

3410. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI STANDARD

ÜVEGHÁZHATÁSÚGÁZ-KIMUTATÁSOKRA VONATKOZÓ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOK

(Hatályos a 2013. szeptember 30-án vagy azt követően
végződő időszakokat lefedő bizonyosságot nyújtó jelentésekre)¹

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	1
A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard hatóköre	2–11
Hatálybalépés napja	12
Célok	13
Fogalmak	14
Követelmények	
3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard	15
A megbízás elfogadása és megtartása.....	16–18
Tervezés	19
Lényegesség a megbízás tervezése és végrehajtása során	20–22
A gazdálkodó egység és környezetének megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját, valamint lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése	23–34
Átfogó válaszok a lényeges hibás állítás becsült kockázataira és további eljárások	35–56
Más gyakorló könyvvizsgálók munkájának igénybevétele	57

¹ A jelen 3410. témaszámú bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó magyar nemzeti standard az *ISAE 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*, ISBN: 978-1-60815-459-3, Sep 14, 2021 angol nyelvű IFAC kiadvány magyar nyelvű fordítása alapján 2022. novemberben készült, és mint a 2007. évi LXXV. tv. 4.§ (5) b) szerint megalkotott és jóváhagyott. magyar nemzeti standard **2023. január 1-jén lép hatályba, azaz** a könyvvizsgálónak a 2023. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokhoz kapcsolódó ÜHG kimutatásokra vonatkozó, bizonyosságot nyújtó jelentéseire kell alkalmazni.

Írásbeli nyilatkozatok	58–60
Fordulónap utáni események	61
Összehasonlító adatok	62–63
Egyéb információk	64
Dokumentálás	65–70
Megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés	71
A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása	72–75
A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma	76–77
Egyéb kommunikációs követelmények	78
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Bevezetés	A1–A7
Fogalmak	A8–A16
3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard	A17
A megbízás elfogadása és megtartása.....	A18–A37
Tervezés	A38–A43
Lényegesség a megbízás tervezése és végrehajtása során	A44–A51
A gazdálkodó egység és környezetének megismerése, beleértve a gazdálkodó egységelső kontrollját, valamint lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése.....	A52–A89
Átfogó válaszok a lényeges hibás állítás becsült kockázataira és további eljárások	A90–A112
Más gyakorló könyvvizsgálók munkájának igénybevétele	A113–A115
Írásbeli nyilatkozatok	A116
Fordulónap utáni események	A117
Összehasonlító adatok	A118–A123
Egyéb információk	A124–A126
Dokumentálás	A127–A129
Megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés	A130
A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása	A131–A133
A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma	A134–A152

1. sz. függelék: Kibocsátások, eltávolítások és kibocsátáslevonások

2. sz. függelék: Szemléltető példák az üvegházhatásúgáz-kimutatásokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentésekre

A 3410. témaszámú, „Üvegházhatásúgáz-kimutatókhoz kapcsolódó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szülő megbízások” című bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szülő megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard *A nemzetközi minőségellenőrzési, könyvvizsgálati, átvilágítási, egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási kiadványokra vonatkozó Előszóval* együtt értelmezendő.

*Az alábbi szövegben a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szülő megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra való hivatkozás jelzi, hogy a **Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szülő Megbízásokra Vonatkozó Magyar Nemzeti Standardok** a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szülő megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokon alapulnak, azok teljes körű fordítását tartalmazzák. Ahol az alábbi szöveg a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szülő megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardot említi, ott a jelen Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szülő Megbízásokra Vonatkozó Magyar Nemzeti Standardot kell érteni.*

A jelen Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szülő Megbízásokra Vonatkozó Magyar Nemzeti Standardban a Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szülő Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardoktól való eltérések az egyes sorszámozott bekezdések után a bekezdés sorszámát és egy betű toldalékot tartalmazó sorszámú bekezdésben, dőlt betűvel szedve található.

Az IAASB tevékenységét támogató struktúrákat és folyamatokat a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége® (IFAC®) segíti elő.

Az IAASB és az IFAC nem vállal felelősséget a bármely olyan személynek okozott veszteségért, aki a jelen kiadványban lévő anyagra támaszkodva jár el vagy mellőzi az eljárást, függetlenül attól, hogy az adott veszteséget gondatlanság vagy más okozza-e.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok, a Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szülő Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, a Kapcsolódó Szolgáltatásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, a Nemzetközi Minőségellenőrzési Standardok, a Nemzetközi Könyvvizsgálati Gyakorlati Megjegyzések, a Nyilvános tervezetek, Konzultációs Iratok és más IAASB-kiadványok kiadója és szerzői jogainak birtokosa az IFAC.

Copyright © 2020. december IFAC. Minden jog fenntartva. A jelen kiadvány letölthető személyes és nem kereskedelmi használatra (vagyis szakmai hivatkozás vagy kutatás)

a következő oldalról: www.iaasb.org. A jelen dokumentum fordítása, sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak írásbeli engedéllyel lehetséges.

Az 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' és IAASB logó az IFAC védjegyei vagy az IFAC bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Amerikai Egyesült Államokban és más országokban.

Copyrighttal, védjeggyel és engedélyekkel kapcsolatos információk a [permissions](#) alatt található, vagy azokért vegye fel a kapcsolatot a permissions@ifac.org címmel.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2021 szeptemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *ISAE 3410, Üvegházhatásúgáz-kimutításokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások* standardjét a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2022 novemberében és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISAE 3410, Üvegházhatásúgáz-kimutításokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika” című irányelvének megfelelően történt. Az *ISAE 3410, Üvegházhatásúgáz-kimutításokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

Az *ISAE 3410, Üvegházhatásúgáz-kimutításokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások* standard angol nyelvű szövege © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISAE 3410, Üvegházhatásúgáz-kimutításokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások* standard magyar nyelvű szövege © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*
ISBN: 978-1-60815-459-3

A jelen dokumentum sokszorosítására, tárolására, átadására vagy más hasonló felhasználására vonatkozó engedély a következő címen kérhető:
Permissions@ifac.org

Bevezetés

1. Tekintettel az üvegházhatású gázok (ÜHG) kibocsátásai és a klímaváltozás közötti kapcsolatra, sok gazdálkodó egység számszerűsíti ÜHG-kibocsátásait belső vezetőségi célokra, és sokan készítenek ÜHG-kimutatást:
 - (a) Szabályozói közzétételi előírások részeként;
 - (b) Kibocsátási kereskedelmi rendszer részeként; vagy
 - (c) Befektetők és mások önkéntes tájékoztatása céljából. Önkéntes közzétételeket például nyilvánosságra hozhatnak önálló dokumentumként; belefoglalhatnak egy szélesebb körű fenntarthatósági jelentésbe vagy egy gazdálkodó egység éves jelentésébe; vagy készíthetnek azért, hogy alátámasszanak egy „széndioxid-nyilvántartásba” való belefoglalást.

A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard hatóköre

2. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásáról való jelentéstételre vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokkal foglalkozik.
3. A gyakorló könyvvizsgáló következtetése egy adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál az ÜHG-kimutatáson túlmenő információkra is vonatkozhat, például, ha a gyakorló könyvvizsgálót azzal bízzák meg, hogy készítsen jelentést egy fenntarthatósági jelentésről, amelynek az ÜHG-kimutatás csak egy része. Ilyen esetekben: (Hiv.: A1–A2. bekezdések)
 - (a) a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard az ÜHG-kimutatással kapcsolatosan végrehajtott bizonyosságot nyújtó eljárásokra vonatkozik, az olyan esetek kivételével, amikor az adott ÜHG-kimutatás viszonylag kis része a bizonyosságnyújtás tárgyát képező átfogó információknak; és
 - (b) a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard¹ (vagy a vizsgálat egy konkrét mögöttes tárgyával foglalkozó másik bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard) vonatkozik a gyakorló könyvvizsgáló

¹ 3000. témaszámú, „*Műltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások*” című (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard

következtetése által lefedett információk többi részével kapcsolatban végrehajtott bizonyosságot nyújtó eljárásokra.

4. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard nem foglalkozik az alábbiakról való jelentéstételre vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokkal, vagy nem nyújt konkrét útmutatást ilyen megbízásokhoz:
- (a) ÜHG kibocsátásán kívüli, például nitrogén-oxidok (NO_x) és kéndioxid (SO₂) kibocsátásaira vonatkozó kimutatások. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard mindazonáltal adhat útmutatást ilyen megbízásokhoz.²
 - (b) ÜHG-val kapcsolatos egyéb információk, mint például termékélelciklus „lábnyomok”, hipotetikus „kiinduló” információk, valamint kibocsátási adatokon alapuló kulcsfontosságú teljesítménymutatók; vagy (Hiv.: A3. bekezdés)
 - (c) Más gazdálkodó egységek által kibocsátáslevonásokként használt eszközök, folyamatok vagy mechanizmusok, mint például ellentételezési projektek. Amikor azonban egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása bizonyosságnyújtás tárgyát képező kibocsátáslevonásokat tartalmaz, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményei az adott esetnek megfelelően vonatkoznak ezekre a kibocsátáslevonásokra (lásd 76. bekezdés (f) pont).

Tanúsítási és közvetlen megbízások

5. A *Nemzetközi keretelvek bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokhoz* című dokumentum (Bizonyosságot nyújtó szolgáltatási keretelvek) felhívja a figyelmet arra, hogy egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás lehet akár tanúsítási megbízás, akár közvetlen megbízás. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard kizárólag tanúsítási megbízásokkal foglalkozik.³

Kellő bizonyosságot nyújtó és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó eljárások

6. A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard felhívja a figyelmet arra,

² A nitrogén-oxidok (vagyis az NO és az NO₂, amelyek különböznek az üvegházhatású dinitrogén-oxidtól, N₂O), valamint az SO₂ a „savas esőhöz” kapcsolódnak, nem pedig a klímaváltozáshoz.

³ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 12. bekezdés (a) pont (ii) alpont

hogy egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás lehet akár kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, akár korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás.⁴ A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard foglalkozik mind kellő, mind korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokkal.

7. Az ÜHG-kimutatásra vonatkozó, kellő bizonyosságot nyújtó és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál egyaránt a gyakorló könyvvizsgáló bizonyosságot nyújtó eljárások kombinációját választja, amely magában foglalhat: szemrevételezést; megfigyelést; megerősítést; újraszámolást; ismételt végrehajtást; elemző eljárásokat; és interjút. Egy adott megbízásnál végrehajtandó bizonyosságot nyújtó eljárások meghatározása szakmai megítélés kérdése. Mivel az ÜHG-kimutatások körülmények széles skáláját fedik le, az eljárások jellege, ütemezése és terjedelme valószínűleg jelentősen változik megbízásról megbízásra.
8. Eltérő rendelkezés hiányában, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard minden egyes követelménye vonatkozik mind a kellő, mind a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra. Mivel egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szerzett bizonyosság szintje alacsonyabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, azok az eljárások, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során hajt majd végre, jellegükben és ütemezésükben el fognak térni a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízástól, és az arra vonatkozóan kisebb terjedelműek lesznek.⁵ A csak az egyik vagy csak a másik típusú megbízásra vonatkozó követelmények bemutatása oszlopos formátumban történt „L” (limited assurance, korlátozott bizonyosság) vagy „R” (reasonable assurance, kellő bizonyosság) betűvel jelölve a bekezdés száma után. Noha egyes eljárásokra csak kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál van szükség, azok megfelelőek lehetnek egyes korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál (lásd még az A90. bekezdést is, amely válaszol az elsődleges különbségeket a gyakorló könyvvizsgáló további eljárásai között az ÜHG-kimutatásra vonatkozóan végrehajtott kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében). (Hiv.: A4., A90. bekezdések)

⁴ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 12. bekezdés (a) pont (i) alpont (b) alpont

⁵ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 12. bekezdés (a) pont (iii) alpont

Kapcsolat a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal, egyéb szakmai kiadványokkal és egyéb követelményekkel

9. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell felelnie a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak, valamint a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak, amikor egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatására vonatkozó jelentés készítésére szóló bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást hajt végre. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard kiegészíti, de nem helyettesíti a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardot, és kifejti, hogyan kell a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardot alkalmazni egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatására vonatkozó jelentés készítésére szóló bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során. (Hiv.: A17. bekezdés)
10. A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak való megfelelés többek között előírja a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testület Nemzetközi etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak (a nemzetközi függetlenségi standardokkal egybefoglalva) című kiadványa (IESBA-kódex) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó rendelkezéseinek, vagy egyéb szakmai követelményeknek, vagy jogszabály, vagy szabályozás legalább ilyen szintű követelményeket támaztó előírásainak való megfelelést.⁶ Szintén megköveteli, hogy a megbízásért felelős partner olyan társaság tagja legyen, amely alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot⁷, vagy más olyan szakmai követelményeket, vagy jogszabály, vagy szabályozás által támasztott olyan követelményeket, amelyek legalább olyan szintű követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard. (Hiv.: A5–A6. bekezdések)

⁶ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 3. bekezdés (a) pont, 20. és 34. bekezdések

⁷ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 3. bekezdés (b) pont és 31. bekezdés (a) pont. 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard

11. Ha az adott megbízásra helyi jogszabályok vagy szabályozások, vagy egy kibocsátási kereskedelmi rendszer rendelkezései vonatkoznak, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard nem írja felül az adott jogszabályt, szabályozást vagy rendelkezést. Abban az esetben, ha helyi jogszabályok vagy szabályozások, vagy egy kibocsátási kereskedelmi rendszer rendelkezései eltérnek a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardtól, a helyi jogszabályokkal vagy szabályozásokkal, vagy egy adott kibocsátási kereskedelmi program rendelkezéseivel összhangban végzett megbízás nem fog automatikusan megfelelni a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak. A gyakorló könyvvizsgáló csak akkor jogosult arra, hogy a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak való megfelelést jelentsen ki a helyi jogszabályoknak vagy szabályozásoknak, vagy a kibocsátási kereskedelmi rendszer rendelkezéseinek való megfelelésen felül, ha a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard minden vonatkozó követelménye teljesül. (Hiv.: A7. bekezdés)

Hatálybalépés napja

12. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard a 2013. szeptember 30-án vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó, bizonyosságot nyújtó jelentésekre hatályos.
- 12A. *A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó magyar nemzeti standard 2023. január 1-jén lép hatályba, azaz a könyvvizsgálónak a 2023. január 1-én vagy azt követően kezdődő időszakokhoz kapcsolódó ÜHG kimutatásokra vonatkozó, bizonyosságot nyújtó jelentéseire kell alkalmazni.*

Célok

13. A gyakorló könyvvizsgáló céljai, hogy:
- (a) az adott esetnek megfelelően kellő bizonyosságot vagy korlátozott bizonyosságot szerezzen arról, hogy az ÜHG-kimutatás nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, lehetővé téve a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy kellő bizonyosságot nyújtó vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetést fejezzon ki;
 - (b) jelentést készítsen a gyakorló könyvvizsgáló megállapításaival összhangban arról, hogy:
 - (i) kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, az ÜHG-kimutatást minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették-e el, vagy

- (ii) korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, jutott-e bármi a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, ami miatt úgy véli a végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján, hogy az ÜHG-kimutatást nem minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették el; továbbá
- (c) kommunikáljon, ahogyan azt a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard egyébként előírja, a gyakorló könyvvizsgáló megállapításaival összhangban.

Fogalmak

14. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:⁸
- (a) Vonatkozó kritériumok – A gazdálkodó egység által kibocsátásainak az ÜHG-kimutatásban történő számszerűsítéséhez és megjelenítéséhez használt kritériumok.
 - (b) Állítások – A gazdálkodó egységnek az ÜHG-kimutatásban kifejezetten vagy egyéb módon szereplő nyilatkozatai, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló felhasznál az esetlegesen felmerülő különféle lehetséges hibás állítások mérlegeléséhez.
 - (c) Bázisév – Egy konkrét év vagy több évet átfogó átlag, amelyhez a gazdálkodó egység kibocsátását hasonlítják az idő során.
 - (d) Kvótakereskedelmi rendszer (Cap and trade) – Rendszer, amely átfogó kibocsátási korlátokat szab meg, kibocsátási jogokat állapít meg a résztvevők részére és megengedi, hogy egymás között kibocsátási jogokkal és kibocsátási kreditekkel kereskedjenek.
 - (e) Összehasonlító adatok – Az ÜHG-kimutatásban lévő, egy vagy több korábbi időszakra vonatkozó összegek és közzétételek.
 - (f) Kibocsátások – Azok az üvegházhatású gázok, amelyeket a releváns időszak alatt kibocsátottak a légkörbe, vagy amelyeket kibocsátottak volna a légkörbe, ha nem fogták volna be és nem terelték volna azokat egy elnyelőbe. A kibocsátások a következő kategóriákba sorolhatók:
 - Közvetlen kibocsátások („1. körbe tartozó” kibocsátások néven is ismertek) a gazdálkodó egység tulajdonában vagy

⁸ A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban lévő fogalmak a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra is vonatkoznak.

ellenőrzése alatt lévő forrásokból történő kibocsátások. (Hiv.: A8. bekezdés)

- Közvetett kibocsátások, amelyek a gazdálkodó egység tevékenységeinek következményei, de amelyek egy másik gazdálkodó egység tulajdonában vagy ellenőrzése alatt lévő forrásból származnak. A közvetett kibocsátások tovább bonthatók a következők szerint:
 - „2. körbe tartozó” kibocsátások, amelyek a gazdálkodó egységhez eljuttatott és általa felhasznált energiával kapcsolatos kibocsátások. (Hiv.: A9. bekezdés)
 - „3. körbe tartozó” kibocsátások, amelyek minden más közvetett kibocsátást jelentenek. (Hiv.: A10. bekezdés)
- (g) Kibocsátáslevonás – A gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásában szereplő bármilyen tétel, amelyet levonnak a jelentett összes kibocsátásból, de amely nem eltávolítás; ez rendszerint vásárolt ellentételezéseket foglal magában, de tartalmazhat számos egyéb instrumentumot vagy mechanizmust is, mint amilyenek a valamely szabályozói vagy más olyan rendszer által elismert teljesítménykreditek és kibocsátási jogok, amelynek a gazdálkodó egység is része. (Hiv.: A11–A12. bekezdések)
- (h) Kibocsátási tényező – Matematikai tényező vagy arányszám valamely tevékenység mértékének (például a felhasznált üzemanyag literszáma, a megtett kilométer, a jószágok száma a gazdaságban vagy a termelt termékek tonnája) az adott tevékenységgel kapcsolatos üvegházhatású gázok becsült mennyiségére történő átszámításához.
- (i) Kibocsátási kereskedelmi rendszer – Piaci alapú megközelítés, amelyet az üvegházhatású gázok ellenőrzésére alkalmaznak gazdasági ösztönzők nyújtásával azért, hogy csökkenést érjenek el az ilyen gázok kibocsátásában.
- (j) Gazdálkodó egység – Az a jogi személy, gazdasági személy, vagy egy jogi vagy gazdasági személynek az az azonosítható része (például egyetlen gyár vagy egyéb létesítményforma, mint egy személerakó), vagy jogi vagy egyéb személyeknek, vagy azok részeinek kombinációja (például közös vállalkozás), amelyre az ÜHG-kimutatásban szereplő kibocsátások vonatkoznak.
- (k) Csalás – A vezetéssel, az irányítással megbízott személyeken, a munkavállalókon vagy harmadik feleken belüli egy vagy több személy által szándékosan elkövetett cselekedet, amely együtt jár a méltánytalan vagy illegális előny szerzése céljából alkalmazott megtévesztéssel.

- (l) További eljárások – A lényeges hibás állítás becsült kockázataira válaszul végrehajtott eljárások, beleértve kontrollok (ha vannak ilyenek) teszteléseit, adatok teszteléseit és elemző eljárásokat.
- (m) ÜHG-kimutatás – Kimutatás, amely meghatározza az alkotóelemeket és számszerűsíti egy gazdálkodó egység üvegházhatásúgáz-kibocsátásait egy adott időszakra vonatkozóan (kibocsátásleltárként is ismert), és amely adott esetben összehasonlító adatokat és magyarázó megjegyzéseket is tartalmaz, beleértve a jelentős számszerűsítési és jelentési politikák összefoglalását. Egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása tartalmazhatja eltávolítások vagy kibocsátáslevonások kategóriák szerinti listáját is. Ha a megbízás nem terjed ki az ÜHG-kimutatás egészére, az „ÜHG-kimutatás” kifejezés a megbízás által lefedett részként értelmezendő. Az ÜHG-kimutatás a megbízás „vizsgálat tárgyával kapcsolatos információja”.⁹
- (n) Üvegházhatású gázok – Széndioxid (CO₂) és bármilyen más gáz, amelyet a vonatkozó kritériumok alapján bele kell foglalni az ÜHG-kimutatásba, mint például: metán, dinitrogén-oxid, kén-hexafluorid, fluorozott szénhidrogének, perfluor-szénhidrogének, valamint klórfluor-szénhidrogének. A széndioxidon kívüli gázokat gyakran széndioxid-egyenértékben (CO₂-e) fejezik ki.
- (o) Szervezeti határ – A határ, amely meghatározza, mely tevékenységeket foglalják bele a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásába.
- (p) Végrehajtási lényegesség – A gyakorló könyvvizsgáló által az ÜHG-kimutatásra vonatkozó lényegességtől annak érdekében alacsonyabban megállapított összeg vagy összegek, hogy megfelelően alacsony szintre csökkentse annak valószínűségét, hogy a nem helyesbített és a fel nem tárt hibás állítások összessége meghaladja az ÜHG-kimutatásra vonatkozó lényegességet. Ha értelmezhető, a végrehajtási lényegesség a gyakorló könyvvizsgáló által a sajátos kibocsátástípusokra vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szinttől vagy szintektől alacsonyabban megállapított összeget vagy összegeket is jelenti.
- (q) Vásárolt ellentételezés – Kibocsátáslevonás, amelynél a gazdálkodó egység fizet egy másik gazdálkodó egység kibocsátásainak csökkentéséért (kibocsátáscsökkentések) vagy egy másik gazdálkodó egység eltávolításainak növekedéséért (eltávolításnövelés) egy hipotetikus kiindulási alaphoz képest. (Hiv.: A13. bekezdés)

⁹ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 12. bekezdés (x) pont.

- (r) Számszerűsítés – A gazdálkodó egységhez akár közvetlenül, akár közvetve kapcsolódó üvegházhatású gázok mennyisége megállapításának folyamata, ahogyan azt az adott források kibocsátják (vagy elnyelők eltávolítják).
- (s) Eltávolítás – Azok az üvegházhatású gázok, amelyeket a gazdálkodó egység az adott időszak alatt eltávolított a légkörből, vagy amelyeket kibocsátottak volna a légkörbe, ha nem fogták volna be és nem terelték volna azokat egy elnyelőbe. (Hiv.: A14. bekezdés)
- (t) Jelentős létesítmény – Olyan létesítmény, amely egyedileg jelentős a kibocsátásának az ÜHG-kimutatásban szereplő összevont kibocsátáshoz viszonyított nagysága, vagy olyan speciális jellege vagy körülményei miatt, amelyek lényeges hibás állítás különös kockázatát eredményezik. (Hiv.: A15–A16. bekezdések)
- (u) Elnyelő– Fizikai egység vagy folyamat, amely üvegházhatású gázokat távolít el a légkörből.
- (v) Forrás – Fizikai egység vagy folyamat, amely üvegházhatású gázokat bocsát ki a légkörbe.
- (w) Kibocsátástípus – Kibocsátások csoportosítása például a kibocsátás forrása, gáztípus, régió vagy létesítmény szerint.

Követelmények

3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard

15. A gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak való megfelelést kijelentenie, csak ha megfelel mind a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard, mind a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményeinek. (Hiv.: A5–A6., A17., A21–A22., A37., A127. bekezdések)

A megbízás elfogadása és megtartása

Készségek, ismeretek és tapasztalat

16. A megbízásért felelős partnernek:
- (a) szakértelemmel kell rendelkeznie a széles körű képzés és gyakorlati alkalmazás során kifejlesztett bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák terén, és elegendő szakértelemmel kell rendelkeznie a kibocsátások számszerűsítése és jelentése terén ahhoz, hogy felelősséget vállaljon a bizonyosságot nyújtó következtetésért; továbbá

- (b) meg kell győződnie arról, hogy azok a személyek, akik végrehajtják majd a megbízást, együttesen rendelkeznek a megfelelő szakértelemmel és képességekkel, beleértve a kibocsátások számszerűsítése és jelentése, valamint a bizonyosságnyújtás terén, ahhoz, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban hajtsák végre. (Hiv.: A18–A19. bekezdések)

A megbízás előfeltételei

17. Annak megállapítása érdekében, hogy fennállnak-e a megbízás előfeltételei:
- (a) A megbízásért felelős partnernek mind az ÜHG-kimutatás, mind a megbízás tekintetében meg kell határoznia, hogy azok hatóköre elegendő-e ahhoz, hogy hasznosak legyenek a célzott felhasználók számára, különös tekintettel arra, hogy: (Hiv.: A20. bekezdés)
 - (i) ha az ÜHG-kimutatásból kizárnak olyan jelentős kibocsátásokat, amelyeket számszerűsítettek, vagy amelyek könnyen számszerűsíthetők lettek volna, az ilyen kihagyások észszerűek-e az adott körülmények között;
 - (ii) ha a megbízásból ki van zárva a bizonyosságnyújtás olyan jelentős kibocsátások tekintetében, amelyeket a gazdálkodó egység kimutat, az ilyen kizárások észszerűek-e az adott körülmények között; valamint
 - (iii) ha a megbízásnak része a kibocsátáslevonásokról való bizonyosságnyújtás, a gyakorló könyvvizsgáló által a levonásokkal kapcsolatban megszerzendő bizonyosság jellege, valamint a rájuk vonatkozó, bizonyosságot nyújtó jelentés tervezett tartalma világos és észszerű-e az adott körülmények között, és azt a megbízó fél megértette-e. (Hiv.: A11–A12. bekezdések)
 - (b) A vonatkozó kritériumok megfelelőségének meghatározásakor, ahogyan azt a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard¹⁰ előírja, a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy minimális követelményként a kritériumok magukban foglalják-e: (Hiv.: A23–A26. bekezdések)
 - (i) a gazdálkodó egység szervezeti határának meghatározását szolgáló módszert; (Hiv.: A27–A28. bekezdések)

¹⁰ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 24. bekezdés (b) pont (ii) alpont és 41. bekezdés

- (ii) az üvegházhatású gázokat, amelyekkel el kell számolni;
 - (iii) az elfogadható számszerűsítési módszereket, beleértve a bázisévre vonatkozó helyesbítések elvégzésére szolgáló módszereket (ha értelmezhető); valamint
 - (iv) a megfelelő közzétételeket, hogy a célzott felhasználók meg tudják érteni az ÜHG-kimutatás készítése során alkalmazott jelentős megítéléseket. (Hiv.: A29–A34. bekezdések)
- (c) A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell szereznie a gazdálkodó egység beleegyezését, hogy az elismeri és érti a felelősségét:
- (i) az olyan belső kontroll kialakításáért, bevezetéséért és fenntartásáért, amelyet a gazdálkodó egység szükségesnek határoz meg olyan ÜHG-kimutatás elkészítéséhez, amely nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő hibás állítást;
 - (ii) az ÜHG-kimutatásának a vonatkozó kritériumokkal összhangban való elkészítéséért; továbbá (Hiv.: A35. bekezdés)
 - (iii) az általa használt vonatkozó kritériumokra, valamint, ha az a megbízás körülményeiből azonnal nem nyilvánvaló, azok kidolgozójára való hivatkozásért vagy ezek leírásáért az ÜHG-kimutatásában. (Hiv.: A36. bekezdés)

Megegyezés a megbízás feltételeiben

18. A megbízás feltételeinek, amelyekről a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard¹¹ megegyezést ír elő, tartalmazniuk kell: (Hiv.: A37. bekezdés)
- (a) a megbízás célját és hatókörét;
 - (b) a gyakorló könyvvizsgáló felelősségeit;
 - (c) a gazdálkodó egység felelősségeit, beleértve a 17. bekezdés (c) pontjában leírtakat;
 - (d) az ÜHG-kimutatás elkészítésére vonatkozó kritériumok azonosítását;
 - (e) a gyakorló könyvvizsgáló által kibocsátandó bármilyen jelentések várható formájára és tartalmára vonatkozó hivatkozást, valamint egy kijelentést, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek között egy jelentés eltérhet a várt formától és tartalomtól; továbbá

¹¹ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 27. bekezdés

- (f) annak elismerését, hogy a gazdálkodó egység beleegyezik abba, hogy írásbeli nyilatkozatokat ad a megbízás befejezésekor.

Tervezés

19. A megbízás tervezésekor a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban¹² előírtak szerint, a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A38–A41. bekezdések)
- (a) azonosítania kell a megbízás azon jellemzőit, amelyek meghatározzák annak hatókörét;
 - (b) meg kell határoznia a megbízás jelentéstételi céljait a megbízás ütemezésének és a szükséges kommunikáció jellegének megtervezése érdekében;
 - (c) mérlegelnie kell azokat a tényezőket, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint jelentősek a megbízásért felelős munkacsoport erőfeszítéseinek irányításában;
 - (d) mérlegelnie kell a megbízás elfogadásával vagy megtartásával kapcsolatos eljárások eredményeit, valamint, ahol értelmezhető, azt, hogy a megbízásért felelős partner által az adott gazdálkodó egység részére végzett egyéb megbízásokban szerzett ismeretek relevánsak-e;
 - (e) meg kell határoznia a megbízás végrehajtásához szükséges erőforrások jellegét, ütemezését és terjedelmét, beleértve szakértők és más gyakorló könyvvizsgálók bevonását; továbbá (Hiv.: A42–A43. bekezdések)
 - (f) meg kell határoznia a gazdálkodó egység belső audit funkciójának (ha van ilyen) a megbízásra gyakorolt hatását.

Lényegesség a megbízás tervezése és végrehajtása során

A lényegesség és a végrehajtási lényegesség meghatározása a megbízás tervezésekor

20. Az átfogó megbízási stratégia kialakításakor a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell határoznia az ÜHG-kimutatásra vonatkozó lényegességet. (Hiv.: A44–A50. bekezdések)
21. A gyakorló könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatainak becslése és további eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása céljára meg kell határoznia a végrehajtási lényegességet.

¹² 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 40. bekezdés

Felülvizsgálat a megbízás előrehaladtával

22. A gyakorló könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia az ÜHG-kimutatásra vonatkozó lényegességet, ha a megbízás alatt olyan információ jut a tudomására, amely arra készítette volna a gyakorló könyvvizsgálót, hogy eredetileg más értéket határozzon meg. (Hiv.: A51. bekezdés)

A gazdálkodó egység és környezetének megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése

A gazdálkodó egység és környezetének megismerése

23. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell ismernie a következőket: (Hiv.: A52–A53. bekezdések)
- (a) Releváns iparági, szabályozói és egyéb külső tényezők, beleértve a vonatkozó kritériumokat.
 - (b) A gazdálkodó egység jellege, beleértve:
 - (i) A gazdálkodó egység szervezeti határán belüli tevékenységek jellegét, beleértve: (Hiv.: A27–A28. bekezdések)
 - a. a kibocsátások forrásait és teljeskörűségét, valamint, ha vannak, elnyelőket és kibocsátáslevonásokat;
 - b. ezek mindegyikének a gazdálkodó egység átfogó kibocsátásához való hozzájárulását; és
 - c. az ÜHG-kimutatásban foglalt mennyiségekkel kapcsolatos bizonytalanságokat. (Hiv.: A54–A59. bekezdések)
 - (ii) A tevékenységek jellegében vagy terjedelmében az előző időszakhoz képest történt változásokat, beleértve, hogy volt-e kibocsátásforrásoknak bármilyen beolvadása, felvásárlása vagy eladása, vagy jelentős kibocsátású funkciók kiszervezése; valamint
 - (iii) A tevékenységek megszakításainak gyakoriságát és jellegét. (Hiv.: A60. bekezdés)
 - (c) A számszerűsítési módszerek és a jelentési politikák gazdálkodó egység általi kiválasztását és alkalmazását, beleértve azok változtatásának okait, valamint annak lehetőségét, hogy kibocsátásokat duplán számolnak el az ÜHG-kimutatásban.
 - (d) A vonatkozó kritériumoknak a becslések szempontjából releváns követelményeit, beleértve a kapcsolódó közzétételeket.

- (e) A gazdálkodó egység klímaváltozási célkitűzését és stratégiáját, ha van ilyen, valamint a kapcsolódó gazdasági, szabályozási, fizikai és hírnévvel kapcsolatos kockázatokat. (Hiv.: A61. bekezdés)
- (f) A gazdálkodó egységen belüli kibocsátási információk felügyeletét és az azokért való felelősséget.
- (g) Azt, hogy van-e a gazdálkodó egységnél belső audit funkció, és ha van, annak tevékenységeit és főbb megállapításait a kibocsátásokkal kapcsolatban.

A megismerést és a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését szolgáló eljárások

24. A gazdálkodó egység és környezetének megismerését, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését szolgáló eljárásoknak magukban kell foglalniuk a következőket: (Hiv.: A52–A53., A62. bekezdések)
- (a) Interjúkat a gazdálkodó egységen belül azokkal, akik a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint olyan információkkal rendelkeznek, amelyek valószínűleg segítséget nyújtanak a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és becsléséhez.
 - (b) Elemző eljárásokat. (Hiv.: A63–A65. bekezdések)
 - (c) Megfigyelést és szemrevételezést. (Hiv.: A66–A68. bekezdések)

A gazdálkodó egység belső kontrolljának megismerése

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>25L A kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns belső kontrollra vonatkozóan a lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának és becslésének alapjaként a gyakorló könyvvizsgálónak interjúkon keresztül meg kell ismernie: (Hiv.: A52–A53., A69–A70. bekezdések)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) A kontrollkörnyezetet; (b) Az információs rendszert, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, valamint a kibocsátásokról 	<p>25R A gyakorló könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának és becslésének alapjaként meg kell ismernie a gazdálkodó egység kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns belső kontrolljának a következő komponenseit: (Hiv.: A52–A53., A70. bekezdések)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) A kontrollkörnyezetet; (b) Az információs rendszert, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, valamint a kibocsátásokról

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>való jelentési szerepkörök és felelőségek kommunikációját, és a kibocsátások jelentésére vonatkozó jelentős kérdéseket; továbbá</p> <p>(c) A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatának eredményeit.</p>	<p>való jelentési szerepkörök és felelőségek kommunikációját, és a kibocsátások jelentésére vonatkozó jelentős kérdéseket;</p> <p>(c) A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatát;</p> <p>(d) A megbízás szempontjából releváns kontrolltevékenységeket, amelyek azok, amelyeknek a megismerését a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tartja ahhoz, hogy felbecsülje az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatait, és hogy a becsült kockázatokra reagáló további eljárásokat tervezzen meg. Egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás nem követeli meg az ÜHG-kimutatásban szereplő minden egyes jelentős kibocsátás- és közzétételtípushoz vagy az azok szempontjából releváns minden egyes állításhoz kapcsolódó összes kontrolltevékenység ismeretét; továbbá (Hiv.: A71–A72. bekezdések)</p> <p>(e) A kontrollok figyelemmel kísérését.</p>

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
	<p>26R A 25R bekezdés által előírt megismerés során a gazdálkodó egységnek az ÜHG-kimutatásért felelős munkatársaival készített interjún felül további eljárások végrehajtásával a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell a kontrollok kialakítását, és meg kell határoznia, hogy azokat bevezették-e. (Hiv.: A52–A53. bekezdések)</p>

A megismerést és a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését szolgáló egyéb eljárások

27. Ha a megbízásért felelős partner végzett a gazdálkodó egység részére egyéb megbízásokat, akkor a megbízásért felelős partnernek mérlegelnie kell, hogy a megszerzett információk relevánsak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése szempontjából. (Hiv.: A73. bekezdés)
28. A gyakorló könyvvizsgálónak interjúkat kell készítenie a vezetéssel és másokkal a gazdálkodó egységen belül, az adott esetnek megfelelően, annak meghatározásához, hogy van-e tudomásuk az ÜHG-kimutatást érintő bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalásról, vagy jogszabálynak vagy szabályozásnak való meg nem felelésről. (Hiv.: A84–A86. bekezdések)
29. A megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjainak, valamint a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett bármilyen kulcsfontosságú külső szakértőknek meg kell beszélniük a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásának az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításra való fogékonyságát, továbbá a vonatkozó kritériumoknak a gazdálkodó egység tényeire és körülményeire való alkalmazását. A megbízásért felelős partnernek meg kell határoznia, hogy mely kérdéseket kell kommunikálni a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak és a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett bármely külső szakértőknek, akik nem vettek részt a megbeszélésen.
30. A gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a gazdálkodó egység számszerűsítési módszerei és jelentési politikái, beleértve a gazdálkodó egység szervezeti határának meghatározását, megfelelnek-e a gazdálkodó egység tevékenységeinek, és összhangban vannak-e a vonatkozó kritériumokkal és a releváns iparágban, valamint az előző időszakokban használt számszerűsítési és jelentési politikákkal.

Helyszíni eljárások végrehajtása a gazdálkodó egység létesítményeiben

31. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a megbízás adott körülményei között szükséges-e helyszíni eljárásokat végrehajtani jelentős létesítményekben. (Hiv.: A15–A16., A74–A77. bekezdések)

Belső audit

32. Ha az adott gazdálkodó egységnél van belső audit funkció, amely releváns a megbízás szempontjából, a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A78. bekezdés)
- (a) meg kell határoznia, hogy felhasználja-e, és milyen mértékben, a belső audit funkció konkrét munkáját; továbbá
 - (b) ha felhasználja a belső audit funkció konkrét munkáját, meg kell határoznia, hogy az adott munka megfelelő-e a megbízás céljaira.

Lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>33L A gyakorló könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell becsülnie a lényeges hibás állítás kockázatait:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) az ÜHG-kimutatás szintjén; és (Hiv.: A79–A80. bekezdések) (b) a kibocsátások és közzétételek lényeges típusaira vonatkozóan, (Hiv.: A81. bekezdés) <p>olyan eljárások tervezésének és végrehajtásának alapjaként, amelyeknek a jellege, ütemezése és terjedelme:</p> <p>a lényeges hibás állítás becsült kockázataira reagál; és</p> <ul style="list-style-type: none"> (d) lehetővé teszi a gyakorló könyvvizsgáló számára korlátozott bizonyosság szerzését arról, hogy az ÜHG-kimutatást minden lényeges szempontból a 	<p>33R A gyakorló könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell becsülnie a lényeges hibás állítás kockázatait:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) az ÜHG-kimutatás szintjén; és (Hiv.: A79–A80. bekezdések) (b) az állítás szintjén a kibocsátások és közzétételek lényeges típusaira vonatkozóan, (Hiv.: A81–A82. bekezdések) <p>olyan eljárások tervezésének és végrehajtásának alapjaként, amelyeknek a jellege, ütemezése és terjedelme: (Hiv.: A83. bekezdés)</p> <p>a lényeges hibás állítás becsült kockázataira reagál; és</p> <ul style="list-style-type: none"> (d) lehetővé teszi a gyakorló könyvvizsgáló számára kellő bizonyosság szerzését

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették-e.</p>	<p>arról, hogy az ÜHG-kimutatást minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették-e el.</p>

Lényeges hibás állítás kockázatainak okai

34. A 33L vagy 33R bekezdések által előírt eljárások végrehajtásakor a gyakorló könyvvizsgálónak legalább az alábbi tényezőket kell mérlegelnie: (Hiv.: A84–A89. bekezdések)
- (a) Az ÜHG-kimutatásban lévő szándékos hibás állítás valószínűsége; (Hiv.: A84–A86. bekezdések)
 - (b) Az ÜHG-kimutatás tartalmára általánosan elismerten közvetlen hatást gyakorló jogszabályok és szabályozások rendelkezéseinek való meg nem felelés valószínűsége; (Hiv.: A87. bekezdés)
 - (c) Potenciálisan jelentős kibocsátás kihagyásának valószínűsége; (Hiv.: A88. bekezdés (a) pont)
 - (d) Jelentős gazdasági vagy szabályozási változások; (Hiv.: A88. bekezdés (b) pont)

- (e) A tevékenységek jellege; (Hiv.: A88. bekezdés (c) pont)
- (f) A számszerűsítési módszerek jellege; (Hiv.: A88. bekezdés (d) pont)
- (g) Az, hogy mennyire összetett a szervezeti határ meghatározása, és abban érintettek-e kapcsolt felek; (Hiv.: A27–A28. bekezdések)
- (h) Az, hogy vannak-e a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívüli vagy máskülönben szokatlannak tűnő jelentős kibocsátások; (Hiv.: A88. bekezdés (e) pont)
- (i) A szubjektív mértéke a kibocsátások számszerűsítésében; (Hiv.: A88. bekezdés (e) pont)
- (j) Az, hogy szerepelnek-e 3. körbe tartozó kibocsátások az ÜHG-kimutatásban; és (Hiv.: A88. bekezdés (f) pont)
- (k) az, hogy hogyan állítja elő a gazdálkodó egység a jelentős becsléseket és az azok alapjául szolgáló adatokat. (Hiv.: A88. bekezdés (g) pont)

Átfogó válaszok a lényeges hibás állítás kockázataira és további eljárások

- 35. A gyakorló könyvvizsgálónak átfogó válaszokat kell megterveznie és megvalósítania az ÜHG-kimutatás szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére. (Hiv.: A90–A93. bekezdések)
- 36. A gyakorló könyvvizsgálónak további eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyeknek a jellege, ütemezése és terjedelme reagál a lényeges hibás állítás becsült kockázataira, figyelembe véve a bizonyosság szintjét, kellő vagy korlátozott, az adott esetnek megfelelően. (Hiv.: A90. bekezdés)

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
--------------------------------	--------------------------

37L A további eljárások 36. bekezdéssel összhangban való tervezése és végrehajtása során a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A90., A94. bekezdések)

- (a) Mérlegelnie kell a kibocsátások és közzétételek lényeges típusainál a lényeges hibás állítás kockázataira adott becslés okait; és (Hiv.: A95. bekezdés)
- (b) Annál meggyőzőbb bizonyítékot kell szereznie, minél magasabb a gyakorló könyvvizsgáló által becsült kockázat. (Hiv.: A97. bekezdés)

37R A további eljárások 36. bekezdéssel összhangban való tervezése és végrehajtása során a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A90., A94. bekezdések)

- (a) Mérlegelnie kell a kibocsátások és közzétételek lényeges típusainál az állítás szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataira adott becslés okait, beleértve: (Hiv.: A95. bekezdés)
 - (i) a releváns kibocsátás- vagy közzétélet típus konkrét jellemzői (tehát az eredendő kockázat) miatt felmerülő lényeges hibás állítás valószínűségét; és
 - (ii) azt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló kíván-e támaszkodni a kontrollok működési hatékonyságára az egyéb eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során; továbbá (Hiv.: A96. bekezdés)
- (b) Annál meggyőzőbb bizonyítékot kell szereznie, minél magasabb a gyakorló

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
	könyvvizsgáló által becsült kockázat. (Hiv.: A97. bekezdés)

Kontrollok tesztelése

38R A gyakorló könyvvizsgálónak kontrollok teszteléseit kell terveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen a releváns kontrollok működési hatékonyságára, ha: (Hiv.: A90. bekezdés (a) pont)

(a) a gyakorló könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságára az egyéb eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során; vagy (Hiv.: A96. bekezdés)

(b) a kontrollok tesztelésein kívüli eljárások egyedül nem tudnak elegendő és megfelelő bizonyítékot nyújtani az állítás szintjén. (Hiv.: A98. bekezdés)

39R Ha olyan kontrolloktól való eltéréseket tárnak fel, amelyekre a gyakorló könyvvizsgáló támaszkodni kíván, akkor a gyakorló könyvvizsgálónak specifikus interjúkat kell készítenie annak érdekében, hogy megértse ezeket a kérdéseket és lehetséges következményeiket, és meg kell határoznia, hogy: (Hiv.: A90. bekezdés)

(a) a kontrollok végrehajtott tesztelése megfelelő alapot nyújtanak-e ahhoz, hogy a kontrollokra lehessen támaszkodni;

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
	<p>(b) szükség van-e kontrollok további tesztelésére; vagy</p> <p>(c) a lényeges hibás állítás lehetséges kockázatait egyéb eljárások alkalmazásával szükséges-e kezelni.</p> <p><i>A kontrollok tesztelésein kívüli eljárások</i></p> <p>40R A lényeges hibás állítás becsült kockázataitól függetlenül a gyakorló könyvvizsgálónak minden egyes lényeges kibocsátás- és közzétételtípusra vonatkozóan a kontrollok tesztelésein felül, ha voltak ilyenek, adatok teszteléseit vagy elemző eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania. (Hiv.: A90., A94. bekezdések)</p> <p>41R A gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy végrehajtandók-e külső megerősítési eljárások. (Hiv.: A90., A99. bekezdések)</p>

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p data-bbox="123 222 494 317"><i>A lényeges hibás állítás becsült kockázataira válaszul végrehajtott elemző eljárások</i></p> <p data-bbox="123 336 552 493">42L Ha elemző eljárásokat tervez és hajt végre, a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A90. bekezdés (c) pont, A100–A102. bekezdések)</p> <p data-bbox="196 512 552 765">(a) meg kell határoznia az adott elemző eljárások megfelelőségét, figyelembe véve a lényeges hibás állítás becsült kockázatait és, ha vannak, az adatok teszteléseit;</p> <p data-bbox="196 784 552 1295">(b) értékelnie kell azon adatok megbízhatóságát, amelyekből a gyakorló könyvvizsgáló a nyilvántartott mennyiségekre vagy arányszámokra vonatkozó várakozásait kialakítja, figyelembe véve a rendelkezésre álló információk forrását, összehasonlíthatóságát, jellegét és relevanciáját, valamint az elkészítésük feletti kontrollokat; valamint</p>	<p data-bbox="577 222 948 317"><i>A lényeges hibás állítás becsült kockázataira válaszul végrehajtott elemző eljárások</i></p> <p data-bbox="577 336 1011 493">42R Ha elemző eljárásokat tervez és hajt végre, a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A90. bekezdés (c) pont, A100–A102. bekezdések)</p> <p data-bbox="649 512 1005 862">(a) meg kell határoznia bizonyos elemző eljárásoknak adott állítások esetében való megfelelőségét, figyelembe véve ezen állítások vonatkozásában a lényeges hibás állítás becsült kockázatait és, ha vannak, az adatok teszteléseit;</p> <p data-bbox="649 881 1005 1392">(b) értékelnie kell azon adatok megbízhatóságát, amelyekből a gyakorló könyvvizsgáló a nyilvántartott mennyiségekre vagy arányszámokra vonatkozó várakozásait kialakítja, figyelembe véve a rendelkezésre álló információk forrását, összehasonlíthatóságát, jellegét és relevanciáját, valamint az elkészítésük feletti kontrollokat; valamint</p>

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>(c) várakozást kell kialakítania a nyilvánártartott mennyiségekre vagy arányszámokra vonatkozóan.</p> <p>43L Ha elemző eljárások olyan ingadozásokat vagy kapcsolatokat azonosítanak, amelyek nincsenek összhangban egyéb releváns információkkal, vagy amelyek jelentősen eltérnek a várt mennyiségektől vagy arányszámoktól, a gyakorló könyvvizsgálónak interjúkat kell készítenie a gazdálkodó egységnél ezekről az eltérésekről. A gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie az ezekre az interjúkra adott válaszokat annak meghatározásához, hogy az adott körülmények között szükségesek-e egyéb eljárások. (Hiv.: A90. bekezdés (c) pont)</p>	<p>(c) várakozást kell kialakítania a nyilvánártartott mennyiségekre vagy arányszámokra vonatkozóan, amely elég pontos a lehetséges lényeges hibás állítások azonosításához.</p> <p>43R Ha elemző eljárások olyan ingadozásokat vagy kapcsolatokat azonosítanak, amelyek nincsenek összhangban egyéb releváns információkkal, vagy amelyek jelentősen eltérnek a várt mennyiségektől vagy arányszámoktól, a gyakorló könyvvizsgálónak ki kell vizsgálnia az ilyen eltéréseket: (Hiv.: A90. bekezdés (c) pont)</p> <p>(a) interjúk készítésével a gazdálkodó egységnél és a gazdálkodó egység válaszaiból releváns további bizonyítékok szerzésével; és</p> <p>(b) egyéb eljárások végrehajtásával, ahogy az adott körülmények között szükséges.</p>

Becslésekre vonatkozó eljárások

44L A lényeges hibás állítás becstült kockázatai alapján a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A103–A104. bekezdések)

- (a) Értékelnie kell, hogy:
- (i) a gazdálkodó egység megfelelően alkalmazta-e a vonatkozó kritériumoknak a becslések szempontjából releváns követelményeit; és
- (ii) a becslések elkészítésének módszerei megfelelők-e, és azokat következetesen alkalmazták-e, valamint, hogy az adott körülmények között a jelentett becslésekben vagy az azok elkészítéséhez felhasznált módszerben az előző időszakhoz képest bekövetkezett változások, ha vannak ilyenek, megfelelőek-e; továbbá
- (b) Mérlegelnie kell, hogy az adott körülmények között szükség van-e egyéb eljárásokra.

Becslésekre vonatkozó eljárások

44R A lényeges hibás állítás becstült kockázatai alapján a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy: (Hiv.: A103. bekezdés)

- (a) a gazdálkodó egység megfelelően alkalmazta-e a vonatkozó kritériumoknak a becslések szempontjából releváns követelményeit; és
- (b) a becslések elkészítésének módszerei megfelelők-e, és azokat következetesen alkalmazták-e, valamint, hogy az adott körülmények között a jelentésben szereplő becslésekben vagy az azok elkészítéséhez felhasznált módszerben az előző időszakhoz képest bekövetkezett változások, ha vannak ilyenek, megfelelőek-e.

45R A lényeges hibás állítás egy becsült kockázatára való válaszadás során a gyakorló könyvvizsgálónak el kell végeznie egyet vagy többet az alábbiak közül, figyelembe véve a becslések jellegét: (Hiv.: A103. bekezdés)

(a) Annak tesztelése, hogyan készítette el a gazdálkodó egység a becslést, valamint a becslés alapjául szolgáló adatok tesztelése. Ennek során a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy:

(i) az alkalmazott számszerűsítési módszer megfelelő-e az adott körülmények között, és

(ii) észszerűek-e a gazdálkodó egység által alkalmazott feltételezések.

(b) A becslés gazdálkodó egység általi előállításának módja feletti kontrollok működési hatékonyságának tesztelése, egyéb megfelelő eljárásokkal együtt.

(c) Pontbecslés vagy tartomány kialakítása a gazdálkodó egység becslésének értékelése

	<p>céljából. Ennek érdekében:</p> <p>(i) ha a gyakorló könyvvizsgáló a gazdálkodó egység feltételezéseitől vagy módszereitől eltérő feltételezéseket vagy módszereket használ, a gyakorló könyvvizsgálónak ahhoz elegendő mértékben meg kell ismernie a gazdálkodó egység feltételezéseit vagy módszereit, hogy megalapozza, hogy a gyakorló könyvvizsgáló pontbecslése vagy tartománya figyelembe vesz releváns változókat, valamint, hogy értékeljen a gazdálkodó egység pontbecslésétől való bármilyen jelentős eltérést;</p> <p>(ii) ha a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy helyénvaló egy tartományt alkalmazni, a gyakorló könyvvizsgálónak a rendelkezésre álló</p>
--	--

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
	bizonyíték alapján addig kell szűkíteni a tartományt, hogy a tartományon belüli minden kimenetel ésszerűnek minősüljön

Mintavétel

46. Mintavétel alkalmazása esetén a gyakorló könyvvizsgálónak a minta kialakításakor figyelembe kell vennie az eljárás célját és annak a sokaságnak a jellemzőit, amelyből majd a mintavétel történik. (Hiv.: A90. bekezdés (b) pont, A105. bekezdés)

Csalás, jogszabály és szabályozás

47. A gyakorló könyvvizsgálónak megfelelően kell reagálnia a megbízás során azonosított csalásra vagy vélt csalásra, valamint jogszabálynak vagy szabályozásnak való meg nem felelésre vagy vélt meg nem felelésre. (Hiv.: A106–A107. bekezdések)

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p data-bbox="121 222 445 315"><i>Az ÜHG-kimutatás összesítési folyamatával kapcsolatos eljárások</i></p> <p data-bbox="121 336 553 524">48L A gyakorló könyvvizsgáló eljárásainak tartalmazniuk kell az ÜHG-kimutatás összesítési folyamatára vonatkozó alábbi eljárásokat: (Hiv.: A108. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="199 545 553 670">(a) az ÜHG-kimutatás egyeztetése vagy összevetése a mögöttes nyilvántartásokkal; és <li data-bbox="199 690 553 1038">(b) az ÜHG-kimutatás készítése során tett lényeges helyesbítések megismerése a gazdálkodó egységnél készített interjúkon keresztül, és annak mérlegelése, hogy az adott körülmények között szükség van-e egyéb eljárásokra. 	<p data-bbox="574 222 897 315"><i>Az ÜHG-kimutatás összesítési folyamatával kapcsolatos eljárások</i></p> <p data-bbox="574 336 994 524">48R A gyakorló könyvvizsgáló eljárásainak tartalmazniuk kell az ÜHG-kimutatás összesítési folyamatára vonatkozó alábbi eljárásokat: (Hiv.: A108. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="652 545 994 670">(a) az ÜHG-kimutatás egyeztetése vagy összevetése a mögöttes nyilvántartásokkal; és <li data-bbox="652 690 994 812">(b) az ÜHG-kimutatás készítése során tett lényeges helyesbítések vizsgálata.
Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság

<p><i>Annak meghatározása, hogy szükségesek-e további eljárások egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál</i></p> <p>49L Ha a gyakorló könyvvizsgálónak olyan kérdés(ek) jut(nak) a tudomására, amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy az ÜHG-kimutatás lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaz, a gyakorló könyvvizsgálónak további eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania további bizonyíték szerzése céljából, amíg: (Hiv.: A109–A110. bekezdések)</p> <p>(a) azt a következtetést nem tudja levonni, hogy az adott kérdés(ek) miatt nem valószínű, hogy az ÜHG-kimutatás lényeges hibás állítást tartalmaz; vagy</p> <p>(b) meg nem tudja állapítani, hogy az adott kérdés(ek) miatt az ÜHG-kimutatás lényeges hibás állítást tartalmaz. (Hiv.: A111. bekezdés)</p>	<p><i>A kockázatbecslés felülvizsgálata kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során</i></p> <p>49R Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak a gyakorló könyvvizsgáló általi becslése a megbízás során változhat további bizonyítékok megszerzésével. Olyan körülmények között, amikor a gyakorló könyvvizsgáló olyan bizonyítékot szerez, amely nincs összhangban azzal a bizonyítékkal, amelyre a gyakorló könyvvizsgáló eredetileg a becslést alapozta, a gyakorló könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia a becslést és ennek megfelelően kell módosítania a tervezett eljárásokat. (Hiv.: A109. bekezdés)</p>
---	--

Az azonosított hibás állítások összegyűjtése

50. A gyakorló könyvvizsgálónak össze kell gyűjtenie a megbízás során azonosított, az egyértelműen elhanyagolhatókon kívüli hibás állításokat. (Hiv.: A112. bekezdés)

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a megbízás előrehaladtával

51. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell határoznia, szükséges-e felülvizsgálni az átfogó megbízási stratégiát és a megbízási tervet, ha:
- (a) az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a megbízás során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek, vagy

- (b) a megbízás során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 20-22. bekezdéseivel összhangban meghatározott lényegességet.

52. Ha a gyakorló könyvvizsgáló kérésére a gazdálkodó egység megvizsgált egy adott típusú kibocsátást vagy közzétételt, és helyesbített feltárt hibás állításokat, a gyakorló könyvvizsgálónak eljárásokat kell végrehajtania a gazdálkodó egység munkájára vonatkozóan annak meghatározása céljából, hogy maradtak-e hibás állítások.

Hibás állítások kommunikálása és helyesbítése

53. A gyakorló könyvvizsgálónak időben kell kommunikálnia a megbízás során összegyűjtött minden hibás állítást a gazdálkodó egységen belül a megfelelő szint felé, és kérnie kell a gazdálkodó egységtől azoknak a hibás állításoknak a helyesbítését.
54. Ha a gazdálkodó egység visszautasítja a gyakorló könyvvizsgáló által kommunikált néhány vagy minden hibás állítás helyesbítését, a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egység arra vonatkozó indokait, hogy miért nem végzi el a helyesbítéseket, és ezt az ismeretet figyelembe kell vennie a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének kialakításakor.

Nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése

55. A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése előtt a gyakorló könyvvizsgálónak újra kell értékelnie a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 20-22. bekezdései szerint meghatározott lényegességet annak megerősítése érdekében, hogy az megfelelő marad-e a gazdálkodó egység tényleges kibocsátásainak összefüggésében.
56. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e. Ennek a meghatározásnak a során a gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a hibás állítások nagyságát és jellegét, valamint előfordulásuk konkrét körülményeit a kibocsátások vagy közzétételek adott típusaira és az ÜHG-kimutatásra vonatkozóan (lásd 72. bekezdés).

Másik gyakorló könyvvizsgáló munkájának igénybevétele

57. Ha a gyakorló könyvvizsgáló egy másik gyakorló könyvvizsgáló munkáját kívánja igénybe venni, a gyakorló könyvvizsgálónak:
- (a) egyértelműen kommunikálnia kell a másik gyakorló könyvvizsgálóval a másik könyvvizsgáló munkájának terjedelméről és ütemezéséről és megállapításairól; és (Hiv.: A113–A114. bekezdések)

- (b) értékelnie kell a megszerzett bizonyítékok elegendőségét és megfelelőségét, valamint a kapcsolódó információknak az ÜHG-kimutatásba való belefoglalását szolgáló folyamatot. (Hiv.: A115. bekezdés)

Írásbeli nyilatkozatok

58. A gyakorló könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kérnie a gazdálkodó egységen belüli olyan személy(ek)től, aki(k) megfelelő felelőségekkel és ismeretekkel rendelkeznek az érintett kérdéseket illetően: (Hiv.: A116. bekezdés)
- (a) Hogy eleget tettek az ÜHG-kimutatás elkészítésével kapcsolatos felelőségüknek, beleértve adott esetben az összehasonlító adatokat, a vonatkozó kritériumokkal összhangban, a megbízás feltételeiben meghatározottak szerint;
 - (b) Hogy a gyakorló könyvvizsgálónak minden releváns információt és hozzáférést megadtak, úgy, ahogyan arról a megbízási feltételekben megállapodtak, és bemutattak minden releváns kérdést az ÜHG-kimutatásban;
 - (c) Úgy gondolják-e, hogy a nem helyesbített hibás állítások hatásai önmagukban és együttesen lényegtelenek az ÜHG-kimutatás szempontjából. Az ilyen tételek összefoglalását bele kell foglalni az írásbeli nyilatkozatba, vagy csatolni kell ahhoz;
 - (d) Úgy gondolják-e, hogy a becslések készítése során használt jelentős feltételezések észszerűek;
 - (e) Hogy kommunikálták a gyakorló könyvvizsgáló felé a belső kontroll megbízás szempontjából releváns minden olyan, nem egyértelműen jelentéktelen hiányosságát, amelyről tudomásuk van; és
 - (f) Közölték-e a gyakorló könyvvizsgálóval tényleges, vélt vagy állítólagos csalással, vagy jogszabálynak vagy szabályozásnak való meg nem feleléssel kapcsolatos ismereteiket, ha az adott csalás vagy meg nem felelés lényeges hatással lehetne az ÜHG-kimutatásra.
59. Az írásbeli nyilatkozatok dátumának a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontnak kell lennie.
60. A gyakorló könyvvizsgálónak vissza kell utasítania az ÜHG-kimutatásra vonatkozó következtetés levonását, vagy vissza kell lépnie a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés, ha:
- (a) a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy elegendő kétség van az 58. bekezdés (a) és (b) pontjában előírt írásbeli

nyilatkozatokat adó személy(ek) tisztességét illetően, amiért ilyen tekintetben az írásbeli nyilatkozatok nem megbízhatóak; vagy

- (b) a gazdálkodó egység nem adja meg az 58. bekezdés (a) és (b) pontja által előírt írásbeli nyilatkozatokat.

Fordulónap utáni események

61. A gyakorló könyvvizsgálónak:(Hiv.: A117. bekezdés)

- (a) mérlegelnie kell, hogy az ÜHG-kimutatás dátuma és a bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma között bekövetkező események igénylik-e az ÜHG-kimutatás módosítását vagy az abban való közzétételt, valamint értékelnie kell, hogy elegendőek és megfelelőek-e az arra vonatkozóan megszerzett bizonyítékok, hogy az ilyen eseményeket megfelelően tükrözik-e az ÜHG-kimutatásban a vonatkozó kritériumokkal összhangban; és
- (b) megfelelő választ kell adnia azokra a tényekre, amelyek a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követően jutottak a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, és amelyek, ha azokról már akkor tudott volna, a bizonyosságot nyújtó jelentés módosítására készíthették volna.

Összehasonlító adatok

62. Ha összehasonlító adatokat is bemutatnak az aktuális kibocsátási adatokkal együtt, és az összehasonlító adatok közül néhányra vagy mindegyikre vonatkozik a gyakorló könyvvizsgáló következtetése, a gyakorló könyvvizsgáló összehasonlító adatokkal kapcsolatos eljárásainak magukban kell foglalni annak értékelését, hogy: (Hiv.: A118–A121. bekezdések)

- (a) az összehasonlító adatok megegyeznek-e az előző időszakban bemutatott összegekkel és egyéb közzétételekkel vagy, adott esetben, azok megfelelően újramegállapításra kerültek-e és, hogy az újramegállapítást megfelelően közzétették-e; továbbá (Hiv.: A121. bekezdés)
- (b) az összehasonlító adatokban tükröződő számszerűsítési politikák összhangban vannak-e a tárgyidőszakban alkalmazottakkal vagy, ha voltak változások, azokat helyesen alkalmazták-e és megfelelően közzétették-e.

63. Függetlenül attól, hogy a gyakorló könyvvizsgáló következtetése vonatkozik-e az összehasonlító adatokra, ha a gyakorló könyvvizsgáló tudomására jut, hogy lényeges hibás állítás lehet a bemutatott összehasonlító adatokban, a gyakorló könyvvizsgálónak:

- (a) Meg kell beszélnie az adott kérdést a gazdálkodó egységen belüli olyan személlyel (személyekkel), aki(k) megfelelő felelősségekkel és

ismeretekkel rendelkeznek az érintett kérdéseket illetően, és végre kell hajtania az adott körülmények között megfelelő eljárásokat; valamint (Hiv.: A122–A123. bekezdések)

- (b) Mérlegelnie kell a bizonyosságot nyújtó jelentésre gyakorolt hatást. Ha a bemutatott összehasonlító adatok lényeges hibás állítást tartalmaznak, és az összehasonlító adatok nem kerültek újramegállapításra:
 - (i) ha a gyakorló könyvvizsgáló következtetése vonatkozik az összehasonlító adatokra, a gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott következtetést vagy ellentétes következtetést kell kifejeznie; vagy
 - (ii) ha a gyakorló könyvvizsgáló következtetése nem vonatkozik az összehasonlító adatokra, a gyakorló könyvvizsgálónak Egyéb kérdés bekezdést kell belefoglalnia a bizonyosságot nyújtó jelentésbe, amely leírja az összehasonlító adatokat érintő körülményeket.

Egyéb információk

64. A gyakorló könyvvizsgálónak át kell olvasnia az ÜHG-kimutatást és az arra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentést tartalmazó dokumentumokban foglalt egyéb információkat az ÜHG-kimutatással vagy a bizonyosságot nyújtó jelentéssel fennálló lényeges következtetések azonosítása céljából, ha vannak ilyenek, és, ha az adott egyéb információk átolvasásakor a gyakorló könyvvizsgáló: (Hiv.: A139. bekezdés)

- (a) lényeges következtetlenséget azonosít az egyéb információk és az ÜHG-kimutatás vagy a bizonyosságot nyújtó jelentés között, vagy
- (b) tényeknek az egyéb információkban történő lényeges hibás bemutatásáról szerez tudomást, amely nincs kapcsolatban az ÜHG-kimutatásban vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésben megjelenő kérdésekkel,

a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell beszélnie a kérdést a gazdálkodó egységgel és további intézkedéseket kell tennie az adott esetnek megfelelően. (Hiv.: A124–A126. bekezdések)

Dokumentálás

65. A végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének dokumentálásakor a gyakorló könyvvizsgálónak rögzítenie kell: (Hiv.: A127. bekezdés)

- (a) a tesztelt konkrét tételek vagy kérdések azonosító jellemzőit;
- (b) azt, hogy ki végezte el a megbízás szerinti munkát, és a munka befejezésének dátumát; és
- (c) azt, hogy ki tekintette át a megbízás szerinti munkát, és az áttekintés dátumát és terjedelmét.

66. A gyakorló könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a jelentős kérdésekről a gazdálkodó egységgel és másokkal folytatott megbeszéléseket, beleértve a megvitatott jelentős kérdések jellegét, valamint azt, hogy mikor és kivel került sor a megbeszélésekre. (Hiv.: A127. bekezdés)

Minőségellenőrzés

67. A gyakorló könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a megbízás dokumentációjába:

- (a) a releváns etikai követelményeknek való megfeleléshez kapcsolódóan beazonosított kérdéseket, és hogy azokat hogyan oldották meg;
- (b) a megbízásra vonatkozó függetlenségi követelményeknek való megfelelésre vonatkozó következtetéseket, és a társasággal folytatott

bármely releváns megbeszélést, amely alátámasztja ezeket a következtetéseket;

- (c) az ügyfélkapcsolatok és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások elfogadásával és megtartásával kapcsolatos következtetéseket; valamint
- (d) a megbízás során folytatott konzultációk jellegét és hatókörét, valamint az azokból levont következtetéseket.

A bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követően felmerülő kérdések

68. Ha kivételes körülmények között a gyakorló könyvvizsgáló új vagy további eljárásokat hajt végre, vagy új következtetéseket von le a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követően, dokumentálnia kell: (Hiv.: A128. bekezdés)
- (a) a felmerült körülményeket;
 - (b) a végrehajtott új vagy további eljárásokat, megszerzett bizonyítékokat és levont következtetéseket, valamint ezek hatását a bizonyosságot nyújtó jelentésre; valamint
 - (c) azt, hogy mikor és ki végezte el és tekintette át a megbízási dokumentáció ebből eredő változtatásait.

A végleges megbízási dosszié összeállítása

69. A gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követő megfelelő időn belül össze kell állítania a megbízási dokumentációt egy megbízási dossziéba, és be kell fejeznie a végleges megbízási dosszié összeállításával kapcsolatos adminisztratív folyamatot. A végleges megbízási dosszié összeállításának befejezése után a gyakorló könyvvizsgálónak semmilyen jellegű megbízási dokumentumot nem szabad törölnie vagy eltávolítania a megőrzési időszak lejárta előtt. (Hiv.: A129. bekezdés)
70. A 68. bekezdésben említett körülményeken kívüli körülmények között, ha a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tartja a meglévő megbízási dokumentáció módosítását vagy új megbízási dokumentummal való kiegészítését a végleges megbízási dosszié összeállítását követően, a módosítások vagy kiegészítések jellegétől függetlenül a gyakorló könyvvizsgálónak dokumentálnia kell:
- (a) a konkrét okokat, amelyek azokat szükségessé tették, és
 - (b) azt, hogy mikor és ki végezte el és tekintette át azokat.

Megbízashoz kapcsolódó minőségellenőrzés

71. Azoknak a megbízásoknak az esetében, ha vannak ilyenek, amelyekre vonatkozóan jogszabály vagy szabályozás minőségellenőrzést ír elő, vagy amelyekre vonatkozóan a társaság úgy határozott, hogy megbízashoz

kapcsolódó minőségellenőrzés szükséges, a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrnek végre kell hajtania a megbízásért felelős munkacsoport által alkalmazott jelentős megítélések és a bizonyosságot nyújtó jelentés kialakításakor levont következtetések objektív értékelését. Ennek az értékelésnek magában kell foglalnia: (Hiv.: A130. bekezdés)

- (a) a jelentős kérdéseknek a megbízásért felelős partnerrel történő megbeszélését, beleértve a megbízásért felelős munkacsoportnak a kibocsátások számszerűsítésével és jelentésével, valamint a bizonyosságnyújtással kapcsolatos szakértelmét;
- (b) az ÜHG-kimutatás és a javasolt bizonyosságot nyújtó jelentés áttekintését;
- (c) a megbízásért felelős munkacsoport által alkalmazott jelentős megítélésekre és az általuk levont következtetésekre vonatkozó kiválasztott megbízási dokumentáció áttekintését, továbbá
- (d) a bizonyosságot nyújtó jelentés összeállításánál levont következtetések értékelését és annak mérlegelését, hogy a javasolt bizonyosságot nyújtó jelentés megfelelő-e.

A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása

72. A gyakorló könyvvizsgálónak következtetést kell kialakítania arról, hogy szerzett-e kellő vagy korlátozott bizonyosságot, az adott esetnek megfelelően, az ÜHG-kimutatásról. Ennek a következtetésnek figyelembe kell vennie a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 56. és 73-75. bekezdéseiben foglalt követelményeket.

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
73L A gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy jutott-e bármi olyan a tudomására, amely miatt úgy véli, hogy az ÜHG-kimutatást nem minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették el.	73R A gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az ÜHG-kimutatást minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették-e el.

74. Ennek az értékelésnek magában kell foglalnia a gazdálkodó egység számszerűsítési módszereinek és jelentési gyakorlatai minőségi szempontjainak mérlegelését, beleértve a becslések előállítását és az ÜHG-kimutatás készítése során alkalmazott megítélésekben és döntésekben a

lehetséges elfogultságra utaló jelzéseket,¹³ valamint azt, hogy a vonatkozó kritériumok fényében:

- (a) a kiválasztott és alkalmazott számszerűsítési módszerek és jelentési politikák összhangban vannak-e a vonatkozó kritériumokkal és megfelelőek-e;
 - (b) az ÜHG-kimutatás készítése során tett becslések észszerűek-e;
 - (c) az ÜHG-kimutatásban bemutatott információk relevánsak, megbízhatóak, teljeseek, összehasonlíthatóak és érthetőek-e;
 - (d) az ÜHG-kimutatás megfelelően közlést tesz-e a vonatkozó kritériumokat, valamint egyéb kérdéseket, beleértve a bizonytalanságokat, úgy, hogy a célzott felhasználók képesek megérteni az annak készítése során alkalmazott megítéléseket; valamint (Hiv.: A29., A131–A133. bekezdések)
 - (e) az ÜHG-kimutatásban használt terminológia megfelelő-e.
75. A 73. bekezdésben előírt értékelésnek magában kell foglalnia az alábbiak mérlegelését is:
- (a) az ÜHG-kimutatás átfogó bemutatása, felépítése és tartalma, valamint
 - (b) ha a kritériumok, a bizonyosságot nyújtó következtetés megszővegezése vagy a megbízás egyéb körülményei összefűggésében helyénvaló, akkor az, hogy az ÜHG-kimutatás a mögöttes kibocsátásokat olyan módon mutatja-e be amellyel teljesül a valós bemutatás.

A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma

76. A bizonyosságot nyújtó jelentésnek legalább a következő alapelemeket kell tartalmaznia: (Hiv.: A134. bekezdés)
- (a) Egy címet, amely egyértelműen jelzi, hogy az adott jelentés egy független bizonyosságot nyújtó jelentés.
 - (b) Egy címzettet.
 - (c) A gyakorló könyvvizsgáló által szerzett, akár korlátozott, akár kellő bizonyosság szintjének azonosítását vagy leírását.
 - (d) Az ÜHG-kimutatás azonosítását, beleértve az általa lefedett időszak(ka)t, valamint, ha az adott kimutatásban valamely információra nem vonatkozik a gyakorló könyvvizsgáló következtetése, a bizonyosságnnyújtás hatálya alá tartozó és annak

¹³ A lehetséges elfogultságra utaló jelzések önmagukban nem testesítenek meg hibás állítást az egyedi becslések észszerűségével kapcsolatos következtetések levonása szempontjából.

hatálya alá nem tartozó információk egyértelmű azonosítását, olyan kijelentéssel együtt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem hajtott végre semmilyen eljárást a bizonyosságnyújtás hatálya alá nem tartozó információk tekintetében, és ezért azokra vonatkozóan nem fejez ki következtetést. (Hiv.: A120., A135. bekezdések)

- (e) A gazdálkodó egység felelősségeinek leírását. (Hiv.: A35. bekezdés)
- (f) Annak kijelentését, hogy az üvegházhatású gázok számszerűsítése eredendő bizonytalanságnak van kitéve. (Hiv.: A54–A59. bekezdések)
- (g) Ha az ÜHG-kimutatás tartalmaz olyan kibocsátáslevonásokat, amelyekre nem vonatkozik a gyakorló könyvvizsgáló következtetése, ezeknek a kibocsátáslevonásoknak az azonosítását, valamint a gyakorló könyvvizsgáló azokkal kapcsolatos felelősségének kijelentését. (Hiv.: A136–A139. bekezdések)
- (h) A vonatkozó kritériumok azonosítását.
 - (i) Annak azonosítását, hogyan érhetők el ezek a kritériumok.
 - (ii) Ha ezek a kritériumok csak konkrét célzott felhasználók számára állnak rendelkezésre, vagy csak egy konkrét cél szempontjából relevánsak, egy olyan kijelentést, amely figyelmezteti az olvasókat erre a tényre, valamint arra, hogy ennek eredményeképpen az ÜHG-kimutatás lehet, hogy nem megfelelő más célra. A kijelentésnek emellett ezekre a célzott felhasználókra vagy erre a célra kell korlátoznia a bizonyosságot nyújtó jelentés felhasználását. továbbá (Hiv.: A140–A141. bekezdések)
 - (iii) Ha szükség van arra, hogy a megállapított kritériumokat – azért, hogy ezek a kritériumok megfelelők legyenek – kiegészítsék az ÜHG-kimutatás magyarázó megjegyzéseiben tett közzétételekkel , , a releváns megjegyzés(ek) azonosítását. (Hiv.: A131. bekezdés)
- (i) Arra vonatkozó nyilatkozatot, hogy az a társaság, amelynek a gyakorló könyvvizsgáló a tagja, alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot, vagy más szakmai követelményeket, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelményeket, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nem kamarai tag könyvvizsgáló, a nyilatkozatnak azonosítania kell az alkalmazott szakmai követelményeket, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelményeket, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard.

- (j) Arra vonatkozó nyilatkozatot, hogy a gyakorló könyvvizsgáló megfelel az IESBA Kódex függetlenségi és egyéb etikai követelményeinek, vagy egyéb szakmai követelményeknek, vagy jogszabály vagy szabályozás által megszabott követelményeknek, amelyek legalább olyan magas szintű követelményeket támasztanak, mint az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó rendelkezései. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nem kamarai tag könyvvizsgáló, a nyilatkozatnak azonosítania kell az alkalmazott szakmai követelményeket, vagy jogszabály vagy szabályozás által megszabott követelményeket, amelyek legalább olyan magas szintű követelményeket támasztanak, mint az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó rendelkezései.
- (k) A gyakorló könyvvizsgáló felelősségének leírását, beleértve:
- (i) Arra vonatkozó kijelentést, hogy a megbízást a 3410. témaszámú, *„Üvegházhatásúgáz-kimutásokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások”* című bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban hajtották végre; valamint
 - (ii) Tájékoztató összefoglalót a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alapjaként végrehajtott munkáról. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében a végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének értékelése alapvető a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének megértéséhez. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a végrehajtott munka összefoglalásának ki kell jelentenie, hogy:
 - korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál az eljárások jellegükben és ütemezésükben eltérnek a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízástól, és az arra vonatkozóanál kisebb terjedelműek, és
 - következésképpen a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szerzett bizonyosság szintje jelentősen alacsonyabb, mint az a bizonyosság, amelynek megszerzésére akkor került volna sor, ha kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást hajtottak volna végre. (Hiv.: A142–A144. bekezdések)
- (l) A gyakorló könyvvizsgáló következtetését:

- (i) Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a következtetést pozitív formában kell kifejezni; vagy
- (ii) Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a következtetést olyan formában kell kifejezni, amely közvetíti, hogy a végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján jutott(ak)-e a gyakorló könyvvizsgáló tudomására olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt a gyakorló könyvvizsgáló úgy véli, hogy az ÜHG-kimutatást nem minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették el.
- (iii) Ha a gyakorló könyvvizsgáló minősített következtetést fejez ki, a bizonyosságot nyújtó jelentésnek tartalmaznia kell:
 - a. a minősítést előidéző kérdés(ek)e)t ismertető szakaszt, és
 - b. a gyakorló könyvvizsgáló minősített következtetését tartalmazó szakaszt.
- (m) A gyakorló könyvvizsgáló aláírását. (Hiv.: A145. bekezdés)
- (n) A bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát. A bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az az időpont, amikor a gyakorló könyvvizsgáló megszerezte azokat a bizonyítékokat, amelyek megalapozzák a gyakorló könyvvizsgáló következtetését, beleértve annak bizonyítékát, hogy az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak az ÜHG-kimutatásért.
- (o) Azt a helyet a joghatóságon belül, ahol a gyakorló könyvvizsgáló működik.

76A. *A magyar jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység körébe tartozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetén a jelentés – a 76. (m), illetve (o) pontban írtaktól eltérően – az alábbiakat tartalmazza:*

- a) *könyvvizsgáló cég nevét, székhelyét, kamarai nyilvántartási számát és a képviselőre jogosult személy nevét és aláírását, valamint a megbízásért felelős természetes személy könyvvizsgáló (a megbízásért felelős partner) nevét, aláírását, kamarai nyilvántartási számát;*

- b) *egyéni könyvvizsgáló esetén a könyvvizsgáló nevét, aláírását, kamarai nyilvántartási számát.*

Figyelemfelhívó bekezdések és Egyéb kérdés bekezdések

77. Ha a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tartja: (Hiv.: A146–A152. bekezdések)

- (a) felhívni a célzott felhasználók figyelmét az ÜHG-kimutatásban bemutatott vagy közzétett kérdésre, amely a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint olyan fontos, hogy alapvető az ÜHG-kimutatásnak a célzott felhasználók általi megértése szempontjából (Figyelemfelhívó bekezdés); vagy
- (b) kommunikálni az ÜHG-kimutatásban bemutatott vagy közzétett kérdéseken kívüli kérdést, amely a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint releváns a megbízásnak, a gyakorló könyvvizsgáló felelőségeinek vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésnek a célzott felhasználók általi megértése szempontjából (Egyéb kérdés bekezdés);

és jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, a gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt, megfelelő címmel ellátott bekezdésben kell ezt megtennie, amely egyértelműen jelzi, hogy a gyakorló könyvvizsgáló következtetése nincs minősítve az adott kérdés tekintetében.

Egyéb kommunikációs követelmények

78. A gyakorló könyvvizsgálónak, kivéve, ha jogszabály vagy szabályozás tiltja, kommunikálnia kell az ÜHG-kimutatásért felügyeleti felelőségekkel tartozó személy(ek) felé a megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló tudomására jutott alábbi kérdéseket, és meg kell határozni, hogy van-e felelősége ezeket a kérdéseket jelenteni a gazdálkodó egységen belüli vagy azon kívüli más felek felé:

- (a) (a) a belső kontroll olyan hiányosságai, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint elég fontosak ahhoz, hogy figyelmet érdemeljenek;
- (b) (b) azonosított vagy vélt csalás; és
- (c) (c) jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteit magukban foglaló kérdések, ide nem értve az egyértelműen elhanyagolható kérdéseket. (Hiv.: A87. bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Bevezetés

ÜHG-kimutatáson kívüli információkra kiterjedő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások (Hiv.: 3. bekezdés)

- A1. Egyes esetekben lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló olyan jelentésre vonatkozóan hajt végre bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást, amely tartalmaz ÜHG-információkat, de ezek az ÜHG-információk nem alkotnak a 14. bekezdés (m) pontjában meghatározott ÜHG-kimutatást. Ilyen esetekben a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard útmutatást nyújthat egy ilyen megbízáshoz.
- A2. Ha az ÜHG-kimutatás viszonylag kis része az átfogó információknak, amelyekre a gyakorló könyvvizsgáló következtetése vonatkozik, az, hogy milyen mértékben releváns a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard, a gyakorló könyvvizsgáló adott megbízás körülményeit figyelembe vevő szakmai megítélésének a kérdése.

ÜHG-adatakon alapuló kulcsfontosságú teljesítménymutatók (Hiv.: 4. bekezdés (b) pont)

- A3. Példa az ÜHG-adatakon alapuló kulcsfontosságú teljesítménymutatóra egy gazdálkodó egység által egy adott időszakban gyártott járművek kilométerenkénti kibocsátásainak súlyozott átlaga, amelynek kiszámítását és közzétételét jogszabály vagy szabályozás írja elő egyes joghatóságokban.

Kellő bizonyosságot nyújtó és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó eljárások (Hiv.: 8. bekezdés)

- A4. Egyes eljárások, amelyek csak kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében vannak előírva, mindazonáltal megfelelőek lehetnek egyes korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál. Például, noha a kontrolltevékenységek megismerése nem előírás korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetén, mindazonáltal egyes esetekben, mint például, ha az információk rögzítése, feldolgozása vagy kimutatása csak elektronikus formában történik, a gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy a kontrollok tesztelése, és így a releváns kontrolltevékenységek megismerése szükséges egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz (lásd még A90. bekezdés).

Függetlenség (Hiv.: 10., 15. bekezdések)

- A5. Az IESBA-kódex nemzetközi függetlenségi standardokat határoz meg, amelyeket az alapján dolgoztak ki, ahogyan az ilyen megbízások

vonatkozásában a függetlenséget veszélyeztető tényezőkre a fogalmi keretelveket alkalmazzák. Körülmények széles köre veszélyeztetheti potenciálisan az alapelveknek való megfelelést. Sok veszély az alábbi kategóriákba esik:

- Önerdek veszélye, például aránytalan függés a gazdálkodó egységtől származó összes díjtól.
- Önellenzés veszélye, például olyan másik szolgáltatás nyújtása az adott gazdálkodó egység részére, amely közvetlenül érinti az ÜHG-kimutatást, mint például részvétel a gazdálkodó egység kibocsátásainak számszerűsítésében.
- Elfoglaltság veszélye, például a gazdálkodó egység védőjeként való tevékenykedés a vonatkozó kritériumok értelmezésével kapcsolatban.
- Magánjellegű kapcsolat veszélye, például, a megbízásért felelős munkacsoport egyik tagjának hosszú ideje tartó, vagy közeli hozzátartozói vagy közvetlen családtagi kapcsolata a gazdálkodó egység egy olyan munkatársával, aki olyan beosztásban van, hogy közvetlen és jelentős befolyást tud gyakorolni az ÜHG-kimutatás készítésére.
- Fenyegetés veszélye, például, ha nyomás van arra, hogy a díjak csökkentése céljából aránytalanul csökkentsék az elvégzett munka terjedelmét, vagy, ha a gyakorló könyvvizsgáló bejegyzésének visszavonásával fenyeget egy nyilvántartó hatóság, amely kapcsolatban van a gazdálkodó egység iparági csoportjával.

A6. Olyan esetekben, amikor az azonosított veszélyek nem elfogadható szintűek, az IESBA-kódex előírja a veszélyek kezelését a veszélyeket létrehozó körülmények kiküszöbölésével, biztosítékok alkalmazásával a veszélyek elfogadható szintre csökkentése érdekében, vagy a megbízástól való visszalépéssel, ahol vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés.

Helyi jogszabály vagy szabályozás és egy kibocsátási kereskedelmi rendszer rendelkezései (Hiv.: 11. bekezdés)

A7. Helyi jogszabály vagy szabályozás, vagy egy kibocsátási kereskedelmi rendszer rendelkezései: tartalmazhatnak a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményein felüli követelményeket; előírhatják konkrét eljárások végrehajtását minden megbízásnál; vagy előírhatják, hogy eljárásokat egy adott módon hajtsanak végre. Helyi jogszabály vagy szabályozás, vagy egy kibocsátási kereskedelmi rendszer előírásai például előírhatják a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy olyan formátumban tegyen jelentést, amely nem felel meg a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló

megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak. Ha a jogszabály vagy szabályozás a bizonyosságot nyújtó jelentés formátumát vagy megszővegezését olyan formában vagy kifejezésekkel írja elő, amelyek jelentősen eltérnek a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szőló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardtól, és a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt további magyarázat nem csökkentheti a lehetséges félreértést, a gyakorló könyvvizsgáló mérlegelheti olyan kijelentés belefoglalását a jelentésbe, hogy a megbízás végrehajtása nem a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szőló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban történt.

Fogalmak

Kibocsátások (Hiv.: 14. bekezdés (f) pont, 1. sz. függelék)

- A8. Az 1. körbe tartozó kibocsátások magukban foglalhatnak helyhez kötött égést (a gazdálkodó egység helyhez kötött berendezéseiben, mint a kazánokban, égetőművekben, motorokban és fáklyákban elégetett tüzelőanyagból), mozgó égést (a gazdálkodó egység szállítóeszközeiben, mint a teherautókban, vonatokban, repülőgépekben és hajókban elégetett tüzelőanyagból), technológiai kibocsátásokat (fizikai vagy kémiai folyamatokból, mint a cementgyártásból, petrokkémiai feldolgozásból és alumíniumolvasztásból), valamint diffúz kibocsátásokat (szándékos és nem szándékos kiengedések, mint például berendezések szivárgásai az illesztéseknél és a tömitéseknél, továbbá szennyvízkezelésből, ülepitőkől és hűtőtornyokból származó kibocsátások).
- A9. Szinte minden gazdálkodó egység vásárol energiát valamilyen formában, mint az áram, a hő vagy a gőz; ennélfogva szinte minden gazdálkodó egységnek vannak 2. körbe tartozó kibocsátásai. A 2. körbe tartozó kibocsátások közvetettek, mert például a gazdálkodó egység által vásárolt elektromos árammal kapcsolatos kibocsátások az erőmőnél következnek be, amely kívül van a gazdálkodó egység szervezeti határán.
- A10. A 3. körbe tartozó kibocsátások közé tartozhatnak például a következőkkel kapcsolatos kibocsátások: munkavállalók üzleti útjai; kiszervezett tevékenységek; a gazdálkodó egység termékeinek használatához szükséges fosszilis tüzelőanyag- vagy áramfogyasztás; a gazdálkodó egység folyamataihoz inputként vásárolt anyagok kitermelése és előállítás; valamint vásárolt tüzelőanyagok szállítása. A 3. körbe tartozó kibocsátásokról az A31–A34. bekezdésekben lesz még szó.

Kibocsátáslevonások (Hiv.: 14. bekezdés (g) pont, 17. bekezdés (a) pont (iii) alpont, 1. sz. függelék)

- A11. Egyes esetekben a kibocsátáslevonások joghatóság-specifikus krediteket és kibocsátási jogokat foglalnak magukban, amelyek esetében nincs kialakított

kapcsolat a kibocsátások azon mennyisége, amelynek levonását a kritériumok megengedik, és a kibocsátások bármely olyan csökkentése között, amelyre a gazdálkodó egység által a kibocsátáslevonás igénylése érdekében kifizetett pénz vagy tett intézkedés eredményeképpen kerülhet sor.

- A12. Ha egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása olyan kibocsátáslevonásokat tartalmaz, amelyek a megbízás hatókörén belül vannak, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményei az adott esetnek megfelelően vonatkoznak a kibocsátáslevonásokra (lásd még az A136-A139. bekezdéseket).

Vásárolt ellentételezés (Hiv.: 14. bekezdés (q) pont, 1. sz. függelék)

- A13. Amikor egy gazdálkodó egység ellentételezést vásárol egy másik gazdálkodó egységtől, az a másik gazdálkodó egység az értékesítésből kapott pénzt fordíthatja kibocsátáscsökkentési projektekre (mint például fosszilis tüzelőanyagot használó energiatermelés felváltása megújulóenergiaforrásokkal, vagy energiahatékonysági intézkedések bevezetése), vagy kibocsátások légkörből való kivonására (például olyan fák ültetésével és fenntartásával, amelyeket különben nem ültettek volna vagy tartottak volna fenn), vagy a pénz lehet ellentételezés azért, hogy nem hajtanak végre valamit, amit máskülönben végrehajtanának (mint például erdőirtás vagy erdőpusztulás). Egyes joghatóságokban ellentételezések csak akkor vásárolhatók, ha a kibocsátáscsökkentésre vagy eltávolításnövelésre már sor került.

Eltávolítás (Hiv.: 14. bekezdés (s) pont, 1. sz. függelék)

- A14. Eltávolítás elérhető üvegházhatású gázok geológiai elnyelőkben (például a föld mélye) vagy biológiai elnyelőkben (például fák) való tárolásával. Ha az ÜHG-kimutatás olyan üvegházhatású gázok eltávolítását tartalmazza, amelyeket a gazdálkodó egység egyébként kibocsátott volna a légkörbe, azokat rendszerint bruttó alapon szerepeltetik az ÜHG-kimutatásban, vagyis mind a forrás, mind az elnyelő számszerűsítve van az ÜHG-kimutatásban. Ha a gyakorló könyvvizsgáló következtetése vonatkozik az eltávolításokra, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményei az adott esetnek megfelelően vonatkoznak azokra az eltávolításokra.

Jelentős létesítmény (Hiv.: 14. bekezdés (t) pont, 31. bekezdés)

- A15. Egy adott létesítménynek az ÜHG-kimutatásban jelentett összesített kibocsátásokhoz való egyedi hozzájárulásának növekedésével párhuzamosan rendszerint nőnek annak kockázatai, hogy az ÜHG-kimutatás lényeges hibás állítást tartalmaz. A gyakorló könyvvizsgáló alkalmazhat egy százalékot valamilyen kiválasztott viszonyítási alapra, hogy annak segítségével azonosítsa az olyan létesítményeket, amelyek egyedileg jelentősek

kibocsátásuknak az ÜHG-kimutatásban foglalt összesített kibocsátáshoz viszonyított nagysága miatt. A viszonyítási alap és az arra vonatkoztatott százalék meghatározása szakmai megítélés alkalmazásával jár együtt. A gyakorló könyvvizsgáló például tekintheti úgy, hogy az összes termelési mennyiség 15%-át meghaladó létesítmények a jelentős létesítmények. Az adott körülmények között megfelelőnek határozható meg azonban egy magasabb vagy alacsonyabb százalék a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint. Ez lehet a helyzet, amikor például: kevés létesítmény van, amelyek közül egyik sem kevesebb, mint az összes termelési mennyiség 15%-a, de a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint nem mindegyik létesítmény jelentős; vagy, ha számos olyan, a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint jelentős létesítmény van, amely csak kevéssel van az összes termelési mennyiség 15%-a alatt.

- A16. A gyakorló könyvvizsgáló jelentősként azonosíthat egy adott létesítményt annak konkrét jellege vagy olyan körülmények miatt is, amelyek lényeges hibás állítás konkrét kockázatait eredményezik. Például, egy létesítmény használhat más létesítményektől eltérő adatgyűjtési folyamatokat vagy számszerűsítési technikákat, igényelheti különösen összetett vagy speciális számítások használatát, vagy különösen összetett, vagy speciális kémiai vagy fizikai folyamatokat alkalmazhat.

3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard (Hiv.: 9., 15. bekezdések)

- A17. A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard (múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozóan tartalmaz követelményeket, beleértve a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban végzett megbízásokat. Egyes esetekben a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard tartalmazhat azokra a témákra vonatkozó további követelményeket vagy alkalmazási anyagot.

A megbízás elfogadása és megtartása

Szakértelem (Hiv.: 16. bekezdés (b) pont)

- A18. Az üvegházhatású gázokkal kapcsolatos szakértelem magában foglalhatja:
- Az éghajlattudomány általános ismeretét, beleértve azokat a tudományos folyamatokat, amelyek összefüggésbe hozzák az üvegházhatású gázokat a klímaváltozással.
 - Annak ismeretét, hogy kik a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásában foglalt információknak a célzott felhasználói, és várhatóan miként fogják azokat az információkat felhasználni (lásd A47. bekezdés).

- Kibocsátási kereskedelmi rendszerek és kapcsolódó piaci mechanizmusok ismeretét, ha releváns.
- Olyan vonatkozó jogszabályok és szabályozások ismeretét, ha vannak ilyenek, amelyek hatást gyakorolnak arra, hogyan kellene a gazdálkodó egységnek jelentést tennie a kibocsátásairól, és amelyek emellett például korlátozhatják a gazdálkodó egység kibocsátásait.
- Üvegházhatású gázok számszerűsítésének és mérésének módszertanait, beleértve a kapcsolódó tudományos és becslési bizonytalanságokat, valamint rendelkezésre álló alternatív módszertanokat.
- A vonatkozó kritériumok ismeretét, beleértve például:
 - Megfelelő kibocsátási tényezők azonosítását.
 - A kritériumok azon szempontjainak azonosítását, amelyek jelentős vagy érzékeny becslések elkészítését, vagy jelentős megítélés alkalmazását igénylik.
 - Azokat a módszereket, amelyekkel meghatározzák a szervezeti határokat, vagyis azokat a gazdálkodó egységeket, amelyeknek a kibocsátásait bele kell foglalni az ÜHG-kimutatásba.
 - Azt, hogy mely kibocsátáslevonásokat szabad belefoglalni a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásába.

A19. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások összetettsége egy ÜHG-kimutatás tekintetében változó. Egyes esetekben a megbízás viszonylag egyszerű lehet, például, ha egy gazdálkodó egységnek nincsenek 1. körbe tartozó kibocsátásai, és csak 2. körbe tartozó kibocsátásokról készít jelentést szabályozásban meghatározott, egyetlen helyszínen történő áramfogyasztásra alkalmazott kibocsátási tényező használatával. Ebben az esetben a megbízás összpontosíthat nagyrészt a számlákon azonosított áramfogyasztási adatok rögzítéséhez és feldolgozásához használt rendszerre, valamint a meghatározott kibocsátási tényező számtani alkalmazására. Amikor azonban a megbízás viszonylag összetett, valószínűleg speciális szakértelmet igényel a kibocsátások számszerűsítése és jelentése terén. Konkrét szakterületek, amelyek relevánsak lehetnek ilyen esetekben:

Információs rendszerekkel kapcsolatos szakértelem

- Annak ismerete, hogyan állítanak elő kibocsátási információkat, beleértve, hogy az adatokat hogyan kezdeményezik, rögzítik, dolgozzák fel, helyesbítik szükség esetén, gyűjtik egybe és foglalják bele egy ÜHG-kimutatásba.

Tudományos és mérnöki szakértelem

- Anyagok termelési folyamaton keresztül való áramlásának, valamint a kibocsátásokat létrehozó kísérő folyamatoknak a feltérképezése, beleértve azoknak a releváns pontoknak az azonosítását, ahol forrásadatokat gyűjtenek. Ez különösen fontos lehet annak mérlegelése során, hogy a kibocsátásforrások gazdálkodó egység általi azonosítása teljes körű-e.
- Inputok, folyamatok és outputok közötti kémiai és fizikai kapcsolatok, valamint kibocsátások és egyéb változók közötti kapcsolatok elemzése. A képesség ezeknek a kapcsolatoknak a megértésére és elemzésére gyakran fontos az elemző eljárások megtervezéséhez.
- A bizonytalanság ÜHG-kimutatásra gyakorolt hatásának azonosítása.
- Az akár belső, akár külső vizsgálati laboratóriumokban bevezetett minőségellenőrzési politikák és eljárások ismerete.
- Sajátos iparágakról és ezek területén a kibocsátásokat létrehozó és eltávolító folyamatokról szerzett tapasztalat. Az 1. körbe tartozó kibocsátások számszerűsítésére vonatkozó eljárások nagymértékben változnak az érintett iparágaktól és folyamatoktól függően, például az alumíniumgyártási elektrolitikus folyamatok jellege, a fosszilis tüzelőanyagokat használó áramtermelés égési folyamatai, valamint a kémiai folyamatok a cementgyártásban mind különbözőek.
- A fizikai érzékelők és egyéb számszerűsítési módszerek működése, valamint megfelelő kibocsátási tényezők kiválasztása.

Az ÜHG-kimutatás és a megbízás hatóköre (Hiv.: 17. bekezdés (a) pont)

A20. Példák olyan körülményekre, amikor ismert kibocsátásforrások kihagyása az ÜHG-kimutatásból, vagy közzétett kibocsátásforrások kihagyása a megbízásból lehet, hogy nem észszerű az adott körülmények között:

- A gazdálkodó egységnek jelentős 1. körbe tartozó kibocsátásai vannak, de csak a 2. körbe tartozó kibocsátásokat foglalja bele az ÜHG-kimutatásba.
- Az adott gazdálkodó egység egy nagyobb jogi személy része, amelynek jelentős kibocsátásai vannak, amelyekre vonatkozóan a szervezeti határ meghatározásának módja miatt nem készül jelentés, amikor ez valószínűleg félrevezeti a célzott felhasználókat.
- Azok a kibocsátások, amelyekre vonatkozóan a gyakorló könyvvizsgáló jelentést tesz, csak kis részét teszik ki az ÜHG-kimutatásban foglalt összes kibocsátásnak.

A vizsgálat tárgya megfelelőségének meghatározása (Hiv.: 15. bekezdés)

- A21. A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára annak meghatározását, hogy megfelelő-e a vizsgálat mögöttes tárgya.¹⁴ ÜHG-kimutás esetében a gazdálkodó egység kibocsátásai (és eltávolításai, valamint kibocsátáslevonásai, ha értelmezhető) a megbízásban szereplő vizsgálat mögöttes tárgya. A vizsgálat ezen mögöttes tárgya többek között akkor lesz megfelelő, ha a gazdálkodó egység kibocsátásait következetesen számszerűsíteni lehet megfelelő kritériumok alkalmazásával.¹⁵
- A22. Az üvegházhatású gázok forrásai számszerűsíthetők:
- (a) az üvegházhatású gáz koncentrációjának és áramlási sebességének közvetlen mérésével (vagy közvetlen nyomon követésével) a kibocsátások folyamatos nyomon követésének vagy időszakos mintavételezésnek a használatával; vagy
 - (b) helyettesítő tevékenység, mint például tüzelőanyag-fogyasztás mérésével, és a kibocsátásoknak például anyagmérleg egyenletek,¹⁶ a gazdálkodó egységre sajátosan jellemző kibocsátási tényezők vagy egy adott régióra, forrásra, ágazatra vagy folyamatra vonatkozó átlag kibocsátási tényezők használatával való kiszámításával.

A kritériumok megfelelőségének meghatározása

Specifikusan kidolgozott és megállapított kritériumok (Hiv.: 17. bekezdés (b) pont)

- A23. A megfelelő kritériumok a következő jellemzőkkel bírnak: relevancia, teljesség, megbízhatóság, semlegesség és érthetőség. A kritériumok lehetnek „specifikusan kidolgozottak” vagy lehetnek „megállapítottak”, például jogszabályba vagy szabályozásba építettek, vagy olyan felhatalmazott vagy elismert szakértői testületek által kiadottak, amelyek átlátható előírt folyamatot követnek.¹⁷ Bár egy szabályozó által megállapított kritériumok relevánsnak feltételezhetők, amikor az adott szabályozó a célzott felhasználó, egyes megállapított kritériumokat kidolgozhatnak speciális célra, és azok lehet, hogy nem megfelelőek más körülmények közötti alkalmazásra. Például,

¹⁴ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 24. bekezdés (b) pont (i) alpont

¹⁵ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 24. bekezdés (b) pont (ii) alpont

¹⁶ Vagyis valamilyen anyag egy meghatározott határon belépő és onnan kilépő mennyiségének egyenletbe állítása, például, egy égetőeszközbe belépő, szénhidrogén-alapú tüzelőanyagban lévő szén mennyisége egyenlő az adott eszközből széndioxid formájában kilépő szén mennyiségével.

¹⁷ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard A45–A48. bekezdések

egy szabályozó által kidolgozott kritériumok, amelyek egy adott régióra vonatkozó kibocsátási tényezőket tartalmaznak, félrevezető információkat adhatnak, ha azokat egy másik régióban lévő kibocsátásokra alkalmazzák; vagy olyan kritériumok, amelyeket csak kibocsátások adott szabályozói szempontjaira vonatkozó jelentéstétel céljából alakítottak ki, lehet, hogy nem megfelelőek a kritériumokat megállapító szabályozón kívüli célzott felhasználók részére történő jelentéstételhez.

- A24. A specifikusan kidolgozott kritériumok megfelelőek lehetnek, amikor például a gazdálkodó egységnek nagyon specializált gépei vannak, vagy különböző joghatóságokból összesíti a kibocsátási információkat, ahol az adott joghatóságokban használt megállapított kritériumok eltérőek. Különös gondosságra lehet szükség specifikusan kidolgozott kritériumok semlegességének és egyéb jellemzőinek felmérésekor, különösen, ha azok nem alapvetően a gazdálkodó egység iparágában vagy régiójában általánosan használt megállapított kritériumokra épülnek, vagy nincsenek összhangban azokkal a kritériumokkal.
- A25. A kritériumok állhatnak az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekbe foglalt, konkrét határok, módszerek, feltételezések, kibocsátási tényezők stb. közzétételével kiegészített megállapított kritériumokból. Egyes esetekben a megállapított kritériumok lehet, hogy nem megfelelőek, még akkor sem, ha azokat kiegészítik az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekben lévő közzétételekkel, például, ha nem foglalják magukban a 17. bekezdés (b) pontjában említett kérdéseket.
- A26. Meg szükséges jegyezni, hogy a kritériumok megfelelőségét nem érinti a bizonyosság szintje, vagyis, ha azok nem megfelelőek egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz, akkor nem megfelelőek egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz sem, és viszont.

A gazdálkodó egység szervezeti határán belüli tevékenységek (Hiv.: 17. bekezdés (b) pont (i) alpont, 23. bekezdés (b) pont (i) alpont, 34. bekezdés (g) pont)

- A27. Annak meghatározását, hogy a gazdálkodó egység tulajdonában vagy ellenőrzése alatt lévő mely tevékenységeket foglalják bele a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásába, a gazdálkodó egység szervezeti határa meghatározásának nevezik. Egyes esetekben jogszabály vagy szabályozás határozza meg a gazdálkodó egység határait az üvegházhatású gázok kibocsátásairól szabályozói célokra való jelentéstételre vonatkozóan. Más esetekben a vonatkozó kritériumok választást tehetnek lehetővé a gazdálkodó egység szervezeti határa meghatározásának különböző módszerei között, például, a kritériumok választást tehetnek lehetővé a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatását annak pénzügyi kimutatásaival összehangoló megközelítés és egy másik megközelítés között, amely eltérően kezeli például a közös vállalkozásokat vagy a társult vállalkozásokat. A gazdálkodó egység

szervezeti határának meghatározása összetett szervezeti struktúrák, mint a közös vállalkozások, társulások és trösztök, valamint összetett vagy szokatlan szerződéses kapcsolatok elemzését igényelheti. Például egy létesítménynek lehet egy adott fél a tulajdonosa, azt működtetheti egy másik fél, és az kizárólag egy harmadik fél részére dolgozhat fel anyagot.

- A28. A gazdálkodó egység szervezeti határának meghatározása különbözik attól, amit egyes kritériumok a gazdálkodó egység „működési határának” meghatározásaként írnak le. A működési határ arra vonatkozik, hogy az 1., 2. és 3. körbe tartozó kibocsátások mely kategóriáit foglalják majd bele az ÜHG-kimutatásba, és azt a szervezeti határ megállapítása után határozzák meg.

Megfelelő közzétételek (Hiv.: 17. bekezdés (b) pont (iv) alpont, 74. bekezdés (d) pont)

- A29. Szabályozói közzétételi előírásrendszerekben a releváns jogszabályban vagy szabályozásban meghatározott közzétételek megfelelőek a szabályozó részére való jelentéstételhez. Az alábbiakban ismertetett kérdések ÜHG-kimutatásban való közzététele szükségessé válhat olyankor, ha a jelentéstétel önkéntességen alapul, azért, hogy a célzott felhasználók megértsék az ÜHG-kimutatás készítése során alkalmazott jelentős megítéléseket:

- (a) Mely tevékenységek vannak a gazdálkodó egység szervezeti határán belül, valamint az adott határ meghatározásához használt módszer, ha a vonatkozó kritériumok különböző módszerek közötti választást tesznek lehetővé (lásd A27–A28. bekezdések);
- (b) Kiválasztott jelentős számszerűsítési módszerek és jelentési politikák, beleértve:
 - (i) az annak meghatározásához használt módszert, hogy mely 1. körbe tartozó és 2. körbe tartozó kibocsátásokat foglalták bele az ÜHG-kimutatásba (lásd A30. bekezdés);
 - (ii) a vonatkozó kritériumoknak a gazdálkodó egység körülményei közötti alkalmazása során tett jelentős értelmezéseket, beleértve adatforrásokat és, ha különböző módszerek közötti választás lehetséges, vagy, ha a gazdálkodó egységre sajátosan jellemző módszereket használnak, az alkalmazott módszernek és az alkalmazás indoklásának a közzétételét; valamint
 - (iii) azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan határozza meg, hogy újra meg kellene-e állapítani korábban jelentett kibocsátásokat.
- (c) A kibocsátások kategóriákba sorolása az ÜHG-kimutatásban. Ahogyan az az A14. bekezdésben szerepel, ha az ÜHG-kimutatás tartalmazza olyan üvegházhatású gázok eltávolítását, amelyeket a gazdálkodó egység egyébként kibocsátott volna a légkörbe, mind a

kibocsátásokat, mind az eltávolításokat rendszerint bruttó alapon szerepeltetik az ÜHG-kimutatásban, vagyis mind a forrást, mind az elnyelőt számszerűsítik az ÜHG-kimutatásban;

- (d) Kijelentés azokról a bizonytalanságokról, amelyek a gazdálkodó egység kibocsátásainak a gazdálkodó egység általi számszerűsítése szempontjából relevánsak, beleértve: azok okait; azt, hogy hogyan kezelték azokat; az ÜHG-kimutatásra gyakorolt hatásaikat; valamint, ha az ÜHG-kimutatás tartalmaz 3. körbe tartozó kibocsátásokat, az alábbiak magyarázatát: (lásd A31–A34. bekezdések)
 - (i) A 3. körbe tartozó kibocsátások jellege, beleértve, hogy nem kivitelezhető, hogy egy gazdálkodó egység minden 3. körbe tartozó kibocsátást belefoglaljon az ÜHG-kimutatásába; és
 - (ii) A kimutatásba belefoglalt 3. körbe tartozó kibocsátásforrások kiválasztásának alapja; és
- (e) A jelen bekezdésben említett kérdések, vagy egyéb kérdések változásai, ha vannak ilyenek, amelyek lényegesen érintik az ÜHG-kimutatás előző időszak(ok)kal vagy bázisévvel való összehasonlíthatóságát.

1. körbe tartozó és 2. körbe tartozó kibocsátások

A30. A kritériumok általában igénylik minden lényeges 1. körbe tartozó, 2. körbe tartozó vagy mind az 1. körbe tartozó, mind a 2. körbe tartozó kibocsátások belefoglalását az ÜHG-kimutatásba. Ha kihagytak bizonyos 1. körbe tartozó vagy 2. körbe tartozó kibocsátásokat, fontos, hogy az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekben közvétegyék azt, hogy minek alapján határozták meg, hogy mely kibocsátásokat foglaltak bele és mely kibocsátásokat hagytak ki, különösen, ha azok, amelyeket belefoglaltak, nem valószínű, hogy a legnagyobbak az adott gazdálkodó egység felelősségi körébe tartozók közül.

3. körbe tartozó kibocsátások

A31. Noha egyes kritériumok előírják konkrét 3. körbe tartozó kibocsátások jelentését, gyakoribb a 3. körbe tartozó kibocsátások választható szerepeltetése, mert csaknem bármely gazdálkodó egység számára kivitelezhetetlen lenne közvetett kibocsátásai teljes mértékének számszerűsítését megkísérelni, mivel ez magában foglal minden forrást mind felfelé, mind lefelé az adott gazdálkodó egység ellátási láncában. Egyes gazdálkodó egységek esetében 3. körbe tartozó kibocsátások adott kategóriáiról való jelentéstétel fontos információkat nyújt célzott felhasználók számára, például, amikor egy adott gazdálkodó egység 3. körbe tartozó kibocsátásai számottevően nagyobbak, mint az 1. körbe tartozó és 2. körbe tartozó kibocsátásai, amint ez a szolgáltatási szektorban működő sok

- gazdálkodó egység esetében előfordulhat. Ilyen esetekben a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy nem tartja helyénvalónak bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás vállalását, ha jelentős 3. körbe tartozó kibocsátásokat nem foglalnak bele az ÜHG-kimutatásba.
- A32. Ha egyes 3. körbe tartozó kibocsátásforrásokat belefoglaltak az ÜHG-kimutatásba, fontos, hogy észszerű alapon történjen a kimutatásba belefoglalandó források kiválasztása, különösen, ha azok, amelyeket belefoglaltak nem valószínű, hogy a legnagyobbak az adott gazdálkodó egység felelősségi körébe tartozók közül.
- A33. Egyes esetekben a 3. körbe tartozó kibocsátások számszerűsítéséhez használt forrásadatokat lehet, hogy a gazdálkodó egység vezeti. Lehet például, hogy a gazdálkodó egység részletes nyilvántartásokat vezet a munkavállalók légi utazásaival kapcsolatos kibocsátások számszerűsítésének alapjaként. Más esetekben lehet, hogy a 3. körbe tartozó kibocsátások számszerűsítéséhez használt forrásadatokat jól ellenőrzött és hozzáférhető forrásnál vezetik a gazdálkodó egységen kívül. Ugyanakkor, ha nem ez a helyzet, valószínűtlen lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló képes lesz elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni az ilyen 3. körbe tartozó kibocsátásokkal kapcsolatban. Ilyen esetekben helyénvaló lehet kizárni ezeket a 3. körbe tartozó kibocsátásforrásokat a megbízásból.
- A34. Szintén helyénvaló lehet kizárni 3. körbe tartozó kibocsátásokat a megbízásból, ha a használatos számszerűsítési módszerek nagymértékben becsléstől függenek és a jelentett kibocsátásokban lévő nagyfokú bizonytalansághoz vezetnek. Például, a légi utazással kapcsolatos kibocsátások becslésére szolgáló különböző számszerűsítési módszerek nagymértékben változó számszerűsítéseket adhatnak még azonos forrásadatok használata esetén is. Ha ilyen 3. körbe tartozó kibocsátásforrásokat belefoglalnak a megbízásba, fontos, hogy az alkalmazott számszerűsítési módszereket objektíven válasszák ki, és azokat teljeskörűen ismertessék a használatukhoz kapcsolódó bizonytalanságokkal együtt.

A gazdálkodó egység felelőssége az ÜHG-kimutatás elkészítéséért (Hiv.: 17. bekezdés (c) pont (ii) alpont, 76. bekezdés (d) pont)

- A35. Ahogyan az az A70. bekezdésben szerepel, egyes megbízások esetében egy adott gazdálkodó egység nyilvántartásainak állapotával és megbízhatóságával kapcsolatos aggodalmak miatt a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy nem valószínű, hogy rendelkezésre áll majd elegendő és megfelelő bizonyíték az ÜHG-kimutatásra vonatkozó minősítés nélküli következtetés alátámasztásához. Ez akkor fordulhat elő, ha az adott gazdálkodó egységnek kevés tapasztalata van ÜHG-kimutatások készítésében. Ilyen körülmények között helyénvalóbb lehet megállapodás szerinti eljárások végrehajtására szóló megbízás vagy tanácsadási megbízás végzése a kibocsátások számszerűsítésére és jelentésére vonatkozóan, egy

későbbi időszakban végzendő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra való felkészülésként.

Ki dolgozta ki a kritériumokat (Hiv.: 17. bekezdés (c) pont (iii) alpont)

A36. Ha az ÜHG-kimutatást egy szabályozói közzétételi előírásrendszer vagy kibocsátási kereskedelmi rendszer részére készítették el, ahol a vonatkozó kritériumok és a jelentéstétel formája elő vannak írva, valószínűleg nyilvánvaló a megbízás körülményeiből, hogy a szabályozó vagy az adott rendszerért felelős testület az, aki kidolgozta a kritériumokat. Olyan esetekben azonban, amikor önkéntes a jelentéstétel, lehet, hogy nem egyértelmű, hogy ki dolgozta ki a kritériumokat, hacsak nem nyilatkoznak arról az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekben.

A megbízás feltételeinek megváltoztatása (Hiv.: 15., 18. bekezdések)

A37. A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard előírja, hogy a gyakorló könyvvizsgáló ne egyezzen bele a megbízás feltételeinek megváltoztatásába, ha annak nincs elfogadható indoka.¹⁸ A megbízás hatókörének megváltoztatására irányuló kérésnek lehet, hogy nincs elfogadható indoka, amikor például azért kérik bizonyos kibocsátásforrások kihagyását a megbízás hatóköréből, mert azt valószínűsítik, hogy a gyakorló könyvvizsgáló következtetése minősített lenne.

¹⁸ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 29. bekezdés

Tervezés (Hiv.: 19. bekezdés)

- A38. Az átfogó megbízási stratégia kialakításakor releváns lehet annak figyelembevétele, milyen hangsúlyt kaptak az üvegházhatású gázokkal kapcsolatos információs rendszer kialakításának és bevezetésének különböző szempontjai. Egyes esetekben például a gazdálkodó egység lehet, hogy különösen szem előtt tartotta megfelelő belső kontroll szükségességét a jelentésben foglalt információk megbízhatóságának biztosítása céljából, míg más esetekben a gazdálkodó egység lehet, hogy jobban középpontba állította az összegyűjtendő információk tudományos, működési vagy műszaki jellemzőinek pontos meghatározását.
- A39. Kisebb megbízásokat vagy egyszerűbb megbízásokat (lásd A19. bekezdés) végrehajthat a megbízásért felelős egészen kicsi munkacsoport. Kisebb munkacsoportnál könnyebb a munkacsoport tagjainak koordinálása és a tagok közötti kommunikáció. Az átfogó megbízási stratégia kialakítása egy kisebb megbízásra vagy egy egyszerűbb megbízásra vonatkozóan nem szükséges, hogy összetett vagy időigényes folyamat legyen. A gazdálkodó egységgel folytatott megbeszéléseken alapuló rövid memorandum például szolgálhat a dokumentált megbízási stratégiaként, ha lefedi a 19. bekezdésben említett kérdéseket.
- A40. A gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy megbeszéli a tervezés elemeit a gazdálkodó egységgel a megbízás hatókörének meghatározásakor vagy a megbízás végrehajtásának és irányításának megkönnyítése céljából (például néhány tervezett eljárásnak a gazdálkodó egység munkatársainak munkájával való összehangolása érdekében). Bár ezekre a megbeszélésekre gyakran sor kerül, az átfogó megbízási stratégia és a megbízási terv a gyakorló könyvvizsgáló felelőssége marad. Az átfogó megbízási stratégiában vagy a megbízási tervben szereplő kérdések megvitatásakor körültekintően szükséges eljárni, hogy a megbízás hatékonysága ne legyen veszélyeztetve. A részletes eljárások jellegének és ütemezésének a gazdálkodó egységgel való megvitatása például veszélyeztetheti a megbízás hatékonyságát azáltal, hogy az eljárásokat túlságosan kiszámíthatóvá teszi.
- A41. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtása ismétlődő folyamat. Miközben a gyakorló könyvvizsgáló végrehajtja a tervezett eljárásokat, a megszerzett bizonyíték arra készítheti a gyakorló könyvvizsgálót, hogy módosítsa a tervezett eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét. Egyes esetekben lehet, hogy olyan információk jutnak a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amelyek jelentősen különböznek a megbízás korábbi szakaszában vártaktól. Például, helyszínen, a kiválasztott létesítményeknél végrehajtott eljárások során feltárt, rendszeresen előforduló hibák azt mutathatják, hogy szükség van további létesítmények felkeresésére.

Gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő vagy másik gyakorló könyvvizsgáló igénybevételének tervezése (Hiv.: 19. bekezdés (e) pont)

- A42. A megbízást végrehajthatja egy több szakterületet átfogó munkacsoport, amely magában foglal egy vagy több szakértőt, különösen viszonylag összetett megbízásoknál, ahol a kibocsátások számszerűsítése és jelentése terén valószínűleg speciális szakértelemre van szükség (lásd A19. bekezdés). A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard számos követelményt tartalmaz szakértő munkájának igénybevételével kapcsolatosan, amelyeket szükséges lehet figyelembe venni a tervezési szakaszban, amikor meghatározzák a megbízás végrehajtásához szükséges erőforrások jellegét, ütemezését és terjedelmét.¹⁹
- A43. Egy másik gyakorló könyvvizsgáló munkája igénybe vehető például egy távoli helyszínen lévő gyár vagy más típusú létesítmény; külföldi joghatóságban lévő leányvállalat, részleg vagy fióktelep; vagy közös vállalkozás, vagy társult vállalkozás vonatkozásában. Amikor a megbízásért felelős munkacsoport egy másik gyakorló könyvvizsgáló arra való felkérését tervezi, hogy munkát végezzen az ÜHG-kimutatásba belefoglalandó információkra vonatkozóan, releváns mérlegelési szempontok lehetnek a következők:
- A másik gyakorló könyvvizsgáló ismeri-e a megbízás szempontjából releváns etikai követelményeket és megfelel-e azoknak, különösképpen, független-e.
 - A másik gyakorló könyvvizsgáló szakmai hozzáértése.
 - A megbízásért felelős munkacsoport másik gyakorló könyvvizsgáló munkájában való részvételének mértéke.
 - A másik gyakorló könyvvizsgáló a gyakorló könyvvizsgálókat aktívan felügyelő szabályozási környezetben működik-e.

Lényegesség a megbízás tervezése és végrehajtása során

Lényegesség meghatározása a megbízás tervezésekor (Hiv.: 20–21. bekezdések)

- A44. A kritériumok tárgyalhatják a lényegesség fogalmát az ÜHG-kimutatás készítésének és bemutatásának összefüggésében. Jóllehet a kritériumok eltérő megfogalmazásban tárgyalhatják a lényegességet, a lényegesség koncepciója általában magában foglalja, hogy:
- A hibás állítások, beleértve a kihagyásokat is, lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen észszerű várakozások

¹⁹ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 45. bekezdés (c) pont, 52. és 54. bekezdések

alapján befolyásolhatják a felhasználóknak az ÜHG-kimutatás alapján meghozott releváns döntéseit;

- A lényegességre vonatkozó megítéléseket az adott körülmények fényében hozzák meg, és azokra hatással van egy adott hibás állítás nagysága vagy jellege, vagy a kettő kombinációja; és
- Az ÜHG-kimutatás célzott felhasználói szempontjából lényeges kérdések megítélésének alapját a célzott felhasználók mint csoport közös információs szükségleteinek figyelembevétele képezi. Kivéve, ha a megbízást úgy tervezték, hogy az konkrét felhasználók adott információs szükségleteit elégítse ki, a hibás állítások lehetséges hatását a konkrét felhasználókra, akiknek az információs szükségletei sokfélék lehetnek, rendszerint nem veszik figyelembe.

A45. Az ilyen leírás, ha szerepel a vonatkozó kritériumokban, hivatkozási alapot teremt a gyakorló könyvvizsgáló számára a megbízásra vonatkozó lényegesség meghatározása során. Ha a vonatkozó kritériumok nem tartalmazzák a lényegesség koncepciójának tárgyalását, a fent említett jellemzők nyújtanak ilyen hivatkozási keretet a gyakorló könyvvizsgáló számára.

A46. A lényegesség gyakorló könyvvizsgáló általi meghatározása szakmai megítélés kérdése, és arra hatással van a célzott felhasználók mint csoport közös információs szükségleteinek a gyakorló könyvvizsgáló általi érzékelése. Ebben az összefüggésben észszerű a gyakorló könyvvizsgáló számára annak feltételezése, hogy a célzott felhasználók:

- (a) az ÜHG-kimutatásról elvárható tudással bírnak, és elvárható gondossággal képesek tanulmányozni az ÜHG-kimutatásban foglalt információkat;
- (b) értik, hogy az ÜHG-kimutatás elkészítése és az arra vonatkozó bizonyosság nyújtása lényegességi szinteknek megfelelően történik, és ismerik a vonatkozó kritériumokban foglalt bármely lényegességi koncepciót;
- (c) értik, hogy a kibocsátások számszerűsítése bizonytalanságokkal jár (lásd A54–A59. bekezdések); és
- (d) észszerű döntéseket hoznak az ÜHG-kimutatásban szereplő információk alapján.

A47. Célzott felhasználók és azok információigényei lehetnek például:

- Befektetők és egyéb érdekeltek, mint szállítók, vevők, munkavállalók és a szélesebb közösség önkéntes közzétételek esetében. Információigényeik vonatkozhatnak a gazdálkodó egységben lévő részvények adásvételével; a gazdálkodó egységnek való kölcsönzéssel, a gazdálkodó egységgel való kereskedéssel, vagy a

gazdálkodó egység általi alkalmazással; vagy a gazdálkodó egységnek vagy másoknak, például politikusoknak való nyilatkozattétellel kapcsolatos döntésekre.

- Piaci szereplők egy kibocsátási kereskedelmi rendszer esetében, akiknek az információigényeik vonatkozhatnak a rendszer által létrehozott forgalomképes instrumentumokkal (mint engedélyek, kreditek vagy kibocsátási jogok) való kereskedéssel, vagy bírságoknak vagy egyéb büntetéseknek kibocsátástülpések alapján való kiszabásával kapcsolatos döntésekre.
- Szabályozók vagy jogszabály-alkotók szabályozói közzétételi előírások esetében. Információs szükségleteik vonatkozhatnak a közzétételi előírásoknak való megfelelés nyomon követésére, valamint a klímaváltozás csökkentésével és az ahhoz való alkalmazkodással kapcsolatos kormánypolitikai döntések széles skálájára, amelyek rendszerint összesített információkon alapulnak.
- A gazdálkodó egység vezetése és az irányítással megbízott személyek, akik a kibocsátásokra vonatkozó információkat stratégiai és működési döntésekhez használják fel, mint például alternatív technológiák, valamint befektetési és tőkekivonási döntések közötti választás, esetleg várható szabályozói közzétételi előírásokra vagy egy kibocsátási kereskedelmi rendszerbe való belépésre számítva.

Lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem képes azonosítani mindenkit, aki olvassa majd a bizonyosságot nyújtó jelentést, különösen, ha ahhoz sok ember hozzáfér. Ilyen esetekben, különösen, ha a lehetséges felhasználóknak a kibocsátásokhoz fűződő érdekei valószínűleg széles skálán mozognak, a célzott felhasználók korlátozódhatnak a jelentős és közös érdekekkel rendelkező legfőbb érdekeltekre. A célzott felhasználók azonosítása különböző módokon történhet, például a gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél közötti megállapodással, vagy jogszabállyal vagy szabályozással.

A48. A lényegességre vonatkozó megítéléseket az adott körülmények fényében hozzák meg, és azokra mind mennyiségi, mind minőségi tényezők hatással vannak. Meg szükséges jegyezni, hogy a lényegességre vonatkozó döntésekre nincs hatással a bizonyosság szintje, vagyis a lényegesség ugyanaz egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, mint egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében.

A49. Gyakran alkalmaznak százalékos arányt egy kiválasztott viszonyítási alpra a lényegesség meghatározásának kiindulópontjaként. Megfelelő viszonyítási alap és százalékarány azonosítására az alábbi tényezők lehetnek hatással:

- Az ÜHG-kimutatásban foglalt elemek (például 1. körbe tartozó, 2. körbe tartozó és 3. körbe tartozó kibocsátások, kibocsátáslevonások és eltávolítások). Egy viszonyítási alap, amely megfelelő lehet az adott

körülményektől függően, a jelentett bruttó kibocsátások, vagyis a jelentett 1. körbe tartozó, 2. körbe tartozó és 3. körbe tartozó kibocsátások összesített értéke, bármely kibocsátáslevonást vagy eltávolításlevonást megelőzően. A lényegesség azokra a kibocsátásokra vonatkozik, amelyekre kiterjed a gyakorló könyvvizsgáló következtetése. Ezért, ha a gyakorló könyvvizsgáló következtetése nem terjed ki az ÜHG-kimutatás egészére, a lényegességet az ÜHG-kimutatásnak csak a gyakorló könyvvizsgáló következtetése által lefedett részével kapcsolatban határozzák meg, mintha az lenne az ÜHG-kimutatás.

- Egy adott típusú kibocsátás mennyisége vagy egy adott közzététel jellege. Egyes esetekben vannak adott típusú kibocsátások vagy közzétételek, amelyek tekintetében az ÜHG-kimutatás egészére vonatkozó lényegességnél kisebb vagy nagyobb összegű hibás állítások elfogadhatók. A gyakorló könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja például kisebb vagy nagyobb lényegesség meghatározását egy adott joghatóságból származó kibocsátásokra, vagy adott gázra, hatókörre vagy létesítményre vonatkozóan.
- Hogyan mutatja be az ÜHG-kimutatás a releváns információkat, például, tartalmazza-e a kibocsátások összehasonlítását előző időszak(ok)kal, bázisévvel, vagy egy „felső határral”, amely esetben a lényegesség meghatározása az összehasonlító adatokra vonatkozóan releváns szempont lehet. Ahol egy „felső határ” releváns, a lényegesség meghatározható a felső határ gazdálkodó egység általi felosztásához kapcsolódóan, ha az alacsonyabb, mint a jelentett kibocsátások.
- A kibocsátások viszonylagos volatilitása. Például, ha a kibocsátások időszakra időszakra jelentősen változnak, helyénvaló lehet a lényegességet az ingadozási tartomány alsó értékéhez viszonyítva meghatározni még akkor is, ha az aktuális időszak magasabb.
- A vonatkozó kritériumok követelményei. Egyes esetekben a vonatkozó kritériumok meghatározhatnak egy küszöbértéket a pontosságra, és erre mint lényegességre hivatkozhatnak. A kritériumok például kijelenthetnek olyan várakozást, hogy a kibocsátásokat egy meghatározott százalék mint a „lényegességi küszöb” használatával mérik. Ha ez a helyzet áll fenn, a kritériumok által meghatározott küszöb hivatkozási keretet nyújt a gyakorló könyvvizsgáló számára a megbízásra vonatkozó lényegesség meghatározásához.

A50. A minőségi tényezők magukban foglalhatják:

- A kibocsátásforrásokat.
- Az érintett gáztípusokat.

- Azt az összefüggést, amelyben az ÜHG-kimutatásban foglalt információkat használni fogják (például, az információkat egy kibocsátási kereskedelmi rendszerben használják-e, egy szabályozónak adják-e le, vagy egy széles körben terjesztett fenntarthatósági jelentésbe foglalják-e bele); valamint azoknak a döntéseknek a típusait, amelyeket a célzott felhasználók valószínűleg meghoznak.
- Azt, hogy van-e egy vagy több olyan kibocsátás- vagy közzétételtípus, amelyre a célzott felhasználók figyelme leginkább összpontosul, például olyan gázok, amelyek amellest, hogy hozzájárulnak a klímaváltozáshoz ózonszökkentők is.
- A gazdálkodó egység jellegét, klímaváltozási stratégiáit és előrehaladását a kapcsolódó célok felé.
- Az iparágat, valamint a gazdasági és szabályozási környezetet, amelyben a gazdálkodó egység működik.

Felülvizsgálat a megbízás előrehaladtával (Hiv.: 22. bekezdés)

A51. A lényegesség felülvizsgálatára lehet szükség a megbízás alatt a körülményekben bekövetkezett változások (például a gazdálkodó egység üzleti tevékenysége jelentős részének elidegenítése), új információk miatt, vagy mert a végrehajtott eljárások eredményeképpen megváltoztak a gyakorló könyvvizsgáló gazdálkodó egységről és annak tevékenységeiről szerzett ismeretei. Például a megbízás során nyilvánvalóvá válhat, hogy a tényleges kibocsátások valószínűleg jelentősen eltérnek azokról, amelyeket kezdetben a lényegesség meghatározásához használtak. Ha a megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az ÜHG-kimutatásra vonatkozóan az eredetileg meghatározottól alacsonyabb lényegesség (és ha releváns, adott kibocsátás- vagy közzétételtípusokra vonatkozóan a kezdetben meghatározottól alacsonyabb lényegességi szint vagy szintek) a megfelelő, szükséges lehet felülvizsgálni a végrehajtási lényegességet, valamint a további eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét.

A gazdálkodó egység és környezetének megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját, valamint lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése (Hiv.: 23–26. bekezdések)

A52. A gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz az ismeret mértékének, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését célzó eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásához, amelyek az adott esetnek megfelelően kellő vagy korlátozott bizonyosság megszerzéséhez szükségesek. A gyakorló könyvvizsgáló elsődleges szempontja az, hogy a megszerzett megismerés, valamint a kockázatok azonosítása és becslése elegendő-e a jelen

bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban megfogalmazott célok teljesítéséhez. A gyakorló könyvvizsgáló számára szükséges megismerés mélysége kisebb, mint az amellyel a gazdálkodó egységet irányító vezetés rendelkezik, továbbá, mind az ismeret mélysége, mind a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését célzó eljárások jellege, ütemezése és terjedelme kisebb egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén.

- A53. A megismerés és a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése ismétlődő folyamat. A gazdálkodó egységnek és környezetének megismerését, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését célzó eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő bizonyítékot a bizonyosságot nyújtó következtetés megalapozásához.

Bizonytalanság (Hiv.: 23. bekezdés (b) pont (i) alpont c alpont, 76. bekezdés (e) pont)

- A54. Az üvegházhatású gázok számszerűsítésének folyamata ritkán lehet 100%-os pontosságú a következők miatt:

- (a) *Tudományos bizonytalanság*: Ez az üvegházhatású gázok mérésével kapcsolatos hiányos tudományos ismeretekből adódik. Például az üvegházhatású gáz biológiai elnyelőekben való megkötésének rátája és a „globális felmelegedési potenciál”, amelyeket különböző gázok kibocsátásainak kombinálására és széndioxid-egyenértékeként való jelentésére használnak, ki vannak téve hiányos tudományos ismereteknek. Az, hogy a tudományos bizonytalanság milyen mértékben érinti a jelentett kibocsátások számszerűsítését kívül áll a gazdálkodó egység ellenőrzésén. Annak lehetősége azonban, hogy a tudományos bizonytalanság észszerűtlen eltéréseket eredményezzen a jelentett kibocsátásokban, kiküszöbölhető olyan kritériumok alkalmazásával, amelyek meghatározzák konkrét tudományos feltételezések alkalmazását az ÜHG-kimutatás készítésekor, vagy meghatároznak konkrét tényezőket, amelyek megtestesítik azokat a feltételezéseket; valamint
- (b) *Becslési (vagy mérési) bizonytalanság*: Ez a kibocsátásoknak a meglévő tudományos ismeretek határain belül való számszerűsítéséhez használt mérési és számítási folyamatokból adódik. Becslési bizonytalanság kapcsolódhat az adatokhoz, amelyeken egy becslés alapul (kapcsolódhat például a használt mérőeszközökben eredendően benne lévő bizonytalansághoz), vagy a becslés készítése során használt módszerhez, beleértve, ha értelmezhető, a modellt (paraméterrel, valamint modellel kapcsolatos

bizonytalanság néven is ismertek). A becslési bizonytalanság mértékét a gazdálkodó egység gyakran kontrollálni tudja. A becslési bizonytalanság mértékének csökkentése nagyobb költséggel járhat.

- A55. Az a tény, hogy egy gazdálkodó egység kibocsátásainak számszerűsítése bizonytalanságnak van kitéve, nem jelenti azt, hogy egy gazdálkodó egység kibocsátásai nem megfelelőek, mint vizsgálat mögöttes tárgya. Például a vonatkozó kritériumok előírhatják, hogy egy előírt kibocsátási tényezőnek a fogyasztott kilowattóra való alkalmazásával számítsák az elektromos áramból származó, 2. körbe tartozó kibocsátásokat. Az előírt kibocsátási tényező olyan feltételezéseken és modelleken alapul majd, amelyek lehet, hogy nem érvényesek minden körülmények között. Ameddig azonban az adott feltételezések és modellek észszerűek az adott körülmények között, és azokat megfelelően közzéteszik, az ÜHG-kimutatásban foglalt információk rendszerint alávethetők egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak.
- A56. Az A55. bekezdésben leírt helyzettel a gazdálkodó egység egyedi körülményein alapuló modelleket és feltételezéseket használó kritériumokkal összhangban való számszerűsítés állítható szembe. A gazdálkodó egységre sajátosan jellemző modellek és feltételezések használata valószínűleg pontosabb számszerűsítést fog adni, mint például valamely iparágra vonatkozó átlag kibocsátási tényezők használata; ugyanakkor valószínűleg lényeges hibás állítás további kockázatait eredményezi arra vonatkozóan, hogy hogyan állapították meg a gazdálkodó egységre sajátosan jellemző modelleket és feltételezéseket. Ahogyan az az A55. bekezdésben szerepel, ameddig az adott feltételezések és modellek észszerűek az adott körülmények között, és azokat megfelelően közzéteszik, az ÜHG-kimutatásban foglalt információk rendszerint alávethetők egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak.
- A57. Egyes esetekben azonban a gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy nem helyénvaló egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás elvállalása, ha a bizonytalanságnak az ÜHG-kimutatásban foglalt információkra gyakorolt hatása nagyon nagy. Ez lehet a helyzet például akkor, amikor a gazdálkodó egység jelentett kibocsátásainak jelentős hányada diffúz forrásokból származik (lásd A8. bekezdés), amelyeket nem követnek nyomon, és a becslési módszerek nem elegendően kifinomultak, vagy amikor a gazdálkodó egység jelentett eltávolításainak jelentős hányada biológiai elnyelőknél tulajdonítható. Meg szükséges jegyezni, hogy az arra vonatkozó döntéseket, hogy vállaljanak-e bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást az adott körülmények között, nem érinti a bizonyosság szintje, vagyis, ha az nem helyénvaló kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, akkor nem helyénvaló korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében sem, és viszont.

- A58. A gazdálkodó egység ÜHG-kimutatását érintő bizonytalanságok jellegének, okainak és hatásainak az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekben való taglalása figyelmezteti a célzott felhasználókat a kibocsátások számszerűsítésével kapcsolatos bizonytalanságokra. Ez különösen fontos lehet, ha a célzott felhasználók nem határozták meg az alkalmazandó kritériumokat. Egy ÜHG-kimutatás például felhasználók széles körének rendelkezésére állhat még akkor is, ha az alkalmazott kritériumokat egy adott szabályozói célra dolgozták ki.
- A59. Mivel a bizonytalanság minden ÜHG-kimutatásnak jelentős jellemzője, a 76. bekezdés (e) pontja előírja ennek megemlítését a bizonyosságot nyújtó jelentésben, függetlenül attól, hogy az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekbe milyen közzétételeket foglalnak bele, ha egyáltalán befoglalnak bármilyet.²⁰

A gazdálkodó egység és környezete

A tevékenységek megszakításai (Hiv.: 23. bekezdés (b) pont (iii) alpont)

- A60. A megszakítások magukban foglalhatnak incidenseket, mint a leállások, amelyek történhetnek váratlanul, vagy lehetnek tervezettek, például karbantartási ütemterv részeként. Egyes esetekben a tevékenységek jellege lehet időszakos, például, amikor egy adott létesítményt csak csúcsidezőszakokban használnak.

Klímaváltozási célok és stratégiák (Hiv.: 23. bekezdés (e) pont)

- A61. A gazdálkodó egység klímaváltozási stratégiájának, ha van ilyen, valamint a kapcsolódó gazdasági, szabályozási, fizikai és hírnévvel kapcsolatos kockázatoknak a figyelembevétele segítséget nyújthat a gyakorló könyvvizsgáló számára a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához. Például, ha a gazdálkodó egység elkötelezettségeket vállalt azzal kapcsolatban, hogy szénsemlegessé válik, ez ösztönzést adhat arra, hogy a valóságosnál alacsonyabb kibocsátási értékeket mutasson ki, így a cél egy bejelentett időintervallumon belül elértnek tűnik majd. Fordítva, ha az várható, hogy a gazdálkodó egység a jövőben bekerül egy szabályozott kibocsátási kereskedelmi rendszerbe, ez ösztönzést adhat arra, hogy addig a valóságosnál magasabb kibocsátási értéket mutasson ki, hogy növelje annak lehetőségét, hogy nagyobb mennyiségű kibocsátási jogot kap a rendszer indulásakor.

²⁰ Lásd még 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 69. bekezdés (e) pont

A megismerést és a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését szolgáló eljárások (Hiv.: 24. bekezdés)

A62. Annak ellenére, hogy a gyakorló könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a 24. bekezdésben lévő minden eljárást végrehajtsa a gazdálkodó egységre vonatkozó előírt ismeretek megszerzése során, nem követelmény, hogy a gyakorló könyvvizsgáló az összes eljárást a megismerés minden egyes aspektusára vonatkozóan végrehajtsa.

Elemző eljárások a gazdálkodó egység és környezete megismeréséhez, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és becsléséhez (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont)

A63. A gazdálkodó egység és környezetének megismerése, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése céljából végrehajtott elemző eljárások a gazdálkodó egység olyan aspektusait azonosíthatják, amelyekről a gyakorló könyvvizsgálónak nem volt tudomása, és segíthetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésében, a becsült kockázatokra adott válaszok kialakításának és megvalósításának megalapozása érdekében. Az elemző eljárások magukban foglalhatják például üvegházhatású gázok különböző létesítményekből származó kibocsátásainak az adott létesítményekre vonatkozó termelési adatokkal való összehasonlítását.

A64. Az elemző eljárások segítséget nyújthatnak szokatlan események létezésének, valamint olyan összegeknek, arányszámoknak és tendenciáknak az azonosításában, amelyek esetleg olyan kérdéseket jeleznek, amelyek kihatnak a megbízásra. Az azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok segíthetik a gyakorló könyvvizsgálót a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában.

A65. Ha azonban az ilyen elemző eljárások magas szinten összevont adatokat használnak (ami előfordulhat a gazdálkodó egység és környezetének megismerése, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése céljából végrehajtott elemző eljárások esetében), ezeknek az elemző eljárásoknak az eredményei csak tág kezdeti jelzést adnak arra vonatkozóan, hogy létezhet-e lényeges hibás állítás. Ennek megfelelően ilyen esetekben a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása során összegyűjtött egyéb bizonyítéknak az ilyen elemző eljárások eredményeivel együtt történő mérlegelése segítheti a gyakorló könyvvizsgálót az elemző eljárások eredményeinek a megértésében és értékelésében.

Megfigyelés és szemrevételezés (Hiv.: 24. bekezdés (c) pont)

A66. A megfigyelés egy mások által végrehajtott folyamat vagy eljárás szemléléséből áll, például, amikor a gyakorló könyvvizsgáló a gazdálkodó egység munkatársai által kalibrált nyomon követő eszközöket vagy a kontrolltevékenységek végrehajtását figyeli meg. A megfigyelés bizonyítékot nyújt egy folyamat vagy eljárás végrehajtásáról, de a megfigyelés időpontjára

korlátozódik, és amiatt is korlátozott, hogy a megfigyelés hatással lehet arra, ahogyan a folyamatot vagy eljárást végrehajtják.

A67. A szemrevételezés magában foglalja:

- (a) A belső vagy külső, papír, elektronikus vagy egyéb adathordozói formájú nyilvántartások vagy dokumentumok, például egy nyomon követő eszköz kalibrációs nyilvántartásainak megvizsgálását. A nyilvántartások és dokumentumok szemrevételezése, azok jellegétől és forrásától, valamint belső nyilvántartások és dokumentumok esetében azok előállításá feletti kontrollok hatékonyságától függően eltérő megbízhatóságú bizonyítékokat nyújt; vagy
- (b) Fizikai megvizsgálását például egy kalibráló eszköznek.

A68. A megfigyelés és a szemrevételezés alátámaszthatja a vezetéssel és másokkal készített interjúkat, valamint információt nyújthat a gazdálkodó egységről és annak környezetéről is. Ilyen eljárások például az alábbiak megfigyelése vagy szemrevételezése:

- A gazdálkodó egység tevékenységei. Folyamatok és berendezések, köztük nyomon követő berendezések megfigyelése a létesítményeknél különösen releváns lehet, amikor az ÜHG-kimutatás jelentős 1. körbe tartozó kibocsátásokat tartalmaz.
- Dokumentumok (mint például kibocsátásmérséklési tervek és stratégiák), nyilvántartások (mint például kalibrációs nyilvántartások és vizsgálati laboratóriumokból származó eredmények), valamint információgyűjtési eljárásokat és belső kontrollokat részletező kézikönyvek.
- A vezetés vagy az irányítással megbízott személyek részére készített jelentések, mint a gazdálkodó egység környezetgazdálkodási rendszereire vonatkozó belső vagy külső jelentések.
- A vezetés által készített jelentések (mint például negyedéves vezetőségi jelentések), valamint az irányítással megbízott személyek által készített jelentések (például igazgatósági ülések jegyzőkönyvei).

A gazdálkodó egység belső kontrolljának megismerése (Hiv.: 25L–26R bekezdések)

A69. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a gyakorló könyvvizsgáló számára nem követelmény, hogy a gazdálkodó egység kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns belső kontrolljának minden komponensét megismerje, mint ahogyan az követelmény egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál. Emellett a gyakorló könyvvizsgálónak nem kell értékelnie a kontrollok kialakítását és megállapítania, hogy azokat bevezették-e. Ezért korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén,

noha sokszor helyénvaló lehet interjút készíteni a gazdálkodó egységen belüli kontrolltevékenységekről és a kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns kontrollok nyomon követéséről, sokszor nem szükséges részletesen megismerni a gazdálkodó egység belső kontrolljának ezeket a komponenseit.

A70. A belső kontroll releváns komponenseinek a gyakorló könyvvizsgáló általi ismerete kétségeket vethet fel arra vonatkozóan, hogy elegendő és megfelelő bizonyíték áll-e a gyakorló könyvvizsgáló rendelkezésére a megbízás végrehajtásához. Például (lásd még A71–A72., A92–A93. és A96. bekezdések):

- Az ÜHG-kimutatás készítőinek tisztességével kapcsolatos aggodalmak lehetnek olyan komolyak, hogy a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vezetés ÜHG-kimutatásban tett hibás nyilatkozatainak a kockázata olyan magas, hogy a megbízást nem lehet végrehajtani.
- A gazdálkodó egység nyilvántartásainak állapotával és megbízhatóságával kapcsolatos aggodalmak miatt a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy nem valószínű, hogy elegendő és megfelelő bizonyíték áll majd rendelkezésre az ÜHG-kimutatásra vonatkozó minősítés nélküli következtetés alátámasztásához.

A megbízás szempontjából releváns kontrolltevékenységek (Hiv.: 25R bekezdés (d) pont)

A71. A gyakorló könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélését, hogy adott kontrolltevékenységek relevánsak-e a megbízás szempontjából, befolyásolhatja a gazdálkodó egység kibocsátások jelentése szempontjából releváns információs rendszere, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, kifinomultságának, dokumentáltságának és formalitásának szintje. A kibocsátások jelentésének fejlődésével várhatóan ugyanígy fejlődik a kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns információs rendszerek és kapcsolódó kontrolltevékenységek kifinomultságának, dokumentáltságának és formalitásának szintje is.

A72. Nagyon kicsi gazdálkodó egységek vagy fejletlen információs rendszerek esetében adott kontrolltevékenységek valószínűleg kezdetlegesebbek, kevésbé jól dokumentáltak és lehet, hogy csak informálisan léteznek. Ilyenkor kevésbé valószínű, hogy a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek fogja ítélni adott kontrolltevékenységek ismeretét a lényeges hibás állítás kockázatainak becslése és a becsült kockázatokra reagáló további eljárások kialakítása érdekében. Másfelől egyes szabályozott rendszerekben követelmény lehet az információs rendszerek és kontrolltevékenységek formális dokumentálása és kialakításuknak a szabályozó általi jóváhagyása. Még egyes ilyen esetekben

is lehet azonban, hogy nincs dokumentálva minden releváns adatáramlás és kapcsolódó kontroll. Valószínűbb lehet például, hogy a folyamatos nyomon követésből való forrásadatgyűjtésre vonatkozó kontrolltevékenységek kifinomultak, jól dokumentáltak és formálisabbak, mint a későbbi adatfeldolgozásra és jelentéstételre vonatkozó kontrolltevékenységek (lásd még A70., A92–A93. és A96. bekezdések).

A gazdálkodó egység részére végzett egyéb megbízások (Hiv.: 27. bekezdés)

A73. Az adott gazdálkodó egység részére végzett egyéb megbízásokból szerzett információk vonatkozhatnak például a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének aspektusaira.

Helyszíni eljárások végrehajtása a gazdálkodó egység létesítményeiben (Hiv.: 31. bekezdés)

A74. Megfigyelésnek és szemrevételezésnek, valamint egyéb eljárásoknak helyszínen, a létesítményben való végrehajtása (amelyet gyakran „helyszíni vizsgálatnak” neveznek) fontos lehet a gazdálkodó egységről a gyakorló könyvvizsgáló által a központi irányítás helyszínén végrehajtott eljárásokkal megszerzett ismeretekre való támaszkodás során. Mivel a gyakorló könyvvizsgáló a gazdálkodó egységről szerzett ismerete, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése várhatóan átfogóbb kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, mint korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, a helyszínen végrehajtott eljárásokkal érintett létesítmények száma rendszerint nagyobb lesz a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén, mint korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén.

A75. Helyszíni eljárásoknak egy létesítményben való végrehajtása (vagy ilyen eljárásoknak a gyakorló könyvvizsgáló megbízásából egy másik gyakorló könyvvizsgálóval való végrehajtása) történhet a tervezés részeként, a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és becslését célzó eljárások végrehajtásakor, vagy a lényeges hibás állítás becsült kockázataira való válaszadáskor. Eljárásoknak a jelentős létesítményeknél való végrehajtása gyakran különösen fontos először végzett megbízásoknál, amikor mérlegelik az ÜHG-kimutatásban foglalt 1. körbe tartozó források és elnyelők teljességét, és amikor meghatározzák, hogy a gazdálkodó egység adatgyűjtési és adatfeldolgozási rendszerei, valamint becslési technikái megfelelők-e a mögöttes fizikai folyamatokhoz és a kapcsolódó bizonytalanságokhoz viszonyítva.

A76. Amint az az A74. bekezdésben szerepel, helyszíni eljárások végrehajtása egy létesítményben fontos lehet a gazdálkodó egységről a gyakorló könyvvizsgáló által a központi irányítás helyszínén végrehajtott eljárásokkal megszerzett ismeretekre való támaszkodás során. Kellő bizonyosságot nyújtó

szolgáltatásokra szóló megbízás esetén a gyakorló könyvvizsgáló sok esetben szükségesnek fogja tartani helyszíni eljárások végrehajtását minden egyes jelentős létesítményben a lényeges hibás állítás becsült kockázataira való válaszadás céljából, különösen akkor, ha a gazdálkodó egység 1. körbe tartozó kibocsátásokkal érintett jelentős létesítményekkel rendelkezik. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, amikor az adott gazdálkodó egységnek számos 1. körbe tartozó kibocsátással érintett jelentős létesítménye van, lehet, hogy nem szerzhető érdemleges bizonyosság anélkül, hogy a gyakorló könyvvizsgáló eljárásokat hajtana végre kiválasztott jelentős létesítményeknél. Ha a gazdálkodó egységnek 1. körbe tartozó kibocsátásokkal érintett jelentős létesítményei vannak, és a gyakorló könyvvizsgáló arra a megállapításra jut, hogy általa (vagy a nevében egy másik gyakorló könyvvizsgáló által) nem lehetséges hatékony és eredményes eljárásokat végrehajtani helyszínen a létesítményben, a lehetséges alternatív eljárások magukban foglalhatnak egyet vagy többet az alábbiak közül:

- Forrásdokumentumok, energiaáramlási ábrák és anyagáramlási ábrák áttekintése.
- A létesítmény vezetése által kérdőívekre adott válaszok elemzése.
- A létesítményről készült műholdfelvétel szemrevételezése.

A77. Az összes kibocsátásra vonatkozó megfelelő lefedettség elérése érdekében, különösen kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén, a gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy helyénvaló helyszíni eljárásokat végrehajtani olyan kiválasztott létesítményekben, amelyek nem jelentős létesítmények. Tényezők, amelyek egy ilyen döntés szempontjából relevánsak lehetnek:

- A kibocsátások jellege a különböző létesítményeknél. Valószínűbb például, hogy egy gyakorló könyvvizsgáló egy 1. körbe tartozó kibocsátással érintett létesítmény meglátogatását fogja választani, mint egy csak 2. körbe tartozó kibocsátással érintett létesítményét. Az utóbbi esetben a központi irányítás helyszínén az energiaszámlák vizsgálata nagyobb valószínűséggel lesz elsődleges bizonyítékforrás.
- A létesítmények száma és mérete, valamint hozzájárulásuk a teljes kibocsátáshoz.
- Az, hogy a létesítményekben eltérő folyamatokat vagy eltérő technológiákat alkalmazó folyamatokat működtetnek-e. Ha ez a helyzet, helyénvaló lehet olyan kiválasztott létesítményekben végrehajtani helyszíni eljárásokat, amelyeknél a folyamatok vagy a technológiák különbözőek.
- A különböző létesítményeknél a kibocsátási információk gyűjtésére használt módszerek.

- A releváns munkatársak tapasztalata a különböző létesítményeknél.
- A kiválasztott létesítmények változtatása az idő során.

Belső audit (Hiv.: 32. bekezdés)

A78. A gazdálkodó egység belső audit funkciója valószínűleg releváns a megbízás szempontjából, ha a belső audit funkcióhoz kapcsolódó felelőségek és tevékenységek jellege kapcsolódik a kibocsátások számszerűsítéséhez és jelentéséhez, és a gyakorló könyvvizsgáló arra számít, hogy fel fogja használni a belső audit funkció munkáját a végrehajtandó eljárások jellegének és ütemezésének módosításához vagy azok terjedelmének csökkentéséhez.

Lényeges hibás állítás kockázatai az ÜHG-kimutatás szintjén (Hiv.: 33L bekezdés (a) pont –33R bekezdés (a) pont)

A79. A lényeges hibás állítás ÜHG-kimutatás szintjén fennálló kockázatai azokra a kockázatokra utalnak, amelyek átfogóan kapcsolódnak az ÜHG-kimutatás egészéhez. Az ilyen jellegű kockázatok nem szükségszerűen egy konkrét típusú kibocsátással vagy közzétételi szinttel azonosítható kockázatok. Ezek inkább olyan körülményeket jelentenek, amelyek általánosabban növelhetik a lényeges hibás állítás kockázatait, például a belső kontroll vezetés általi felülírásán keresztül. Az ÜHG-kimutatás szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatai különösképpen relevánsak lehetnek a gyakorló könyvvizsgálónak a csalásból származó lényeges hibás állítás kockázataival kapcsolatos mérlegelése szempontjából.

A80. Az ÜHG-kimutatás szintjén fennálló kockázatok főként hiányos kontrollkörnyezetből eredhetnek. Például az olyan hiányosságoknak, mint a vezetés hozzáértésének a hiánya, átfogó hatása lehet az ÜHG-kimutatásra, és átfogó választ igényelhet a gyakorló könyvvizsgálótól. Az ÜHG-kimutatás szintjén felmerülő lényeges hibás állítás egyéb kockázatai közé tartozhatnak például:

- Az adatgyűjtésre, a kibocsátások számszerűsítésére és az ÜHG-kimutatások elkészítésére vonatkozó, nem megfelelő, hiányosan ellenőrzött vagy hiányosan dokumentált mechanizmusok.
- Munkatársak hozzáértésének hiánya az adatgyűjtés, a kibocsátások számszerűsítése és az ÜHG-kimutatások készítése során.
- A vezetés közreműködésének hiánya a kibocsátások számszerűsítésében és az ÜHG-kimutatások elkészítésében.
- Nem sikerül az üvegházhatású gázok valamennyi forrását pontosan azonosítani.
- Csalás kockázata, például a kibocsátási kereskedelmi piacokkal kapcsolatban.

- Előző időszakokat lefedő információk bemutatása, amelyeket nem következetesen készítettek el például a megváltozott határok vagy a mérési módszertanok változásai miatt.
- Az információk félrevezető bemutatása az ÜHG-kimutatásban, például különösen kedvező adatok vagy tendenciák indokolatlan kiemelése.
- Következetlen számszerűsítési módszerek és jelentési politikák a különböző létesítményeknél, beleértve a szervezeti határ meghatározására vonatkozó eltérő módszereket.
- Hibák a mértékegységek átváltása során a létesítményekből származó információk konszolidálásakor.
- Tudományos bizonytalanságok és becslésekre vonatkozó kulcsfontosságú feltételezések nem megfelelő közzététele.

Állítások használata (Hiv.: 33L bekezdés (b) pont–33R bekezdés (b) pont)

- A81. A gyakorló könyvvizsgáló állításokat használ a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál és használhat a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a különböző típusú lehetséges hibás állítások mérlegeléséhez, amelyek felmerülhetnek.
- A82. Annak bemutatásakor, hogy az ÜHG-kimutatás összhangban van a vonatkozó kritériumokkal, a gazdálkodó egység burkoltan vagy nyíltan állításokat tesz a kibocsátások számszerűsítésére, bemutatására és közzétételére vonatkozóan. Az állítások az alábbi kategóriákba esnek és a következő formákat ölthetik:
- (a) A bizonyosságnyújtás tárgyát képező időszakra vonatkozó kibocsátások számszerűsítésével kapcsolatos állítások:
- (i) Előfordulás—a rögzített kibocsátások felmerültek és a gazdálkodó egységgel kapcsolatosak.
 - (ii) Teljesség—minden kibocsátást, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek (az A30–A34. bekezdések tartalmazzák a teljesség tárgyalását a különböző körbe tartozó kibocsátások tekintetében).
 - (iii) Pontosság—a kibocsátások számszerűsítését megfelelően rögzítették.
 - (iv) Elhatárolás—a kibocsátásokat a helyes jelentéskészítési időszakban rögzítették.
 - (v) Besorolás—a kibocsátásokat a megfelelő típusúként rögzítették.

- (b) Bemutatásra és közzétételre vonatkozó állítások:
- (i) Előfordulás és felelősség—a közzétett kibocsátások és egyéb kérdések felmerültek és a gazdálkodó egységgel kapcsolatosak.
 - (ii) Teljesség—minden közzétételt, amelyet az ÜHG-kimutatásban szerepeltetni kellett volna, szerepeltettek.
 - (iii) Besorolás és érthetőség—a kibocsátási információkat megfelelően mutatják be és írják le, és a közzétételeket egyértelműen fejezik ki.
 - (iv) Pontosság és számszerűsítés—a kibocsátások számszerűsítése és az ÜHG-kimutatásban foglalt kapcsolódó információk megfelelően vannak közzétéve.
 - (v) Következetesség—a számszerűsítési politikák összhangban vannak az előző időszakban alkalmazott politikákkal, vagy a változások indokoltak, és azokat helyesen alkalmazták és megfelelően közzétették; az összehasonlító információk pedig, ha vannak ilyenek, azonosak az előző időszakban jelentettekkel, vagy azok megfelelően újramegállapításra kerültek.

Belső kontrollra való támaszkodás (Hiv.: 33R bekezdés)

A83. Ha az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak gyakorló könyvvizsgáló általi becslése magában foglalja azt a várakozást, hogy a kontrollok hatékonyan működnek (azaz a gyakorló könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságára az egyéb eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor), a 38R bekezdés előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy tervezze meg és hajtsa végre ezen kontrollok működési hatékonyságának tesztelését.

Lényeges hibás állítás kockázatainak okai (Hiv.: 34. bekezdés)

Csalás (Hiv.: 28. bekezdés, 34. bekezdés (a) pont)

A84. Hibás állítások az ÜHG-kimutatásban származhatnak csalásból vagy hibából. A csalás és a hiba közötti megkülönböztető tényező az, hogy a mögöttes cselekedet, amelynek eredményeképpen hibás állítás kerül az ÜHG-kimutatásba, szándékos-e vagy nem szándékos.

A85. Az ÜHG-kimutatásban szándékos hibás állítás szerepeltetésére ösztönző lehet például, ha a nyújtott kompenzáció jelentős része az üvegházhatású gázokkal kapcsolatos ambiciózus célok elérésétől függ olyan személyek esetében, akik közvetlenül részt vesznek a kibocsátások jelentéskészítési folyamatában, vagy akiknek lehetőségük van befolyásolni a jelentési folyamatot. Ahogyan az az A61. bekezdésben szerepel, egyéb ösztönzők arra, hogy a kibocsátásokat a valóságosnál kevesebbnek vagy többnek tüntessék

fel, származhatnak a gazdálkodó egység klímaváltozási stratégiájából, amennyiben rendelkezik ilyennel, valamint a kapcsolódó gazdasági, szabályozási, fizikai és hímvével kapcsolatos kockázatokból.

- A86. Bár a csalás tág jogi fogalom, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szempontjából a gyakorló könyvvizsgáló az olyan csalást veszi figyelembe, amely lényeges hibás állításhoz vezet az ÜHG-kimutatásban. Jóllehet a gyakorló könyvvizsgáló gyaníthatja vagy – ritka esetekben – felismerheti csalás megtörténtét, a gyakorló könyvvizsgáló jogilag nem minősíti azt, hogy ténylegesen csalás történt-e.

Jogszabálynak és szabályozásnak való meg nem felelés (Hiv.: 34. bekezdés (b) pont, 78. bekezdés (c) pont)

- A87. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard megkülönbözteti a gyakorló könyvvizsgáló felelősségeit két különböző kategóriájú jogszabálynak és szabályozásnak való megfelelés vonatkozásában az alábbiak szerint:

- (a) Olyan jogszabály és szabályozás rendelkezései, amelyekről általánosan elismert, hogy közvetlen hatással vannak az ÜHG-kimutatásban lévő lényeges összegek és közzétételek meghatározására azáltal, hogy meghatározzák egy gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásában bemutatott mennyiségeket és közzétételeket. A 34. bekezdés (b) pontja előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára az ilyen jogszabály vagy szabályozás rendelkezéseinek való meg nem felelés miatti lényeges hibás állítás valószínűségének mérlegelését a 33L vagy a 33R bekezdés által előírt eljárások végrehajtásakor; továbbá
- (b) Egyéb jogszabály vagy szabályozás, amelyek nincsenek közvetlen hatással az ÜHG-kimutatásban szereplő mennyiségek és közzétételek meghatározására, de amelyeknek való megfelelés alapvető lehet az üzleti tevékenység működési vonatkozásai, a gazdálkodó egységnek az üzleti tevékenység folytatására vonatkozó képessége vagy lényeges bírságok elkerülése szempontjából (például egy működési engedély feltételeinek vagy környezetvédelmi szabályozásoknak való megfelelés). Egy megbízás szakmai szkepticizmussal való tervezése és végrehajtása, ahogyan azt a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard²¹ előírja, fontos abból a szempontból, hogy folyamatosan szem előtt tartsák annak lehetőségét, hogy az ÜHG-kimutatásra vonatkozó következtetés kialakítása céljából végrehajtott eljárások az ilyen jogszabálynak vagy

²¹ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 37. bekezdés

szabályozásnak való meg nem felelés azonosított vagy gyanított eseteit hozhatják a gyakorló könyvvizsgáló tudomására.

Lényeges hibás állítás kockázatainak egyéb okai (Hiv.: 34. bekezdés)

A88. Példák a 34. bekezdés (c)–(k) pontjaiban említett tényezőkre:

- (a) Egy vagy több kibocsátásforrás kihagyása valószínűbb olyan források esetében, amelyek kevésbé nyilvánvalóak és elkerülhetik a figyelmet, mint például a diffúz kibocsátások.
- (b) Jelentős gazdasági vagy szabályozási változások magukban foglalhatják például megújuló energiával kapcsolatos célszámok növekedését vagy kibocsátási kereskedelmi rendszerben lévő kibocsátási jogok árának jelentős változásait, amelyek például források hibás besorolásának megnövekedett kockázatához vezethetnek egy villamosenergia-termelőnél.
- (c) A gazdálkodó egység tevékenységeinek jellege lehet összetett (magában foglalhat például több és egymástól nagymértékben eltérő létesítményeket és folyamatokat), nem folyamatos (például csúcsterhelési villamosenergia-termelés), vagy eredményezhet ritka vagy gyenge kapcsolatokat a gazdálkodó egység kibocsátásai és egyéb mérhető tevékenységi szintek között (például egy kobalt-nikkel üzem). Ilyen esetekben jelentősen csökkenhet a lehetőség érdemleges elemző eljárásokra.

A tevékenységek vagy a határok változásai (például új folyamatok bevezetése, vagy kibocsátásforrások vagy eltávolítási elnyelők értékesítése, akvizíciója vagy kiszervezése) szintén lényeges hibás állítás kockázatait veheti fel (például azáltal, hogy nem ismertek a számszerűsítési vagy jelentési eljárások). Emellett előfordulhat, hogy egy összetett telepítésnél a nem megfelelő koordináció miatt duplán vesznek számba kibocsátásforrást vagy eltávolítási elnyelőt.

- (d) Nem megfelelő számszerűsítési módszer választása (például 1. körbe tartozó kibocsátások kibocsátási tényező használatával való számítása, amikor rendelkezésre áll és megfelelőbb lenne egy pontosabb közvetlen mérési módszer használata). A megfelelő számszerűsítési módszer választása különösen fontos, amikor a módszert megváltoztatták. Ennek oka, hogy a célzott felhasználókat gyakran érdeklik a kibocsátási tendenciák időbeli alakulása vagy egy bázisévhez való viszonyítása. Egyes kritériumok előírhatják, hogy a számszerűsítési módszerek megváltoztatására csak akkor kerüljön sor, ha pontosabb módszert használnak majd. A számszerűsítési módszerek jellegével kapcsolatos egyéb tényezők:

- Egy adott számszerűsítési módszer helytelen alkalmazása, mint például nem kalibrálják a mérőket vagy nem olvassák le azokat elég gyakran, vagy az adott körülmények között nem megfelelő kibocsátási tényező használata. Például előfordulhat, hogy egy kibocsátási tényező a folyamatos használatot feltételezi és lehet, hogy emiatt nem megfelelő azt használni egy leállás után.
 - Összetettség a számszerűsítési módszerekben, amely valószínűleg lényeges hibás állítás magasabb kockázatával fog járni, például: forrásadatok kiterjedt vagy összetett matematikai kezelése (mint például összetett matematikai modellek használata); halmazállapotok közötti átváltási tényezők (mint amelyek folyékony halmazállapotú anyagok mérőszámainak gáz halmazállapotú anyagok mérőszámaivá való átváltását szolgálják) kiterjedt használata; vagy mértékegység-átváltási tényezők (mint amelyek az egyesült királysági mérőszámok metrikus rendszerbeli mérőszámokká való átváltását szolgálják) kiterjedt használata.
 - A számszerűsítési módszerek vagy az inputváltozók változásai (például, ha az alkalmazott számszerűsítési módszer a biomassza széntartalmára épül, és a biomassza összetétele változik az időszak során).
- (e) A lényeges hibás állítás kockázata nagyobb a jelentős nem rutinszerű kibocsátások vagy megítéléstől függő kérdések esetén, összehasonlítva a rutinszerű, nem összetett kibocsátásokkal, amelyek szisztematikus számszerűsítés és jelentéstétel alá tartoznak. Nem rutinszerű kibocsátások azok, amelyek méretükben vagy jellegükben szokatlanok, és amelyek ezért ritkán fordulnak elő (például egyszeri események, mint egy üzemi meghibásodás vagy nagyobb szivárgás). A megítéléstől függő kérdések magukban foglalhatják szubjektív becslések kidolgozását. A lényeges hibás állítás kockázatai nagyobbak lehetnek olyan kérdések miatt, mint:
- A vezetés nagyobb mértékű beavatkozása a számszerűsítési módszerek vagy a jelentéstétel meghatározásába.
 - Nagyobb mértékű manuális beavatkozás az adatgyűjtésbe és -feldolgozásba.
 - Összetett számítások vagy számszerűsítési módszerek és jelentési elvek.
 - A nem rutinszerű kibocsátások jellege, amely megnehezítheti a gazdálkodó egység számára a kockázatok feletti hatékony kontrollok bevezetését.

- A számszerűsítési módszerek és a becslésekre vonatkozó jelentési elvek eltérő értelmezésnek lehetnek kitéve.
 - A megkívánt megítélések szubjektívek vagy összetettek lehetnek.
- (f) 3. körbe tartozó kibocsátások szerepeltetése, amikor a számszerűsítés során használt forrásadatokat nem a gazdálkodó egység vezeti, vagy amikor az általánosan használt számszerűsítési módszerek pontatlanok vagy a jelentett kibocsátások nagyszámú változatához vezetnek (lásd A31–A34. bekezdések).
- (g) Olyan kérdések, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység becslési eljárásainak és a becslések alapjául szolgáló adatoknak a megismerése során például:
- A becslések alapjául szolgáló adatok ismerete;
 - A becslési eljárásoknál használt módszer, beleértve a modellt, ahol értelmezhető;
 - A kontrollkörnyezet és az információs rendszer releváns szempontjai;
 - Az, hogy a gazdálkodó egység igénybe vette-e szakértő munkáját;
 - A becsléseket megalapozó feltételezések;
 - Az, hogy volt-e, vagy kellett volna-e, hogy legyen változás a becslési eljárásoknál alkalmazott módszerekben az előző időszakhoz képest, és ha igen, miért; valamint
 - Az, hogy a gazdálkodó egység felmérte-e, és ha igen, hogyan, a becslési bizonytalanság ÜHG-kimutatásra gyakorolt hatását, beleértve azt, hogy:
 - a gazdálkodó egység figyelembe vett-e, és ha igen, hogyan, alternatív feltételezéseket vagy kimeneteket, például érzékenységi vizsgálat végrehajtásával annak érdekében, hogy meghatározza a feltételezések változásának hatását egy adott becslésre;
 - hogyan határozza meg a gazdálkodó egység a becslést, ha az elemzés számos kimeneteli forgatókönyvet jelez; és
 - figyelemmel kíséri-e a gazdálkodó egység az előző időszakban készített becslések kimenetelét, valamint megfelelően reagált-e a figyelemmel kíséresi eljárás eredményére.

A89. Példák egyéb tényezőkre, amelyek lényeges hibás állítás kockázataihoz vezethetnek:

- Emberi hiba a kibocsátások számszerűsítésében, amelynek bekövetkezése valószínűbb lehet, ha a munkatársak nem ismerik a kibocsátási folyamatokat vagy az adatrögzítést, vagy nem kaptak megfelelő képzést azokra vonatkozóan.
- Indokolatlan támaszkodás egy hiányosan kialakított információs rendszerre, amelynek lehet, hogy kevés hatékony kontrollja van, például elektronikus táblázatok használata megfelelő kontrollok nélkül.
- Egyébként automatikusan rögzített tevékenységszintek kézi módosítása, például kézi input lehet szükséges, ha egy lángmérő túlterheltté válik.
- Jelentős külső fejlemények, mint egy adott létesítmény iránti fokozott nyilvános figyelem.

Átfogó válaszok a lényeges hibás állítás becsült kockázataira és további eljárások

Korlátozott és kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások (Hiv.: 8., 35–41R, 42L–43R, 46. bekezdések)

A90. Mivel a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szerzett bizonyosság szintje alacsonyabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló által végrehajtott eljárások jellegükben és ütemezésükben eltérnek a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízástól, és az arra vonatkozóan kisebb terjedelműek. Az elsődleges különbségek egy ÜHG-kimutatásra vonatkozó kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás és egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás között a gyakorló könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás becsült kockázatainak kezelését célzó átfogó válaszai és további eljárások tekintetében a következők:

- (a) A különböző eljárások, mint bizonyítékforrás jellegére helyezett hangsúly valószínűleg különbözni fog, a megbízás körülményeitől függően. Például:
- A gyakorló könyvvizsgáló megfelelőnek ítélni egy adott korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás körülményei között, hogy egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz képest viszonylag nagyobb hangsúlyt fektessen a gazdálkodó egység munkatársaival folytatott interjúkra és elemző eljárásokra, és viszonylag kisebb hangsúlyt, vagy semennyit, a kontrollok

tesztelésére és bizonyítékok külső forrásokból történő szerzésére.

- Ha a gazdálkodó egység folyamatos mérőberendezést használ a kibocsátásáramlások számszerűsítésére, korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy a berendezés kalibrálásának gyakoriságára vonatkozó interjú készítésével válaszol a lényeges hibás állítás egy becsült kockázatára. Ugyanilyen körülmények között kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy megvizsgálja a gazdálkodó egységnek a berendezés kalibrálásáról vezetett nyilvántartásait, vagy önállóan teszteli annak kalibrálását.
 - Ha a gazdálkodó egység szén éget, a gyakorló könyvvizsgáló kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében dönthet úgy, hogy önállóan elemzi a szén jellemzőit, korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében viszont a gyakorló könyvvizsgáló döntése lehet az, hogy a gazdálkodó egység laboratóriumi teszteredményekről vezetett nyilvántartásainak áttekintése megfelelő válasz a lényeges hibás állítás egy becsült kockázatára.
- (b) Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál kevesebb a végrehajtott további eljárás, mint kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében. Ez magában foglalhatja:
- kevesebb vizsgálandó tétel kiválasztását;
 - kevesebb eljárás végrehajtását (például csak elemző eljárások végrehajtása olyan körülmények között, amikor kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében elemző eljárásokat és adatok teszteléseit egyaránt végrehajtanának); vagy
 - helyszíni eljárások kevesebb létesítményben való végrehajtását.
- (c) Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a lényeges hibás állítás becsült kockázataira válaszul végrehajtott elemző eljárások magukban foglalják olyan mennyiségekre vagy arányszámokra vonatkozó várákozások kidolgozását, amelyek elég pontosak ahhoz, hogy lényeges hibás állításokat azonosítsanak. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál elemző eljárások arra lehetnek kialakítva, hogy támogassák a tendenciák irányára, a kapcsolatokra és arányszámokra vonatkozó

várakozásokat, nem pedig arra, hogy egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál elvárt pontossággal azonosítsák a hibás állításokat.²²

Továbbá, ha jelentős ingadozásokat, kapcsolatokat vagy eltéréseket azonosítanak, korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál gyakran szereshető megfelelő bizonyíték interjúk készítésével a gazdálkodó egységnél és a kapott válaszoknak a megbízás ismert körülményei fényében való mérlegelésével anélkül, hogy további bizonyítékot szereznének, mint ahogyan azt a 43R bekezdés (a) pontja előírja kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében.

Emellett, elemző eljárások végzésekor korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy például:

- nagyobb mértékben összevont adatokat használ, például regionális szintű, nem pedig létesítmény szintű adatokat, vagy havi, nem pedig heti adatokat;
- olyan adatokat használ, amelyeket nem vetettek alá külön eljárásoknak megbízhatóságuk tesztelése céljából ugyanolyan mértékben, mint azt kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében tennék.

Átfogó válaszok a lényeges hibás állítás becsült kockázataira (Hiv.: 35. bekezdés)

A91. A lényeges hibás állításnak az ÜHG-kimutatás szintjén fennálló becsült kockázatainak kezelése céljából adott átfogó válaszok tartalmazhatják:

- annak hangsúlyozását a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásban részt vevő munkatársak felé, hogy a szakmai szkepticizmus fenntartása szükséges;
- tapasztaltabb vagy különleges szaktudással rendelkező munkatársak bevonását, vagy szakértők igénybevételét;
- nagyobb mértékű felügyelet biztosítását;
- a végrehajtandó további eljárások kiválasztásánál a kiszámíthatatlanság további elemeinek beépítését;
- általános változtatások végrehajtását az eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét illetően, például azzal, hogy eljárásokat az időszak végén hajtanak végre és nem egy közbenső időpontban; vagy az

²² Lehet, hogy nem mindig ez a helyzet; bizonyos körülmények között például a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy pontos várakozást dolgoz ki állandó fizikai vagy kémiai kapcsolatok alapján még egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén is.

eljárások jellegének módosítását azért, hogy meggyőzőbb bizonyítékot szerezzenek.

A92. A lényeges hibás állítás ÜHG-kimutatás szintjén fennálló kockázatainak becslését, és ezáltal a gyakorló könyvvizsgáló átfogó válaszait befolyásolja a kontrollkörnyezet gyakorló könyvvizsgáló általi ismerete. Egy hatékony kontrollkörnyezet lehetővé teheti a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy jobban megbízzon a belső kontrollban és a gazdálkodó egységen belül előállított bizonyíték megbízhatóságában, és így például lehetővé teheti a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy bizonyos eljárásokat közbenső időpontban hajtson végre, nem pedig az időszak végén. A kontrollkörnyezet hiányosságainak ugyanakkor ellenkező hatásuk van. A gyakorló könyvvizsgáló például válaszolhat egy nem hatékony kontrollkörnyezetre azzal, hogy:

- több eljárást hajt végre az időszak végén, mint közbenső időpontban;
- bizonyítékok nagyobb körét szerzi be kontrollok tesztelésén kívüli eljárásokból;
- növeli a minták méretét és az eljárások terjedelmét, mint például azoknak a létesítményeknek a számát, ahol eljárásokat hajtanak végre.

A93. Az ilyen megfontolásoknak ezért jelentős hatása van a gyakorló könyvvizsgáló általános megközelítésére, például a kontrollok tesztelésére helyezett, egyéb eljárásokkal szembeni viszonylagos hangsúlyra (lásd még A70–A72. és A96. bekezdések).

Példák további eljárásokra (Hiv.: 37L–37R, 40R bekezdések)

A94. A további eljárások magukban foglalhatják például:

- Tevékenységadatok, mint a vásárolt elektromos áram kilowattóra száma, gyűjtése és rögzítése feletti kontrollok működési hatékonyságának tesztelését.
- Kibocsátási tényezők egyeztetését megfelelő forrásokkal (például kormányzati kiadványokkal), és az adott körülmények közötti alkalmazhatóságuk mérlegelését.
- A gazdálkodó egység szervezeti határának meghatározása szempontjából releváns közös vállalkezési megállapodások és egyéb szerződések áttekintését.
- A rögzített adatok összevetését például a gazdálkodó egység tulajdonában lévő járművek kilométeróráival.
- A számítások (például anyagmérleg- és energiamérleg-számítások) ismételt végrehajtását és az észlelt eltérések egyeztetését.
- Folyamatos nyomon követő berendezések leolvasását.

- Fizikai mérések, úgymint olajtárolók lemerítése, megfigyelését vagy ismételt végrehajtását.
- Egyedi mérési vagy számszerűsítési technikák megalapozottságának és megfelelőségének elemzését, különösen az összetett módszerekét, amelyek például újrahasznosítási vagy visszacsatolási hurkokat foglalhatnak magukban.
- Anyagok, mint a szén mintavételezését és jellemzőinek független elemzését, vagy a gazdálkodó egység mintavételi technikáinak megfigyelését és a laboratóriumi teszteredmények nyilvántartásainak áttekintését.
- A számítások pontosságának és az alkalmazott számítási módszerek (például az input mérőszámok átváltása és összesítése) megfelelőségének ellenőrzését.
- A rögzített adatok egyeztetését forrásdokumentumokkal, úgymint termelési nyilvántartásokkal, üzemanyag-fogyasztási nyilvántartásokkal és a vásárolt energiára vonatkozó számlákkal.

Tényezők, amelyek befolyásolhatják a lényeges hibás állítás becsült kockázatait
(Hiv.: 37L bekezdés (a) pont–37R bekezdés (a) pont)

A95. Tényezők, amelyek befolyásolhatják a lényeges hibás állítás becsült kockázatait:

- A mérőeszközök képességeinek eredendő korlátai és kalibrációjuk gyakorisága.
- Azoknak a létesítményeknek a száma, jellege, földrajzi megoszlása és tulajdonosi jellemzői, ahonnan adatokat gyűjtenek.
- Az ÜHG-kimutatásban foglalt különböző gázok és kibocsátásforrások száma és jellege.
- Az, hogy azok a folyamatok, amelyekhez kibocsátások kapcsolódnak folyamatosak vagy időszakosak-e, valamint az ilyen folyamatok megszakadásának kockázata.
- A tevékenységmérésre és a kibocsátások számítására vonatkozó módszerek összetettsége, egyes folyamatok például egyedi mérési és számítási módszereket kívánnak meg.
- Azonosítatlan diffúz kibocsátások kockázata.
- Az, hogy a kibocsátások mennyisége milyen mértékben korrelál könnyen elérhető inputadatokkal.

- Az, hogy az adatgyűjtést végző munkatársakat kiképzik-e a releváns módszerekre, valamint az ilyen munkatársak cserélődésének gyakorisága.
- Az adatgyűjtés és az adatműveletek során használt automatizálás jellege és szintje.
- Az akár belső, akár külső vizsgálati laboratóriumokban bevezetett minőségellenőrzési politikák és eljárások.
- A kritériumok, valamint a számszerűsítési és jelentési politikák összetettsége, beleértve a szervezeti határ meghatározásának módját.

Kontrollok működési hatékonysága (Hiv.: 37R bekezdés (a) pont (ii) alpont, 38R bekezdés (a) pont)

A96. Nagyon kicsi gazdálkodó egységek vagy fejletlen információs rendszerek esetében lehet, hogy nincs sok olyan kontrolltevékenység, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló azonosíthatna, vagy korlátozott mértékű lehet létezésüknek vagy működésüknek a gazdálkodó egység általi dokumentáltsága. Ilyen esetekben hatékonyabb lehet a gyakorló könyvvizsgáló számára olyan további eljárásokat végrehajtani, amelyek elsősorban nem kontrollok tesztelése. Egyes ritka esetekben ugyanakkor a kontrolltevékenységek vagy a kontroll egyéb komponenseinek a hiánya lehetetlenné teheti elegendő és megfelelő bizonyíték szerzését (lásd még A70–A72. és A92–A93. bekezdések).

A bizonyítékok meggyőzőereje (Hiv.: 37L bekezdés (b) pont–37R bekezdés (b) pont)

A97. Annak érdekében, hogy a lényeges hibás állítás magasabb becsült kockázata miatt meggyőzőbb bizonyítékokat szerezzen, a gyakorló könyvvizsgáló növelheti a bizonyíték mennyiségét, vagy szerezhet olyan bizonyítékot, amely relevánsabb vagy megbízhatóbb, például oly módon, hogy megerősítő bizonyítékot szerez több független forrásból.

Kockázatok, amelyek esetében kontrollok teszteléseire van szükség, hogy azok elegendő és megfelelő bizonyítékot nyújtsanak (Hiv.: 38R bekezdés (b) pont)

A98. A kibocsátások számszerűsítése magában foglalhat olyan folyamatokat, amelyek nagymértékben automatizáltak kevés kézi beavatkozás mellett vagy kézi beavatkozás nélkül, például, ahol a releváns információkat csak elektronikus formában rögzítik, dolgozzák fel vagy foglalják jelentésbe, mint például egy folyamatos nyomon követő rendszerben, vagy amikor a tevékenységadatokat feldolgozása informatikai alapú üzemi vagy pénzügyi beszámolási rendszerbe integrált. Ilyen esetekben:

- bizonyíték lehet, hogy csak elektronikus formában áll rendelkezésre, és annak elegendősége és megfelelősége a bizonyíték pontossága és teljessége feletti kontrollok hatékonyságától függ;

- nagyobb az esélye annak, hogy az információk nem megfelelő módon történő létrehozása vagy módosítása előfordul és nem kerül feltárára, ha a megfelelő kontrollok nem működnek hatékonyan.

Megeősítési eljárások (Hiv.: 41R bekezdés)

A99. Külső megeősítési eljárások releváns bizonyítékot nyújthatnak olyan információkról, mint:

- Harmadik fél által gyűjtött tevékenységadatok, mint például adatok a következökröl: munkavállalók utazási iroda által összegyűjtött légi utazásai; egy adott létesítménybe bejövö, szállító által mért energia; vagy külsö flottakezelö által nyilvántartott, a gazdálkodó egység tulajdonában lévö járművek által megtett kilométerek száma.
- Kibocsátási tényezök számítása során használt iparági benchmark adatok.
- A gazdálkodó egység és egyéb felek közötti megállapodások, szerzödések vagy ügyletek feltételei, vagy információk arról, hogy egyéb felek belefoglalnak-e vagy nem adott kibocsátásokat az ÜHG-kimutatásukba, a gazdálkodó egység szervezeti határának mérlegelésekor.
- Minták laboratóriumi elemzésének eredményei (például inputminták fűtöértéke).

Lényeges hibás állítás becsült kockázataira válaszul végrehajtott elemzö eljárások (Hiv.: 42L–42R bekezdések)

- A100. Sok esetben az adott kibocsátások és egyéb mérhető jelenségek közötti fizikai vagy kémiai kapcsolatok (például az üzemanyag-fogyasztás és a széndioxid- és nitrogén-oxid-kibocsátások közötti kapcsolat) állandó jellege lehetővé teszi hatásos elemzö eljárások tervezését.
- A101. Ugyanígy, észszerűen kiszámítható kapcsolat állhat fenn kibocsátások és pénzügyi vagy működési információk között (például az elektromos áramból származó 2. körbe tartozó kibocsátások és az áramvásárlások főkönvyi egyenlege vagy a működési idő közötti kapcsolat). Egyéb elemzö eljárások magukban foglalhatják a gazdálkodó egység kibocsátásaira vonatkozó információknak külsö adatokkal, mint például iparági átlagokkal való összehasonlítását; vagy az időszak alatti tendenciák elemzését további vizsgálatot igénylő rendellenességek azonosítása céljából, valamint időszakokon keresztül tendenciák elemzését egyéb körülményekkel, mint létesítmények akvizíciójával vagy elidegenítésével való összhang szempontjából.
- A102. Elemzö eljárások különösen hatékonyak lehetnek akkor, amikor könnyen elérhető alábontott adatok, vagy amikor a gyakorló könyvvizsgálónak oka

van megbízhatónak tekinteni a felhasználandó adatokat, mint például amikor azok egy jól ellenőrzött forrásból származnak. Egyes esetekben a felhasználandó adatokat lehet, hogy a pénzügyi beszámolási információs rendszer gyűjti, vagy azokat bevihetik egy másik információs rendszerbe a kapcsolódó pénzügyi adatokkal párhuzamosan, és közös inputkontrollokat alkalmaznak. Például a vásárolt üzemanyag szállítói számlákon rögzített mennyisége feltölthető ugyanazokkal a feltételekkel, mint ahogy a releváns számlákat beviszik egy szállítói kötelezettségeket nyilvántartó rendszerbe. Egyes esetekben a felhasználandó adatok operatív döntések szerves inputjai lehetnek, és ezért az operatív munkatársak általi fokozottabb ellenőrzésnek lehetnek kitéve, vagy azokat külön külső audit eljárásoknak vethetik alá (például közös vállalkezési megállapodás vagy szabályozói ellenőrzés részeként).

Beclslésekre vonatkozó eljárások (Hiv.: 44L–45R bekezdések)

- A103. Egyes esetekben helyénvaló lehet, ha a gyakorló könyvvizsgáló értékeli azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan vett figyelembe alternatív feltételezéseket vagy kimeneteleket, és miért vetette el azokat.
- A104. Egyes korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál helyénvaló lehet, ha a gyakorló könyvvizsgáló elvégez egyet vagy többet a 45R bekezdésben azonosított eljárások közül.

Mintavétel (Hiv.: 46. bekezdés)

- A105. A mintavétel magában foglalja:
- (a) Olyan mintaméret meghatározását, amely elegendő a mintavételezési kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentéséhez. Mivel a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatának elfogadható szintje kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében alacsonyabb, mint korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, ugyanez igaz lehet a mintavételi kockázat elfogadható szintjére az adatok tesztelésénél. Ezért, amikor mintavételt használnak az adatok teszteléséhez egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban, a minta mérete nagyobb lehet, mint amikor hasonló körülmények között azt egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban használják.
 - (b) Tételék olyan módon való kiválasztását a mintához, hogy a sokaságban lévő minden mintavételezési egységnek esélye legyen a kiválasztásra, és a célnak megfelelő eljárások végrehajtását minden egyes kiválasztott tételre. Ha a gyakorló könyvvizsgáló egy adott kiválasztott tételre nem tudja alkalmazni a megtervezett eljárásokat vagy a megfelelő alternatív eljárásokat, az adott tételt kontrollok

tesztelési esetén az előírt kontrolltól való eltérésként, adatok tesztelési esetén hibás állításként kezelik.

- (c) Az azonosított eltérések vagy hibás állítások jellegének és okának vizsgálatát, valamint azoknak az eljárás céljára és a megbízás egyéb területeire gyakorolt lehetséges hatásának értékelését.
- (d) Az alábbiak értékelését:
 - (i) A minta eredményei, beleértve adatok tesztelési esetében a mintában talált hibás állítások kivetítését a sokaságra; és
 - (ii) az, hogy a mintavételezés alkalmazása megfelelő alapot nyújtott-e a tesztelt sokaságra vonatkozó következtetésekhöz.

Csalás, jogszabály és szabályozás (Hiv.: 47. bekezdés)

A106. A megbízás során azonosított csalásra vagy vélt csalásra való válaszadás során helyénvaló lehet, ha a gyakorló könyvvizsgáló például:

- Megbeszéli a kérdést a gazdálkodó egységgel.
- Felkéri a gazdálkodó egységet, hogy konzultáljon egy megfelelően képzett harmadik féllel, mint például a gazdálkodó egység jogi tanácsadójával vagy egy szabályozóval.
- Mérlegeli a kérdés következményeit a megbízás egyéb szempontjai vonatkozásában, beleértve a gyakorló könyvvizsgáló kockázatbecslését és a gazdálkodó egységtől származó írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságát.
- Jogi tanácsot kér a különböző intézkedések következményeire vonatkozóan.
- Kommunikál harmadik felekkel (például egy szabályozóval).
- Visszatartja a bizonyosságot nyújtó jelentést.
- Visszalép a megbízástól.

A107. Az A106. bekezdésben említett lépések megfelelőek lehetnek a megbízás során azonosított, jogszabálynak és szabályozásnak való meg nem felelésre vagy vélt meg nem felelésre való válaszadás során. Szintén megfelelő lehet az adott kérdésnek a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt Egyéb kérdések bekezdésben való leírása a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 77. bekezdésével összhangban, kivéve, ha:

- (a) a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a meg nem felelés lényeges hatással van az ÜHG-kimutatásra és azt nem tükrözték megfelelően az ÜHG-kimutatásban; vagy

- (b) a gazdálkodó egység megakadályozza a gyakorló könyvvizsgálót abban, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen annak értékeléséhez, hogy történt-e vagy valószínűleg történt-e olyan meg nem felelés, amely az ÜHG-kimutatás szempontjából lényeges lehet, amely esetben a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 66. bekezdése alkalmazandó.

Az üvegházhatású gázokra vonatkozó kimutatás összesítési folyamatával kapcsolatos eljárások (Hiv.: 48L–48R bekezdések)

A108. Ahogyan az az A71. bekezdésben szerepel, a kibocsátások jelentésének fejlődésével várhatóan ugyanígy fejlődik a kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns információs rendszerek kifinomultságának, dokumentáltságának és formalitásának szintje is. Fejletlen információs rendszerekben az összesítési folyamat nagyon informális lehet. Kifinomultabb rendszerekben az összesítési folyamat rendszerezettebb és formálisan dokumentált lehet. A gyakorló könyvvizsgáló helyesbítésekkel és azzal kapcsolatos eljárásainak a jellege és egyben a terjedelme, hogy a gyakorló könyvvizsgáló hogyan egyezteteti vagy veti össze az ÜHG-kimutatást a mögöttes nyilvántartásokkal, a gazdálkodó egység számszerűsítéseinek és jelentési folyamatának jellegétől és összetettségétől, valamint a lényeges hibás állítás kapcsolódó kockázataitól függ.

További eljárások (Hiv.: 49L–49R bekezdés)

A109. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás ismétlődő folyamat, és lehet, hogy olyan információk jutnak a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amelyek jelentősen különböznek azoktól, amelyeken a tervezett eljárások meghatározása alapult. Ahogy a gyakorló könyvvizsgáló a tervezett eljárásokat végrehajtja, a megszerzett bizonyítékok miatt lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló további eljárásokat hajt végre. Ilyen eljárás lehet a gazdálkodó egység felkérése arra, hogy vizsgálja meg a gyakorló könyvvizsgáló által azonosított kérdés(ek)e)t és adott esetben helyesbítse az ÜHG-kimutatást.

Annak meghatározása, hogy szükségesek-e további eljárások egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során (Hiv.: 49L bekezdés, 49L bekezdés (b) pont)

A110. A gyakorló könyvvizsgálónak tudomására juthat(nak) olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy az ÜHG-kimutatás lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaz. Például helyszíni vizsgálatok végrehajtásakor a gyakorló könyvvizsgáló olyan lehetséges kibocsátásforrást azonosíthat, amelyet úgy tűnik, nem foglaltak bele az ÜHG-kimutatásba. Ilyen esetekben a gyakorló könyvvizsgáló további interjúkat készít arra vonatkozóan, hogy a lehetséges forrást beépítették-e az ÜHG-kimutatásba. A végrehajtott további

eljárások terjedelme, a 49L bekezdéssel összhangban, szakmai megítélés kérdése lesz. Minél nagyobb a lényeges hibás állítás valószínűsége, annál meggyőzőbb a bizonyíték, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló megszerez.

- A111. Ha egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál olyan kérdés(ek) jut(nak) a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy az ÜHG-kimutatás lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaz, a 49L bekezdés előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára további eljárások megtervezését és végrehajtását. Ha ennek megtétele után azonban a gyakorló könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni ahhoz, hogy akár levonja azt a következtetést, hogy az adott kérdés(ek) miatt nem valószínű, hogy az ÜHG-kimutatás lényeges hibás állítást tartalmaz, akár, hogy meghatározza, hogy az(ok) miatt az ÜHG-kimutatás valóban lényeges hibás állítást tartalmaz, hatókör-korlátozás áll fenn.

Azonosított hibás állítások összegyűjtése (Hiv.: 50. bekezdés)

- A112. A gyakorló könyvvizsgáló megjelölhet egy összeget, amely alatt a hibás állítások egyértelműen elhanyagolhatók lennének, és nem lenne szükség azok összegyűjtésére, mert a gyakorló könyvvizsgáló várakozása szerint az ilyen összegek összegyűjtése egyértelműen nem gyakorolna lényeges hatást az ÜHG-kimutatásra. Az „egyértelműen elhanyagolható” kifejezés nem szinonimája a „nem lényeges” kifejezésnek. Az egyértelműen elhanyagolható kérdések teljesen eltérő (kisebb) nagyságrendűek lesznek, mint a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szerint meghatározott lényegesség, és azok olyan kérdések lesznek, amelyek – akár önmagukban, akár együttesen, és akármilyen nagyságbeli, jellegbeli vagy a körülményekre vonatkozó kritérium szerint ítélik is meg azokat –, egyértelműen jelentéktelenek. Ha bármilyen bizonytalanság áll fenn arra vonatkozóan, hogy egy vagy több tétel egyértelműen elhanyagolható-e, a kérdés nem minősül egyértelműen elhanyagolhatónak.

Másik gyakorló könyvvizsgáló munkájának igénybevétele

Másik gyakorló könyvvizsgáló felé való kommunikáció (Hiv.: 57. bekezdés (a) pont)

- A113. Releváns kérdések, amelyeket a megbízásért felelős munkacsoport kommunikálhat egy másik gyakorló könyvvizsgáló felé a végrehajtandó munkával, a munka felhasználásával, valamint a másik gyakorló könyvvizsgáló megbízásért felelős munkacsoporttal való kommunikációjának formájával és tartalmával kapcsolatban, lehetnek:
- Arra vonatkozó kérés, hogy a másik gyakorló könyvvizsgáló, ismerve azt az összefüggést, amelyben a megbízásért felelős munkacsoport igénybe fogja venni a másik gyakorló könyvvizsgáló munkáját,

erősítse meg, hogy együtt fog működni a megbízásért felelős munkacsoporttal.

- A másik gyakorló könyvvizsgáló munkájára vonatkozó végrehajtási lényegesség, amely alacsonyabb lehet, mint az ÜHG-kimutatásra vonatkozó végrehajtási lényegesség (valamint, ha értelmezhető, a kibocsátások vagy közzétételek adott típusaira vonatkozó lényegességi szint vagy szintek) és az a küszöbérték, amely felett hibás állítások nem tekinthetők egyértelműen elhanyagolhatónak az ÜHG-kimutatás szempontjából.
- Az ÜHG-kimutatás lényeges hibás állításának azonosított kockázata, amelyek relevánsak a másik gyakorló könyvvizsgáló munkája szempontjából; és arra vonatkozó kérés, hogy a másik gyakorló könyvvizsgáló időben kommunikálja a megbízás során azonosított bármilyen egyéb kockázatot, amely lényeges lehet az ÜHG-kimutatás szempontjából, valamint a másik könyvvizsgáló válaszait az ilyen kockázatokra.

Másik gyakorló könyvvizsgáló kommunikációja (Hiv.: 57. bekezdés (a) pont)

A114. Releváns kérdések, amelyeknek kommunikációját a megbízásért felelős munkacsoport kérheti egy másik gyakorló könyvvizsgálótól, lehetnek:

- az, hogy megfelelt-e a másik gyakorló könyvvizsgáló a csoport részére végzett megbízás szempontjából releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséget és a szakmai hozzáértést.
- az, hogy megfelelt-e a másik gyakorló könyvvizsgáló a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport követelményeinek.
- Jogszabálynak vagy szabályozásnak való olyan meg nem felelésekre vonatkozó információ, amelyek lényeges hibás állítást eredményezhettek volna az ÜHG-kimutatásban.
- A másik gyakorló könyvvizsgáló által a megbízás során azonosított olyan nem helyesbített hibás állítások listája, amelyek nem egyértelműen elhanyagolhatóak.
- Lehetséges elfogultságok jelzései a releváns információk elkészítése során.
- A belső kontroll másik gyakorló könyvvizsgáló által a megbízás során azonosított bármilyen jelentős hiányosságainak leírása.
- Egyéb jelentős kérdések, amelyeket a másik gyakorló könyvvizsgáló kommunikált vagy várhatóan kommunikál a gazdálkodó egység felé, beleértve a csalást vagy vélt csalást.

- Bármilyen egyéb kérdés, amely releváns lehet az ÜHG-kimutatás szempontjából, vagy amelyre a másik gyakorló könyvvizsgáló fel akarja hívni a megbízásért felelős munkacsoport figyelmét, beleértve a másik gyakorló könyvvizsgáló által a gazdálkodó egységtől kért bármilyen írásbeli nyilatkozatban említett kivételeket.
- A másik gyakorló könyvvizsgáló átfogó megállapításai, következtetése vagy véleménye.

Bizonyíték (Hiv.: 57. bekezdés (b) pont)

A115. Bizonyíték szerzésekor releváns szempontok lehetnek egy másik gyakorló könyvvizsgáló munkája tekintetében:

- A másik gyakorló könyvvizsgáló munkája szempontjából releváns olyan üzleti tevékenységek megbeszélése a másik gyakorló könyvvizsgálóval, amelyek jelentősek az ÜHG-kimutatás szempontjából.
- Megbeszélések a másik gyakorló könyvvizsgálóval a releváns információknak a hibás állításra való fogékonyságára vonatkozóan.
- A lényeges hibás állítás azonosított kockázatait, az ezekre a kockázatokra adott válaszok és a következtetések másik gyakorló könyvvizsgáló általi dokumentációjának az áttekintése. Ilyen dokumentáció lehet egy memorandum, amely tükrözi a másik gyakorló könyvvizsgáló következtetését az azonosított kockázatokra vonatkozóan.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 58. bekezdés)

A116. Az 58. bekezdésben előírt írásbeli nyilatkozatokon felül a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja egyéb írásbeli nyilatkozatok kérését. A személy(ek), aki(k)től a gyakorló könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatokat kér, rendszerint a felső szintű vezetés egy tagja vagy valaki az irányítással megbízott személyek közül lesz. Mivel azonban a vezetési és irányítási struktúrák joghatóságokként és gazdálkodó egységenként változnak tükrözve az eltérő kulturális és jogi háttereket, valamint a méretbeli és tulajdonlási jellemzőket, nem lehetséges, hogy a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard minden megbízásra meghatározza a megfelelő személy(ek)e)t, akiktől írásbeli nyilatkozatokat kell kérni. Például az adott gazdálkodó egység lehet olyan létesítmény, amely nem különálló jogi személy a saját jogán. Ilyen esetekben a megfelelő vezető munkatársak vagy az irányítással megbízott személyek azonosítása, akiktől írásbeli nyilatkozatokat kell kérni, szakmai megítélés alkalmazását igényelheti.

Fordulónap utáni események (Hiv.: 61. bekezdés)

A117. Fordulónap utáni események lehetnek például felülvizsgált kibocsátási tényezők valamely testület, mint például egy kormányhivatal általi nyilvánosságra hozatala, releváns jogszabályok vagy szabályozások változásai, továbbfejlesztett tudományos ismeretek, jelentős strukturális változások a gazdálkodó egységben, pontosabb számszerűsítési módszerek rendelkezésre állása vagy egy jelentős hiba felfedezése.

Összehasonlító adatok (Hiv.: 62–63. bekezdések, 76. bekezdés (c) pont)

A118. Jogszabály vagy szabályozás, vagy a megbízás feltételei meghatározhatják az ÜHG-kimutatásban lévő összehasonlító adatok bemutatásával, jelentésével és azokra vonatkozó bizonyosságyújtással kapcsolatos követelményeket. A legfontosabb különbség a pénzügyi kimutatások és egy ÜHG-kimutatás között az, hogy az ÜHG-kimutatásban bemutatott összegek egy különálló időszakra vonatkozóan mérnek kibocsátásokat és nem alapulnak az idő során halmozódó összegeken. Ennek eredményeképpen a bemutatott összehasonlító adatok nem érintik a tárgyévi információkat, kivéve, ha helytelen időszakban rögzítettek kibocsátásokat és ezért az összegek lehet, hogy a helytelen induló mérési időszakon alapulnak.

A119. Ha egy adott ÜHG-kimutatás kibocsátások százalékos csökkenéseire vagy hasonló, az előző időszakhoz viszonyított információkra való hivatkozásokat tartalmaz, fontos, hogy a gyakorló könyvvizsgáló mérlegelje az összehasonlítások megfelelőségét. Ezek az alábbiak miatt lehetnek nem megfelelőek:

- (a) a tevékenységek előző időszak óta bekövetkezett jelentős változásai;
- (b) átváltási tényezők jelentős változásai; vagy
- (c) források vagy mérési módszerek következetlensége.

A120. Amikor összehasonlító adatokat mutatnak be az aktuális kibocsátási információk mellett, de a gyakorló könyvvizsgáló következtetése nem terjed ki az összehasonlító adatok közül néhányra vagy egyikre sem, fontos, hogy az ilyen adatok státusza egyértelműen azonosítva legyen mind az ÜHG-kimutatásban, mint a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

Újramegállapítások (Hiv.: 62. bekezdés (a) pont)

A121. Az üvegházhatású gázoknak egy korábbi időszakban jelentett mennyiségét lehet, hogy újra meg kell állapítani jogszabállyal vagy szabályozással, vagy a vonatkozó kritériumokkal összhangban, például továbbfejlesztett tudományos ismeretek, a gazdálkodó egység jelentős strukturális változásai, pontosabb számszerűsítési módszerek rendelkezésre állása vagy egy jelentős hiba felfedezése miatt.

Összehasonlító adatokra vonatkozó eljárások végrehajtása (Hiv.: 63. bekezdés (a) pont)

- A122. Olyan korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, amely magában foglalja összehasonlító adatokra vonatkozó bizonyosság nyújtását, ha a gyakorló könyvvizsgáló tudomására jut, hogy lényeges hibás állítás lehet a bemutatott összehasonlító adatokban, a végrehajtandó eljárásoknak összhangban kell lenniük a 49L bekezdés követelményeivel. Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében a végrehajtandó eljárásoknak elegendőnek kell lenniük az összehasonlító adatokra vonatkozó vélemény kialakításához.
- A123. Ha az adott megbízás nem foglalja magában bizonyosság nyújtását összehasonlító adatokra vonatkozóan, a 63. bekezdés (a) pontjában szereplő követelmény az adott körülményeknek megfelelő eljárások végrehajtására a gyakorló könyvvizsgáló azon etikai kötelességének a kielégítését szolgálja, hogy ne legyen tudottan kapcsolatban lényegesen hamis vagy félrevezető információkkal.

Egyéb információk (Hiv.: 64. bekezdés)

- A124. Egy ÜHG-kimutatást közzétehetnek egyéb információkkal együtt, amelyekre nem terjed ki a gyakorló könyvvizsgáló következtetése; például egy ÜHG-kimutatást befoglalhatnak egy gazdálkodó egység éves jelentésébe vagy fenntarthatósági jelentésébe azok részeként, vagy egybefoglalhatnak egyéb klímaváltozás-specifikus információkkal, úgymint:
- stratégiai elemzés, beleértve a klímaváltozásnak a gazdálkodó egység stratégiai céljaira gyakorolt hatására vonatkozó kimutatást;
 - a klímaváltozással kapcsolatos jelenlegi és előre jelzett jelentős kockázatok és lehetőségek magyarázata és kvalitatív értékelése;
 - A gazdálkodó egység intézkedéseinek közzétételei, beleértve a klímaváltozáshoz kapcsolódó kockázatok, lehetőségek és hatások kezelését célzó hosszú távú és rövid távú tervét.
 - Jövőbeli kilátásokra vonatkozó közzétételek, beleértve a klímaváltozással kapcsolatos olyan tendenciákat és tényezőket, amelyek valószínűleg befolyásolják a gazdálkodó egység stratégiáját vagy azt az időintervallumot, amely alatt a stratégia megvalósítását tervezik.
 - Vállalatirányítási folyamatoknak és a gazdálkodó egység erőforrásainak leírása, amelyeket a klímaváltozással kapcsolatos témák azonosításához, kezeléséhez és felügyeletéhez rendeltek.
- A125. Egyes esetekben a gazdálkodó egység közzétehet olyan kibocsátási adatokat, amelyeket az ÜHG-kimutatás készítése során használttól eltérő alapon

számítottak, például az egyéb információkat készíthetik „összehasonlítható” alapon, amelynek során a kibocsátásokat újraszámolják annak érdekében, hogy kihagyják a nem ismétlődő események hatását, mint amilyen egy új üzem üzembe helyezése vagy egy létesítmény bezárása. A gyakorló könyvvizsgáló kérheti az ilyen adatok eltávolíttatását, ha az azok előállításához használt módszereket az ÜHG-kimutatás készítéséhez alkalmazott kritériumok nem engedik meg. A gyakorló könyvvizsgáló kérheti bármilyen szöveges információ eltávolíttatását is, amely nincs összhangban az ÜHG-kimutatásban foglalt mennyiségi adatokkal, vagy amelyet nem lehet alátámasztani (például spekulatív prognózisok vagy jövőbeli intézkedésre vonatkozó állítások).

A126. További intézkedések, amelyek helyénvalóak lehetnek, amikor az egyéb információk alááshatnák az ÜHG-kimutatás és a bizonyosságot nyújtó jelentés hitelességét, például:

- A gazdálkodó egység felkérése arra, hogy konzultáljon egy olyan képesített harmadik féllel, mint amilyen például a gazdálkodó egység jogi tanácsadója.
- Jogi tanács kérése a különböző intézkedések következményeire vonatkozóan.
- Kommunikáció harmadik felekkel, például egy szabályozóval.
- A bizonyosságot nyújtó jelentés visszatartása.
- Visszalépés a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés.
- A kérdés leírása a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

Dokumentálás

A végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok dokumentálása (Hiv.: 15., 65–66. bekezdések)

A127. A 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy időben készítse el a megbízás dokumentációját, amely rögzíti a bizonyosságot nyújtó jelentés alapját.²³ Az alábbiak példák olyan kérdésekre, amelyeket helyénvaló lehet belefoglalni a megbízás dokumentációjába:

- Csalás: A lényeges hibás állítás kockázatai, valamint az eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a csalás vonatkozásában; továbbá a

²³ 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 42. bekezdés

csalással kapcsolatos kommunikációk a gazdálkodó egység, szabályozók és mások felé.

- Jogszáály vagy szabályozás: Jogszáálynak vagy szabályozásnak való azonosított vagy vélt meg nem felelés, valamint a gazdálkodó egységgel és a gazdálkodó egységen kívüli egyéb felekkel folytatott megbeszélés eredményei.
- Tervezés: Az átfogó megbízási stratégia, a megbízási terv és a megbízás során végrehajtott bármilyen jelentős változtatás, valamint az ilyen változtatások okai.
- Lényegesség: A következő összegek és a meghatározásuk során figyelembe vett tényezők: az ÜHG-kimutatásra vonatkozó lényegesség; ha értelmezhető, a kibocsátások vagy közzétételek adott típusaira vonatkozó lényegességi szint vagy szintek; végrehajtási lényegesség; valamint a lényegesség bármilyen felülvizsgálata a megbízás előrehaladtával.
- Lényeges hibás állítás kockázatai: A 29. bekezdés által előírt megbeszélés és a meghozott jelentős döntések, a gazdálkodó egység és környezete 23. bekezdésben meghatározott minden egyes szempontjára vonatkozó megismerés kulcsfontosságú elemei, valamint a lényeges hibás állítás olyan kockázatai, amelyekre vonatkozóan a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint további eljárások voltak szükségesek.
- További eljárások: A végrehajtott további eljárások jellege, ütemezése és terjedelme, ezen további eljárások kapcsolata a lényeges hibás állítás kockázataival, valamint az eljárások eredményei.
- Hibás állítások értékelése: Az az összeg, amely alatt a hibás állításokat egyértelműen elhanyagolhatónak tekintenék, a megbízás során összegyűjtött hibás állítások, valamint, hogy azokat helyesbítették-e, továbbá a gyakorló könyvvizsgáló következtetése arra vonatkozóan, hogy a nem helyesbített hibás állítások lényegesek-e, valamint ennek a következtetésnek az alapja.

A bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követően felmerülő kérdések (Hiv.: 68. bekezdés)

A128. Kivételes körülmények közé tartoznak olyan tények, amelyekről a gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követően szerez tudomást, de amelyek a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumakor már léteztek és, ha már akkor ismertek lettek volna, lehet, hogy az ÜHG-kimutatás módosítását eredményezhették volna, vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésben lévő következtetés minősítésére készítették volna a gyakorló könyvvizsgálót, például egy nem helyesbített jelentős hiba felfedezése. A

megbízási dokumentáció ebből eredő változásainak áttekintése a társaság áttekintési felelőségekkel kapcsolatos politikái és eljárásai szerint történik az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardban előírtak szerint azzal, hogy a változásokért a végső felelősség a megbízásért felelős partnert terheli.²⁴

A végleges megbízási dosszié összeállítása (Hiv.: 69. bekezdés)

A129. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard (vagy egyéb szakmai követelmények, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelmények, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard) szerint a társaságok kötelesek kialakítani a megbízási dosszié időben történő összeállítására vonatkozó politikákat és eljárásokat.²⁵ A végleges megbízási dosszié összeállítására megszabott megfelelő határidő rendszerint nem több, mint a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követő 60 nap.²⁶

Megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés (Hiv.: 71. bekezdés)

A130. Egy megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés során figyelembe vehető egyéb kérdések:

- A társaság adott megbízással kapcsolatos függetlenségének a megbízásért felelős munkacsoport általi értékelése.
- Az, hogy megfelelő konzultációra került-e sor véleménykülönbséget magukban foglaló vagy egyéb nehéz vagy vitás kérdésekkel kapcsolatban, valamint az ilyen konzultációkból származó következtetések.
- Az áttekintésre kiválasztott megbízási dokumentáció tükrözi-e a jelentős megítélésekkel kapcsolatban végrehajtott munkát, és alátámasztja-e a levont következtetéseket.

²⁴ 1. témaszámú, „Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében” című nemzetközi minőségellenőrzési standard 32–33. bekezdések

²⁵ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 45. bekezdés

²⁶ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard A54. bekezdés

A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása

A vonatkozó kritériumok leírása (Hiv.: 74. bekezdés (d) pont, 76. bekezdés (g) pont (iv) alpont)

- A131. Az ÜHG-kimutatás elkészítése során a gazdálkodó egységgel szemben követelmény, hogy a vonatkozó kritériumok megfelelő leírását belefoglalják az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekbe. Ez a leírás tájékoztatja a célzott felhasználókat azokról a keretelvekről, amelyekre az ÜHG-kimutatás épül, és különösen fontos akkor, amikor jelentős eltérések vannak a különböző kritériumok között arra vonatkozóan, hogyan kezelnek adott kérdéseket egy ÜHG-kimutatásban, például: milyen kibocsátáslevonások szerepelnek, ha vannak ilyenek; hogyan számszerűsítették azokat és mit képviselnek; valamint a szerepeltetett 3. körbe tartozó kibocsátások kiválasztásának alapja, és azokat hogyan számszerűsítették.
- A132. Egy olyan megjelölés, hogy az adott ÜHG-kimutatást adott kritériumokkal összhangban készítették csak akkor megfelelő, ha az ÜHG-kimutatás megfelel ezen kritériumok minden olyan követelményének, amely hatályban van az ÜHG-kimutatás által lefedett időszakban.
- A133. A vonatkozó kritériumok olyan leírása, amely pontatlan minősítő vagy korlátozó megfogalmazást tartalmaz (pl. „az ÜHG-kimutatás lényegileg megfelel XYZ követelményeinek”) nem megfelelő leírás, mivel félrevezetheti az ÜHG-kimutatás felhasználóit.

A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma

Szemléltető példák a bizonyosságot nyújtó jelentésekre (Hiv.: 76. bekezdés)

- A134. A 2. sz. függelék az ÜHG-kimutatásra vonatkozó, a 76. bekezdésben meghatározott elemeket magukban foglaló bizonyosságot nyújtó jelentésekre tartalmaz példákat.

Információk, amelyekre nem terjed ki a gyakorló könyvvizsgáló következtetése (Hiv.: 76. bekezdés (c) pont)

- A135. Abban az esetben, ha az ÜHG-kimutatás tartalmaz olyan információkat, például összehasonlító adatokat, amelyekre a gyakorló könyvvizsgáló következtetése nem terjed ki, a félreértések, valamint az ilyen információkra való indokolatlan támaszkodás elkerülése végett, ezeket az információkat szokásosan ilyenként azonosítják az ÜHG-kimutatásban és a gyakorló könyvvizsgáló bizonyosságot nyújtó jelentésében.

Kibocsátáslevonások (Hiv.: 76. bekezdés (f) pont)

- A136. Abban az esetben, amikor az ÜHG-kimutatás kibocsátáslevonásokat tartalmaz, a bizonyosságot nyújtó jelentésbe belefoglalandó kijelentés szövege az adott körülményektől függően jelentősen változhat.
- A137. Az ellentételezésekre és egyéb kibocsátáslevonásokra vonatkozó releváns és megbízható információ rendelkezésre állása nagyon változó, és ezért ilyen a gyakorló könyvvizsgáló számára rendelkezésre álló, a gazdálkodó egységek állítása szerinti kibocsátáslevonások alátámasztását célzó bizonyíték is.
- A138. A kibocsátáslevonások változó jellege, valamint a kibocsátáslevonásokra a gyakorló könyvvizsgáló által alkalmazható eljárások számának és jellegének gyakran szűkös volta miatt a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard előírja azoknak a kibocsátáslevonásoknak, ha vannak ilyenek, a bizonyosságot nyújtó jelentésben való azonosítását, amelyekre kiterjed a gyakorló könyvvizsgáló következtetése, valamint a gyakorló könyvvizsgáló ezekkel kapcsolatos felelősségére vonatkozó kijelentést.
- A139. A gyakorló könyvvizsgáló kibocsátáslevonásokkal kapcsolatos felelősségére vonatkozó kijelentés szövege lehet a következő, ha a kibocsátáslevonások ellentételezésekből állnak: „Az ÜHG-kimutatás ABC tárgyevi kibocsátásaiból yyy tonna széndioxid-egyenérték ellentételezésekre vonatkozó levonást tartalmaz. Eljárásokat hajtottunk végre arra vonatkozóan, hogy ezeket az ellentételezéseket az év során szerezték-e meg, valamint, hogy azoknak az ÜHG-kimutatásban foglalt leírása észszerű összefoglalása-e a releváns szerződéseknek és a kapcsolódó dokumentumoknak. Az ellentételezések külső szolgáltatóival kapcsolatban azonban nem hajtottunk végre semmilyen eljárást, és nem fejezünk ki következtetést arról, hogy az adott ellentételezések yyy tonna széndioxid-egyenérték csökkenést eredményeztek-e vagy fognak-e eredményezni.”

A bizonyosságot nyújtó jelentés felhasználása (Hiv.: 76. bekezdés (g) pont (iii) alpont)

- A140. A bizonyosságot nyújtó jelentés címzettjének azonosítása mellett a gyakorló könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja olyan megfogalmazás belefoglalását a bizonyosságot nyújtó jelentés szövegébe, amely meghatározza azt a célt, amelyre, vagy azokat a célzott felhasználókat, akiknek a jelentés készült. Például, ha az ÜHG-kimutatást a nyilvános adatok közé helyezik majd el, helyénvaló lehet, hogy az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzések és a bizonyosságot nyújtó jelentés tartalmazzanak olyan kijelentést, hogy a jelentés olyan felhasználók számára készült, akik elvárható tudással bírnak az üvegházhatású gázokkal kapcsolatos tevékenységekről, és akik elvárható gondossággal tanulmányozták az ÜHG-kimutatásban foglalt

információkat és értik, hogy az ÜHG-kimutatás elkészítése és arról bizonyosság nyújtása megfelelő lényegességi szintekre vonatkozóan történik.

- A141. Emellett a gyakorló könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja olyan szövegezés belefoglalását, amely konkrétan korlátozza a bizonyosságot nyújtó jelentés célzott felhasználókon kívüli terjesztését, mások általi használatát vagy más célokra való felhasználását.

A gyakorló könyvvizsgáló eljárásainak összefoglalása (Hiv.: 76. bekezdés (h) pont (ii) alpont)

- A142. Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a bizonyosságot nyújtó jelentés rendszerint standard megszövegezést követ és csak röviden írja le a végrehajtott eljárásokat. Ennek oka, hogy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a konkrét végrehajtott eljárások bármilyen részletezettségű leírása nem segítené a felhasználókat annak megértésében, hogy minden esetben amikor minősítés nélküli jelentést bocsátanak ki, elegendő és megfelelő bizonyítékot szereztek ahhoz, hogy a gyakorló könyvvizsgáló képes legyen véleményt nyilvánítani.
- A143. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének értékelése alapvető a célzott felhasználók számára egy korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésben kifejezett következtetés megértéséhez. A gyakorló könyvvizsgáló eljárásainak leírása korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében ezért rendszerint részletesebb, mint kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében. Szintén helyénvaló lehet olyan végre nem hajtott eljárásoknak a leírása, amelyeket rendszerint végrehajtanának egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban. Minden ilyen eljárás teljes körű azonosítása azonban lehet, hogy nem lehetséges, mert a hibás állítás kockázatainak a gyakorló könyvvizsgálótól elvárt ismerete és becslése kisebb mértékű, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál.

Tényezők, amelyek figyelembe veendők ezek eldöntésében, valamint a részletezettség szintjének a meghatározásában:

- A gazdálkodó egységre specifikusan jellemző körülmények (például a gazdálkodó egység tevékenységeinek az adott szektorra jellemző tevékenységekhez képest eltérő jellege).
- A végrehajtott eljárások jellegét és terjedelmét befolyásoló konkrét megbízási körülmények.
- A célzott felhasználóknak a jelentés részletezettségére vonatkozó, piaci gyakorlaton, vagy vonatkozó jogszabályon vagy szabályozáson alapuló elvárásai.

A144. A végrehajtott eljárásoknak a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésben való leírása során fontos, hogy azokat tárgyilagosan írják, de ne annyira tömören, ami miatt nem egyértelműek, sem pedig túlhangsúlyozottan vagy dagályosan, vagy olyan módon, amely azt sejteti, hogy kellő bizonyosságot szereztek. Szintén fontos, hogy az eljárások leírása ne keltse azt a benyomást, hogy megállapodás szerinti eljárások végrehajtására szóló megbízást végeztek, és az a legtöbb esetben nem fogja részletezni a teljes munkatervet.

A gyakorló könyvvizsgáló aláírása (Hiv.: 76. bekezdés (k) pont)

A145. A gyakorló könyvvizsgáló aláírása vagy a gyakorló könyvvizsgáló társasága nevében, vagy a gyakorló könyvvizsgáló saját nevében történő aláírás, vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően. Bizonyos joghatóságok területén a gyakorló könyvvizsgálónak az aláírás mellett lehet, hogy nyilatkoznia kell a bizonyosságot nyújtó jelentésben a szakmai végzettségéről vagy arról a tényről, hogy a gyakorló könyvvizsgálót vagy a társaságot, az adott esetnek megfelelően, a megfelelő hatóság bejegyezte az adott joghatóság területén.

Figyelemfelhívó bekezdések és Egyéb kérdések bekezdések (Hiv.: 77. bekezdés)

A146. A figyelemfelhívó vagy egyéb kérdések bekezdések széles körű alkalmazása csökkenti a gyakorló könyvvizsgáló ilyen kérdésekre vonatkozó kommunikációjának hatékonyságát.

A147. Figyelemfelhívó bekezdés helyénvaló lehet, amikor például eltérő kritériumokat alkalmaztak, vagy a kritériumokat felülvizgálták, aktualizálták vagy előző időszakokhoz képest eltérően értelmezték, és ennek alapvető hatása volt a jelített kibocsátásokra, vagy ha egy rendszerleállás az elszámolás alatt álló időszak egy részén át azt jelenti, hogy kivetítést alkalmaztak kibocsátásoknak arra az időre való becsléséhez, és ezt szerepeltették az ÜHG-kimutatásban.

A148. Egyéb kérdések bekezdés lehet helyénvaló, amikor például a megbízás hatóköre jelentősen változott az előző időszakhoz képest, és ezt nem szerepeltették az ÜHG-kimutatásban.

A149. Egy figyelemfelhívó bekezdés tartalma egyértelmű hivatkozást foglal magában a kihangsúlyozott kérdésre, valamint arra, hogy az ÜHG-kimutatásban hol találhatóak a releváns közzétételek, amelyek teljes egészében leírják az adott kérdést. Jelzi azt is, hogy a gyakorló könyvvizsgáló következtetése nincs minősítve a kihangsúlyozott kérdés tekintetében. (Lásd még A125. bekezdés.)

A150. Az egyéb kérdések bekezdés tartalma egyértelműen tükrözi, hogy az ilyen egyéb kérdések ÜHG-kimutatásban való bemutatása és közzététele nem követelmény. A 77. bekezdés az egyéb kérdések bekezdés használatát olyan, a megbízás, a gyakorló könyvvizsgáló felelősségei vagy a bizonyosságot

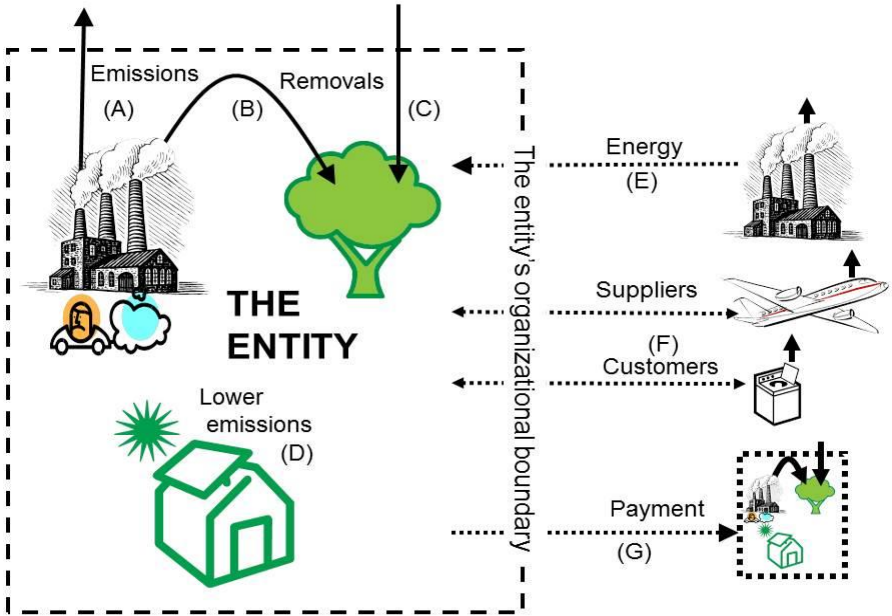
nyújtó jelentés felhasználók általi megértése szempontjából releváns kérdésekre korlátozza, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tart kommunikálni a bizonyosságot nyújtó jelentésben. (Lásd még A124. bekezdés.)

- A151. A gyakorló könyvvizsgáló olyan kérdésekre vonatkozó javaslatainak belefoglalása a bizonyosságot nyújtó jelentésbe, mint a gazdálkodó egység információs rendszerének fejlesztései, azt sugallhatják, hogy ezekkel a kérdésekkel nem foglalkoztak megfelelően az ÜHG-kimutatás készítése során. Ilyen javaslatok kommunikálhatók például egy vezetői levélben vagy az irányítással megbízott személyekkel folytatott megbeszélés során. Az annak eldöntése során releváns szempontok, hogy foglaljanak-e bele javaslatokat a bizonyosságot nyújtó jelentésbe magukban foglalják azt, hogy azok jellege releváns-e a célzott felhasználók információs szükségletei szempontjából, valamint, hogy megfogalmazásuk megfelelő-e annak biztosításához, hogy azokat nem értik tévesen úgy, mint a gyakorló könyvvizsgáló ÜHG-kimutatásra vonatkozó következtetésének korlátozását.
- A152. Az egyéb kérdések bekezdés nem tartalmaz olyan információt, amelynek megadását jogszabály, szabályozás vagy egyéb szakmai standardok, például az adatok bizalmas kezelésére vonatkozó etikai standardok tiltják a gyakorló könyvvizsgáló számára. Az Egyéb kérdések bekezdés olyan információt sem tartalmaz, amelynek megadása a vezetés számára követelmény.

1. sz. függelék

(Hiv.: A8–A14. bekezdések)

Kibocsátások, eltávolítások és kibocsátáslevonások



A = Közvetlen vagy 1. körbe tartozó kibocsátások (lásd A8. bekezdés).

B = Eltávolítások (kibocsátások, amelyek a gazdálkodó egység határán belül keletkeznek, de amelyeket ezen a határon belül befognak és tárolnak, nem pedig kiengednek a légkörbe. Ezeket általában bruttó alapon számolják el, vagyis, mint egy 1. körbe tartozó kibocsátást és egy eltávolítást) (lásd A14. bekezdés).

C = Eltávolítások (üvegházhatású gázok, amelyeket a gazdálkodó egység eltávolított a légkörből) (lásd A14. bekezdés).

D = Intézkedések, amelyeket a gazdálkodó egység kibocsátásainak csökkentése céljából tesz. Az ilyen intézkedések csökkenthetnek 1. körbe tartozó kibocsátásokat (például üzemanyag-takarékosabb járművek használata), 2. körbe tartozó kibocsátásokat (például napelemek telepítése a vásárolt elektromos áram csökkentése céljából), vagy 3. körbe tartozó kibocsátásokat (például üzleti utazás csökkentése vagy olyan termékek értékesítése, amelyek használatához kevesebb energia kell). A gazdálkodó egység tárgyalhatja az ilyen intézkedéseket az ÜHG-kimutatáshoz fűzött magyarázó megjegyzésekben, de

azok csak annyiban érintik a kibocsátásoknak magában a gazdálkodó egység ÜHG-kimutatásában lévő számszerűsítését, hogy a jelentett kibocsátások alacsonyabbak, mint egyébként lennének, vagy kibocsátáslevonást testesítenek meg a vonatkozó kritériumokkal összhangban (lásd A11. bekezdés).

E = 2. körbe tartozó kibocsátások (lásd A9. bekezdés).

F = 3. körbe tartozó kibocsátások (lásd A10. bekezdés).

G = Kibocsátáslevonások, beleértve a vásárolt ellentételezéseket (lásd A11–A13. bekezdések).

2. sz. függelék

(Hiv.: A134. bekezdés)

ÜHG-kimutatásokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentések szemléltető példái

1. sz. szemléltető példa:

A körülmények a következők:

- **Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás.**
- **A gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása nem tartalmaz 3. körbe tartozó kibocsátásokat.**
- **A gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása nem tartalmaz kibocsátáslevonásokat.**
- **Az ÜHG-kimutatás nem tartalmaz összehasonlító adatokat.**

Az alábbi szemléltető jelentés csak útmutatóul szolgál és nem célja, hogy teljes körű vagy minden helyzetre alkalmazható legyen.

FÜGGETLEN GYAKORLÓ KÖNYVVIZSGÁLÓ KELLŐ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ JELENTÉSE AZ ABC ÜVEGHÁZHATÁSÚGÁZ-KIMUTATÁSÁRÓL (ÜHG-KIMUTATÁSÁRÓL)

[megfelelő címzett]

ÜHG kimutatásra vonatkozó jelentés *(ez a cím nem szükséges, ha ez az egyetlen rész)*

Elvégeztünk egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást ABC mellékelt, 20X1. december 31-ével végződő évre vonatkozó ÜHG-kimutatására vonatkozóan, amely kimutatás a kibocsátásleltárból és az xx–yy. oldalakon lévő magyarázó megjegyzésekből áll. [A jelen megbízást bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást végző gyakorló könyvvizsgálókból, mérnökökből és környezetvédelmi tudományos szakemberekből álló, több szakterületet átfogó munkacsoport végezte.]²⁷

ABC felelőssége az ÜHG-kimutatásért

ABC felelős az ÜHG-kimutatás elkészítéséért az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben kifejtettek szerint alkalmazott [vonatkozó kritériumokkal²⁸]

²⁷ Ezt a mondatot törölni kellene, ha nem vonatkozik az adott megbízásra (például, ha a megbízás csak 2. körbe tartozó kibocsátásokra vonatkozó jelentés készítésére szól, és nem vettek igénybe egyéb szakértőket).

²⁸ [A vonatkozó kritériumok] ingyenesen letölthetők a www.#####.org oldalról.

összhangban. Ez a felelősség magában foglalja az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes, ÜHG-kimutatás elkészítése szempontjából releváns belső kontroll kialakítását, bevezetését és fenntartását.

[Ahogy azt az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzés tárgyalja,]²⁹ az üvegházhatású gázok számszerűsítése eredendő bizonytalanságnak van kitéve a kibocsátási tényezők és a különböző gázok kibocsátásainak kombinálásához szükséges értékek meghatározásához használt hiányos tudományos ismeretek miatt.

Függetlenségünk és minőségellenőrzésünk

Megfeleltünk a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testület Nemzetközi etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak (a nemzetközi függetlenségi standardokkal egybefoglalva) című kiadványa (IESBA-kódex) függetlenségi és egyéb etikai követelményeinek, amely kódex alapelvei a tisztesség, objektivitás, szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság, titoktartás és hivatáshoz méltó magatartás.

A társaság alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot³⁰, és ennek megfelelően átfogó minőségellenőrzési rendszert tart fenn, beleértve az etikai követelményeknek, szakmai standardoknak és vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelésre vonatkozó dokumentált politikákat és eljárásokat.

A mi felelősségünk

A mi felelősségünk az ÜHG-kimutatás véleményezése az általunk szerzett bizonyítékok alapján. Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásunkat a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület által kiadott 3410. témaszámú, „*Üvegházhatásúgáz-kimutatásokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások*” című bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban hajtottuk végre. Ez a standard megköveteli, hogy a jelen megbízást úgy tervezzük meg és hajtsuk végre, hogy kellő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy az ÜHG-kimutatás nem tartalmaz lényeges hibás állítást.

A 3410. témaszámú bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szerinti kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás magában foglalja a kibocsátások számszerűsítésére és az ÜHG-kimutatásban lévő kapcsolódó információkra vonatkozó bizonyíték szerzését célzó eljárások végrehajtását. A kiválasztott eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a gyakorló könyvvizsgáló megítélésétől függ, beleértve az ÜHG-kimutatásban lévő,

²⁹ Ha nem tárgyalják az eredendő bizonytalanságot az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben, ezt törölni kellene.

³⁰ 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataival és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard

akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak becslését. Az ilyen kockázatbecslések elvégzése során figyelembe vettük az ÜHG-kimutatás ABC általi elkészítése szempontjából releváns belső kontrollt. Egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás magában foglalja emellett:

- annak felmérését, hogy az adott körülmények közötti megfelelő-e az, hogy ABC az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben kifejtettek szerint alkalmazza a [vonatkozó kritériumokat] az ÜHG-kimutatás elkészítésének alapjaként;
- az alkalmazott számszerűsítési módszerek és jelentési politikák megfelelőségének, valamint az ABC által készített becslések észszerűségének értékelését; és
- az ÜHG-kimutatás átfogó prezentálásának értékelését.

Meggyőződésünk, hogy az általunk szerzett bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza véleményünket.

Vélemény

Véleményünk szerint a 20X1. december 31-ével végződő évre vonatkozó ÜHG-kimutatást minden lényeges szempontból az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben kifejtettek szerint alkalmazott [vonatkozó kritériumokkal] összhangban készítették el.

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről *(csak egyes megbízásokra vonatkozik)*

[A bizonyosságot nyújtó jelentés ezen részének formája és tartalma a gyakorló könyvvizsgáló egyéb jelentéstételi felelősségeinek jellegétől függően fog változni.]

[A gyakorló könyvvizsgáló aláírása]

[A bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma]

[A gyakorló könyvvizsgáló címe]

2. sz. szemléltető példa:

A körülmények a következők:

- **Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás.**
- **A gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása nem tartalmaz 3. körbe tartozó kibocsátásokat.**
- **A gazdálkodó egység ÜHG-kimutatása nem tartalmaz kibocsátáslevonásokat.**
- **Az ÜHG-kimutatás nem tartalmaz összehasonlító adatokat.**

Az alábbi szemléltető jelentés csak útmutatóul szolgál és nem célja, hogy teljes körű vagy minden helyzetre alkalmazható legyen.

FÜGGETLEN GYAKORLÓ KÖNYVVIZSGÁLÓ KORLÁTOZOTT BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ JELENTÉSE AZ ABC ÜVEGHÁZHASZNÁLÁS- KIMUTATÁSÁRÓL (ÜHG-KIMUTATÁSÁRÓL)

[megfelelő címzett]

ÜHG-kimutatásra vonatkozó jelentés *(ez a cím nem szükséges, ha ez az egyetlen rész)*

Elvégeztünk egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást ABC mellékelt, 20X1. december 31-ével végződő évre vonatkozó ÜHG-kimutatására vonatkozóan, amely kimutatás a kibocsátásleltárból [és az xx–yy. oldalakon lévő magyarázó megjegyzésekből] áll. [A jelen megbízást bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást végző gyakorló könyvvizsgálókból, mérnökökből és környezetvédelmi tudományos szakemberekből álló, több szakterületet átfogó munkacsoport végezte.]³¹

ABC felelőssége az ÜHG-kimutatásért

ABC felelős az ÜHG-kimutatás elkészítéséért az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben kifejtettek szerint alkalmazott [vonatkozó kritériumokkal³²] összhangban. Ez a felelősség magában foglalja az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes, ÜHG-kimutatás elkészítése szempontjából releváns belső kontroll kialakítását, bevezetését és fenntartását.

³¹ Ezt a mondatot törölni kellene, ha nem vonatkozik az adott megbízásra (például, ha a megbízás csak 2. körbe tartozó kibocsátásokra vonatkozó jelentés készítésére szólt, és nem vettek igénybe egyéb szakértőket).

³² [A vonatkozó kritériumok] ingyenesen letölthetők a www.#####.org oldalról.

[Ahogy azt az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzés tárgyalja,]³³ az üvegházhatású gázok számszerűsítése eredendő bizonytalanságnak van kitéve a kibocsátási tényezők és a különböző gázok kibocsátásainak kombinálásához szükséges értékek meghatározásához használt hiányos tudományos ismeretek miatt.

Függetlenségünk és minőségellenőrzésünk

Megfeleltünk a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott *Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak* függetlenségi és egyéb etikai követelményeinek, amely kódex alapelvei a tisztesség, objektivitás, szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság, titoktartás és hivatáshoz méltó magatartás.

A társaság alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot³⁴, és ennek megfelelően átfogó minőségellenőrzési rendszert tart fenn, beleértve az etikai követelményeknek, szakmai standardoknak és vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelésre vonatkozó dokumentált politikákat és eljárásokat.

A mi felelősségünk

A mi felelősségünk korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetés kifejezése az ÜHG-kimutatásra vonatkozóan az általunk végrehajtott eljárások és az általunk szerzett bizonyítékok alapján. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásunkat a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület által kiadott 3410. témaszámú, „*Üvegházhatásúgáz-kimutatásokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások*” című bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban hajtottuk végre. Ez a standard megköveteli, hogy a jelen megbízást úgy tervezzük meg és hajtsuk végre, hogy korlátozott bizonyosságot szerezzünk arról, hogy az ÜHG-kimutatás nem tartalmaz lényeges hibás állítást.

A 3410. témaszámú bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban végzett korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás magában foglalja annak felmérését, hogy az adott körülmények között megfelelő-e az, hogy ABC a [*vonatkozó kritériumokat*] alkalmazza az ÜHG-kimutatás elkészítésének alapjakén, az ÜHG-kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítása kockázatainak becslését, a becsült kockázatokra való, az adott körülmények között szükséges válaszadást, valamint az ÜHG-kimutatás átfogó prezentálásának értékelését. Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás hatókörben lényegesen kisebb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás mind a kockázatbecslési

³³ Ha nem tárgyalják az eredendő bizonytalanságot az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben, ezt törölni kellene.

³⁴ 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálásával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard

eljárások, beleértve a belső kontroll ismeretét, mind a becsült kockázatokra válaszul végrehajtott eljárások vonatkozásában.

Az általunk végrehajtott eljárások szakmai megítélésünkön alapultak, és interjúkat, végrehajtott folyamatok megfigyelését, dokumentumok szemrevételezését, elemző eljárásokat, számszerűsítési módszerek és jelentési politikák megfelelőségének értékelését, valamint mögöttes nyilvántartásokkal való egyeztetést vagy összevetést foglaltak magukban.

[[A gyakorló könyvvizsgáló beillesztheti a végrehajtott eljárások jellegének és terjedelmének olyan összefoglalását, amely a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint további információkat nyújt, amelyek relevánsak lehetnek abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alapját.³⁵ Az alábbi rész útmutatóul szolgál, és a példaként szerepeltetett eljárások nem jelentik teljes körű listáját sem típus, sem terjedelem tekintetében azoknak az eljárásoknak, amelyek fontosak lehetnek a végzett munka felhasználók általi megértése szempontjából.]³⁶

Tekintettel a megbízás körülményeire, a fentiekben felsorolt eljárások végrehajtása során:

- Interjúkon keresztül megismertük ABC-nek a kibocsátások számszerűsítése és jelentése szempontjából releváns kontrollkörnyezetét és információs rendszereit, de nem értékeltük adott kontrolltevékenységek kialakítását, nem szereztünk bizonyítékot azok bevezetéséről és nem teszteltük azok működési hatékonyságát.
- Értékeljük, hogy ABC becsléskidolgozási módszerei megfelelőek-e, valamint, hogy azokat következetesen alkalmazták-e. Eljárásaink azonban nem foglalták magukban a becslések alapjául szolgáló adatok elemzését, vagy saját becsléseink külön kidolgozását, hogy azokkal szemben értékeljük ABC becsléseit.
- Helyszíni vizsgálatokat végeztünk [három telephelyen], hogy felmérjük az adott telephelyekre vonatkozó kibocsátásforrások, adatgyűjtési módszerek, forrásadatok és releváns feltételezések teljességét. A teszteléshez kiválasztott telephelyeket kibocsátásuknak az összes kibocsátáshoz viszonyított aránya, kibocsátásforrások és korábbi időszakban kiválasztott telephelyek figyelembevételével választottuk ki. Eljárásaink [magukban foglalták/nem foglalták magukban] létesítményadatok gyűjtésére és összesítésére szolgáló

³⁵ *Az eljárásokat össze kell foglalni, de nem annyira tömören, ami miatt nem egyértelműek, sem pedig túlhangsúlyozottan vagy diszkrétan, vagy olyan módon leírva, amely azt sejteti, hogy kellő bizonyosságot szereztek. Fontos, hogy az eljárások leírása ne keltse azt a benyomást, hogy megállapodás szerinti eljárások végrehajtására szóló megbízást végeztek, és az a legtöbb esetben nem fogja részletezni a teljes munkatervet.*

³⁶ A végleges jelentésben ez a magyarázó bekezdés törlésre fog kerülni.

információs rendszerek vagy az ezeken a telephelyeken lévő
kontrollok tesztelését.]³⁷

A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során végrehajtott eljárások jellegükben és ütemezésükben eltérnek a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízástól, és az arra vonatkozóan kisebb terjedelműek. Következésképpen a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szerzett bizonyosság szintje jelentősen alacsonyabb, mint az a bizonyosság, amelynek megszerzésére akkor került volna sor, ha kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást hajtottunk volna végre. Ennek megfelelően nem nyilvánítunk kellő bizonyosságot nyújtó véleményt arról, hogy az ABC ÜHG-kimutatását minden lényeges szempontból az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben kifejtettek szerint alkalmazott [vonatkozó kritériumokkal] összhangban készítették-e.

Korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetés

Az általunk végrehajtott eljárások és az általunk szerzett bizonyítékok alapján semmi nem jutott tudomásunkra, ami miatt úgy vélnénk, hogy az ABC 20X1. december 31-ével végződő évre vonatkozó ÜHG-kimutatását nem minden lényeges szempontból az ÜHG-kimutatáshoz fűzött 1. megjegyzésben kifejtettek szerint alkalmazott [vonatkozó kritériumok]-kal összhangban készítették el.

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről *(csak egyes megbízásokra vonatkozik)*

[A bizonyosságot nyújtó jelentés ezen részének formája és tartalma a gyakorló könyvvizsgáló egyéb jelentéstételi felelősségeinek jellegétől függően fog változni.]

[A gyakorló könyvvizsgáló aláírása]

[A bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma]

[A gyakorló könyvvizsgáló címe]

³⁷ Ezt a részt törölni kellene, ha a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a megbízás adott körülményei között nincs szükség a végrehajtott eljárásokra vonatkozó terjedelmes információra.