránymutatás szerint a minta nagyságának nem statisztikai mintavétel esetében általában a műveletek sokaságának legalább 10 %-át kell kitennie. A Bizottság úgy véli, hogy a műveletekből vett minta nagyságának 5 %-ra való csökkentése azzal a kockázattal járna, hogy a minta nem lesz kellően reprezentatív, és ezáltal gyengíti az ellenőrzés megbízhatóságát.”

3.4. Az elszámolások ellenőrzése

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

Az elszámolások ellenőrzésére alkalmazott ellenőrzési szemlélet bemutatása.

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

Az audithatóság röviden ismertesse az elszámolások ellenőrzése során használt ellenőrzési szemléletét, melynek révén az egyes számviteli évekre vonatkozóan auditvéleményt alakít ki.

Ebben a szakaszban az audithatóság ismertesse, hogyan kíván megbizonyosodni az elszámolások hiánytalanságáról, pontosságáról és hitelességéről, a következők alapján:

- rendszerellenőrzései (különösen az igazoló hatóságnál elvégzett ellenőrzések, a 480/2014/EU rendelet 29. cikkének (4) bekezdése szerint);
- az műveletek ellenőrzései²⁴;
- a Bizottság és a Számvevőszék által megküldött végleges ellenőrzési jelentések;
- a vezetői nyilatkozatról és az éves összefoglalóról alkotott vélemény;
- az igazoló hatóság által az audithatósághoz benyújtott elszámolásokon végzett tesztelés jellege és mértéke.

Az utóbbival kapcsolatban az audithatóságnak ismertetnie kell, hogyan szándékozik végrehajtani az igazolt elszámolások tervezetének végső ellenőrző vizsgálatait a február 15-i törvényi határidő előtt, az *Elszámolások ellenőrzésére vonatkozó útmutatóval* összhangban (EGESIF_15_0016). Ezen belül az audithatóság ismertesse, hogy milyen munkálatokat tervez az elszámolások 8. függelékében található igazoló hatósági egyeztetés vonatkozásában, ideértve az audithatóság értékelését arról, hogy mennyire helytálló az igazoló hatóság magyarázata az említett függelékben található helyesbítésekre, valamint hogy a helyesbítések mennyiben vannak összhangban az éves kontrolljelentésben és az éves összefoglalóban közölt információkkal a rendszerellenőrzések és műveleti auditok, valamint az elszámolások benyújtását megelőzően lezajlott irányító hatósági ellenőrzések nyomán elvégzett és az elszámolásokban feltüntetett pénzügyi korrekciókra vonatkozólag.

3.5. A vezetői nyilatkozat ellenőrzése

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

Hivatkozás az auditvélemény megfogalmazása érdekében a vezetői nyilatkozatban szereplő állítások ellenőrzését célzó tevékenységeket meghatározó belső eljárásokra.

Mivel az audithatóság évente köteles nyilatkozni arról, hogy az elvégzett ellenőrzések megkérdőjelezzik-e a vezetői nyilatkozat tartalmát, szükség van egy olyan eljárásra, amely biztosítja, hogy az audithatóság kellő időben kézhez kapja a vezetői nyilatkozatot és hogy a

²⁴ A műveletek auditja keretében lehetőség van az összegek pontosságának és a kifizetési kérelmekben (és amennyiben törvényesnek és szabályszerűnek bizonyulnak, később az elszámolásokban) jelzett kiadások hiánytalanságának ellenőrzésére. Emellett az audit lehetőséget teremt az ellenőrzési nyomvonal végigkövetésére az igazoló hatóság könyvelési rendszerétől az esetleges közreműködő szervezeteken át a kedvezményezett/művelet szintjéig; ezt a területet a folyamatban lévő ellenőrzések is lefedik.

vezetői nyilatkozatban figyelembe veszik az audithatóság által vagy annak felügyelete alatt végzett auditok és ellenőrzések következtetéseit.

4. Tervezett ellenőrzési feladatok

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

- Az ellenőrzési prioritások és egyedi célkitűzések ismertetése és indoklása a folyó számviteli évet és a két azt követő számviteli évet illetően, valamint a kockázatelemzés eredményei és a tervezett ellenőrzési feladatok közötti összefüggések ismertetése.

- A folyó számviteli évvel és a rákövetkező két számviteli évvel kapcsolatos, a rendszerellenőrzésekre vonatkozó (a rendszerellenőrzések közé értve az egyes tematikus területekre irányuló célzott ellenőrzéseket is) ellenőrzési feladatok tájékoztató jellegű ütemterve az alábbiaknak megfelelően:

Ellenőrizendő hatóságok/szervezetek vagy egyedi tematikus területek	CCI-szám	Operatív program neve	Az ellenőrzésért felelős szervezet	A kockázat-felmérés eredménye	20xx Az ellenőrzés célja és köre	20xx Az ellenőrzés célja és köre	20xx Az ellenőrzés célja és köre

A dokumentumnak tartalmazni kell az ellenőrzési prioritások meghatározásához használt kritériumok ismertetését és indoklását. A tervezett rendszerellenőrzési munka prioritásainak meghatározása során elsősorban a kockázatelemzés eredményeire kell hagyatkozni.

Javasoljuk, hogy a kötelező részletes „gördülő” terv mellett, amely a folyó számviteli évre és az azt követő két számviteli évre határozza meg a prioritásokat, az audithatóság készítsen a teljes programozási időszakot felölelő, az irányítási és kontrollrendszer egészét lefedő általános tervet, hogy megalapozott bizonyosságot szerezzen a rendszer hatékonyságáról. Az V. mellékletben található az audithatóság által egy számviteli évben elvégzendő munka tájékoztató jellegű ütemterve.

5. Erőforrások

Ez a szakasz az alábbi információkat tartalmazza:

- Az audithatóság szervezeti ábrája, illetve megfelelő esetben az 1303/2013/EU rendelet 127. cikkének (2) bekezdésében foglaltaknak megfelelően ellenőrzéseket végző valamennyi szervezettel fenntartott kapcsolatára vonatkozó információk.

- A folyó számviteli évvel és a rákövetkező két számviteli évben felhasználni tervezett erőforrások megnevezése.

Az auditstratégiában fel kell tüntetni az elkövetkezendő években a célok eléréséhez rendelkezésre álló (vagy mobilizálható) emberi erőforrásokat auditor-napban kifejezve²⁵, ideértve más auditszervezetek erőforrásait és a kiszervezett ellenőrzési tevékenységeket is. Javasoljuk, hogy külön jelezzék az audithatóság és más auditszervezetek szintjén rendelkezésre álló auditor-napokat, illetve a kiszervezett tevékenységeket. A rendelkezésre álló auditor-napokat ellenőrzéstípusra lebontva (rendszerellenőrzés, az elszámolások ellenőrzése és a műveletek auditja) is meg kell adni.

Feltétlenül szükséges, hogy már a programozási időszak kezdetétől elegendő erőforrás álljon rendelkezésre. Technikai segítségnyújtás is igénybe vehető a szükségletek kielégítéséhez. Javasoljuk, hogy hosszú távú tervek is készüljenek, hogy biztosítani lehessen a személyzetfelvétel, képzés és folyamatos szakképzés területén felmerülő jövőbeli igények megfelelő tervezését. Ha különleges szakértői ismeretekre van szükség, azokat is meg kell határozni és be kell építeni a tervbe, azaz meg kell jelölni a kiszervezésre kerülő tevékenységeket.

Amennyiben az audithatóság és az auditszervezetek ugyanazok, mint a 2007–2013-as programozási időszakban, fontos, hogy a jelenlegi időszakra is elegendő erőforrást tervezzenek be. Ezért az audithatóságnak meg kell erősítenie, hogy a feltüntetett erőforrások a jelenlegi programozási időszak hátralévő ellenőrzési feladataihoz rendelt erőforrásokon felül rendelkezésre állnak, tekintettel arra, hogy a 2007–2013-as programok lezárásához kapcsolódó munkálatok főként a 2014–2020-as időszak első stratégiájának utolsó két évében, azaz 2015-ben és 2016-ban zajlanak majd.

Az ellenőrzési erőforrások tekintetében útmutatással szolgálnak az INTOSAI 11. sz. Európai végrehajtásai iránymutatásai és az IIA szabványok.

²⁵Lehetőség szerint a jelzett adatok munkaterhelés-elemzésen alapuljanak, figyelembe véve a két programozási időszak (2007–2013 és 2014–2020) átfedéseit.

III. PÉLDA A KOCKÁZATELEMZÉSI TÁBLÁZAT SABLONJÁRA (AZ AUDITHATÓSÁG SAJÁTOSÁGAIHOZ IGAZÍTANDÓ)

A program CCI-száma	Szervezet	Inherens kockázati tényezők ²⁶							Az inherens kockázatok összesített értékelése (maximum: 100%)	Ellenőrzési kockázati tényezők ²⁷				Az ellenőrzési kockázatok összesített értékelése (maximum: 100%) ²⁸	Kockázati * összpontszám (Inherens kockázati)
		Költségvetési összeg	A szervezeti struktúra bonyolultsága ²⁹	A szabályok és eljárások bonyolultsága	Komplex műveletek széles köre ³⁰	Kockázatos kedvezményezettek ³¹	Elégtelen személyi állomány és/vagy Hiányzó kompetenciák kulcs-területeken ³²	...		Változás mértéke 2007-2013-hoz képest ³³	Belső kontrollrendszer minősége (főkövetelmények a tagállami IKR értékelésére vonatkozó iránymutatásból) ³⁴				
										pl. M.1	M.8		
2014xy	IH														
	KSZ 1														

²⁶ Minden egyes tényező kockázatát meg kell határozni egy olyan skálán, melyen az inherens kockázatok maximális összpontszáma 100 %. Négy kockázati tényezőnél a skála egyik lehetséges változata: Magas: 25 %; Közepes: 12,5 %; Alacsony: 6,25 %. Több kockázati tényező esetén a skála értelemszerűen módosítandó. Lesznek tényezők, melyek egy adott szervezetre nem értelmezhetők; ebben az esetben szintén módosítani kell a skálát, hogy az adott szerv inherens kockázati összpontszáma elérhesse a 100 %-ot.

²⁷ Minden egyes tényező kockázatát meg kell határozni egy olyan skálán, melyen az ellenőrzési kockázatok maximális összpontszáma 100 %. Két kockázati tényezőnél a skála a következő lenne: Magas: 50 %; Közepes: 25 %, Alacsony: 12,5 %. Több kockázati tényező esetén a skála értelemszerűen módosítandó.

²⁸ Az ellenőrzési kockázat összpontszáma az egyes ellenőrzési kockázati tényezőkre adott pontok összesítése révén áll elő. Az alábbi példán a „változás mértéke a 2007–2013-as időszakhoz képest” tényező maximális értéke 50 %, a „belső kontrollrendszer minősége (...)” tényező maximuma szintén 50 %, így a kapjuk a maximális 100 % összértéket. Természetesen ezt hozzá kell igazítani az audithatóság által a kockázatelemzés során alkalmazni kívánt ellenőrzési kockázati tényezők számához.

²⁹ A bonyolultság eredhet a résztvevő szereplők/közreműködő szervezetek számából és/vagy azok egymáshoz fűződő viszonyából (pl. egy kisméretű irányító hatóság felügyel több közreműködő szervezetet vagy egy új irányító hatóság felügyel tapasztalt közreműködő szervezeteket, így a program irányításában a tényleges hatalom az utóbbiak kezében van).

³⁰ A műveletek bonyolultsága kapcsolódhat pénzügyi eszközökhöz, közbeszerzéshez, állami támogatáshoz vagy más olyan területekhez, ahol nagymértékben hagyatkoznak szubjektív megítélésre vagy értékelésre. Az egyes programokra vonatkozó konkrét helyzetet egy külön lapon kell részletesen ismertetni, a kockázatelemzési táblára történő keresztivatkozásokkal ellátva.

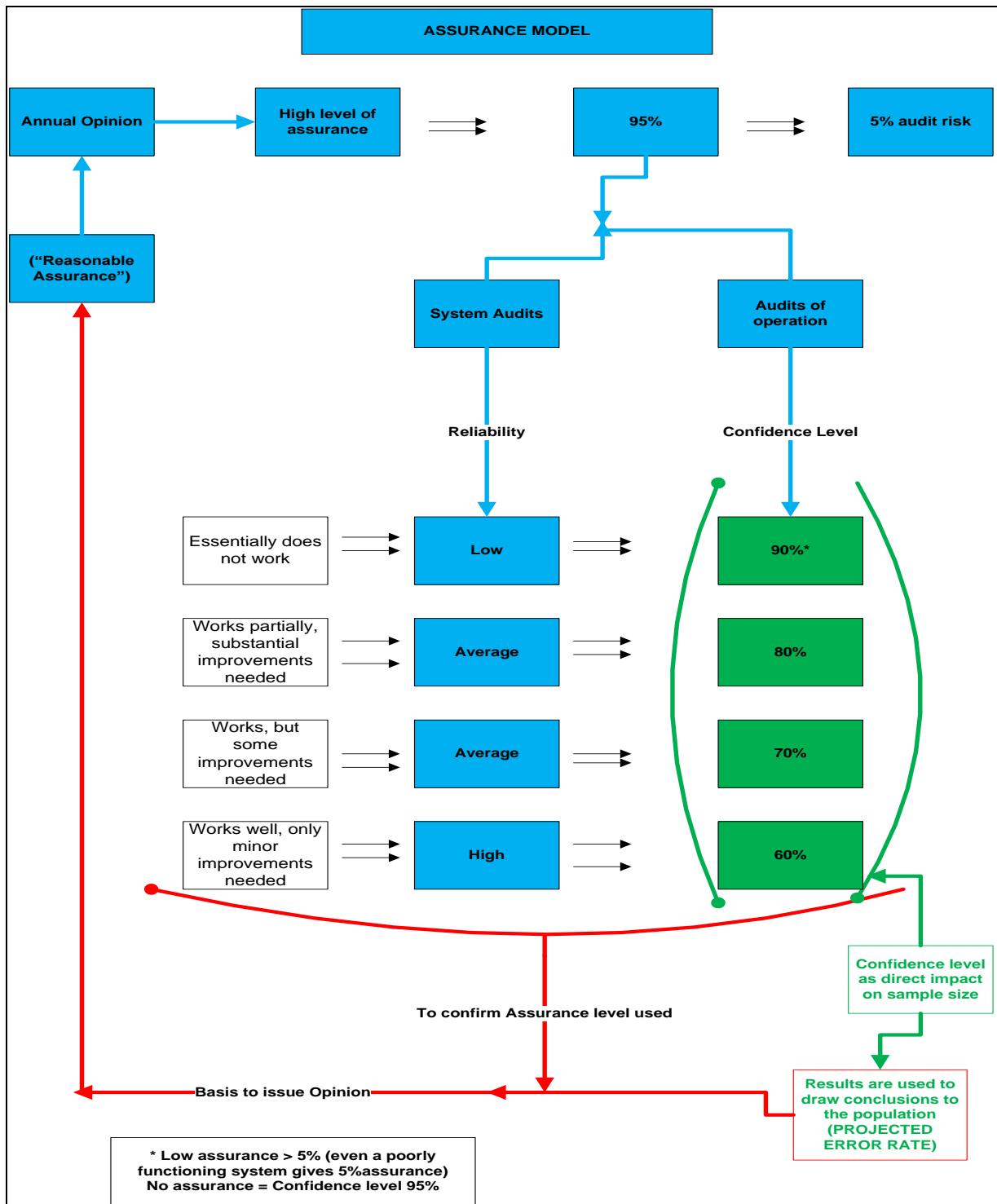
³¹ Olyan kedvezményezettek, akiknek nincs tapasztalatuk az Alapok szabályai terén, és/vagy akiknél korábbi ellenőrzések magas hibaarányt tártak fel.

³² Az egyes programok hatóságaihoz rendelt emberi erőforrásokkal kapcsolatos konkrét helyzetet egy külön lapon kell részletesen ismertetni, a kockázatelemzési táblára történő keresztivatkozásokkal ellátva.

³³ Például: Nincs változás = 12,5 %; Néhány változás = 25 %, Jelentős változások vagy teljesen új rendszer = 50 %

³⁴ Az értékelés a 2007–2013-as időszak ellenőrzési eredményein vagy a kijelölési kritériumoknak való megfelelés felmérésén alapul. Például: 1. kategória: 5 %, 2. kategória: 20 %, 3. kategória: 35 %, 4. kategória: 50 %.

IV. BIZONYOSSÁGI MODELL



V. ELLENŐRZÉSI TEVÉKENYSÉGEK TÁJÉKOZTATÓ JELLEGŰ ÜTEMTERVE

