



## A CEAOB iránymutatásai a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó korlátozott bizonyosságnyújtásról

### 1. Kontextus

2023. január 5-én lépett hatályba a vállalati fenntarthatósági jelentéstételről szóló (EU) 2022/2464 irányelv (CSRD). A CSRD módosította az 537/2014/EU könyvvizsgálati rendeletet, a 2004/109/EK átláthatósági irányelvet, a 2006/43/EK könyvvizsgálati irányelvet és a 2013/34/EU számviteli irányelvet.

A 2024. január 1-jén vagy azt követően kezdődő pénzügyi évektől kezdődően a nagyvállalatoknak az európai fenntarthatósági jelentéstételi standardoknak (ESRS-ek) megfelelően kell fenntarthatósági nyilatkozatokat készíteniük. E nyilatkozatok vonatkozásában bizonyosságot nyújtó szolgáltatást kell végezniük a jog szerinti könyvvizsgálóknak vagy más bizonyosságot nyújtó szolgáltatóknak ("gyakorló szakember").<sup>1</sup>

A CSRD előírja, hogy az Európai Bizottság legkésőbb 2026. október 1-jéig fogadjon el korlátozott bizonyosságot nyújtó standardokat annak tisztázására, hogy mit várnak el a gyakorló szakemberektől, amikor korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végeznek az ESRS-ek alapján készített fenntarthatósági információkkal kapcsolatban. Ezek elfogadásáig lesz egy olyan átmeneti időszak, amely alatt nem lesznek uniós szinten elfogadott bizonyosságot nyújtó standardok. A CSRD kimondja, hogy a tagállamok mindaddig elfogadhatnak nemzeti standardokat vagy jognyilatkozatokat, amíg az Európai Bizottság nem fogad el uniós szintű standardokat.<sup>2</sup>

A CSRD (69. bekezdés) megemlíti, hogy a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó bizonyosságnyújtás tagállamok közötti harmonizációjának megkönnyítése érdekében a CEAOB-t ösztönözni kell arra, hogy adjon ki nem kötelező érvényű iránymutatásokat, amelyek meghatározzák a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó bizonyosságot nyújtó következtetés kifejezésekor [a gyakorló szakemberek által<sup>1</sup>] elvégzendő eljárásokat, amíg az Európai Bizottság nem fogad el egy ugyanerre a témára vonatkozó bizonyosságot nyújtó standardot.

A széttagoltság elkerülése és a gyakorlatok lehető legnagyobb mértékű egységességének biztosítása érdekében a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó uniós szintű standard elfogadásáig a Bizottság felkérte a CEAOB-t, hogy dolgozzon ki nem kötelező érvényű iránymutatásokat a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó korlátozott bizonyosságnyújtásra vonatkozóan, amelyeket ez a dokumentum ismertet.

### 2. A CEAOB iránymutatásainak célkitűzései

Mivel az iránymutatások közzétételének időpontjában még nem készültek el a CSRD követelményeket teljes körűen lefedő fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó korlátozott bizonyosságot nyújtó nemzetközi standard(ok)<sup>3</sup>, e dokumentum célja, hogy magas szintű segítséget nyújtson a CSRD által bevezetett korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás követelményeinek néhány kulcsfontosságú szempontjának a megértéséhez.

A CEAOB iránymutatásai nem írják felül és nem helyettesítik az EU-tagállamokban nemzeti szinten hatályos nemzeti jognyilatkozatokat.

Az iránymutatások tehát nem minősülnek standardnak, és a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó bizonyosságra vonatkozó nemzeti szabályozásokkal együtt kell őket értelmezni.

A tagállamok illetékes hatóságai révén vagy más módon ajánlhatják vagy előírhatják a CEAOB iránymutatásainak használatát a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatások uniós szintű harmonizációja érdekében, akár önmagukban, akár a CSRD által előírt korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó nemzeti szintű jognyilatkozatok mellett.

Az iránymutatást a gyakorló szakemberek a fenntarthatósági nyilatkozatokat önkéntes alapon készítő gazdálkodó egységek kérésére végzett önkéntes korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokhoz is használhatják, még akkor is, ha a CSRD-ból eredő jogi követelmények nem írják elő számukra annak elkészítését.

<sup>1</sup> "gyakorló szakember" a jog szerinti könyvvizsgálók és/vagy a CSRD által előírt korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás teljesítésére kijelölt egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatók - lásd az 1. függelékben található szójegyzéket.

<sup>2</sup> Lásd a könyvvizsgálati irányelv 26a. cikkét.

<sup>3</sup> Lásd a számviteli irányelv 34. cikkének (1) bekezdése aa) pontját.

### 3. Etika, megbízás elfogadása és minőségellenőrzés

Az iránymutatások a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokhoz szükséges eljárások néhány, de nem minden szempontját fedik le, és nem tekinthetők teljes körűnek.

Nem foglalkoznak különösen az etikai rendelkezésekkel. Minden gyakorló szakembernek meg kell felelnie a vonatkozó etikai rendelkezéseknek, amelyeket a könyvvizsgálati irányelv és a könyvvizsgálati rendelet ír elő<sup>4</sup>, valamint a vonatkozó nemzeti rendelkezéseknek. Ezen túlmenően a könyvvizsgálati irányelv<sup>5</sup> függetlenségre vonatkozó, a nemzeti jogszabályokba átültetett rendelkezései a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra is vonatkoznak.

A megbízás elfogadására vonatkozó rendelkezések sem tartoznak az iránymutatások hatálya alá. A gyakorló szakemberek által a megbízás gyakorlati megszervezésének bemutatására készített megbízólevél tartalmát az iránymutatások nem határozzák meg.

A gyakorló szakemberekre a minőségellenőrzési eljárásokra és mechanizmusokra vonatkozó követelmények vonatkoznak<sup>6</sup>, és így kötelesek minőségellenőrzési rendszert létrehozni a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozóan.

#### I. A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás általános elvei és megközelítése

A CEAOB felkéri a gyakorló szakembereket, hogy fogadjanak el közös megközelítést, amikor az uniós jogszabályokkal és rendeletekkel összhangban készített fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat nyújtanak.

Ez a közös megközelítés magában foglalja az alábbiakban ismertetett elveket.

### 4. A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás célja

A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás keretében elvégzendő munka alátámasztja a gyakorló szakembereknek a gazdálkodó egység által készített fenntarthatósági jelentéssel kapcsolatban megfogalmazandó következtetését. A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás során a gyakorló szakemberek kevésbé kiterjedt eljárásokat végeznek, mint a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás során: a munka mennyisége várhatóan kevesebb lesz, mint ugyanolyan körülmények között végzett kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás esetében.<sup>7</sup>

A gyakorló szakembereknek korlátozott bizonyosságot kell szerezniük arról, hogy a gazdálkodó egység által közölt információk nem tartalmaznak lényeges hibás állítás(ok)at. A gyakorló szakembereknek megfelelő eljárásokat kell megtervezniük és végrehajtaniuk a korlátozott bizonyosság megszerzése érdekében. A gyakorló szakembereknek olyan eljárásokat kell végrehajtaniuk, amelyek lehetővé teszik számukra, hogy a CSRD által bevezetett alkalmazandó jogi rendelkezések és az uniós jogszabályok és rendeletek által előírt vonatkozó jelentéstételi keretrendszerek tekintetében következtetéseket vonjanak le a fenntarthatósági nyilatkozatokról.<sup>8</sup>

### 5. Lényeges hibás állítás(ok) a gyakorló szakemberek számára a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatással összefüggésben

A hibás állítás egy eltérés (vagy hiány) a megadott közzététel és a beszámolási keretrendszer (itt az ESRS-ek és a taxonómiai referenciakeret) által előírt megfelelő közzététel között.<sup>9</sup> A hibás állítások lehetnek mennyiségi vagy minőségi jellegűek, és tartalmazhatnak kihagyott információkat is. A hibás állítások eredhetnek hibából vagy csalásból.

<sup>4</sup> A bizonyosságot nyújtó szolgáltatók esetében a számviteli irányelv 34. cikke (4) bekezdésének d) pontjában említett rendelkezéseket kell alkalmazni.

<sup>5</sup> Könyvvizsgálati irányelv, 22. cikk és az azt követő cikkek

<sup>6</sup> Lásd a könyvvizsgálati irányelvet (24a. és 24b. cikk) és a számviteli irányelv 34. cikkét.4

<sup>7</sup> Lásd a CSRD (60) bekezdését "... A *kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás keretében végzett munka mennyisége kiterjedt eljárásokat foglal magában, beleértve a beszámoló vállalkozás belső ellenőrzési rendszereinek figyelembevételét és a tétéles vizsgálatot, és ezért jelentősen nagyobb, mint korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízás esetében.*"

<sup>8</sup> ESRS, taxonómiai referenciakeret és digitalizálási szabályok

<sup>9</sup> Az ESRS-re és a taxonómiai referenciakeretre való hivatkozásokat lásd az 1. függelékben található szójegyzékben.

A gyakorló szakemberek megállapíthatják, hogy a közzétételekben található hibás állítások - egyenként vagy összesítve - nem lényegesek, ha a gyakorló szakemberek szakmai megítélése szerint ésszerűen elvárható, hogy ezek a hibás állítások nem befolyásolják a fenntarthatósági nyilatkozatok tervezett felhasználói által hozott döntéseket.

A közzétételekben szereplő hibás állítás(ok) lényegessége, amelyet a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízás során figyelembe kell venni, kapcsolódik ugyan, de nem azonos a "kettős lényegességgel", amelyet a gazdálkodó egységnek a fenntarthatósági nyilatkozatok ESRS-ekkel összhangban történő elkészítése során alkalmaznia kell a jelentendő kérdések meghatározásához.

A lényegesség mind a mennyiségi, mind a minőségi közzétételek esetében releváns, figyelembe véve a hibás állítás(ok) lehetséges hatását az információ tervezett felhasználóira.

## 6. Csalás és a jogszabályok vagy szabályozások be nem tartása

A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás teljes időtartama alatt a gyakorló szakembereknek ébernek kell maradniuk a csalás kockázatára, valamint a törvények és előírások be nem tartásának eseteire.

Amennyiben a megbízás során nem merül fel a törvényeknek és szabályzatoknak való meg nem felelés gyanúja, vagy azt a megbízás során a figyelem fenntartása révén azonosították, a gyakorló könyvvizsgálónak nem kell külön eljárásokat végeznie a gazdálkodó egységnek a fenntarthatósági nyilatkozatok elkészítésére vonatkozó jogszabályokon és szabályozásokon kívüli törvényeknek és szabályozásoknak való megfelelésével kapcsolatban.

A gyakorló szakembereknek a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek számára végzett megbízások során feltárt szabálytalanságokról tájékoztatniuk kell a gazdálkodó egységet, és ha a gazdálkodó egység nem vizsgálja ki az ügyet, akkor a tagállam által kijelölt, az ilyen szabálytalanságok kivizsgálásáért felelős hatóságokat is.<sup>10</sup> A fenntarthatósági megbízás során feltárt jogszabályok és szabályozások be nem tartása ebbe a kategóriába tartozik.

## 7. A kockázatok azonosítására és értékelésére irányuló eljárások

A gyakorlati szakembereknek meg kell ismerniük a szervezetet, annak környezetét,<sup>11</sup> és a fenntarthatósági nyilatkozatok elkészítése szempontjából releváns belső kontrollrendszerét. Ennek a megértésnek elegendőnek kell lennie ahhoz, hogy a gyakorló szakemberek képesek legyenek a lényeges hibás állítások kockázatainak azonosítására és értékelésére a közzétételek szintjén, és így alapot nyújtson a kockázatokra való reagálás érdekében megtervezendő és végrehajtandó további eljárások meghatározásához.

Ennek a megértésnek a megszerzéséhez a szakemberek például a következő technikák közül néhányat vagy az összeset alkalmazhatják:

- interjúk, információkérések a vezetőségtől és a szervezeten belül más személyektől, akik a gyakorló szakemberek számára eltérő nézőpontokat nyújthatnak;
- elemzési eljárások, amelyek például a szokatlan tételek azonosítására használhatók;
- fizikai megfigyelések és vizsgálatok, amelyek lehetővé tehetik a szakemberek számára, hogy megerősítsék vagy cáfolják a vezetőségtől vagy más személyektől kapott információkat.

A lényeges hibás állítások kockázatának azonosítása során különös figyelmet kell fordítani azokra a közzétételekre, amelyek valószínűleg a legfontosabbak a célzott felhasználók információs igényei szempontjából, valamint arra, hogy a közzétételek megfelelnek-e az információknak az ESRS-ek által meghatározott minőségi jellemzőinek, beleértve a relevanciát és a valósághű megjelenítést is.<sup>12</sup> A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás első évében a gyakorló szakemberek időbeli korlátok miatt dönthetnek úgy, hogy nem végzik el a kockázat azonosítására és értékelésére irányuló, a jelen 7. szakaszban fentebb leírt eljárásokat, és alternatívaként azon közzétételek azonosítását végzik el, amelyeknél valószínűsíthetően lényeges hibás állítások merülhetnek fel.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> A könyvvizsgálati irányelv 25d. cikke, amely a könyvvizsgálati rendelet 7. cikkére hivatkozik - lásd még a számviteli irányelv 34. cikkének (4) bekezdés h) pontját.

<sup>11</sup> Beleértve a vonatkozó törvényeket és rendeleteket

<sup>12</sup> Lásd az ESRS 1 19. bekezdését

<sup>13</sup> Az e közzétételekre vonatkozó további eljárások leírását lásd a 9. szakaszban.



## 8. A gazdálkodó egység által végrehajtott és leírt folyamat

Annak érdekében, hogy a gyakorló szakemberek a következtetésüket ki tudják fejteni, különös hangsúlyt kell fektetniük a gazdálkodó egység által a fenntarthatósági nyilatkozatokban közzeendő lényeges kérdések meghatározására bevezetett folyamatra. A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás során elvégzendő eljárások magukban foglalják a gazdálkodó egység által a fenntarthatósági nyilatkozatokban közzeendő információk azonosítására és meghatározására a kettős lényegesség elve alapján végzett folyamat megértését.<sup>14</sup>

A gyakorló szakembereknek értékelniük kell, hogy a fenntarthatósági nyilatkozatokban szereplő folyamat leírása összhangban van-e a végrehajtott folyamattal, és eljárásokat kell tervezniük és végrehajtaniuk annak megállapítására, hogy a folyamat megfelel-e az ESRS-ek előírásainak,<sup>15</sup> ami többek között azt jelenti, hogy ez a folyamat lehetővé teszi azon információk megfelelő azonosítását, amelyek képessé teszik a felhasználókat arra, hogy megértsék a gazdálkodó egység emberekre és környezetre gyakorolt lényeges hatásait, valamint a fenntarthatósági ügyeknek a gazdálkodó egység fejlődésére, teljesítményére és helyzetére gyakorolt lényeges hatásait.<sup>16</sup>

Ezen eljárások kialakításakor a szakembereknek figyelembe kell venniük az információknak az ESRS-ek<sup>17</sup> által meghatározott minőségi jellemzőit, amelyek megkövetelik, hogy az információk (a kettős lényegesség elve alapján) relevánsak legyenek, és valósághűen tükrözzék a jelenségek lényegét, teljesekek, semlegesek és pontosak legyenek.

Ha az elvégzett eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján a gyakorló szakember tudomására jutott egy olyan ügy, amely alapján a gyakorló szakember úgy véli, hogy a folyamat kimenetele nem eredményezte a fenntarthatósággal kapcsolatos valamennyi lényeges hatás, kockázat és lehetőség közzétételét az ESRS-ekkel összhangban, a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésben szereplő következtetésnek tükröznie kell ezt a helyzetet (lásd a 18. szakaszt).

## 9. Reagálás a kockázatokra

A kockázat azonosítására és értékelésére (a 7. szakaszban leírt) eljárások alapján a gyakorló szakembereknek további eljárásokat kell megtervezniük és végrehajtaniuk az említett kockázatokra és/vagy azokra a közzétételekre vonatkozóan, amelyeknél valószínűsíthetően lényeges hibás állítások merülnek fel.

Eljárásokat kell végezni a csalásból eredő lényeges hibás állítások kockázatára, valamint a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés feltételezett vagy azonosított eseteire való reagálásra is.

A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás során ezen eljárásokhoz alkalmazható technikák közé tartozik többek között a szemrevételezés, megfigyelés, megerősítés, újraszámítás, ismételt végrehajtás, elemző eljárások és/vagy interjú, önállóan vagy kombináltan, a gazdálkodó egység szintjén (beleértve más gazdálkodó egységeket vagy értékláncot, ahonnan az információ származhat).

Az adatok tesztelése (ún. szubsztantív eljárások) és/vagy a kontrollok tesztelése nem kötelező, de elvégezhető, ha a gyakorló szakemberek azt a körülmények között bizonyítékgyűjtés szempontjából hatékonyak ítélik meg.

A gyakorló szakemberek által megtervezendő és végrehajtandó eljárások jellegének, időzítésének és terjedelmének lehetővé kell tennie számukra, hogy korlátozott bizonyossággal állapítsák meg, hogy a fenntarthatósági nyilatkozatok mentesek-e a lényeges hibás állításoktól.

Az eljárásokat a gyakorló szakembereknek úgy kell megtervezniük és végrehajtaniuk, hogy elegendő megfelelő bizonyítékot szerezzenek, amelyre a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés alapozható.

## 10. Jövőbe mutató információk

Az ESRS-ek szerint jelentett információk a mérőszámok mellett tartalmazzák a hatásokat, a kockázatokat és a lehetőségeket, valamint - ha vannak ilyenek - a vonatkozó politikák, célok és cselekvési tervek leírását. Az ilyen típusú információk jövőbetekintő dimenziót is tartalmazhatnak. A gyakorló szakembereknek arra kell összpontosítaniuk, hogy az információ tartalmazza-e a szervezet meglévő politikáit, céljait és terveit, ha azok már léteznek.

<sup>14</sup> Az ESRS 1 3. fejezetében meghatározottak szerint

<sup>15</sup> Beleértve az ESRS1 3. fejezetét és az ESRS 2 IRO1 és az ESRS E1, E2, E3, E4 E5, G1 (lásd az ESRS 2 C függelékét), valamint az EFRAG által kiadott, a lényegesség értékelésére vonatkozó nem kötelező érvényű útmutatót, amely a végrehajtás megkönnyítésére áll rendelkezésre.

<sup>16</sup> Lásd pl. ESRS1 2. bekezdés

<sup>17</sup> Lásd az ESRS 1 (19) bekezdését és az azt követő bekezdéseket, beleértve a 3. szakaszt is.

A gyakorló szakemberektől nem várható el, hogy garanciát nyújtsanak arra, hogy a jövőre vonatkozó információk a gazdálkodó egység által közzétett módon fognak megvalósulni, de kritikusnak kell maradniuk a jövőre vonatkozó információkkal kapcsolatban, beleértve azt is, hogy a jövőre vonatkozó információk kidolgozásához használt módszerek megfelelőek-e és következetesen alkalmazták-e azokat. Ha a kockázat azonosítására és értékelésére irányuló eljárások során azonosított jövőre vonatkozó információk ésszerűtlennek tűnnek, a gyakorló szakembereknek tovább kell értékelnük, hogy az információk megfelelnek-e az ESRS-ek által megkövetelt<sup>18</sup> információk minőségi jellemzőinek, és értékelnük kell a bizonyosságot nyújtó jelentésben szereplő következtetésükre gyakorolt hatásokat (lásd a 18. szakaszt).

## 11. Becslések

Ha a gyakorló szakemberek a kockázat azonosítására és értékelésére irányuló eljárások során megállapítják, hogy a becslések ésszerűtlennek tűnnek, a gyakorló szakembereknek tovább kell értékelnük, hogy az információ megfelel-e az ESRS-ek által előírt<sup>19</sup> információk minőségi jellemzőinek, és értékelnük kell a bizonyosságot nyújtó jelentésben szereplő következtetésükre gyakorolt hatásokat (lásd a 18. szakaszt).

A gyakorló szakembereknek nem kell a becslésekre vonatkozóan adatesztelés végezniük (ún. szubsztantív eljárások), de kritikusnak kell maradniuk a közzétételekhez használt becslésekkel kapcsolatban, beleértve az alkalmazott módszereket is.

## 12. Kommunikáció a szakemberek között és más szakemberekkel

A gyakorló szakemberek és a gazdálkodó egység (és/vagy leányvállalatai) jog szerinti könyvvizsgálói közötti kommunikációnak - amennyiben azt a jogszabályok vagy szabályozások nem tiltják - a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás során, valamint a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés és a könyvvizsgálói jelentés(ek) aláírása előtt megfelelő időpontokban kell megtörténnie. A kommunikáció célja, hogy mindkét fél tájékoztassa egymást a pénzügyi kimutatások és a fenntarthatósági nyilatkozatok közötti kapcsolatokat érintő kérdésekben azonosított kockázatokról és hibás állításokról.

A gyakorló szakembereknek a szükséges mértékben kommunikálniuk kell a gazdálkodó egység (és/vagy leányvállalatok) jog szerinti könyvvizsgálójával (könyvvizsgálóival) annak értékeléséhez, hogy a fenntarthatósági nyilatkozatokban szereplő információk összhangban vannak-e a pénzügyi kimutatásokban közzétett, releváns ügyekre vonatkozó információkkal.

A kommunikációban részt vevő gyakorló szakemberek és a jog szerinti könyvvizsgálók teljes mértékben felelősek a saját megbízásuk során levont következtetésekért. Ha a jog szerinti könyvvizsgálót és a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatást ugyanaz a könyvvizsgáló cég végzi különböző kulcspartnerek/vezetők vezetésével, akkor e kulcspartnerek/vezetők között kommunikációnak kell lennie.

A fenntarthatósági nyilatkozatok tartalmazhatnak információkat olyan gazdálkodó egységek vonatkozásában, amelyek csoporthoz tartoznak. Ezekben a helyzetekben kommunikációnak kell történnie a gyakorló szakember és más gyakorló szakemberek között, akiket a gyakorló szakember által a konszolidált fenntarthatósági jelentés szempontjából relevánsnak ítélt gazdálkodó egységek lényeges információira vonatkozó eljárások vagy bizonyosságot nyújtó munka elvégzésével bíztak meg. Ennek a csoportvezetők közötti kommunikációra is vonatkoznia kell olyan helyzetekben, amikor ugyanaz a cég ugyanazon csoporton belül több gazdálkodó egység vonatkozásában is be van vonva.

Ha egy vagy több harmadik fél (a gazdálkodó egység korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízást végző szolgáltatón kívül) megbízást kapott a fenntarthatósági információk egyes részeire vonatkozó bizonyosságot nyújtó munka elvégzésére, a gyakorló szakembereknek meg kell fontolniuk e munka felhasználását, hogy elkerüljék annak ismételt elvégzését, figyelembe véve a harmadik fél objektivitásának és az elvégzett munkának az értékelését.

Ha két vagy több gyakorló szakembert bíznak meg ugyanazon korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízással, akkor a 3. függelékben részletezett rendelkezéseknek megfelelően kell kommunikálniuk és megosztaniuk a munkát.

A gyakorló szakembernek minden esetben be kell tartania a vonatkozó titoktartási és szakmai titoktartási szabályokat, amikor másokkal kommunikál, és szem előtt kell tartania, hogy a másokkal való kommunikáció nem csökkenti vagy változtatja meg a gyakorló szakember felelősségét a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás és a bizonyosságot

<sup>18</sup> lásd pl. ESRS1 19. bekezdés, ESRS 1 B. függelék 7. QC - "A semleges ábrázolás érdekében a törekvésként megfogalmazott fenntarthatósági információknak – például a céloknak vagy terveknek – mind a törekvésekre, mind pedig azokra a tényezőkre ki kell terjedniük, amelyek megakadályozhatják a vállalkozást abban, hogy megvalósítsa ezeket a törekvéseket".

<sup>19</sup> lásd pl. ESRS 1 B függelék 9. minőségi követelmény - " egyértelműen fel kell hívni a figyelmet azok lehetséges korlátaira és a kapcsolódó bizonytalanságokra".



nyújtó jelentés tekintetében.

### 13. Az azonosított hibás állítás(ok) összesítése és figyelembevétele

A fenntarthatósági jelentéssel összefüggésben a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás során azonosított hibás állítások gyakran nem összesíthetők (egyetlen "teljes" hibás állítás összegévé), hogy összességében meghatározzák hatásukat, különösen a minőségi információk esetében, tekintettel az információk típusainak sokféleségére.

Mielőtt a jelentésükben levonják a következtetéseket, a gyakorló szakembereknek ezért meg kell vizsgálniuk az összes azonosított hibás állítást, hogy eldöntsék, hogy:

- egy vagy több lényeges hibás állítás van; és/vagy
- ha az összeset figyelembe veszik, a hibás állítások méretét, jellegét és számát figyelembe véve ésszerűen elvárható, hogy azok befolyásolják a fenntarthatósági nyilatkozatok tervezett felhasználói által hozott döntéseket.

## II - A taxonómiai rendelet 8. cikke szerinti tájékoztatás

A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás a fenntarthatósági nyilatkozatokban a taxonómiairendelet 8. cikkében (és a kapcsolódó taxonómiai referenciakeretben) foglalt rendelkezéseknek való megfelelés érdekében közzéteendő adatokra terjed ki.<sup>20</sup> Ezekre a közzétételekre a továbbiakban "a 8. cikk szerinti közzétételek" néven hivatkozunk. E dokumentum egyéb rendelkezései a II. részben leírtakkal együtt alkalmazandók ezekre a közzétételekre.

### 14. Az alkalmas és összehangolt tevékenységek meghatározására szolgáló folyamatok megértése

A jogalanyról alkotott ismereteik szerint,<sup>21</sup> a gyakorló szakembereknek meg kell érteniük azokat a folyamatokat, amelyeket a gazdálkodó egység a tevékenységeinek és azok jellegének (alkalmas/összehangolt) azonosítása és a 8. cikkben előírt közzétételek elkészítése érdekében végrehajtott.

A szakembereknek különösen a következőkre kell törekedniük:

- értékelni, hogy ezek a folyamatok lefedik-e az összes gazdasági tevékenységet, beleértve a gazdálkodó egység és a konszolidációs körbe tartozó gazdálkodó egységek gazdasági tevékenységeit,
- értékelni, hogy ezek a folyamatok megfelelőek-e a taxonómiai referenciakeret követelményeinek való megfeleléshez az előkészítés és a hivatalos megjelenítés tekintetében, és
- értékelni, hogy ezek a folyamatok biztosítják-e, hogy a kulcsfontosságú teljesítménymutatók (KPI-k) elkészítéséhez használt adatok összhangban legyenek a közzétételek alapjául szolgáló számviteli információkkal.

### 15. Bemutató

A gyakorló szakembereknek értékelniük kell, hogy a közzétételeket az ESRS-ek és a taxonómiai referenciakeret követelményeinek megfelelően mutatják-e be, nevezetesen:

- a taxonómiai referenciakeretben meghatározott környezeti célkitűzések mindegyikére vonatkozóan közzéteszik a vonatkozó információkat,
- a közzétételeket a fenntarthatósági jelentés környezetvédelmi részének egy jól azonosítható részében szerepeltetik, és
- a közzétételek megfelelnek a taxonómiai referenciakeretben meghatározott szabályoknak.

### 16. A 8. cikk szerinti közzétételi eljárások

A gazdálkodó egység megismerése során összegyűjtött információk alapján a gyakorló szakembereknek azonosítaniuk és értékelniük kell a 8. cikk szerinti közzétételek lényeges hibás állításainak kockázatát (vagy az első évben azonosítaniuk kell, hogy hol valószínűsíthető lényeges hibás állítások előfordulása), és megfelelő további eljárásokat kell végrehajtaniuk a kiválasztott közzétételek tekintetében.

<sup>20</sup> ESRS1 8.3. szakasz 113. bekezdés

<sup>21</sup> Lásd az iránymutatások 7. szakaszát





A kifejezetten értékelendő közzétételek azonosítása magában foglalja a hibás állítások előfordulásának valószínűségét és nagyságrendjét, beleértve a közzétételek pontatlanságait, hiányosságait vagy kihagyásait.

A szakembereknek a 8. cikk alapján kiválasztott minden egyes közzététel esetében a következőket kell tenniük:

- értékelni, hogy a közzététel megfelel-e a taxonómiai referenciakeret követelményeinek, beleértve a tevékenységek bemutatásának formátumát is,
- értékelni, hogy az alkalmas gazdasági tevékenységek megfelelnek-e a taxonómia referenciakeretében meghatározott összesített feltételeknek ahhoz, hogy összehangoltnak minősüljenek, és különösen, hogy teljesülnek-e a taxonómia referenciakeretében meghatározott technikai kritériumok,
- értékelni, hogy a kiválasztott kulcsfontosságú teljesítménymutatókat és a kapcsolódó közzétételeket a taxonómia referenciakeretével összhangban határozták-e meg és számították-e ki,
- a kiválasztott információk alapjául szolgáló számviteli adatokat egyeztetni a pénzügyi kimutatásokkal, és szükség esetén e tekintetben kommunikálni a jog szerinti könyvvizsgálókkal, és
- értékelni, hogy a közzétételek összhangban vannak-e az ESRS-ek szerint jelentett egyéb információkkal (E1, E2, E3, E4 és E5).

### III - Az információ digitalizálása

A fenntarthatósági nyilatkozatokra vonatkozó uniós digitalizálási szabályokat az iránymutatás kiadásának időpontjában még nem fogadták el. Az iránymutatások így nem terjednek ki a CSRD által bevezetett, az információk elektronikus formátumára és a fenntarthatósági nyilatkozatoknak az információk jelölésére vonatkozó követelményeknek való megfelelésére vonatkozó követelményekre.

### IV - Korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés

#### 17. Formátum és tartalom

A gyakorló szakember korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentését írásban kell elkészíteni, és azt a megbízás végrehajtásáért személyesen vagy a könyvvizsgáló cég, illetve a megbízott bizonyosságot nyújtó szolgáltató nevében felelős természetes személynek kell aláírnia és kelteznie.

Világosan kell megírni, és a célzott felhasználók számára érthetően kell megfogalmazni.

(1) A korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésnek a következő, a gazdálkodó egységre vonatkozó információkat kell tartalmaznia:

- a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás tárgyát képező gazdálkodó egység,
- azt, hogy a fenntarthatósági jelentés konszolidált-e vagy sem,
- a fenntarthatósági jelentés által lefedett dátum és időszak, és
- hogy az ESRS-ek és a<sup>22</sup> taxonómiai referenciakeret alkotják az alkalmazandó jelentéstételi keretelveket.<sup>23</sup>

(2) A korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésnek a következő információkat kell tartalmaznia az elvégzett korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra vonatkozóan:

- a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás terjedelmének leírása, és
- azon standard(ok) és/vagy jognyilatkozat(ok) azonosítása, amelyekkel összhangban a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízást elvégezték.

(3) A korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésnek tartalmaznia kell a gyakorló szakember következtetését a következőkre vonatkozóan:

- a fenntarthatósági nyilatkozatok a vonatkozó jogi követelmények, azaz az ESRS-ek tekintetében (ez magában foglalja a gazdálkodó egység folyamatát és a fenntarthatósági nyilatkozatokban szereplő közzétételeket),
- a taxonómia-rendelet 8. cikke szerinti, az EU-rendeletre tekintettel megadott információk,
- a fenntarthatósági nyilatkozatok jelölése a digitalizálási követelmények tekintetében.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> Lásd az 1. függelék

<sup>23</sup> A jelölésre és a digitalizálásra vonatkozó uniós rendelet hatálybalépést követően kiegészül a szöveg.

**Az ESRS-nek való megfelelés, a valóság-hű bemutatás és a jogalany-specifikus információk**

- Meg kell jegyezni, hogy a jogszabályi rendelkezéseknek és az ESRS-eknek való megfelelés magában foglalja azoknak a rendelkezéseknek<sup>25</sup> való megfelelést is, amelyek előírják a gazdálkodó egységek számára, hogy a fenntarthatósági ügyekre gyakorolt hatások megértéséhez szükséges információkat jelentsenek, valamint azokat az információkat, amelyek szükségesek annak megértése céljából, hogy a fenntarthatóság hogyan befolyásolja a gazdálkodó egységek fejlődését, teljesítményét és pozícióját, és ez megfelel az információk minőségi jellemzőinek.

- Ha a gazdálkodó egység lényegesség meghatározási folyamata nem megfelelően van megtervezve és/vagy végrehajtva<sup>26</sup>, a gazdálkodó egység hiányos vagy irreleváns információkat szolgáltathat (a lényeges információkat, hatásokat, kockázatokat és lehetőségeket nem hozzák nyilvánosságra, vagy nem lényeges információk elhomályosítják azokat)<sup>27</sup> ami azt jelentené, hogy a "relevancia" és/vagy a "valós bemutatás" jellemző(i)nek, amely magában foglalja a teljességet,<sup>28</sup> nem felelne meg.

- Annak megállapítása, hogy a fenntarthatósági jelentések megfelelnek az ESRS-eknek, vagy az ESRS-ekkel összhangban készültek, magában foglalja továbbá az ESRS-ek azon követelményeit<sup>29a</sup> gazdálkodó egység számára, hogy gazdálkodó egység specifikus közzétételeket tegyen, ha egy hatás, kockázat vagy lehetőség nem vagy nem kellő részletességgel szerepel az ESRS-ekben, de a konkrét tények és körülmények miatt lényeges. Az ESRS-eknek megfelelő fenntarthatósági kimutatások részeként az ESRS-ek által kifejezetten részletezettek túlmutató, gazdálkodó egység specifikus információkat kell megadni.

Mivel korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízásról van szó, a következtetést a gyakorló szakembereknek negatív formában kell megfogalmazniuk.

Az Európai Bizottság<sup>30</sup> kiadványa megemlíti, hogy a szakemberek várhatóan a következő következtetésekre jutnak:

- nem jutott tudomásukra olyan körülmény, amely alapján úgy vélnék, hogy a fenntarthatósági nyilatkozatban szereplő információkat nem valósan mutatják be minden lényeges szempontból az ESRS-ekkel összhangban, és nem felelnek meg a taxonómiai rendelet 8. cikkében foglalt jogi követelményeknek.

A következtetés megfogalmazásakor figyelembe kell venni a gazdálkodó egység által tett nyilatkozatokat, és azt a helyzethez kell igazítani, ha lényeges hibás állításokat azonosítottak (lásd a 18. szakaszt).

A digitalizálási szabályok felhatalmazáson alapuló jogi aktussal történő elfogadásáig a gyakorló szakemberektől 2025-ben nem várnak következtetést a megjelölésre vonatkozóan.

(4) A korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésnek tartalmaznia kell továbbá a gyakorló szakemberek által elvégzett eljárások összefoglalóját.

(5) Amennyiben a gyakorló szakemberek ezt lényegesnek ítélik, a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés ezen felül tartalmazhat figyelemfelhívó bekezdés(ek)e)t (opcionális). A figyelemfelhívó bekezdések<sup>31</sup> akkor használhatók, ha a gyakorló szakemberek fel kívánják hívni a jelentés felhasználóinak figyelmét a fenntarthatósági nyilatkozatokban leírt valamely ügyre (pl. a gazdálkodó egység által adott pontosítás vagy más módon), amely kulcsfontosságú az információk megértése szempontjából.

(6) Amennyiben a gyakorló szakember ezt lényegesnek ítéli, a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés tartalmazhatja továbbá a gyakorló szakember által a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás során tárgyalt kulcsfontosságú (bizonyosságot nyújtó) kérdések leírását (nem kötelező). A jelentésben le lehet írni azokat a kérdéseket vagy közzétételeket, amelyekre a gyakorló szakemberek a megbízás során különös figyelmet fordítottak, hivatkozva a közzétételeknek a fenntarthatósági nyilatkozatokban való kapcsolódó helyére és a gyakorló szakemberek által végzett munka leírására.

<sup>24</sup> A digitalizálási szabályok felhatalmazáson alapuló jogi aktussal történő elfogadásáig 2025-ben nem várható el következtetés a megjelölésre vonatkozóan, amint azt a fenti III. szakaszban kifejtettük.

<sup>25</sup> Lásd a számviteli irányelv 19a. cikkének (1) bekezdését, illetve a 29a. cikk (1) bekezdését a csoportos helyzetekre vonatkozóan, valamint az ESRS1 (2) bekezdését például

<sup>26</sup> A CSRD által megkövetelt eredmények elérése érdekében

<sup>27</sup> Lásd az EFRAG Lényegesség meghatározási útmutatóját - 25. bekezdés.

<sup>28</sup> Lásd ESRS1 B függelék - QC5 "A valóság-hű bemutatáshoz arra van szükség, hogy az információk i) teljeseleg legyenek (...)"

<sup>29</sup> Lásd az ESRS1 11. bekezdését és az A. függelék Alkalmazási követelmények AR1-től AR5-ig.

<sup>30</sup> Lásd: Q70 - Gyakran ismételt kérdések az Európai Bizottság által 2024. augusztus 7-én közzétett, a vállalati fenntarthatósági jelentéstételre vonatkozó uniós szabályok végrehajtásáról (<https://finance.ec.europa.eu/publications/frequently-asked-questions-implementation-eu-corporate-sustainability-reporting-rules-en>).

<sup>31</sup> A figyelemfelhívó bekezdés semmilyen esetben sem helyettesítheti a korlátozott következtetést, vagy az ellentétes következtetést.





## 18. A korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés következtetésének testreszabása

A gyakorló szakemberek következtetésének tükröznie kell a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás eredményeit.

Ha a gyakorló szakemberek megítélése szerint a fenntarthatósági nyilatkozatok és/vagy a 8. cikk szerinti közzétételek egy vagy több lényeges hibás állítást tartalmaznak, a<sup>32</sup> gyakorló szakembereknek ki kell fejezniük:

- korlátozott következtetés formájában, ha a hibás állítás(ok) mértéke nem átfogó, vagy
- egyéb esetben ellentétes következtetés formájában.

A gyakorló szakembereknek a jelentés Következtetés alapja szakaszában le kell írniuk az azonosított lényeges hibás állítás(ok)at.

Ha kivételes körülmények között a gyakorló szakemberek munkájának terjedelmét korlátozzák, és nem tudják meghatározni, hogy a lényeges hibás állítás tartak-e volna fel, ha ez a korlátozás nem következik be, a gyakorló szakembereknek ezt ki kell fejezniük:

- korlátozott következtetés formájában, ha a hibás állítás(ok) potenciális mértéke nem átfogó, vagy
- egyéb esetben következtetés levonásának visszautasítása formájában.

## V - A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízásra vonatkozó egyéb átfogó rendelkezések

### 19. Teljességi nyilatkozat

A gyakorló szakembereknek teljességi nyilatkozatot kell kérniük, amelyet a gazdálkodó egység felső vezetésének vagy az irányítással megbízott személyek legalább egy felelős tagja ír alá, amely tartalmazza a fenntarthatósági nyilatkozatok tartalmáért való felelősségük megerősítését.

### 20. A szakértők munkájának felhasználása

Ha a gyakorló szakemberek szakértő munkáját kívánják felhasználni, a munka eredményeinek és/vagy a szakértői jelentésben leírt következtetések mérlegelése előtt értékelniük kell, hogy a szakértő rendelkezik-e a szükséges szakértelemmel, képességekkel és objektivitással.

### 21. Dokumentáció

A gyakorló szakembereknek olyan dokumentációt kell készíteniük és vezetniük, amely rögzíti a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés alapját. Az elkészített és megőrzött dokumentációnak elegendőnek kell lennie ahhoz, hogy egy tapasztalt gyakorló szakember, aki korábban nem állt kapcsolatban a bizonyosságot nyújtó szolgáltatással, megérthesse az elvégzett munkát, a megszerzett bizonyítékokat és a levont következtetést.<sup>33</sup>

### 22. Fordulónap utáni események

A gyakorló szakembereknek figyelembe kell venniük a beszámolási időszak vége és a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentés időpontja között bekövetkező olyan későbbi események hatását, amelyek hatással lehetnek a fenntarthatósági nyilatkozatokra és a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésre.

A gyakorló szakembereknek a jelentésük kelte után nem kell eljárásokat végezniük az információkkal kapcsolatban. Ha azonban a következő évben olyan tényről szereznek tudomást, amely, ha a jelentésük időpontjában ismert lett volna, arra készíthette volna őket, hogy módosítsák következtetésüket, akkor meg kell vitatniuk az ügyet a vezetéssel és/vagy az irányítással megbízott személyekkel, és/vagy a körülményeknek megfelelően meg kell tenniük a megfelelő lépéseket.

<sup>32</sup> Ez például akkor fordulhat elő, ha a gyakorló szakemberek tudomására jutott egy olyan ügy, amely alapján a gyakorló szakemberek úgy vélik, hogy a folyamat eredménye nem eredményezte a fenntarthatósággal kapcsolatos valamennyi lényeges hatás, kockázat és lehetőség közzétételét az ESR-sel összhangban.

<sup>33</sup> Lásd még a könyvvizsgálati irányelv 27a. cikkét



### **23. A pénzügyi kimutatásokban és az üzleti jelentésben szereplő fenntarthatósági nyilatkozatokat kísérő információk**

A gyakorló szakembereknek el kell olvasniuk a pénzügyi kimutatásokat és az üzleti jelentést a fenntarthatósági nyilatkozatokkal való lényeges ellentmondások azonosítása céljából, beleértve a taxonómiai rendelet 8. cikke szerinti közzétételeket is. Lényeges ellentmondások esetén a gyakorló szakembereknek meg kell vitatniuk a gazdálkodó egység vezetésével és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel, és megfelelő intézkedéseket kell tenniük, ha a lényeges ellentmondásokat nem kezelik. A jog szerinti könyvvizsgálókkal való kommunikáció szintén alkalmazandó ebben a helyzetben (lásd a 12. szakaszt).

### **24. Különleges rendelkezések - hivatkozással beépített információk**

Ha a gazdálkodó egység által az ESRS-ek alapján jelentett és így a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás hatálya alá tartozó információkat hivatkozással veszik át, a gyakorló szakembereknek ellenőrizniük kell, hogy teljesülnek-e az ESRS-ekben leírt feltételek,<sup>34</sup> és kommunikálniuk kell a bizonyosságot nyújtó jelentés szolgáltatójával (szolgáltatóival), vagy be kell szerezniük a bizonyosságot nyújtó jelentést, amely arra a dokumentumra (vagy a dokumentum egy részére) vonatkozik, amelyre a fenntarthatósági nyilatkozatok hivatkoznak, és amelyben a hivatkozással beépített közzétételek találhatóak. A bizonyosságot nyújtó jelentés beszerzése, amennyiben az rendelkezésre áll, vagy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatóval való kommunikáció a gyakorló szakemberek számára a megfelelő bizonyítékok összegyűjtésének és az eljárások ismételt végrehajtása elkerülésének eszköze, amennyiben a szolgáltató bizonyosságot nyújtó munkáját és a következtetést relevánsnak és megbízhatónak ítélik.

Amennyiben a hivatkozással beépített közzétételeket tartalmazó dokumentumra vonatkozó korlátozott vagy kellő bizonyosságot nyújtó megbízásért felelős szolgáltató nincs, ezeket a közzétételeket a gyakorló szakembereknek ugyanolyan megközelítés és eljárások szerint kell kezelniük, mint a fenntarthatósági nyilatkozatokban hivatkozással történő beépítés nélkül szereplő információkat.

### **25. Különleges rendelkezések - csoportszintű / konszolidált információk**

Amennyiben a gazdálkodó egység konszolidált fenntarthatósági nyilatkozatokat készít csoportszinten, a gyakorló szakembereknek különösen azt kell ellenőrizniük, hogy a gazdálkodó egység elvégezte-e a lényeges hatások, kockázatok és lehetőségek értékelését a konszolidált gazdálkodó egységek teljes körére vonatkozóan az ESRS-ek szerint, és hogy konszolidált szinten szolgáltatott-e információkat.

### **26. Különleges rendelkezések - összehasonlító információk az első évben**

Az ESRS-ek nem írnak elő összehasonlító információkat az ESRS-ek szerinti fenntarthatósági nyilatkozatok készítésének első évére vonatkozóan.<sup>35</sup> Ezért a gyakorló szakembereknek nem kell eljárásokat végezniük az összehasonlító információkkal kapcsolatban (amelyeket a beszámolási időszak információinak az előző időszakokkal való összehasonlítására nyújtanak, és amelyeket az első évre nem írnak elő).

Ha a gazdálkodó egység nem kérte kifejezetten a gyakorló szakemberektől, hogy a fenntarthatósági nyilatkozatokban önkéntes alapon adjanak meg ilyen információkat, a gyakorló szakembernek a bizonyosságot nyújtó jelentésben világossá kell tennie, hogy a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás hatálya nem terjed ki az előző évekre vagy időszakokra vonatkozó összehasonlító információkra.

Nincs előírás arra sem, hogy a jelentési időszakot megelőző időszakokra vonatkozóan a taxonómia referenciakeret szerint közzétett összehasonlító információkról bizonyosságot kell nyújtani. A gyakorló szakember azonban nem támaszkodhat a beszámolási időszakra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatás céljából az összehasonlító információkra, ha az összehasonlító információkra nem alkalmaztak olyan eljárásokat, amelyek lehetővé teszik a megbízhatóságot. Ha a megbízás során az összehasonlító információk lényeges hibás állításairól szereznek tudomást, értékelniük kell továbbá a bizonyosságot nyújtó jelentésükre gyakorolt következményeket.

<sup>34</sup> E feltételek között a hivatkozással beépített információknak "legalább olyan szintű bizonyosságot kell nyújtaniuk, mint a fenntarthatósági nyilatkozatnak" (hivatkozás az ESRS1 120 d) bekezdésére).

<sup>35</sup> Lásd az ESRS1 10.3. szakaszának 136. bekezdését.

## 27. Különleges rendelkezések - értéklánra vonatkozó információk

Az ESRS-ek bizonyos esetekben megkövetelik az értéklánra vonatkozó információk feltüntetését.<sup>36</sup> Ezek az információk szerepelnek a fenntarthatósági nyilatkozatokban, amelyek a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás tárgyát képezik. A konkrét körülményektől és a lényeges hibás állítások kockázatától függően a gyakorló szakembernek adott esetben további eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania.

A gazdálkodó egységgel kapcsolatos információkhoz hasonlóan a gyakorló szakemberek értékelhetik a gazdálkodó egység által az értéklánccal kapcsolatos információk megszerzésére és jelentésére létrehozott rendszereket, amelyek magukban foglalják az értéklánra vonatkozó információkat és az értéklánc szereplőitől gyűjtött információkat, valamint adott esetben ezek megbízhatóságát. Külső bizonyíték vagy bizonyosságot nyújtó jelentés beszerzése nem feltétlenül szükséges minden értéklánc-információra: az értéklánc-információkra megtervezendő és elvégzendő eljárások mértéke és terjedelme a megbízás körülményeitől és a gyakorló szakemberek által a lényeges hibás állítások kockázatának értékelésétől függ.

Az értéklánra vonatkozó információk tekintetében az ESRS-ekbe különböző átmeneti rendelkezéseket építettek be, ami azt jelentheti, hogy az ESRS-ek végrehajtásának első éveiben korlátozott értéklánc-információkat kell jelenteni.

### **Függelék - Az iránymutatásban használt kifejezések szójegyzéke és konkrét jelentése**

**Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás(ok)** - a CSRD / számviteli irányelv 34.1. cikkének aa) pontja szerint), olyan megbízás(ok), amely(ek) alapján a gyakorló szakemberek következtetését/megállapításait fejezik ki. A bizonyosság lehet "korlátozott" (34.1. cikk (aa)) vagy "kellő". Az iránymutatások a CSRD által bevezetett fenntarthatósági jelentéssel kapcsolatos "korlátozott bizonyosságot nyújtó" szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkoznak.

**A 8. cikk szerinti közzétételek** - a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás a fenntarthatósági nyilatkozatokban a taxonómia-rendelet 8. cikkének (és a kapcsolódó taxonómiai referenciakeretnek) való megfelelés érdekében közzéteendő adatokra terjed ki.<sup>37</sup>Ezeket a közzétételeket az iránymutatások "8. cikk szerinti közzétételek" néven említik.

**Következtetés(ek)** - a CSRD / számviteli irányelv (34. cikk (1) bekezdés aa) pontja) által megkövetelt és a gyakorló szakemberek által a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésükben kifejtett vélemény(ek)re az iránymutatás "következtetés(ek)ként" vagy "vélemény(ek)ként" hivatkozik.

**Gazdálkodó egység** - az a vállalkozás, amelynek fenntarthatósági nyilatkozataira vonatkozóan a bizonyosságot nyújtó szolgáltatás történik. A gazdálkodó egységnek lehetnek olyan leányvállalatai/vállalatai, amelyek a konszolidált pénzügyi kimutatások hatálya alá tartoznak, és így a konszolidált fenntarthatósági nyilatkozatok hatálya alá is.<sup>38</sup> A "gazdálkodó egység" a csoportszintű fenntarthatósági nyilatkozatokra vonatkozó megbízás összefüggésében úgy értelmezendő, hogy az magában foglalja az ESRS-ek közzétételi követelményeinek hatálya alá tartozó valamennyi gazdálkodó egységet.

**ESRS-ek** - az Európai Bizottság által felhatalmazáson alapuló jogi aktussal elfogadott európai fenntarthatósági jelentéstételi standardok, amelyek meghatározzák azokat az információkat, amelyeket egy vállalkozásnak (a CSRD-vel módosított 2013/34/EU számviteli irányelvvvel összhangban) közzé kell tennie a környezeti, társadalmi és vállalatirányítási fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos lényeges hatásairól, kockázatairól és lehetőségeiről.

**ESEF** - egységes európai elektronikus formátum a jelentéstételhez. Az iránymutatás nem foglalkozik a fenntarthatósági információk jelölésére vonatkozó követelményekkel és a gyakorlati szakemberek által végrehajtandó eljárásokkal. Az alkalmazandó követelmények részleteit az iránymutatás közzétételének időpontjában még nem fogadták el.

**Gyakorló szakember(ek)** - a jog szerinti könyvvizsgáló(k) és/vagy független bizonyosságot nyújtó szolgáltató(k), akiket a CSRD szerinti véleménynyilvánításra jelöltek ki (lásd a számviteli irányelv 34. cikke (1) bekezdésének aa) pontját). A gyakorló szakembereknek a nemzeti követelményeknek megfelelően képzettnek és nyilvántartásba vettnek kell lenniük.

**Jognyilatkozatok** - minden olyan eszköz, dokumentum, szabály, standard vagy iránymutatás, amelynek rendelkezéseit a gyakorló szakembereknek be kell tartaniuk a számviteli irányelv / CSRD szerinti korlátozott bizonyosság nyújtása során, az Európai Bizottság által elfogadott, a korlátozott bizonyosságra vonatkozó uniós standardok hiányában.

**Eljárások** - a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás során a gyakorló szakemberektől elvárt különböző munkák megjelölésére használt kifejezés, amelyek magukban foglalhatják, de nem korlátozódhatnak a következőkre: interjúk, újraszámítások, ellenőrzések, tesztek, értékelések, egyeztetések stb.

<sup>36</sup> Az ESRS1 5.1. szakasza a jelentéstétellel foglalkozik, az 5.2. szakasz pedig tisztázza a becslések használatának körülményeit.

<sup>37</sup> ESRS1 8.3. szakasz 113. bekezdés

<sup>38</sup> ESRS1 5.1. szakasz 62. bekezdés



**Fenntarthatósági nyilatkozat(ok) / fenntarthatósági jelentés** - a jogalany által a CSRD rendelkezéseinek (pl. 19a., 29a., 29d. cikkek) való megfelelés érdekében készített információk, a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás függvényében. "A "fenntarthatósági jelentés" (amely a számviteli irányelv 34. cikke (1) bekezdésének aa) pontjában használt terminológia) és a "fenntarthatósági nyilatkozatok" és "fenntarthatósági nyilatkozat" (amely az ESRS-ben használt terminológia) szinonimaként szerepel az iránymutatásban. A 8. cikk szerinti közzétételeket a fenntarthatósági nyilatkozatok tartalmazzák.

**Közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység** vagy **PIE** - a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egység fogalmát az uniós jog határozza meg (könyvvizsgálati irányelv, 2. cikk).

**Taxonómiai referenciakeret** - ez a terminológia az iránymutatásban az összes olyan jogi rendelkezés megjelölésére szolgál, amely meghatározza, hogy az EU 2020/852 taxonómiai rendelet 8. cikkében előírt információkat hogyan kell elkészíteni (ideértve az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2020/852 rendeletét (2020. június 18.) a fenntartható befektetések előmozdítását célzó keret létrehozásáról és az (EU) 2019/2088 rendelet módosításáról, beleértve a függeléseket is).

## 2. függelék

### Hivatkozások az uniós jogra

**Számviteli Irányelv:** Az Európai Parlament és a Tanács 2013/34/EU irányelve (2013. június 26.) a meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves beszámolóiról és a kapcsolódó jelentésekről, a 2006/43/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről (HL L 182., 2013.6.29., 19. o.).

**Könyvvizsgálati Irányelv:** Az Európai Parlament és a Tanács 2006/43/EK irányelve (2006. május 17.) az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról és a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről (HL L 157., 2006.6.9., 87. o.).

**Könyvvizsgálati Rendelet:** Az Európai Parlament és a Tanács 537/2014/EU rendelete (2014. április 16.) a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizgálatára vonatkozó egyedi követelményekről és a 2005/909/EK bizottsági határozat hatályon kívül helyezéséről (HL L 158., 2014.5.27., 77. o.).

**Taxonómiai Rendelet:** Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2020/852 rendelete (2020. június 18.) a fenntartható befektetések előmozdítását célzó keret létrehozásáról és az (EU) 2019/2088 rendelet módosításáról (HL L 198., 2020.6.22., 13. o.).

**Átláthatósági Irányelv:** Az Európai Parlament és a Tanács 2004/109/EK irányelve (2004. december 15.) a szabályozott piacra bevezetett értékpapírok kibocsátóival kapcsolatos információkra vonatkozó átláthatósági követelmények harmonizációjáról és a 2001/34/EK irányelv módosításáról (HL L 390., 2004.12.31., 38. o.).

### Hivatkozás az ESRS-ekről szóló felhatalmazáson alapuló jogi aktusra

A Bizottság 2023/2772/EU felhatalmazáson alapuló rendelete (EU) 2023. július 31., a 2013/34/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvnek a fenntarthatósági beszámolási standardok tekintetében történő kiegészítéséről (HL L 284., 2023.12.22., 1. o.) és bármely más, az ESRS-t elfogadó jövőbeli felhatalmazáson alapuló rendelet.



### 3. függelék

#### **A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás több szakember által történő elvégzése**

1. Amennyiben a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy egynél több gyakorló szakembert bíz meg a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás elvégzésével, a gyakorló könyvvizsgáló a következő elvek szerint végzi a megbízást.

*A gazdálkodó egység és környezetének megismerése és a "megszerzett információk értékelése, egyénileg végrehajtva".*

2. A további eljárások megkezdése előtt minden gyakorló szakember egyénileg tájékozódik a gazdálkodó egységről és annak környezetéről, és saját maga értékeli a megszerzett bizonyítékokat.

3. Ez az egyéni értékelés lehetővé teszi a szakemberek számára, hogy közösen határozzák meg az elvégzendő eljárásokat, és azt, hogy ezeket az eljárásokat hogyan kell elosztani a szakemberek között.

#### *Az elvégzendő eljárások meghatározása*

4. A szakemberek a szervezet és környezetének egyéni megértése alapján közösen, összehangoltan határozzák meg az elvégzendő munka általános megközelítését.

5. Ebben a szakaszban a szakemberek összehasonlítják az egyéni elemzéseiket, és közösen megállapodnak az elvégzendő eljárásokról.

#### *Az elvégzendő eljárások kiegyensúlyozott elosztása*

6. A szakemberek felosztják egymás között az elvégzendő munkát, és biztosítják, hogy ez a felosztás kiegyensúlyozott legyen.

7. A "kiegyensúlyozott elosztás" fogalma alapvető fontosságú a közös megbízás megfelelő végrehajtása szempontjából. Ez magában foglalja az olyan mennyiségi kritériumokat, mint a munkaórák mennyisége, és az olyan minőségi kritériumokat, mint a megbízásért felelős munkacsoport tapasztalata vagy képzettsége figyelembevételét.

8. A munka felosztása nem jelenti azt, hogy minden gyakorló szakember egyedül dolgozik. Valójában a megbízás teljes időtartama alatt, és különösen akkor, ha az eljárások fenntarthatósági kérdésekkel vagy fontos és/vagy összetett fenntarthatósági információkkal kapcsolatosak, a szakemberek kommunikálnak egymással, különösen annak felmérése érdekében, hogy a kapott információk fényében az eredetileg tervezett eljárások továbbra is megfelelőek-e.

#### *A más szakember(ek) által végzett eljárások kritikus felülvizsgálata*

9. Az egyes szakemberek által végzett munkát a másik szakember kritikusan felülvizsgálja, amit "keresztellenőrzésnek" neveznek. Ez a felülvizsgálat lehetővé teszi a másik gyakorló szakember számára annak értékelését, hogy:

- a gyakorló szakember által elvégzett munka megfelel az előzetesen megbeszéltnak, és lehetővé tette, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen a fenntarthatósági nyilatkozatokra vonatkozó következtetés megalapozásához;
- a gyakorló szakember által levont következtetések relevánsak és következetesek.

10. A másik gyakorló szakember munkájának és következtetéseinek értékelése alapján az egyes gyakorló szakemberek meghatározzák, hogy szükség van-e további munkára.

#### *Következtetés*

11. A korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentést a szakemberek közösen készítik el.





12. Amennyiben a gyakorló szakemberek eltérő következtetéseket vonnak le, a korlátozott bizonyosságot nyújtó jelentésben mindegyikük ismerteti a saját következtetését.

*Összehangolt kommunikáció a gazdálkodó egység vezetésével és irányító testületeivel, beleértve adott esetben az auditbizottságot is.*

13. A gyakorló szakemberek közösen és összehangoltan kommunikálnak a gazdálkodó egység vezetésével és irányító testületeivel, akár a fenntarthatósági információkkal kapcsolatos következtetéseikről, akár a munkájuk során azonosított fontos információkról van szó.

#### *Megfelelő dokumentáció*

14. Minden gyakorló szakember összeállít egy dossziét, amely tartalmazza a következtetéseket alátámasztó dokumentumokat.

#### *Együttműködés*

15. A közös bizonyosságot nyújtó megbízás szoros együttműködést feltételez a szakemberek között, ami megköveteli, hogy a munkájuk során azonosított fontos kérdéseket megvitassák, és közösen szólaljanak fel, ha egy ügyet meg kell vitatniuk a gazdálkodó egység vezetésével vagy irányító testületeivel, beleértve a közöttük fennálló nézeteltéréseket is, amennyiben ilyenek léteznek.