

**MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD PRE ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE  
SLUŽBY 3410**

**ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY  
K VÝKAZOM EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV**

(Tento štandard je účinný pre správy o uistení za obdobie  
končiace sa 30. septembra 2013 alebo neskôr)

**OBSAH**

	<b>Odsek</b>
<b>Úvod.....</b>	<b>1</b>
Rozsah tohto ISAE .....	2 – 11
Dátum účinnosti .....	12
<b>Ciele .....</b>	<b>13</b>
<b>Definície.....</b>	<b>14</b>
<b>Požiadavky</b>	
Štandard ISAE 3000 .....	15
Prijatie a pokračovanie zákazky .....	16 – 18
Plánovanie .....	19
Významnosť pri plánovaní a vykonávaní zákazky.....	20 – 22
Poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane interných kontrol účtovnej jednotky a identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti .....	23 – 34
Celkové reakcie na vyhodnotené riziká významnej nesprávnosti a ďalšie postupy.....	35 – 56
Použitie práce iných audítorov poskytujúcich služby .....	57
Písomné vyhlásenia .....	58 – 60
Následné udalosti .....	61
Porovnateľné informácie .....	62 – 63
Ostatné informácie .....	64
Dokumentácia.....	65 – 70
Previerka kontroly kvality zákazky .....	71
Formulácia záveru uistenia.....	72 – 75
Obsah správy o uistení .....	76 – 77
Ďalšie komunikačné požiadavky .....	78
<b>Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály</b>	
Úvod .....	A1 – A7
Definície .....	A8 – A16
Štandard ISAE 3000 .....	A17
Prijatie a pokračovanie zákazky .....	A18 – A37
Plánovanie .....	A38 – A43
Významnosť pri plánovaní a vykonávaní zákazky.....	A44 – A51
Poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane interných kontrol účtovnej jednotky a identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti .....	A52 – A89

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

Celkové reakcie na vyhodnotené riziká významnej nesprávnosti a ďalšie postupy .....	A90 – A112
Použitie práce iných audítorov poskytujúcich služby .....	A113 – A115
Písomné vyhlásenia .....	A116
Následné udalosti .....	A117
Porovnateľné informácie .....	A118 – A123
Ostatné informácie .....	A124 – A126
Dokumentácia.....	A127 – A129
Previerka kontroly kvality zákazky .....	A130
Formulácia záveru uistenia .....	A131 – A133
Obsah správy o uistení .....	A134 – A152
Príloha č. 1: Emisie, pohltenie a odpočty emisií	
Príloha č. 2: Príklady správ o uistení k výkazom emisií skleníkových plynov	

Medzinárodný štandard pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) 3410 „Zákazky na uistovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov” treba posudzovať v kontexte *Predslovu k medzinárodným usmerneniam na kontrolu kvality, audit, preverenie a iné uistovacie a súvisiace služby*.

## Úvod

1. Vzhľadom na spojitosť medzi emisiami skleníkových plynov a zmenou klímy kvantifikuje množstvo účtovných jednotiek svoje emisie skleníkových plynov na účely interného riadenia a mnohé spoločnosti takisto zostavujú výkaz emisií skleníkových plynov:
  - (a) ako súčasť regulačného režimu zverejňovania,
  - (b) ako súčasť systému obchodovania s emisnými kvótami alebo
  - (c) aby dobrovoľne informovali investorov a ostatné subjekty. Dobrovoľne zverejňované údaje môžu byť napríklad publikované ako samostatný dokument, začlenené do obsiahlejšej správy o udržateľnosti alebo do výročnej správy účtovnej jednotky alebo môžu byť podkladom pre vklad do „registra emisií uhlíka“.

## Rozsah tohto ISAE

2. Tento Medzinárodný štandard pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) sa zaoberá zákazkami na uistovacie služby, ktoré podávajú správu o výkaze emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky.
3. Záver audítora poskytujúceho služby v prípade zákazky na uistovacie služby môže okrem výkazu emisií skleníkových plynov zahŕňať aj ďalšie informácie, napríklad ak sa audítor poskytujúci služby najme, aby vydal správu o správe o udržateľnosti, pričom výkaz emisií skleníkových plynov tvorí len časť tejto správy. V takýchto prípadoch (pozri: odsek A1 až A2):
  - (a) sa tento štandard ISAE vzťahuje na postupy uistovacích služieb vykonávané s ohľadom na výkaz emisií skleníkových plynov s výnimkou situácie, keď tvorí výkaz emisií skleníkových plynov iba relatívne menej významnú súčasť celkových informácií, ktoré sú predmetom uistovacích služieb,
  - (b) sa na postupy uistovacích služieb vykonávané s ohľadom na zostávajúce informácie zahrnuté do záveru audítora poskytujúceho služby vzťahuje štandard ISAE 3000 (revidované znenie)<sup>1</sup> (alebo iný štandard ISAE zameraný na špecifický predmet).
4. Tento ISAE sa nezaoberá zákazkami na uistovacie služby ani neposkytuje špecifické pokyny pre zákazky na uistovacie služby, keď sa vydáva správa o:
  - (a) výkazoch o iných emisiách, ako sú emisie skleníkových plynov, ako napríklad oxidy dusíka (NO<sub>x</sub>) a oxid siričitý (SO<sub>2</sub>); tento ISAE však môže byť vodidlom pre takéto zákazky,<sup>2</sup>
  - (b) ostatných informáciách súvisiacich so skleníkovými plynmi, ako je „stopa“ životného cyklu produktu, hypotetické „základné“ informácie a kľúčové ukazovatele výkonnosti na základe údajov o emisiách (pozri: odsek A3) alebo
  - (c) nástrojoch, procesoch alebo mechanizmoch, ako sú kompenzačné projekty, používaných inými účtovnými jednotkami ako odpočty emisií. Pokiaľ však výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky obsahuje odpočty emisií, ktoré sú predmetom uistovacích služieb, požiadavky tohto ISAE platia príslušným spôsobom aj vo vzťahu k týmto odpočtom emisií (pozri: odsek 76 (f)).

<sup>1</sup> ISAE 3000 (revidované znenie) „Uistovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“.

<sup>2</sup> NO<sub>x</sub> (t. j. NO a NO<sub>2</sub>, ktoré sa líšia od skleníkového plynu oxidu dusného N<sub>2</sub>O) a SO<sub>2</sub> sú spojené skôr s „kyslým dažďom“ ako so zmenou klímy.

### *Zákazky založené na tvrdeniach a zákazky so správou priamo o predmete*

5. *Medzinárodný rámec pre zákazky na uisťovacie služby* (ďalej len "Rámec") uvádza, že zákazka na uisťovacie služby môže byť buď atestačnou zákazkou, alebo priamou zákazkou. Tento štandard ISAE sa zaoberá iba atestačnými zákazkami.<sup>3</sup>

### *Postupy pre zákazky poskytujúce primerané uistenie alebo limitované uistenie*

6. ISAE 3000 (revidované znenie) uvádza, že zákazka na uisťovacie služby môže byť zákazkou poskytujúcou primerané uistenie alebo zákazkou poskytujúcou limitované uistenie.<sup>4</sup> Tento ISAE sa zaoberá zákazkami poskytujúcimi primerané uistenie aj limitované uistenie.
7. Pri zákazkách poskytujúcich primerané aj limitované uistenie vo vzťahu k výkazu emisií skleníkových plynov si audítor poskytujúci služby vyberá kombináciu postupov uisťovacích služieb, ktoré môžu zahŕňať: kontrolu, pozorovanie, potvrdenie, prepočet, opakované vykonanie, analytické postupy a získavanie informácií. Určenie postupov pre uisťovacie služby, ktoré budú v rámci konkrétnej zákazky vykonané, je vecou odborného úsudku. Keďže výkazy emisií skleníkových plynov zahŕňajú širokú škálu okolností, povaha, načasovanie a rozsah postupov sa pravdepodobne budú pri jednotlivých zákazkách veľmi líšiť.
8. Pokiaľ nie je uvedené inak, každá požiadavka tohto ISAE sa vzťahuje na zákazky poskytujúce primerané, ako aj limitované uistenie. Keďže je miera uistenia získaná v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie v porovnaní so zákazkou poskytujúcou primerané uistenie nižšia, postupy, ktoré bude audítor poskytujúci služby vykonávať v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie budú mať v porovnaní so zákazkou poskytujúcou primerané uistenie odlišnú povahu, časové rozvrhnutie a menší rozsah.<sup>5</sup> Požiadavky, ktoré sa vzťahujú len k jednému alebo druhému typu zákazky, sú uvedené v tabuľke v stĺpcoch označených za číslom odseku písmenom „L“ (limitované uistenie) alebo písmenom „P“ (primerané uistenie). Hoci sa niektoré postupy vyžadujú len pri zákazkách poskytujúcich primerané uistenie, môžu byť vhodné aj pri niektorých zákazkách poskytujúcich limitované uistenie (pozri aj odsek A90, ktorý popisuje hlavné rozdiely medzi ďalšími postupmi audítora poskytujúceho služby pre zákazky poskytujúce primerané uistenie a zákazky poskytujúce limitované uistenie vo vzťahu k výkazom emisií skleníkových plynov) (pozri: odsek A4, A90).

### *Vzťah k ISAE 3000, ďalšie odborné usmernenia a ďalšie požiadavky*

9. Odborník (pozn. prekladateľa: štandard používa výraz „odborník“. V Slovenskej republike sa týmto štandardom riadia len audítori poskytujúci služby, teda výraz „odborník“ treba vzťahovať na „audítora poskytujúceho služby“) musí dodržiavať tento ISAE a ISAE 3000 (revidované znenie), keď vykonáva zákazku na uisťovacie služby, v rámci ktorej vydá správu o výkaze emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky. Tento ISAE nenahrádza, ale len dopĺňa ISAE 3000 (revidované znenie) a rozširuje informácie o tom, ako treba ISAE 3000 (revidované znenie) aplikovať na zákazku na uisťovacie služby, aby sa mohla vydať správa o výkaze emisií skleníkových

<sup>3</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 12a), bod (ii)

<sup>4</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 12a), body (ii) b)

<sup>5</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 12a), bod (iii)

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

plynov účtovnej jednotky (pozri: odsek A17).

10. Súlad so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie) okrem iného vyžaduje, aby odborník dodržal časti A a B *Etického kódexu pre účtovných odborníkov* vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov (ďalej len Kódex IESBA), týkajúce sa zákaziek na uistovacie služby, alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne.<sup>6</sup> Tiež vyžaduje, aby partner zodpovedný za zákazku bol členom firmy, ktorá aplikuje ISQC 1 alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1.<sup>7</sup> (pozri: odsek A5 až A6).
11. Ak sa zákazka riadi miestnymi zákonmi alebo nariadeniami alebo ustanoveniami systému obchodovania s emisnými kvótami, tento štandard ISAE nemá väčšiu váhu ako tieto zákony, nariadenia alebo ustanovenia. V prípade, že sa miestne zákony alebo nariadenia alebo ustanovenia systému obchodovania s emisnými kvótami líšia od tohto ISAE, nebude zákazka vykonaná v súlade s miestnymi zákonmi alebo nariadeniami alebo ustanoveniami určitého systému automaticky v súlade s týmto ISAE. Audítor poskytujúci služby má právo vyjadriť okrem súladu s miestnymi zákonmi alebo nariadeniami alebo ustanoveniami systému obchodovania s emisnými kvótami aj súlad s týmto štandardom ISAE iba v prípade, že boli splnené všetky príslušné požiadavky tohto štandardu ISAE (pozri: odsek A7).

### Dátum účinnosti

12. Tento ISAE je účinný pre zákazky na uistovacie služby za obdobie končiace sa 30. septembra 2013 alebo neskôr.

### Ciele

13. Cieľom audítora poskytujúceho služby je:
  - (a) získať buď primerané uistenie, alebo limitované uistenie, že výkaz emisií skleníkových plynov neobsahuje významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby, a teda odborníkovi umožňuje vyjadriť záver poskytujúci primerané uistenie, alebo limitované uistenie,
  - (b) vydať, v súlade so svojimi zisteniami, správu o tom, či:
    - (i) v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie je výkaz emisií skleníkových plynov zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušnými kritériami alebo
    - (ii) v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie audítor poskytujúci služby nezaznamenal žiadne skutočnosti, ktoré by ho na základe vykonaných postupov a získaných dôkazov viedli k domnienke, že výkaz emisií skleníkových plynov nie je vo všetkých významných súvislostiach zostavený v súlade s príslušnými kritériami,
  - (c) komunikovať, ako ďalej požaduje tento štandard ISAE, v súlade so svojimi zisteniami.

<sup>6</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odseky 3a), 20 a 34

<sup>7</sup> Odseky 3b) a 31a) štandardu ISAE 3000 (revidované znenie). Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky ostatné uistovacie a súvisiace služby“

**Definície**

14. Na účely tohto ISAE majú nasledujúce pojmy významy uvedené nižšie:<sup>8</sup>

- (a) Príslušné kritériá (*Applicable criteria*) – kritériá použité účtovnou jednotkou na kvantifikáciu a vykázanie svojich emisií vo výkaze emisií skleníkových plynov.
- (b) Tvrdenia (*Assertions*) – vyjadrenia účtovnej jednotky, výslovné či iné, ktoré sú začlenené do výkazu emisií skleníkových plynov a ktoré audítor poskytujúci služby používa na posúdenie rôznych typov potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť.
- (c) Základný rok (*Base year*) – konkrétny rok alebo priemer za viac rokov, voči ktorému sa porovnávajú emisie účtovnej jednotky v čase.
- (d) Systém stanovenia limitov a obchodovanie „cap and trade“ (*Cap and trade*) – systém, ktorý stanovuje celkové emisné limity, rozdeľuje emisné kvóty účastníkom a umožňuje im obchodovať medzi sebou s kvótami a emisnými kreditmi.
- (e) Porovnateľné informácie (*Comparative information*) – sumy a zverejnené údaje obsiahnuté vo výkaze emisií skleníkových plynov s ohľadom na jedno alebo viac predchádzajúcich období.
- (f) Emisie (*Emissions*) – skleníkové plyny, ktoré boli počas príslušného obdobia vypustené do ovzdušia alebo by boli vypustené do ovzdušia, keby neboli zachytené a odvedené do prepadu. Emisie môžeme rozdeliť do týchto kategórií:
  - priame emisie (označované tiež ako emisie rozsahu 1), t. j. emisie zo zdrojov, ktoré vlastní alebo kontroluje účtovná jednotka (pozri: odsek A8),
  - nepriame emisie, t. j. emisie, ktoré sú dôsledkom činnosti účtovnej jednotky, ale vyskytujú sa pri zdrojoch, ktoré vlastní alebo kontroluje iná účtovná jednotka. Nepriame emisie môžeme ďalej rozdeliť do týchto kategórií:
    - emisie rozsahu 2, t. j. emisie súvisiace s energiou, ktorá sa prenáša do účtovnej jednotky a ktorú účtovná jednotka spotrebúva (pozri: odsek A9),
    - emisie rozsahu 3, t. j. všetky ostatné nepriame emisie (pozri: odsek A10).
- (g) Odpočet emisií (*Emissions deduction*) – akákoľvek položka zahrnutá do výkazu emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky, ktorá je odpočítaná z celkových vykázaných emisií, ale ktorá nepredstavuje pohltenie; zvyčajne zahŕňa obstarané kompenzácie, ale môže zahŕňať rôzne ďalšie nástroje alebo mechanizmy, ako napríklad výkonnostné kredity a kvóty, ktoré uznáva regulačný alebo iný systém, ktorého súčasťou je aj účtovná jednotka (pozri: odsek A11 až A12).
- (h) Emisný faktor (*Emissions factor*) – matematický faktor alebo pomerný ukazovateľ na prevedenie jednotky činnosti (napr. litre spotrebovaného paliva, prejdené kilometre, počet zvierat v poľnohospodárskej výrobe alebo tony vyrobených produktov) na odhad množstva skleníkových plynov spojených s touto činnosťou.
- (i) Systém obchodovania s emisnými kvótami (*Emissions trading scheme*) – trhový prístup používaný na riadenie skleníkových plynov poskytovaním ekonomických stimulov na dosiahnutie zníženia emisií týchto plynov.
- (j) Účtovná jednotka (*Entity*) – právny subjekt, ekonomický subjekt alebo identifikovateľná časť právneho alebo ekonomického subjektu (napr. jedna továreň alebo iná forma zariadenia, ako je skládka) alebo kombinácia právneho a ekonomického subjektu alebo častí takýchto subjektov (napr. spoločný podnik), ku ktorým sa vzťahujú emisie uvedené vo výkaze skleníkových plynov.
- (k) Podvod (*Fraud*) – úmyselný čin uskutočnený jednou alebo viacerými osobami

<sup>8</sup> Definície uvedené v štandarde ISAE 3000 (revidované znenie) platia aj pre tento štandard.

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

z manažmentu, osobami poverenými spravovaním, zamestnancami alebo tretími stranami zahŕňajúci použitie klamstva na získanie nespravodlivej alebo protiprávnej výhody.

- (l) Ďalšie postupy (*Further procedures*) – postupy vykonané v reakcii na vyhodnotené riziká významnej nesprávnej vrátane prípadných testov kontrol, testov detailov a analytických postupov.
- (m) Výkaz emisií skleníkových plynov (*GHG statement*) – výkaz stanovujúci základné prvky a vyčísľujúci emisie skleníkových plynov účtovnej jednotky za určité obdobie (niekedy označovaný ako emisná inventúra) a v relevantných prípadoch porovnateľné informácie a vysvetľujúce poznámky vrátane zhrnutia významných zásad kvantifikácie a vykazovania. Výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky môže tiež obsahovať zoznam pohltení a odpočtov emisií rozčlenený do kategórií. Ak zákazka nezahŕňa celý výkaz emisií skleníkových plynov, pojem „výkaz emisií skleníkových plynov“ sa chápe ako časť, ktorá je do zákazky zahrnutá. Výkaz emisií skleníkových plynov predstavuje „informácie o predmete zákazky“.<sup>9</sup>
- (n) Skleníkové plyny (*Greenhouse gases (GHGs)*) – oxid uhličitý (CO<sub>2</sub>) a všetky ďalšie plyny, ktoré musia byť podľa príslušných kritérií zahrnuté do výkazu emisií skleníkových plynov, napríklad metán, oxid dusný, fluorid sírový, fluórované uhľovodíky, plnofluórované uhľovodíky a chlorofluorovodíky. Iné plyny ako oxid uhličitý sa často označujú pojmom ekvivalenty oxidu uhličitého (CO<sub>2</sub>-e).
- (o) Organizačná hranica (*Organizational boundary*) – hranica, ktorá určuje, ktoré prevádzky sa majú zahrnúť do výkazu emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky.
- (p) Významnosť na vykonávanie (*Performance materiality*) – suma alebo sumy, ktorých výška je audítorom poskytujúcim služby stanovená ako nižšia, ako je pre výkaz emisií skleníkových plynov významné, aby sa na dostatočne nízku úroveň znížila pravdepodobnosť, že bude úhrnná suma neopravených a neodhalených nesprávností vyššia, ako je pre výkaz emisií skleníkových plynov významné. Významnosť na vykonávanie sa ďalej vzťahuje na sumu alebo sumy, ktorých výška je stanovená audítorom poskytujúcim služby ako nižšia, ako je významné pre určité typy emisií alebo zverejnených údajov.
- (q) Obstaraná kompenzácia (*Purchased offset*) – odpočet emisií, keď účtovná jednotka platí za zníženie emisií inej účtovnej jednotky (zníženie emisií) alebo zvýšenie pohltienia inej účtovnej jednotky (zvýšenie pohltienia) vzhľadom na hypotetickú základňu (pozri: odsek A13).
- (r) Kvantifikácia (*Quantification*) – proces určovania množstva skleníkových plynov, ktoré sa vzťahujú na účtovnú jednotku buď priamo, alebo nepriamo a ktoré sa vypúšťajú (alebo pohlcujú) určitými zdrojmi (alebo prepadmi).
- (s) Pohltienie (*Removal*) – skleníkové plyny, ktoré účtovná jednotka počas obdobia pohltila z ovzdušia alebo ktoré by boli vypustené do ovzdušia, keby neboli zachytené a odvedené do prepadu (pozri: odsek A14).
- (t) Významné zariadenie (*Significant facility*) – zariadenie, ktoré je samostatne významné z dôvodu veľkosti emisií v pomere k celkovým emisiám zahrnutým do výkazu skleníkových plynov alebo svojej konkrétnej povahy alebo okolností, ktoré spôsobujú určité riziká významnej nesprávnej (pozri: odsek A15 až A16).
- (u) Prepad (*Sink*) – fyzická jednotka alebo proces, ktorý pohlcuje skleníkové plyny z ovzdušia.

<sup>9</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 12x)

## ZÁKAZKY NA UISTŔOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- (v) Zdroj (*Source*) – fyzická jednotka alebo proces, ktorý vypúšťa skleníkové plyny do ovzdušia.
- (w) Typ emisie (*Type of emission*) – skupina emisií, napríklad na základe zdroja emisie, typu plynu, regiónu alebo zariadenia.

### Požiadavky

#### Štandard ISAE 3000 (revidované znenie)

15. Audítor poskytujúci služby nemá deklarovať súlad s týmto ISAE, ak nesplnil všetky požiadavky v tomto ISAE a v ISAE 3000 (revidované znenie) (pozri: odsek A5 až A6, A17, A21 až A22, A37, A127).

### Prijatie a pokračovanie zákazky

#### *Zručnosti, znalosti a skúsenosti*

16. Partner zodpovedný za zákazku:
- (a) má byť odborne spôsobilý v oblasti zručností a techník používaných pri poskytovaní uistovacích služieb vďaka rozsiahlej odbornej príprave a praktickým skúsenostiam a mať dostatočnú spôsobilosť na kvantifikáciu a vykazovanie emisií, aby mohol prijať zodpovednosť za záver zákazky na overovacie služby,
  - (b) sa presvedčí, že osoby, ktoré majú vykonať zákazku disponujú kolektívne schopnosťami a kvalifikáciou, aby mohli vykonávať zákazku na uistovacie služby v súlade s týmto štandardom ISAE (pozri: odsek A18 až A19).

#### *Predpoklady zákazky*

17. S cieľom stanoviť, či existujú predpoklady zákazky:
- (a) partner zodpovedný za zákazku určí, že výkaz emisií skleníkových plynov aj zákazka majú dostatočný rozsah, aby boli pre predpokladaných cieľových používateľov užitočné, a to najmä s ohľadom na nasledujúce skutočnosti (pozri: odsek A20):
    - (i) ak nemá výkaz emisií skleníkových plynov obsahovať významné emisie, ktoré boli kvantifikované alebo by mohli byť pohotovo kvantifikované, či sú takéto výnimky za daných okolností primerané,
    - (ii) ak nemá zákazka obsahovať uistenie o významných emisiách, ktoré účtovná jednotka vykázala, či sú tieto výnimky za daných okolností primerané,
    - (iii) ak má zákazka obsahovať uistenie o odpočtoch emisií, či povaha uistenia, ktoré audítor poskytujúci služby získa s ohľadom na odpočty, a predpokladaný obsah správy o uistení s ohľadom na ne sú jasné a za daných okolností primerané a či ich zadávateľ chápe (pozri: odsek A11 až A12),
  - (b) pri určení vhodnosti príslušných kritérií požadovaných štandardom ISAE 3000 (revidované znenie)<sup>10</sup> audítor poskytujúci služby určí, či kritériá zahŕňajú prinajmenšom (pozri odsek: A23 až A26):
    - (i) metódu stanovenia organizačnej hranice účtovnej jednotky (pozri: odsek A27

<sup>10</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odseky 24b), bod (ii) a 41



až A28),

- (ii) skleníkové plyny, o ktorých sa má účtovať,
  - (iii) prijateľné kvantifikačné metódy vrátane metód na vykonávanie prípadných úprav do základného roku,
  - (iv) adekvátne zverejnenia, aby predpokladaní cieľoví používatelia mohli pochopiť významné úsudky urobené pri zostavovaní výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A29 až A34),
- (c) audítor poskytujúci služby získa súhlas účtovnej jednotky, že táto jednotka uznáva a chápe svoju zodpovednosť:
- (i) za návrh, implementáciu a udržiavanie takých interných kontrol, ktoré účtovná jednotka označí za potrebné na zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov, ktorý neobsahuje významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby,
  - (ii) za zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov v súlade s príslušnými kritériami (pozri: odsek A35),
  - (iii) za odkaz na príslušné použité kritériá alebo ich popis vo výkaze emisií skleníkových plynov, a ak to nie je zrejmé z okolností zákazky, kto tieto kritériá zostavil (pozri: odsek A36).

#### *Dohoda o podmienkach zákazky*

18. Podmienky zákazky, ktoré vyžaduje dohodnúť štandard ISAE 3000 (revidované znenie)<sup>11</sup>, zahŕňajú (pozri: odsek A37):
- (a) cieľ a rozsah zákazky,
  - (b) zodpovednosť audítora poskytujúceho služby,
  - (c) zodpovednosť účtovnej jednotky vrátane zodpovednosti opísanej v odseku 17 (c),
  - (d) identifikáciu príslušných kritérií na zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov,
  - (e) odkaz na očakávanú formu a obsah všetkých správ, ktoré má audítor poskytujúci služby vydať, a vyhlásenie, že môžu existovať okolnosti, za ktorých sa môže správa od očakávanej formy a obsahu líšiť,
  - (f) potvrdenie, že účtovná jednotka súhlasí s poskytnutím písomných vyhlásení pri ukončení zákazky.

#### **Plánovanie**

19. Pri plánovaní zákazky, ako to vyžaduje ISAE 3000 (revidované znenie)<sup>12</sup>, audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A38 až A41):
- (a) určí vlastnosti zákazky, ktoré definujú jej rozsah,
  - (b) stanoví ciele správy k zákazke, aby mohol naplánovať časové rozvrhnutie zákazky a povahu požadovaných oznámení,
  - (c) zváži faktory, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora poskytujúceho služby významné pri smerovaní úsilia tímu vykonávajúceho zákazku,
  - (d) posúdi výsledky postupov na prijatie alebo pokračovanie zákazky, prípadne či sú

<sup>11</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 27

<sup>12</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 40

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

znalosti získané pri iných zákazkách vykonávaných partnerom zodpovedným za zákazku relevantné,

- (e) stanoví povahu, načasovanie a rozsah zdrojov potrebných na vykonanie zákazky vrátane zapojenia expertov a iných audítorov poskytujúcich služby (pozri: odsek A42 až A43),
- (f) určí prípadný vplyv interného auditu účtovnej jednotky na zákazku.

### **Významnosť pri plánovaní a vykonávaní zákazky**

#### *Určovanie významnosti a významnosti na vykonávanie pri plánovaní zákazky*

- 20. Pri stanovovaní celkovej stratégie zákazky audítor poskytujúci služby určí významnosť pre výkaz emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A44 až A50).
- 21. Audítor poskytujúci služby určí významnosť na vykonávanie na účely posúdenia rizík významnej nesprávnosti a určenia povahy, načasovania a rozsahu ďalších postupov.

#### *Revízia počas zákazky*

- 22. Audítor poskytujúci služby vykoná revíziu významnosti pre výkaz emisií skleníkových plynov v prípade, že sa počas zákazky dozvie informácie, s ktorých znalosťou by pôvodne stanovil odlišnú sumu (pozri: odsek A51).

### **Poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly účtovnej jednotky a identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti**

#### *Získanie poznania účtovnej jednotky a jej prostredia*

- 23. Audítor poskytujúci služby získa poznanie o týchto skutočnostiach (pozri: odsek A52 až A53):
  - (a) príslušné odvetvie, regulačné a ďalšie externé faktory vrátane príslušných kritérií,
  - (b) povaha účtovnej jednotky vrátane:
    - (i) povahy prevádzky v rámci organizačnej hranice účtovnej jednotky vrátane (pozri: odsek A27 až A28):
      - a. zdrojov a úplnosti emisií, prípadne prepádov a odpočtov emisií,
      - b. podielu zložiek prevádzky na celkových emisiách účtovnej jednotky,
      - c. neistôt spojených s množstvami vykázanými vo výkaze emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A54 až A59),
    - (ii) zmien oproti predchádzajúcemu obdobiu v povahe alebo rozsahu prevádzky vrátane toho, či došlo k fúziám, akvizíciám alebo predaju emisných zdrojov alebo outsourcingu funkcií s významnými emisiami,
    - (iii) frekvencie a povahy prerušenia prevádzky (pozri: odsek A60),
  - (c) výber a použitie kvantifikačných metód a zásad vykazovania účtovnej jednotky vrátane dôvodov na ich zmeny a potenciálu dvojitého počítania emisií vo výkaze emisií skleníkových plynov,
  - (d) požiadavky príslušných kritérií relevantných pre odhady vrátane súvisiacich zverejnených údajov,

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- (e) cieľ a stratégie účtovnej jednotky v oblasti zmeny klímy, prípadne súvisiace ekonomické, regulačné, fyzické a reputačné riziká (pozri: odsek A61),
- (f) dohľad nad informáciami o emisiách účtovnej jednotky a zodpovednosť za ne,
- (g) či má účtovná jednotka interný audit, a ak áno, jeho činnosti a hlavné zistenia s ohľadom na emisie.

### *Postupy na získanie poznania a na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti*

24. Postupy na získanie poznania účtovnej jednotky a jej prostredia a na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti zahŕňajú (pozri: odsek A52 až A53, A62):
- (a) získavanie informácií od tých, ktorí v rámci účtovnej jednotky majú podľa úsudku audítora poskytujúceho služby informácie, ktoré pravdepodobne pomôžu pri identifikácii a vyhodnotení rizík významnej nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby,
  - (b) analytické postupy (pozri: odsek A63 až A65),
  - (c) pozorovanie a kontrola (pozri: odsek A66 až A68).

### *Získanie poznania interných kontrol účtovnej jednotky*

<b>Limitované uistenie (L)</b>	<b>Primerané uistenie (P)</b>
<p>25L. Pre interné kontroly relevantné pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií ako základu pre identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti audítor poskytujúci služby získa poznanie pomocou získavania informácií (pozri: odsek A52 až A53, A69 až A70):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kontrolného prostredia,</li> <li>(b) informačného systému vrátane súvisiacich podnikových procesov a komunikácie rolí a zodpovednosti pri vykazovaní emisií a významných skutočností súvisiacich s vykazovaním emisií,</li> <li>(c) výsledkov procesu vyhodnotenia rizík účtovnej jednotky.</li> </ul>	<p>25P. Audítor poskytujúci služby získa poznanie týchto zložiek interných kontrol účtovnej jednotky, ktoré sú relevantné pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií ako základu pre identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti (pozri odsek A52-A53, A70):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kontrolného prostredia,</li> <li>(b) informačného systému vrátane súvisiacich podnikových procesov a komunikácie rolí a zodpovednosti pri vykazovaní emisií a významných záležitostí súvisiacich s vykazovaním emisií,</li> <li>(c) procesu vyhodnotenia rizík účtovnej jednotky,</li> <li>(d) kontrolných činností relevantných pre zákazku, ktorými sú také činnosti, ktoré je podľa úsudku audítora poskytujúceho služby potrebné poznať na vyhodnotenie rizika významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení a návrh ďalších postupov v reakcii na vyhodnotené riziká. Zákazka na uistovacie služby nevyžaduje poznanie všetkých kontrolných činností súvisiacich s každým významným</li> </ul>

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
	typom emisie a zverejnením vo výkaze emisií skleníkových plynov alebo s každou úrovňou tvrdenia, ktorá je pre ne relevantná (pozri: odsek A71 až A72),  (e) monitorovania kontrol.
	26P. Pri získavaní poznania požadovaného v odseku 25P audítor poskytujúci služby posúdi návrh kontrolných mechanizmov a určí, či boli implementované vykonaním ďalších postupov okrem získavania informácií od pracovníkov účtovnej jednotky zodpovedných za výkaz emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A52 až A53).

*Ďalšie postupy na získanie poznania a na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti*

27. Ak partner zodpovedný za zákazku vykonal pre účtovnú jednotku ďalšie zákazky, mal by zvážiť, či sú získané informácie relevantné pre identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti (pozri: odsek A73).
28. Audítor poskytujúci služby sa bude pýtať manažmentu a podľa potreby ostatných v rámci účtovnej jednotky, aby určil, či majú vedomosti o skutočnom, domnelom alebo údajnom podvode alebo nedodržaní zákonov alebo predpisov, ktoré majú vplyv na výkaz emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A84 až A86).
29. Partner zodpovedný za zákazku a ďalší kľúčoví členovia tímu vykonávajúceho zákazku a všetci kľúčoví externí experti audítora poskytujúceho služby prediskutujú náchylnosť výkazu emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky na významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby a aplikáciu príslušných kritérií na skutočnosti a okolnosti účtovnej jednotky. Partner zodpovedný za zákazku určí, ktoré záležitosti majú byť oznámené členom tímu vykonávajúceho zákazku a všetkým externým expertom audítora poskytujúceho služby nezapojeným do diskusie.
30. Audítor poskytujúci služby zhodnotí, či sú kvantifikačné metódy a pravidlá vykazovania účtovnej jednotky, vrátane určenia organizačnej hranice účtovnej jednotky, vhodné na jej prevádzku a či zodpovedajú príslušným kritériám a pravidlám kvantifikácie a vykazovania používaným v príslušnom odvetví a v predchádzajúcich obdobiach.

Vykonávanie postupov na mieste v zariadeniach účtovnej jednotky

31. Audítor poskytujúci služby určí, či je v rámci podmienok zákazky potrebné vykonávať postupy na mieste vo významných zariadeniach (pozri: odsek A15 až A16, A 74 až A77).

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

### Interný audit

32. Ak má účtovná jednotka interný audit, ktorý je relevantný pre zákazku, audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A78):
- (a) určí, či a do akej miery použiť konkrétnu prácu interného auditu,
  - (b) ak použije konkrétnu prácu interného auditu, určí, či je táto práca dostatočná na účely zákazky.

### *Identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti*

<b>Limitované uistenie (L)</b>	<b>Primerané uistenie (P)</b>
<p>33L. Audítor poskytujúci služby identifikuje a vyhodnotí riziká významnej nesprávnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A79 až A80),</li> <li>(b) pri významných typoch emisií a zverejnených údajov (pozri: odsek A81)</li> </ul> <p>ako základ návrhu a vykonávania postupov, ktorých povaha, načasovanie a rozsah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) reaguje na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti,</li> <li>(d) umožňuje audítorovi poskytujúcemu služby získať limitované uistenie o tom, či je výkaz emisií skleníkových plynov zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušnými kritériami.</li> </ul>	<p>33P. Audítor poskytujúci služby identifikuje a vyhodnotí riziká významnej nesprávnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A79 až A80),</li> <li>(b) na úrovni tvrdení pri významných typoch emisií a zverejnených údajov (pozri: odsek A81 až A82)</li> </ul> <p>ako základ návrhu a vykonávania postupov, ktorých povaha, načasovanie a rozsah (pozri: odsek A83):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) reaguje na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti,</li> <li>(d) umožňuje audítorovi poskytujúcemu služby získať primerané uistenie o tom, či je výkaz emisií skleníkových plynov zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušnými kritériami.</li> </ul>

### Príčiny rizík významnej nesprávnosti

34. Pri vykonávaní postupov požadovaných v odsekoch 33O alebo 33P audítor poskytujúci služby zváži prinajmenšom tieto faktory (pozri: odsek A84 až A89):
- (a) pravdepodobnosť zámernej nesprávnosti vo výkaze emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A84 až A86),
  - (b) pravdepodobnosť nesplnenia ustanovení zákonov a predpisov všeobecne považovaných za zákony a predpisy s priamym vplyvom na obsah výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A87),
  - (c) pravdepodobnosť vynechania potenciálne významnej emisie (pozri: odsek A88 (a)),
  - (d) významné ekonomické alebo regulačné zmeny (pozri: odsek A88 (b)),
  - (e) povaha prevádzky (pozri: odsek A88(c)),
  - (f) povaha kvantifikačných metód (pozri: odsek A88 (d)),
  - (g) stupeň zložitosti pri stanovovaní organizačnej hranice a to, či sú zapojené

## ZÁKAZKY NA UISTIŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- spriaznené osoby (pozri: odsek A27 až A28),
- (h) to, či existujú významné emisie, ktoré sa vymykajú bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky alebo ktoré sa inak javia ako neobvyklé (pozri: odsek A88 (e)),
  - (i) stupeň subjektivity kvantifikácie emisií (pozri: odsek A88(e)),
  - (j) to, či sú do výkazu emisií skleníkových plynov zahrnuté emisie rozsahu 3 (pozri: odsek A88 (f)),
  - (k) to, ako účtovná jednotka vykonáva významné odhady a údaje, z ktorých vychádzajú (pozri: odsek A88 (g)).

### Celkové reakcie na vyhodnotené riziká významnej nesprávnosti a ďalšie postupy

35. Audítor poskytujúci služby navrhne a implementuje celkové reakcie na vyhodnotené riziká významných nesprávností na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A90 až A93).
36. Audítor poskytujúci služby navrhne a vykoná ďalšie postupy, ktorých povaha, načasovanie a rozsah reagujú na vyhodnotené riziká významnej nesprávnosti s ohľadom na príslušnú mieru uistenia, t. j. primeranú alebo limitovanú (pozri: odsek A90).

Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
<p>37L. Pri navrhovaní a vykonávaní ďalších postupov v súlade s odsekom 36 audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A90, A94):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zväži dôvody pre vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti pri významných typoch emisií a zverejnených údajov (pozri: odsek A95),</li> <li>(b) získa tým presvedčivejšie dôkazy, čím vyššie je vyhodnotenie rizika audítorom poskytujúcim služby (pozri: odsek A97).</li> </ul>	<p>37P. Pri navrhovaní a vykonávaní ďalších postupov v súlade s odsekom 36 audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A90, A94):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zväži dôvody pre vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni tvrdení pri významných typoch emisií a zverejnených údajov (pozri: odsek A95): <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) pravdepodobnosť významnej nesprávnosti z dôvodu konkrétnych vlastností relevantného typu emisie alebo zverejneného údajov (t. j. prirodzené riziko),</li> <li>(ii) to, či má audítor poskytujúci služby v úmysle spoliehať sa na prevádzkovú efektívnosť kontrol pri určovaní povahy, načasovania a rozsahu ostatných postupov (pozri: odsek A96),</li> </ul> </li> <li>(b) získa tým presvedčivejšie dôkazy, čím vyššie je vyhodnotenie rizika audítorom poskytujúcim služby (pozri: odsek A97).</li> </ul>
	<p><i>Testy kontrol</i></p> <p>38P. Audítor poskytujúci služby navrhne a vykoná testy kontrol, aby získal</p>

Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
	<p>dostatočné a vhodné dôkazy o prevádzkovej efektívnosti príslušných kontrol, ak (pozri: odsek A90 (a)):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) audítor poskytujúci služby má v úmysle spoliehať sa na prevádzkovú efektívnosť kontrol pri určovaní povahy, načasovania a rozsahu ostatných postupov (pozri: odsek A96) alebo</li> <li>(b) iné postupy ako testy kontrol nemôžu samostatne poskytnúť dostatočné a vhodné dôkazy na úrovni tvrdení (pozri: odsek A98).</li> </ul> <p>39P. Ak sa zistia odchýlky od kontrol, na ktoré sa chce audítor poskytujúci služby spoliehať, predloží konkrétne otázky, aby pochopil tieto skutočnosti a ich možné dôsledky a určí, či (pozri: odsek A90):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) testy kontrol, ktoré boli vykonané, poskytujú vhodný základ, aby bolo možné spoliehať sa na kontroly,</li> <li>(b) sú potrebné ďalšie testy kontrol alebo</li> <li>(c) je potrebné riešiť potenciálne riziká významnej nesprávnosti použitím iných postupov.</li> </ul> <p><i>Iné postupy ako testy kontrol</i></p> <p>40P. Bez ohľadu na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti audítor poskytujúci služby okrem testov kontrol navrhne a vykoná testy detailov alebo analytické postupy pri každom významnom type emisie alebo zverejneného údajov (pozri: odsek A90, A94).</p> <p>41P. Audítor poskytujúci služby zváži, či sa budú vykonávať postupy externého potvrdenia (pozri: odsek A90, A99).</p>
<p><i>Analytické postupy vykonávané v reakcii na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti</i></p> <p>42L. Pri navrhovaní a vykonávaní analytických postupov audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A90 (c), A100 až A102):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) určí vhodnosť jednotlivých analytických postupov s ohľadom na</li> </ul>	<p><i>Analytické postupy vykonávané v reakcii na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti</i></p> <p>42P. Pri navrhovaní a vykonávaní analytických postupov audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A90 (c), A100 až A102):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) určí vhodnosť konkrétnych analytických postupov pre dané</li> </ul>

Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
<p>vyhodnotené riziká významnej nesprávnosti a testy podrobných údajov,</p> <p>(b) zhodnotí spoľahlivosť údajov, z ktorých vychádzajú očakávania audítora poskytujúceho služby vo vzťahu k vykázaným množstvám alebo pomerným ukazovateľom s ohľadom na zdroj, porovnateľnosť, povahu a relevantnosť dostupných informácií, a kontroly počas zostavenia,</p> <p>(c) vytvorí očakávania s ohľadom na vykázané množstvá a pomerné ukazovatele.</p> <p>43L. Ak analytické postupy identifikujú kolísanie alebo vzťahy, ktoré nezodpovedajú ostatným relevantným informáciám alebo ktoré sa významne líšia od očakávaných množstiev alebo pomerných ukazovateľov, audítor poskytujúci služby sa účtovnej jednotky na tieto rozdiely opýta. Audítor poskytujúci služby zváži odpovede na tieto otázky a určí, či sú za daných okolností potrebné iné postupy.</p>	<p>tvrdenia s ohľadom na vyhodnotené riziká významnej nesprávnosti a testy podrobných údajov pre tieto tvrdenia,</p> <p>(b) zhodnotí spoľahlivosť údajov, z ktorých vychádzajú očakávania audítora poskytujúceho služby vo vzťahu k vykázaným množstvám alebo pomerným ukazovateľom s ohľadom na zdroj, porovnateľnosť, povahu a relevantnosť dostupných informácií, a kontroly počas zostavenia,</p> <p>(c) vytvorí očakávania vykázaných množstiev alebo pomerných ukazovateľov, ktoré sú dostatočne presné, aby identifikovali možné významné nesprávnosti.</p> <p>43P. Ak analytické postupy identifikujú kolísanie alebo vzťahy, ktoré nezodpovedajú ostatným relevantným informáciám alebo ktoré sa významne líšia od očakávaných množstiev alebo pomerných ukazovateľov, audítor poskytujúci služby tieto rozdiely preskúma pomocou (pozri: odsek A90(c)):</p> <p>(a) získavania informácií od účtovnej jednotky a získania ďalších dôkazov, ktoré sú relevantné pre reakcie účtovnej jednotky,</p> <p>(b) vykonania iných postupov, ktoré sú za daných okolností potrebné.</p>
<p><i>Postupy týkajúce sa odhadov</i></p> <p>44L. Na základe vyhodnotených rizík významnej nesprávnosti audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A103 až A104):</p> <p>(a) zhodnotí, či:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• účtovná jednotka vhodne aplikovala požiadavky príslušných kritérií vo vzťahu k odhadom,</li> <li>• metódy vykonávania odhadov sú vhodné a boli aplikované konzistentne a či prípadné zmeny vykázaných odhadov alebo metód</li> </ul>	<p><i>Postupy týkajúce sa odhadov</i></p> <p>44P. Na základe vyhodnotených rizík významnej nesprávnosti audítor poskytujúci služby zhodnotí, či (pozri: odsek A103):</p> <p>(a) účtovná jednotka vhodne aplikovala požiadavky príslušných kritérií vo vzťahu k odhadom,</p> <p>(b) metódy vykonávania odhadov sú vhodné a boli aplikované konzistentne a či prípadné zmeny vykázaných odhadov alebo metód odhadu oproti predchádzajúcemu</p>



Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
<p>odhadu oproti predchádzajúcemu obdobiu sú za daných okolností vhodné,</p> <p>(b) zväži, či sú za daných okolností vhodné iné postupy.</p>	<p>obdobiu sú za daných okolností vhodné,</p> <p>45P. V reakcii na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti audítora poskytujúci služby vykoná jeden alebo viac z nasledujúcich krokov s ohľadom na povahu odhadov (pozri: odsek A103):</p> <p>(a) otestuje, ako účtovná jednotka vykonala odhad, a údaje, z ktorých odhad vychádza. Pri tom audítor poskytujúci služby zhodnotí, či:</p> <p>(i) je použitá metóda kvantifikácie za daných okolností vhodná,</p> <p>(ii) sú predpoklady použité účtovnou jednotkou primerané,</p> <p>(b) otestuje prevádzkovú efektívnosť kontrol spôsobu, akým účtovná jednotka vykonala odhad, spoločne s ďalšími vhodnými postupmi,</p> <p>(c) zostaví bodový odhad alebo rozpätie pre zhodnotenie odhadu účtovnej jednotky. Na tento účel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ak audítor poskytujúci služby používa predpoklady alebo metódy, ktoré sa líšia od predpokladov a metód účtovnej jednotky, získa dostatočné poznanie predpokladov a metód účtovnej jednotky, aby mohol dokázať, že jeho bodový odhad alebo rozpätie berie do úvahy relevantné premenné, a zhodnotiť akékoľvek významné odlišnosti od bodového odhadu účtovnej jednotky,</li> <li>ak audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že je vhodné použiť rozpätie, audítor poskytujúci služby na základe dostupných dôkazov toto rozpätie zúži, kým nebudú všetky výsledky v rámci rozpätia považované za primerané.</li> </ul>

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

### Výber vzoriek

46. Ak je použitý výber vzoriek, audítor poskytujúci služby pri navrhovaní vzorky zváži účel postupu a vlastnosti populácie, z ktorej bude vzorka vybratá (pozri: odsek A90 (b), A105).

### Podvod, zákony a predpisy

47. Audítor poskytujúci služby bude vhodne reagovať na podvod alebo domnelý podvod a nesúlad alebo domnelý nesúlad so zákonmi alebo predpismi zistenými počas zákazky (pozri: odsek A106 až A107).

Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
<p><i>Postupy týkajúce sa procesu agregácie výkazu emisií skleníkových plynov</i></p> <p>48L. Postupy audítora poskytujúceho služby budú zahŕňať tieto postupy súvisiace s procesom agregácie výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A108):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) odsúhlasenie alebo zosúladenie výkazu emisií skleníkových plynov s podkladovými záznamami,</li> <li>(b) získanie poznania významných úprav vykonaných v priebehu zostavenie výkazu emisie skleníkových plynov na základe získavania informácií účtovnej jednotky a zváženie, či sú za daných okolností potrebné iné postupy.</li> </ul>	<p><i>Postupy týkajúce sa procesu agregácie výkazu emisií skleníkových plynov</i></p> <p>48P. Postupy audítora poskytujúceho služby budú zahŕňať tieto postupy súvisiace s procesom agregácie výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A108):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) odsúhlasenie alebo zosúladenie výkazu emisií skleníkových plynov s podkladovými záznamami,</li> <li>(b) preskúmanie významných úprav vykonaných počas zostavovania výkazu emisií skleníkových plynov.</li> </ul>
<p><i>Určenie, či sú v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie potrebné dodatočné postupy</i></p> <p>49L. Ak audítor poskytujúci služby zaznamená skutočnosti, na základe ktorých audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že výkaz emisií skleníkových plynov môže obsahovať významné nesprávnosti, navrhne a vykoná dodatočné postupy s cieľom získať ďalšie dôkazy, aby mohol (pozri: odsek A109 až A110):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dospieť k záveru, že tieto záležitosti pravdepodobne nespôsobili významné nesprávnosti vo výkaze emisií skleníkových plynov, alebo</li> <li>(b) určiť, že tieto záležitosti spôsobili významné nesprávnosti vo výkaze emisií skleníkových plynov (pozri:</li> </ul>	<p><i>Revízia vyhodnotenia rizík v rámci zákazky poskytujúcej primerané uistenie</i></p> <p>49P. Vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti audítora poskytujúceho služby na úrovni tvrdení sa môže v priebehu zákazky meniť, ako sa získavajú ďalšie dôkazy. V prípadoch, keď audítor poskytujúci služby získa dôkazy, ktoré sú v rozpore s dôkazmi, na ktorých audítor poskytujúci služby pôvodne založil svoje hodnotenie, vykoná audítor poskytujúci služby revíziu hodnotenia a príslušnú úpravu plánovaných postupov (pozri: odsek A109).</p>

odsek A111).	
--------------	--

*Akumulácia identifikovaných nesprávností*

50. Audítor poskytujúci služby vykoná akumuláciu nesprávností identifikovaných počas zákazky, s výnimkou jednoznačne bezvýznamných nesprávností (pozri: odsek A112).

*Posúdenie identifikovaných nesprávností v priebehu zákazky*

51. Audítor poskytujúci služby určí, či je potrebné vykonať revíziu celkovej stratégie zákazky a plánu zákazky, ak:
- (a) povaha identifikovaných nesprávností a okolnosti ich výskytu naznačujú, že môžu existovať aj iné nesprávnosti, ktoré by v kombinácii s nesprávnosťami akumulovanými počas zákazky mohli byť významné, alebo
  - (b) sa súhrn nesprávností akumulovaných počas zákazky blíži významnosti stanovenej v súlade s odsekmi 20 až 22 tohto štandardu ISAE.
52. Ak na žiadosť audítora poskytujúceho služby účtovná jednotka preskúmala typ emisie alebo zverejneného údaj a upravila zistené nesprávnosti, audítor poskytujúci služby vykoná postupy s ohľadom na prácu vykonanú účtovnou jednotkou s cieľom zistiť, či významné nesprávnosti pretrvávajú.

*Oznámenie a oprava nesprávností*

53. Audítor poskytujúci služby oznámi včas všetky nesprávnosti akumulované počas zákazky na príslušnej úrovni v rámci účtovnej jednotky a požiada účtovnú jednotku, aby tieto nesprávnosti opravila.
54. Ak účtovná jednotka odmietne opraviť niektoré alebo všetky nesprávnosti oznámené audítorom poskytujúcim služby, audítor poskytujúci služby sa oboznámi s dôvodmi, prečo účtovná jednotka nevykonala opravy, a toto poznanie zohľadní pri formulácii svojho záveru.

*Zhodnotenie vplyvu neopravených nesprávností*

55. Pred zhodnotením vplyvu neopravených nesprávností audítor poskytujúci služby prehodnotí významnosť stanovenú v súlade s odsekmi 20 až 22 tohto ISAE, aby potvrdil, či je naďalej vhodná v kontexte skutočných emisií účtovnej jednotky.
56. Audítor poskytujúci služby určí, či sú neopravené nesprávnosti významné, a to samostatne alebo súhrnne. Pri tomto určovaní audítor poskytujúci služby zváži veľkosť a povahu nesprávností a konkrétne okolnosti ich výskytu vo vzťahu k určitým typom emisií alebo uverejnených údajov a výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek 72).

**Použitie práce ďalších audítorov poskytujúcich služby**

57. Ak má audítor poskytujúci služby v úmysle použiť prácu ďalších audítorov poskytujúcich služby:
- (a) bude s týmito audítormi poskytujúcimi služby jasne komunikovať o rozsahu a

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

načasovaní ich práce a ich zisteníach (pozri: odsek A113 až A114),

- (b) zhodnotí dostatočnosť a vhodnosť prijatých dôkazov a proces začlenenia súvisiacich informácií do výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A115).

### Písomné vyhlásenia

- 58. Audítor poskytujúci služby si vyžiada od osôb v rámci účtovnej jednotky s príslušnou zodpovednosťou za predmetné záležitosti a s ich znalosťami písomné vyhlásenia (pozri: odsek A116):
  - (a) že splnili svoju zodpovednosť pri zostavovaní výkazu emisií skleníkových plynov, vrátane prípadných porovnateľných informácií, v súlade s príslušnými kritériami, ktoré boli stanovené v podmienkach zákazky,
  - (b) že audítorovi poskytujúcemu služby poskytlí všetky relevantné informácie a prístup, ako bolo dohodnuté v podmienkach zákazky, a zohľadnili všetky relevantné záležitosti vo výkaze emisií skleníkových plynov,
  - (c) či sa domnievajú, že vplyvy neopravených nesprávností sú pre výkaz emisií skleníkových plynov nevýznamné, a to samostatne aj súhrnne; súhrn týchto položiek je potrebné zahrnúť do písomného vyhlásenia alebo k nemu priložiť,
  - (d) či sa domnievajú, že významné predpoklady použité pri tvorbe odhadov sú primerané,
  - (e) že audítorovi poskytujúcemu služby oznámili všetky nedostatky v interných kontrolách, ktorých si sú vedomé a ktoré sú relevantné pre zákazku a nie sú jednoznačne bezvýznamné,
  - (f) či audítora poskytujúceho služby oboznámili s tým, že vedia o skutočnom, domnelom alebo údajnom podvode alebo nesúlade so zákonmi alebo predpismi, pričom tento podvod alebo nesúlad môže mať významný vplyv na výkaz emisií skleníkových plynov.
- 59. Dátum písomných vyhlásení sa musí čo najviac približovať dátumu správy o uistení, ale nesmie byť neskorší ako dátum tejto správy.
- 60. Audítor poskytujúci služby odmietne urobiť záver o výkaze emisií skleníkových plynov alebo od zákazky odstúpi, pokiaľ je odstúpenie možné podľa príslušných zákonov alebo predpisov, ak:
  - (a) audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že existujú dostatočné pochybnosti o bezúhonnosti osôb poskytujúcich písomné vyhlásenia požadované v odsekoch 58 (a) a (b) a že písomné vyhlásenia nie sú v týchto súvislostiach spoľahlivé, alebo
  - (b) účtovná jednotka neposkytne písomné vyhlásenia požadované v odsekoch 58 (a) a (b).

### Následné udalosti

- 61. Audítor poskytujúci služby (pozri: odsek A117):
  - (a) zváži, či udalosti, ktoré nastanú medzi dátumom výkazu emisií skleníkových plynov a dátumom správy o uistení, vyžadujú úpravu výkazu emisií skleníkových plynov alebo zverejnenie v tomto výkaze, a zhodnotí dostatočnosť a vhodnosť dôkazov získaných o tom, či sú takéto udalosti vhodne zohľadnené vo výkaze emisií skleníkových plynov v súlade s príslušnými kritériami,
  - (b) vhodne zareaguje na skutočnosti, s ktorými sa audítor poskytujúci služby oboznámi

## ZÁKAZKY NA UISTIŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

po dátume správy o uistení a na základe ktorých by audítor poskytujúci služby mohol správu o uistení upraviť, keby mu boli k tomuto dátumu známe.

### Porovnateľné informácie

62. Ak sú s informáciami o existujúcich emisiách prezentované porovnateľné informácie a na niektoré alebo všetky tieto porovnateľné informácie sa vzťahuje záver audítora poskytujúceho služby, jeho postupy s ohľadom na porovnateľné informácie musia obsahovať zhodnotenie, či (pozri: odsek A118 až A121):
- (a) porovnateľné informácie súhlasia so sumami a ďalšími zverejnenými údajmi prezentovanými v predchádzajúcom období, resp. boli riadne prepracované a toto prepracovanie bolo adekvátne zverejnené (pozri: odsek A121),
  - (b) pravidlá kvantifikácie, ktoré majú vplyv na porovnateľné informácie, sú konzistentné s pravidlami použitými v bežnom období, alebo ak došlo k zmenám, či boli riadne použité a adekvátne zverejnené.
63. Bez ohľadu na to, či sa závery audítora poskytujúceho služby vzťahujú na porovnateľné informácie, ak sa audítor poskytujúci služby dozvie, že prezentované porovnateľné informácie môžu obsahovať významné nesprávnosti, audítor poskytujúci služby:
- (a) prediskutuje túto záležitosť s osobami v rámci účtovnej jednotky s príslušnou zodpovednosťou za predmetné záležitosti a s ich znalosťou a vykoná postupy, ktoré sú za daných okolností vhodné (pozri: odsek A122 až A123),
  - (b) zváži vplyv na správu o uistení. Ak prezentované porovnateľné informácie obsahujú významnú nesprávnosť a porovnateľné informácie neboli prepracované:
    - (i) audítor poskytujúci služby vyjadrí v správe o uistení podmienený záver alebo záporný záver, ak zahŕňajú závery audítora poskytujúceho služby porovnateľné informácie, alebo
    - (ii) audítor poskytujúci služby začlení do svojej správy o uistení odsek s ďalšími skutočnosťami, v ktorom opíše okolnosti ovplyvňujúce porovnateľné informácie, ak závery audítora poskytujúceho služby nezahŕňajú porovnateľné informácie.

### Ostatné informácie

64. Audítor poskytujúci služby sa oboznámi s ostatnými informáciami zahrnutými do dokumentov obsahujúcich výkaz emisií skleníkových plynov a so správou o uistení v súvislosti s nimi, s cieľom identifikovať prípadné významné nekonzistentnosti vo výkaze resp. správe o uistení, a ak:
- a) identifikuje významnú nekonzistentnosť medzi ostatnými informáciami a výkazom emisií skleníkových plynov resp. správou o uistení,
  - b) alebo sa dozvie o významnej faktickej nesprávnosti v ostatných informáciách nesúvisiacich so záležitosťami uvedenými vo výkaze emisií skleníkových plynov resp. správe o uistení,
- prediskutuje túto záležitosť s účtovnou jednotkou a prijme ďalšie vhodné opatrenia (pozri: odsek A124 až A126).

### Dokumentácia

64. Pri dokumentovaní povahy, načasovania a rozsahu vykonaných postupov audítor poskytujúci služby zaznamená (pozri: odsek A127):

## ZÁKAZKY NA UISTIŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- (a) identifikačné vlastnosti konkrétnych testovaných položiek alebo skutočností,
  - (b) kto vykonával práce na zákazke a dátum dokončenia týchto prác,
  - (c) kto vykonané práce na zákazke revidoval a dátum a rozsah takejto revízie.
65. Audítor poskytujúci služby zdokumentuje prediskutovanie významných záležitostí s účtovnou jednotkou a ostatnými osobami vrátane povahy významných prediskutovaných skutočností a toho, kedy a s kým diskusie prebehli (pozri: odsek A127).

### *Kontrola kvality*

66. Audítor poskytujúci služby do dokumentácie zákazky zahrnie:
- (a) otázky identifikované s ohľadom na plnenie príslušných etických požiadaviek a to, ako boli vyriešené,
  - (b) závery o plnení požiadaviek nezávislosti, ktoré sa vzťahujú na zákazku, a všetky relevantné diskusie s firmou, ktoré tieto závery podporujú,
  - (c) dosiahnuté závery v súvislosti a prijatím a pokračovaním vzťahov s klientom a zákazky na uistenie,
  - (d) povahu a rozsah konzultácií uskutočnených v priebehu zákazky a závery z nich vyplývajúce.

### *Skutočnosti zistené po dátume správy o uistení*

67. Ak za výnimočných okolností audítor poskytujúci služby vykoná nové alebo dodatočné postupy alebo dospeje k novým záverom po dátume správy o uistení, zdokumentuje (pozri: odsek A128):
- (a) zistené okolnosti,
  - (b) vykonané nové alebo dodatočné postupy, získané dôkazy, dosiahnuté závery a ich vplyv na správu o uistení,
  - (c) to, kedy a kto urobil výsledné zmeny dokumentácie a ich revíziu.

### *Kompletizácia záverečného spisu zákazky*

68. Audítor poskytujúci služby skompletizuje dokumentáciu zákazky v spise zákazky a včas ukončí administratívny proces kompletizácie záverečného spisu zákazky po dátume správy o uistení. Po ukončení kompletizácie záverečného spisu zákazky audítor poskytujúci služby nevymaže ani nevyradí dokumentáciu zákazky žiadnej povahy pred koncom lehoty na uchovanie dokumentácie (pozri: odsek A129).
69. Za iných podmienok, ako predpokladá odsek 68, keď audítor poskytujúci služby považuje za potrebné upraviť existujúcu dokumentáciu zákazky alebo pridať novú dokumentáciu zákazky po dokončení kompletizácie záverečného spisu zákazky, audítor poskytujúci služby bez ohľadu na povahu úprav alebo doplnenie zdokumentuje:
- (a) ich konkrétne dôvody,
  - (b) to, kedy a kto ich vykonal a preveril.

### **Previerka kontroly kvality zákazky**

70. Pri zákazkách, keď previerku kontroly kvality vyžadujú zákony alebo predpisy alebo pri ktorých firma určila, že sa bude vyžadovať previerka kontroly kvality, vykoná revízor

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

kontroly kvality zákazky objektívne zhodnotenie významných úsudkov uskutočnených tímom vykonávajúcim zákazku a dosiahnutých záverov pri formulovaní správy o uistení. Toto hodnotenie bude zahŕňať (pozri: odsek A130):

- (a) prediskutovanie významných záležitostí s partnerom zodpovedným za zákazku vrátane odbornosti tímu vykonávajúceho zákazku s ohľadom na kvantifikáciu a vykazovanie emisií a uistenie,
- (b) previerku výkazu emisií skleníkových plynov a navrhovanú správu o uistení,
- (c) previerku vybranej dokumentácie zákazky súvisiacej s významnými úsudkami, ktoré tím vykonávajúcí zákazku vykonal, a závermi, ku ktorým dospel,
- (d) zhodnotenie dosiahnutých záverov pri formulovaní správy o uistení a zvažovaní, či je navrhovaná správa o uistení vhodná.

### Formulácia záveru uistenia

71. Audítor poskytujúci služby má sformovať záver, či získal primerané alebo limitované uistenie vo vzťahu k výkazu emisií skleníkových plynov. Tento záver zohľadní požiadavky odsekov 56 a 73 až 75 tohto ISAE.

Limitované uistenie (L)	Primerané uistenie (P)
73L. Audítor poskytujúci služby zhodnotí, či nezaznamenal žiadne skutočnosti, ktoré by ho viedli k domnienke, že výkaz emisií skleníkových plynov nie je vo všetkých významných súvislostiach zostavený v súlade s príslušnými kritériami.	73P. Audítor poskytujúci služby zhodnotí, či je výkaz emisií skleníkových plynov zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušnými kritériami.

74. Toto zhodnotenie bude zahŕňať posúdenie kvalitatívnych aspektov kvantifikačných metód a pravidiel vykazovania účtovnej jednotky vrátane ukazovateľov možnej zaujatosti v úsudkoch a rozhodnutiach pri vykonávaní odhadov a zostavovaní výkazu emisií skleníkových plynov<sup>13</sup> a to, či vzhľadom na príslušné kritériá:
- (a) sú zvolené a použité kvantifikačné metódy a pravidlá vykazovania v súlade s príslušnými kritériami a či sú vhodné,
  - (b) sú odhady vykonané pri zostavení výkazu emisií skleníkových plynov primerané,
  - (c) sú informácie prezentované vo výkaze emisií skleníkových plynov relevantné, spoľahlivé, úplné, porovnateľné a pochopiteľné,
  - (d) výkaz emisií skleníkových plynov poskytuje adekvátne zverejnenie príslušných kritérií a ďalších skutočností vrátane neistôt, aby predpokladaní používatelia mohli pochopiť významné úsudky urobené pri zostavení tohto výkazu (pozri: odsek A29, A131 až A133),
  - (e) je terminológia použitá v správe o emisiách skleníkových plynov vhodná.
75. Zhodnotenie požadované v odseku 73 tiež zahŕňa posúdenie:
- (a) celkovej prezentácie, štruktúry a obsahu výkazu emisií skleníkových plynov,
  - (b) v relevantných prípadoch v kontexte príslušných kritérií, znenie záveru uistenia alebo iných okolností zákazky, či výkaz emisií skleníkových plynov vyjadruje príslušné emisie spôsobom, ktorý zodpovedá vernému zobrazeniu.

<sup>13</sup> Ukazovatele možnej zaujatosti samy o sebe nepredstavujú nesprávnosti na účely vyvodenia záverov o primeranosti jednotlivých odhadov.

## Obsah správy o uistení

76. Správa o uistení by mala obsahovať tieto základné prvky (pozri: odsek A134):
- (a) názov, ktorý jasne naznačuje, že správa je nezávislá správa o uistení,
  - (b) adresáta správy o uistení,
  - (c) identifikáciu alebo opis miery uistenia, buď primeraného alebo limitovaného, ktoré audítor získal,
  - (d) identifikáciu výkazu emisií skleníkových plynov vrátane obdobia, na ktoré sa vzťahuje, a ak sa na akékoľvek informácie obsiahnuté v tomto výkaze nevzťahuje záver audítora poskytujúceho služby, jasnú identifikáciu informácií, ktoré sú predmetom uistenia, a vylúčených informácií, spoločne s vyhlásením, že audítor poskytujúci služby nevykonával žiadne postupy v súvislosti s vylúčenými informáciami, a preto vo vzťahu k nim nevyjadril žiadny záver (pozri: odsek A120, A135),
  - (e) popis zodpovednosti účtovnej jednotky (pozri: odsek A35),
  - (f) vyhlásenie, že kvantifikácia skleníkových plynov je predmetom inherentnej (prirodzenej) neistoty (pozri: odsek A54 až A59),
  - (g) ak výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje odpočty emisií, na ktoré sa vzťahuje záver audítora poskytujúceho služby, identifikáciu týchto odpočtov emisií a vyhlásenie zodpovednosti audítora poskytujúceho služby vo vzťahu k nim (pozri: odsek A136 až A139),
  - (h) identifikáciu príslušných kritérií,
    - (i) identifikáciu spôsobu prístupu k týmto kritériám,
    - (ii) ak sú tieto kritériá dostupné iba konkrétnym predpokladaným cieľovým používateľom alebo sú relevantné len na konkrétny účel, vyhlásenie upozorňujúce čitateľa na túto skutočnosť a na to, že výkaz emisií skleníkových plynov nemusí byť vhodný na iný účel. Vyhlásenie má tiež obmedziť použitie správy o uistení len na týchto predpokladaných cieľových používateľov alebo tento účel (pozri: odsek A140 až A141),
    - (iii) ak musia byť stanovené kritériá doplnené zverejnenými údajmi vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov, aby boli tieto kritériá vhodné, identifikáciu relevantných vysvetľujúcich informácií (pozri: odsek A131),
  - (i) vyhlásenie, že firma, ktorej je audítor členom, aplikuje ISQC 1 alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1. Ak odborník nie je audítorom, vo vyhlásení sa majú identifikovať uplatňované odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1.
  - (j) vyhlásenie, že audítor dodržiava požiadavky na nezávislosť a ostatné etické požiadavky kódexu IESBA, týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby, alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako časti A a B kódexu IESBA. Ak odborník nie je audítorom, vo vyhlásení sa majú identifikovať uplatňované odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako časti A a B kódexu IESBA, týkajúce sa zákaziek na uisťovacie služby.
  - (k) popis zodpovednosti audítora poskytujúceho služby vrátane:
    - (i) vyhlásenia, že zákazka bola vykonaná v súlade so štandardom ISAE 3410 –



## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

Zákazky na uistovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov,

- (ii) informatívne zhrnutie práce odborníka ako základ pre jeho záver. V prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie porozumenie povahy, časovému rozvrhnutiu a rozsahu vykonaných postupov je nevyhnutné pre pochopenie záveru odborníka. Pri zákazke poskytujúcej limitované uistenie zhrnutie vykonanej práce má uviesť, že:
  - postupy vykonané v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie sa líšia povahou, časovým rozvrhnutím a majú menší rozsah ako v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie.
  - miera uistenia získaná v rámci zákazky poskytujúcej limitovanú istotu je teda významne nižšia ako miera uistenia, ktorá by bola získaná vykonaním zákazky poskytujúcej primeranú istotu (pozri: odsek A142 až A144),
- (l) záver audítora poskytujúceho služby vyjadrený:
  - (i) pozitívnu formou v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie
  - (ii) alebo negatívnu formou v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie záver sa vyjadrí vo forme, ktorá uvedie, či na základe vykonaných postupov si odborník všimol niečo, čo by ho viedlo k domnienke, že výkaz emisií skleníkových plynov nie je zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušnými kritériami,
  - (iii) ak odborník vyjadří modifikovaný záver, správa o uistení má obsahovať:
    - a. odsek s opisom záležitosti, ktorá spôsobila modifikáciu,
    - b. odsek s modifikovaným záverom,
- (m) podpis audítora poskytujúceho služby (pozri: odsek A 145),
- (n) dátum správy o uistení. Správa o uistení nemá byť datovaná skôr, než odborník získa všetky dôkazy, z ktorých sformuluje svoj záver, vrátane prehlásenia zodpovedných osôb o svojej zodpovednosti za výkaz emisií skleníkových plynov
- (o) miesto jurisdikcie, v ktorej audítor poskytujúci služby pôsobí.

*Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky s ďalšími skutočnosťami*

77. Ak audítor poskytujúci služby považuje za potrebné (pozri: odsek A 146 až A152):
- (a) upozorniť predpokladaného cieľového používateľa na skutočnosť prezentovanú alebo zverejnenú vo výkaze emisií skleníkových plynov, ktorá je podľa úsudku audítora poskytujúceho služby taká dôležitá, že je zásadná pre to, aby predpokladaní cieľoví používatelia pochopili výkaz emisií skleníkových plynov (odsek so zdôraznením skutočnosti) alebo
  - (b) oznámiť inú skutočnosť ako tú, ktorá je prezentovaná alebo zverejnená vo výkaze emisií skleníkových plynov a ktorá je podľa úsudku audítora poskytujúceho služby relevantná pre to, aby predpokladaní cieľoví používatelia pochopili zákazku, zodpovednosť audítora poskytujúceho služby alebo správu o uistení (odsek s ďalšími skutočnosťami),

a nie je to zakázané zákonmi alebo predpismi, audítor poskytujúci služby tak urobí v odseku správy o uistení s príslušným nadpisom, ktorý jasne naznačuje, že záver audítora poskytujúceho služby nie je modifikovaný s ohľadom na túto skutočnosť.

## Ďalšie oznamovacie povinnosti

78. Audítor poskytujúci služby oznámi osobám, ktoré majú zodpovednosť za dohľad nad výkazom emisií skleníkových plynov, skutočnosti, ktoré zaznamená v priebehu zákazky, a určí, či existuje zodpovednosť oznámiť ich inej strane v rámci alebo nad rámec účtovnej jednotky:
- (a) nedostatky internej kontroly, ktoré sú na základe odborného úsudku audítora poskytujúceho služby dostatočne dôležité, aby si zaslúžili pozornosť,
  - (b) identifikovaný alebo domnelý podvod,
  - (c) iné skutočnosti znamenajúce nesúlad so zákonmi alebo predpismi, s výnimkou jednoznačne bezvýznamných skutočností (pozri: odsek A87).

\*\*\*

## Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

### Úvod

*Zákazky na uisťovacie služby zahŕňajúce okrem výkazu emisií skleníkových plynov aj ďalšie informácie (pozri: odsek 3)*

- A1. V niektorých prípadoch môže audítor poskytujúci služby vykonať zákazku na uisťovacie služby týkajúcu sa správy, ktorá obsahuje informácie o skleníkových plynov, ale tieto informácie neobsahujú výkaz emisií skleníkových plynov, ako je definované v odseku 14(m). V takých prípadoch môže tento štandard ISAE poskytovať návod pre takúto zákazku.
- A2. V prípade, že výkaz emisií skleníkových plynov tvorí relatívne malú časť celkových informácií, na ktoré sa vzťahuje záver audítora poskytujúceho služby, miera relevancie tohto ISAE je záležitosťou odborného úsudku audítora poskytujúceho služby v podmienkach zákazky.

*Kľúčové ukazovatele výkonnosti na základe údajov o skleníkových plynov (pozri: odsek 4(b))*

- A3. Príkladom kľúčového ukazovateľa výkonnosti na základe údajov o skleníkových plynov je vážený priemer emisií na kilometer vozidiel vyrobených účtovnou jednotkou v príslušnom období, ktorý sa musí vypočítať a zverejniť podľa zákonov a predpisov v niektorých jurisdikciách.

*Postupy zákaziek poskytujúce primerané a limitované uistenie (pozri: odsek 8)*

- A4. Niektoré postupy, ktoré sa vyžadujú len pre zákazky poskytujúce primerané uistenie, však môžu byť vhodné aj v niektorých zákazkách poskytujúcich limitované uistenie. Napr. hoci sa v prípade zákaziek poskytujúcich limitované uistenie nevyžaduje získanie znalostí o kontrolných činnostiach, v niektorých prípadoch, ako je zaznamenávanie, spracovanie alebo vykázanie informácií len v elektronickej forme, audítor poskytujúci služby sa môže napriek tomu rozhodnúť, že je pre zákazku poskytujúcu limitované uistenie nevyhnutné testovanie kontrol, a teda získanie informácií o relevantných kontrolných činnostiach (pozri aj odsek A90).

*Nezávislosť* (pozri: odseky 10 a 15)

A5. Kódex IESBA prijal na zaistenie nezávislosti prístup vychádzajúci z ohrození a opatrení. Súlad so základnými princípmi môže byť potenciálne ohrozený širokou škálou okolností. Mnoho ohrození možno zaradiť do týchto kategórií:

- súkromný záujem, napr. neprimeraná závislosť od celkových odmien od účtovnej jednotky,
- previerka po sebe samom, napr. poskytovanie iných služieb účtovnej jednotke, ktoré priamo ovplyvňuje výkaz emisií skleníkových plynov, napr. zapojenie do kvantifikácie emisií účtovnej jednotky,
- obhajoba, napr. zastupovanie účtovnej jednotky v pozícii obhajcu v súvislosti s interpretáciou príslušných kritérií,
- dôverný vzťah, napr. člen tímu vykonávajúceho zákazku je v dlhodobom spojení, v blízkom alebo najbližšom príbuzenskom vzťahu so zamestnancom účtovnej jednotky, ktorý je v pozícii, kde uplatňuje priamy alebo významný vplyv na zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov,
- zastráňovanie, napr. tlak na nevhodné zníženie rozsahu prác vyvíjaný s cieľom znížiť odmeny alebo hrozba ukončenia registrácie audítora poskytujúceho služby registračným úradom, ktorý je spojený s priemyselnou skupinou účtovnej jednotky.

A6. Opatrenia vytvorené profesiou, zákonom alebo predpisom, resp. opatrenia v pracovnom prostredí môžu eliminovať alebo znížiť takéto ohrozenia na prijateľnú úroveň.

*Miestne zákony alebo predpisy systému obchodovania s emisnými kvótami* (pozri: odsek 11)

A7. Miestne zákony alebo predpisy, resp. ustanovenia systému obchodovania s emisnými kvótami môžu: zahŕňať ďalšie požiadavky okrem požiadaviek tohto ISAE, požadovať, aby boli pri všetkých zákazkách vykonané konkrétne postupy, alebo požadovať vykonanie postupov určitým spôsobom. Miestne zákony alebo predpisy, resp. ustanovenia systému obchodovania s emisnými kvótami môžu napríklad požadovať, aby audítor poskytujúci služby predložil správu vo formáte, ktorá nie je v súlade s týmto ISAE. V prípade, že zákon alebo predpis nariaďuje úpravu alebo znenie správy o overení vo formáte alebo v pojmoch, ktoré sa významne odlišujú od tohto ISAE a audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že dodatočné vysvetlenie v správe o overení nemôže znížiť možné nedorozumenie, audítor poskytujúci služby môže zvážiť, že do správy vloží vyhlásenie, že zákazka nebola vykonaná v súlade s týmto ISAE.

### Definície

*Emisie* (pozri: odsek 14(f), príloha č. 1)

A8. Emisie rozsahu 1 môžu zahŕňať stacionárne spaľovanie (z paliva spaľovaného v stacionárnom zariadení účtovnej jednotky, ako sú kotle, spaľovacie pece, motory a spaľovacie horáky), mobilné spaľovanie (z paliva spaľovaného v dopravných prostriedkoch účtovnej jednotky, ako sú nákladné automobily, vlaky, lietadlá a lode), procesné emisie (z fyzikálnych alebo chemických procesov, ako je výroba cementu, petrochemické spracovanie a tavenie hliníku) a fugitívne emisie (úmyselné a neúmyselné vypúšťanie, napr. úniky zo spojov a tesnení zariadení a emisie z čističiek odpadových vôd, ťažobných jám a chladiacich veží).

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- A9. Takmer všetky účtovné jednotky kupujú energiu vo forme, ako je elektrina, teplo alebo para; takmer všetky účtovné jednotky teda majú emisie rozsahu 2. Emisie rozsahu 2 sú nepriame, pretože k emisiám spojeným napr. s elektrinou, ktorú účtovná jednotka nakupuje, dochádza v elektrárni, ktorá nepatrí do organizačnej hranice účtovnej jednotky.
- A10. Emisie rozsahu 3 môžu zahŕňať emisie spojené napr. so služobnými cestami zamestnancov, outsourcovanými činnosťami, spotrebou fosílnych palív alebo elektriny potrebnej na využitie produktov účtovnej jednotky, dobývanie a výroba materiálov nakupovaných ako vstupy pre procesy účtovnej jednotky a doprava nakupovaných palív. Emisie rozsahu 3 sa podrobnejšie popisujú v odsekoch A31 až A34.

*Odpočty emisií* (pozri: odsek 14(g), 17(a)(iii), príloha č. 1)

- A11. V niektorých prípadoch odpočty emisií zahŕňajú kredity a kvóty špecifické pre určitú jurisdikciu, pre ktoré neexistuje zavedená väzba medzi množstvom emisií povolených kritériami na odpočet a akýmkoľvek znížením emisií, ktoré môžu vzniknúť v dôsledku peňažnej úhrady alebo inej činnosti vykonávanej účtovnou jednotkou na účely nárokovania si odpočtov emisií.
- A12. V prípade, že výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky zahŕňa odpočty emisií, ktoré spadajú do rozsahu zákazky, požiadavky tohto ISAE sa príslušným spôsobom vzťahujú na odpočty emisií (pozri aj odseky A136 až A139).

*Obstaraná kompenzácia* (pozri: odsek 14(q), príloha č. 1)

- A13. Keď účtovná jednotka kúpi kompenzáciu od inej jednotky, táto iná jednotka môže vynaložiť peniaze získané z predaja na projekty znižovania emisií (napr. nahradenie výroby energie z fosílnych palív obnoviteľnými zdrojmi energie alebo zavedenie opatrení na efektívne využívanie energií) alebo na odstránenie emisií z ovzdušia (napr. vysádzaním a udržiavaním stromov, ktoré by inak neboli vysádzané alebo udržiavané) alebo môžu byť tieto prostriedky kompenzáciou za nevykonávanie činnosti, ktorá by inak bola vykonávaná (napr. odlesňovanie alebo ničenie lesných porastov). V niektorých jurisdikciách je možné kúpiť kompenzácie len v prípade, že už došlo k zníženiu emisií alebo zvýšeniu pohlcovania.

*Pohlcovanie* (pozri: odsek 14(s), príloha č. 1)

- A14. Pohlcovanie možno dosiahnuť skladovaním skleníkových plynov v geologických prepadoch (napr. pod zemou) alebo biologických prepadoch (napr. stromoch). Ak výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje pohlcovanie skleníkových plynov, ktoré by účtovná jednotka ináč vypustila do ovzdušia, všeobecne sa vykazujú vo výkaze emisií skleníkových plynov v hrubej výške, t. j. vo výkaze emisií skleníkových plynov sú kvantifikované zdroje aj prepady. Keď sa na pohlcovanie vzťahuje záver audítora poskytujúceho služby, požiadavky tohto ISAE sa príslušným spôsobom vzťahujú na tieto pohlcovania.

*Významné zariadenie* (pozri: odsek 14(t), 31)

- A15. So zvyšovaním jednotlivých podielov zariadení na celkových emisiách vykázaných vo výkaze emisií skleníkových plynov sa bežne zvyšujú aj riziká významnej nesprávnosti

vo výkaze emisií skleníkových plynov. Audítor poskytujúci služby môže u zvoleného meradla použiť percentuálny podiel ako pomôcku na identifikáciu zariadení, ktoré sú individuálne významné z dôvodu veľkosti emisií vo vzťahu k celkovým emisiám zahrnutým do výkazu emisií skleníkových plynov. Identifikácia meradla a určenie percentuálneho podielu, ktorý má byť vo vzťahu k nemu použitý, zahŕňa uplatnenie odborného úsudku. Audítor poskytujúci služby môže napr. vziať do úvahy, že zariadenia prevyšujúce 15 % celkového objemu výroby sú významné zariadenia. Za daných okolností však audítor poskytujúci služby môže na základe uplatnenia svojho odborného úsudku určiť, že je vhodné vyššie alebo nižšie percento. Tento prípad môže nastať vtedy, keď napr. existuje malý počet zariadení, z ktorých žiadne nemá menej než 15 % celkového objemu produkcie, ale podľa odborného úsudku audítora poskytujúceho služby nie všetky zariadenia sú významné; alebo pokiaľ existuje viac zariadení, ktorých podiel je nepatrne pod 15 % celkového objemu výroby, ale ktoré sú podľa odborného úsudku audítora poskytujúceho služby významné.

- A16. Audítor poskytujúci služby môže tiež identifikovať zariadenia ako významné z dôvodu jeho špecifickej povahy alebo okolností, z ktorých vyplývajú konkrétne riziká významnej nesprávnosti. Zariadenie môže napríklad používať procesy zhromažďovania údajov alebo kvantifikačné techniky odlišné od ostatných zariadení, vyžadovať použitie mimoriadne zložitých alebo špecializovaných výpočtov alebo zahŕňať mimoriadne zložené alebo špecializované chemické alebo fyzikálne procesy.

**Štandard ISAE 3000 (revidované znenie)** (pozri: odseky 9,15)

- A17. ISAE 3000 (revidované znenie) obsahuje požiadavky, ktoré sa vzťahujú na zákazky na uisťovacie služby (iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií), vrátane zákaziek v súlade s týmto ISAE. V niektorých prípadoch môže tento ISAE obsahovať vo vzťahu k týmto otázkam dodatočné požiadavky alebo vysvetľujúci materiál.

### Akceptácia a pokračovanie zákazky

*Spôsobilosť* (pozri: odsek 16(b))

- A18. Spôsobilosť v oblasti skleníkových plynov môže zahŕňať:

- všeobecné poznatky o klimatológii, vrátane vedeckých procesov, ktoré uvádzajú do súvislosti skleníkové plyny a zmenu klímy,
- pochopenie, kto je predpokladaným používateľom informácií obsiahnutých vo výkaze emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky a aké je pravdepodobné použitie týchto informácií (pozri: odsek A47),
- poznanie systémov obchodovania s emisnými kvótami a súvisiacich trhových mechanizmov, ak je to relevantné,
- znalosť príslušných zákonov a predpisov, ktoré ovplyvňujú spôsob, akým má účtovná jednotka vykazovať svoje emisie, a ktoré môžu tiež stanovovať napr. limit emisií účtovnej jednotky,
- kvantifikáciu skleníkových plynov a metódy merania vrátane súvisiacich vedeckých a odhadovaných neistôt a dostupných alternatívnych metód,
- znalosť príslušných kritérií vrátane napr.:
  - identifikácie príslušných emisných faktorov,
  - identifikácie takých aspektov kritérií, ktoré vyžadujú uskutočnenie

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

významných alebo citlivých odhadov alebo uplatnenie významného úsudku,

- metód použitých na určenie organizačných hraníc, t. j. účtovných jednotiek, ktorých emisie sa majú zahrnúť do výkazu emisií skleníkových plynov,
- aké odpočty emisií možno zahrnúť do výkazu emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky.

A19. Zložitosť zákaziek na uisťovacie služby v súvislosti s výkazom emisií skleníkových plynov sa líši. V niektorých prípadoch môže byť zákazka relatívne nekomplikovaná, napr. pokiaľ účtovná jednotka nemá žiadne emisie rozsahu 1 a vykazuje len emisie rozsahu 2 na základe použitia emisného faktoru špecifikovaného v predpise a aplikovaného na spotrebu elektriny na jednom mieste. V takom prípade sa môže zákazka zamerať najmä na systém použitý na vykazovanie a spracovanie údajov o spotrebe elektriny uvedených na faktúrach a aritmetickú aplikáciu špecifikovaného emisného faktora. Ak je však zákazka relatívne zložitá, bude pravdepodobne vyžadovať odbornú spôsobilosť pri kvantifikácii a vykazovaní emisií. Konkrétne oblasti kvalifikácie, ktoré môžu byť relevantné v takýchto prípadoch, zahŕňajú:

Kvalifikáciu v oblasti informačných systémov

- znalosť spôsobu generovania informácií o emisiách vrátane spôsobu, akým sú tieto údaje zavádzané, zaznamenávané, spracovávané, podľa potreby upravované, porovnávané a vykazované vo výkaze emisií skleníkových plynov.

Vedeckú a technickú kvalifikáciu

- mapovanie toku materiálov v priebehu výrobného procesu a sprievodných procesov, ktoré vytvárajú emisie, vrátane identifikácie relevantných bodov, kde sa generujú zdrojové údaje. To môže byť dôležité najmä pri posudzovaní, či je identifikácia zdrojov emisií účtovnej jednotky úplná,
- analýza chemických a fyzikálnych vzťahov medzi vstupmi, procesmi a výstupmi a analýza vzťahov medzi emisiami a ďalšími premennými. Spôsobilosť pochopiť a analyzovať tieto vzťahy budú často dôležité pri navrhovaní analytických postupov,
- identifikácia vplyvu neistoty na výkaz emisií skleníkových plynov,
- znalosť zásad a postupov riadenia kvality implementovaných v interných a externých skúšobných laboratóriách,
- skúsenosti so špecifickými odvetviami a súvisiacimi procesmi tvorby a pohlcovania emisií. Postupy pre kvantifikáciu emisií rozsahu 1 sa veľmi líšia v závislosti od zahrnutých odvetví a procesov, napr. povaha elektrolytických procesov pri výrobe hliníka, spaľovacie procesy pri výrobe elektriny za použitia fosílnych palív a chemické procesy pri výrobe cementu sú celkom iné,
- prevádzka fyzikálnych senzorov a ďalšie metódy kvantifikácie a výber vhodných emisných faktorov.

*Rozsah výkazu emisií skleníkových plynov a zákazky (pozri: odsek 17(a))*

A20. Príklady okolností, keď dôvody pre vyčlenenie známych zdrojov emisií z výkazu emisií skleníkových plynov alebo vyčlenenie zverejnených zdrojov emisií zo zákazky nemusí byť za daných okolností primerané, zahŕňajú prípady:

- keď má účtovná jednotka významné emisie rozsahu 1, ale do výkazu emisií skleníkových plynov zahŕňa len emisie rozsahu 2,

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- keď je účtovná jednotka súčasťou väčšieho právneho subjektu, ktorý má významné emisie, ktoré sa nevykazujú kvôli spôsobu stanovenia organizačnej hranice, čo by mohlo byť pravdepodobne zavádzajúce pre predpokladaných používateľov,
- keď emisie, o ktorých audítor poskytujúci služby zostavuje správu, predstavujú len malú pomernú časť celkových emisií zahrnutých do výkazu emisií skleníkových plynov.

*Určenie vhodnosti predmetu zákazky (pozri: odsek 15)*

A21. Štandard ISAE 3000 (revidované znenie) vyžaduje, aby odborník určil, či príslušný predmet zákazky je vhodný.<sup>14</sup> V prípade výkazu emisií skleníkových plynov sú príslušným predmetom zákazky emisie účtovnej jednotky (resp. pohltenie a odpočty emisií). Takýto príslušný predmet zákazky je vhodný, ak je okrem iného možné vykonávať konzistentnú kvantifikáciu emisií účtovnej jednotky použitím vhodných kritérií.<sup>15</sup>

A22. Zdroje skleníkových plynov možno kvantifikovať:

- (a) priamym meraním (alebo priamym monitorovaním) koncentrácie a hmotnostného prietoku skleníkových plynov pomocou priebežného monitorovania emisií alebo periodického výberu vzoriek alebo
- (b) meraním náhradnej činnosti, napr. spotreby paliva a výpočtom emisií použitím napr. rovníc hmotnostnej bilancie<sup>16</sup>, faktorov emisií špecifických pre účtovnú jednotku alebo priemerných emisných faktorov pre región, zdroj, odvetví alebo proces.

*Určenie vhodnosti kritérií*

Špecificky vytvorené a dané kritériá (pozri: odsek 17(b))

A23. Vhodné kritériá majú tieto charakteristiky: relevancia, úplnosť, spoľahlivosť, nestrannosť a zrozumiteľnosť. Kritériá môžu byť „špecificky vytvorené“ alebo „dané“, napríklad zakotvené v zákonoch a predpisoch alebo vydané oprávnenými, resp. uznávanými expertnými orgánmi, ktoré sa riadia transparentným postupom ich tvorby.<sup>17</sup> Hoci možno predpokladať, že kritériá dané regulátorom sú relevantné, ak je predpokladaným používateľom regulátor, určité dané kritériá môžu byť vytvorené na špeciálny účel a ich použitie za iných okolností môže byť nevhodné. Napr. kritériá vytvorené regulátorom, ktoré zahŕňajú emisné faktory pre určitý región, môžu podávať zavádzajúce informácie, ak sú použité pre emisie iného regiónu, alebo kritériá, ktoré sú navrhnuté len na vykazovanie určitých regulačných aspektov emisií, môžu byť nevhodné pre vykazovanie vo vzťahu k iným predpokladaným používateľom, ako je regulátor, ktorý kritériá zaviedol.

A24. Špecificky vytvorené kritériá môžu byť vhodné, ak má napr. účtovná jednotka veľmi špecializované zariadenia alebo združuje informácie o emisiách z rôznych jurisdikcií, keď sa dané kritériá pre tieto jurisdikcie líšia. Zvláštna pozornosť môže byť nevyhnutná

<sup>14</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 24b), bod (i)

<sup>15</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 24b), bod (ii)

<sup>16</sup>T. j. rovnica množstva látok vstupujúcich do definovanej hranice a vystupujúcich z tejto hranice, napr. množstvo uhlíka v uhlíkovodíkovom palive vstupujúceho do spaľovacieho zariadenia sa rovná množstvu uhlíka vystupujúceho z tohto zariadenia vo forme oxidu uhličitého.

<sup>17</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odseky A45 až A48

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

pri posudzovaní nestrannosti a ďalších charakteristík špecificky vytvorených kritérií, najmä ak podstatným spôsobom nevychádzajú z daných kritérií všeobecne používaných v odvetví účtovnej jednotky alebo regiónu alebo nie sú konzistentné s takýmito kritériami.

- A25. Kritériá môžu obsahovať dané kritériá doplnené o zverejnenie špecifických hraníc, metód, predpokladov, emisných faktorov a pod. uvedené vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov. V niektorých prípadoch nemusia byť dané kritériá vhodné ani pri doplnení o zverejnenia uvedené vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov, napr. ak nezahŕňajú záležitosti uvedené v odseku 17(b).
- A26. Treba vziať do úvahy, že vhodnosť kritérií nie je ovplyvnená mierou istoty, t. j. ak nie sú vhodné pre zákazku poskytujúcu primeranú istotu, nie sú vhodné ani pre zákazku poskytujúcu limitovanú istotu a naopak.

*Prevádzky zahrnuté do organizačnej hranice účtovnej jednotky (pozri: odseky 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))*

- A27. Určenie toho, ktoré prevádzky vlastnené alebo kontrolované účtovnou jednotkou majú byť zahrnuté do výkazu emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky, sa označuje ako určovanie organizačnej hranice účtovnej jednotky. V niektorých prípadoch zákony alebo predpisy definujú hranice účtovnej jednotky pre vykazovanie emisií skleníkových plynov na regulačné účely. V iných prípadoch príslušné kritériá umožňujú voľbu medzi rôznymi metódami určovania organizačnej hranice účtovnej jednotky, kritériá napr. môžu umožňovať výber medzi prístupom, ktorý zaisťuje súlad výkazu emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky s jej účtovnou závierkou, a iným prístupom, ktorý odlišne posudzuje napr. spoločné podniky alebo pridružené podniky. Určovanie organizačnej hranice účtovnej jednotky môže vyžadovať analýzu zložitých organizačných štruktúr, napr. spoločných podnikov, obchodných združení a fondov, a zložitých alebo neobvyklých zmluvných vzťahov. Napríklad zariadenie môže byť vlastnené jednou stranou, prevádzkované inou stranou a môže spracovávať materiály výlučne pre inú stranu.
- A28. Určenie organizačnej hranice účtovnej jednotky sa líši od toho, čo popisujú niektoré kritériá ako určovanie „prevádzkovej hranice“ účtovnej jednotky. Prevádzková hranica sa vzťahuje na to, ktoré kategórie emisií rozsahu 1, 2 a 3 budú zahrnuté do výkazu emisií skleníkových plynov, a určuje sa po stanovení organizačnej hranice.

*Adekvátne zverejnenia (pozri: odseky 17(b)(iv), 74(d))*

- A29. V regulačných režimoch zverejňovania sú na účely vykazovania vo vzťahu k regulátorovi adekvátne také zverejnenia, ktoré sú špecifikované v príslušných zákonoch a predpisoch. V prípade dobrovoľného vykazovania môže byť nutné zverejniť vo výkaze emisií skleníkových plynov nižšie uvedené skutočnosti, aby predpokladaní používatelia pochopili významné úsudky uplatnené pri zostavovaní výkazov emisií skleníkových plynov:
- (a) ktoré prevádzky sú zahrnuté do organizačnej hranice účtovnej jednotky a metóda použitá na určenie takejto hranice, ak príslušné kritériá dovoľujú voľbu medzi rôznymi metódami (pozri: odseky A27 – A28),
  - (b) zvolené významné metódy kvantifikácie a zásady vykazovania vrátane:



## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- (i) metódy použitej na stanovenie toho, ktoré emisie rozsahu 1 a 2 sú zahrnuté do výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek A30),
- (ii) akékoľvek významné interpretácie uskutočnené pri uplatnení príslušných kritérií v podmienkach účtovnej jednotky, vrátane zdrojov údajov, a ak umožňuje voľbu medzi rôznymi metódami alebo sú použité metódy špecifické pre účtovnú jednotku, zverejnenie použitých metód a zdôvodnení,
- (iii) ako účtovná jednotka určuje, či je treba prepracovať skôr vykázané emisie,
- (c) kategorizácia emisií vo výkaze emisií skleníkových plynov. Ako sa uvádza v odseku A14, ak výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje pohltie skleníkových plynov, ktoré by účtovná jednotka inak vypustila do ovzdušia, bežne sa tieto emisie a pohltie vykazujú vo výkaze emisií skleníkových plynov v brutto výške, t. j. vo výkaze emisií skleníkových plynov je vyčíslený zdroj aj prepád,
- (d) vyhlásenie o neistotách, ktoré sa týkajú kvantifikácie emisií účtovnej jednotky vrátane: ich príčin, spôsobu riešenia, vplyvu na výkaz emisií skleníkových plynov, a ak výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje emisie rozsahu 3, vysvetlenie (pozri: odseky A31 – A34):
  - (i) povahy emisií rozsahu 3 vrátane toho, že účtovná jednotka nemôže zahrnúť do výkazu emisií skleníkových plynov všetky emisie rozsahu 3,
  - (ii) základ pre výber takých zdrojov emisií rozsahu 3, ktoré boli zohľadnené,
- (e) prípadné zmeny v záležitostiach uvedených v tomto odseku alebo iných záležitostiach, ktoré významne ovplyvňujú porovnateľnosť výkazu emisií skleníkových plynov s predchádzajúcim obdobím (obdobiami) alebo základným rokom.

### Emisie rozsahu 1 a 2

A30. Kritériá obvykle vyžadujú, aby boli vo výkaze emisií skleníkových plynov zahrnuté všetky významné emisie rozsahu 1, rozsahu 2 alebo rozsahu 1 aj 2. Ak sú niektoré emisie rozsahu 1 alebo rozsahu 2 vyčlenené, je dôležité, aby bol vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov zverejnený základ pre určenie, ktoré emisie sú zahrnuté a ktoré vylúčené, najmä pokiaľ tie zahrnuté pravdepodobne nie sú najväčšou emisiou, za ktorú je účtovná jednotka zodpovedná.

### Emisie rozsahu 3

A31. Hoci niektoré kritériá vyžadujú vykázanie konkrétnych emisií rozsahu 3, bežnejšie je začlenenie emisií rozsahu 3 dobrovoľné, pretože by pre každú účtovnú jednotku bolo takmer nemožné pokúsiť sa kvantifikovať svoje nepriame emisie v plnom rozsahu, nakoľko zahŕňajú všetky zdroje smerom nadol aj nahor v dodávateľskom reťazci účtovnej jednotky. Pri niektorých účtovných jednotkách poskytuje vykázanie konkrétnych kategórií emisií rozsahu 3 pre predpokladaných používateľov dôležité informácie, napr. či sú emisie rozsahu 3 účtovnej jednotky významne väčšie ako emisie rozsahu 1 a rozsahu 2, čo môže byť prípad mnohých účtovných jednotiek v odvetví služieb. V týchto prípadoch môže audítor poskytujúci služby považovať za nevhodné vykonávať zákazku na uistovacie služby, ak vo výkaze emisií skleníkových plynov nie sú zahrnuté významné emisie rozsahu 3.

A32. Ak boli vo výkaze emisií skleníkových plynov zahrnuté určité emisie rozsahu 3, je dôležité, aby bol základ voľby, ktoré zdroje zaradiť, primeraný, najmä v prípade, že

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

zahrnuté emisie pravdepodobne nepredstavujú najväčšie zdroje, za ktoré je účtovná jednotka zodpovedná.

- A33. V niektorých prípadoch môže účtovná jednotka uchovávať zdrojové údaje použité na kvantifikáciu emisií rozsahu 3. Účtovná jednotka napríklad môže viesť podrobné záznamy ako základ pre kvantifikáciu emisií súvisiacich s cestovaním zamestnancov leteckou dopravou. V niektorých prípadoch môžu byť zdrojové údaje použité na kvantifikáciu emisií rozsahu 3 uchovávané v dobre riadenom a prístupnom zdroji mimo účtovnej jednotky. Ak tomu tak nie je, môže byť pravdepodobné, že audítor poskytujúce služby nebude schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy v súvislosti s takýmito emisiami rozsahu 3. V takých prípadoch môže byť vhodné vylúčiť tieto zdroje emisií rozsahu 3 zo zákazky.
- A34. Vylúčenie emisií rozsahu 3 zo zákazky môže byť vhodné tiež v prípade, ak sú používané metódy kvantifikácie významne závislé od odhadov a vedú k vysokej neistote vo vykázaných emisiách. Rôzne metódy kvantifikácie pri odhadovaní emisií spojených s cestovaním leteckou dopravou môžu napríklad priniesť veľmi rôzne kvantifikácie aj v prípade, že sú použité rovnaké zdrojové údaje. Ak sú takéto zdroje emisií rozsahu 3 začlenené do zákazky, je dôležité, aby boli metódy kvantifikácie zvolené objektívne a aby boli úplne popísané spolu s neistotami spojenými s ich používaním.

*Zodpovednosť účtovnej jednotky za zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov*  
(pozri: odseky 17(c)(ii), 76(d))

- A35. Ako sa uvádza v odseku A70, obavy v určitých zákazkách týkajúce sa podmienok a spoľahlivosti záznamov účtovnej jednotky môžu spôsobiť, že audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že je nepravdepodobné, že budú k dispozícii dostatočné a vhodné dôkazy na podporu nemodifikovaného záveru v súvislosti s výkazom emisií skleníkových plynov. To môže nastať vtedy, ak má účtovná jednotka málo skúseností so zostavovaním výkazu emisií skleníkových plynov. Za takýchto okolností môže byť vhodnejšie, aby bola kvantifikácia a vykazovanie emisií predmetom dohodnutých postupov alebo konzultácií v rámci prípravy overovacej zákazky v neskoršom období.

*Kto stanovil kritériá* (pozri: odsek 17(c)(iii))

- A36. Ak bol výkaz emisií skleníkových plynov zostavený pre regulačný režim zverejňovania alebo systém obchodovania s emisnými kvótami, kde sú príslušné kritériá a forma oznamovania predpísané, z okolností zákazky je pravdepodobne zrejmé, že kritériá stanovil regulátor alebo orgán poverený riadením systému. V situáciách dobrovoľného vykazovania však nemusí byť jasné, kto kritériá stanovil, pokiaľ sa to neuvádza vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov.

*Zmena podmienok zákazky* (pozri: odseky 15, 18)

- A37. Štandard ISAE 3000 (revidované znenie) vyžaduje, aby audítor poskytujúci služby nesúhlasil so zmenou podmienok zákazky bez primeraného zdôvodnenia.<sup>18</sup> Požiadavka na zmenu rozsahu zákazky nemusí byť primerane zdôvodnená, ak je napríklad vznesená preto, aby boli z rozsahu zákazky vylúčené určité zdroje emisií, pretože existuje pravdepodobnosť, že by mohol byť záver audítora poskytujúceho služby modifikovaný.

<sup>18</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 29

## Plánovanie (pozri: odsek 19)

- A38. Pri stanovovaní celkovej stratégie zákazky môže byť vhodné zvážiť, aký dôraz sa venuje rôznym aspektom návrhu a implementácie informačného systému pre skleníkové plyny. V určitých prípadoch si účtovná jednotka môže napríklad uvedomovať predovšetkým to, že na zabezpečenie spoľahlivosti vykazovaných informácií potrebuje adekvátny systém vnútornej kontroly, zatiaľ čo v iných prípadoch sa účtovná jednotka môže zamerať skôr na presné určenie vedeckých, prevádzkových alebo technických charakteristík zhromažďovaných informácií.
- A39. Menšie alebo jednoduchšie zákazky (pozri: odsek A19) môže vykonávať veľmi malý tím vykonávajúci zákazku. V menšom tíme je koordinácia jeho členov a komunikácia medzi nimi jednoduchšia. Stanovenie celkovej stratégie zákazky pre menšie zákazky alebo jednoduchšie zákazky nemusí byť zložité ani časovo náročné. Ako zdokumentovaná stratégia zákazky môže napríklad slúžiť stručné memorandum vychádzajúce z rokovaní s účtovnou jednotkou, ak zahŕňa záležitosti uvedené v odseku 19.
- A40. Audítor poskytujúci služby sa môže rozhodnúť, že prediskutuje prvky plánovania s účtovnou jednotkou pri určovaní rozsahu zákazky alebo poskytne asistenciu pri realizácii a riadení zákazky (napríklad koordináciou niektorých plánovaných postupov s prácou pracovníkov účtovnej jednotky). Hoci sú takéto rokovania časté, celková stratégia zákazky a plán zákazky sú zodpovednosťou audítora poskytujúceho služby. Pri prerokovávaní záležitostí zahrnutých do celkovej stratégie zákazky alebo plánu zákazky treba postupovať starostlivo, aby nebola narušená efektivita zákazky. Prerokovanie povahy a načasovanie podrobných postupov s účtovnou jednotkou môže napríklad narušiť efektivitu zákazky tým, že postupy budú príliš predvídateľné.
- A41. Vykonávanie zákazky na uistovacie služby je opakujúci sa proces. Aj keď audítor poskytujúci služby vykonáva plánované postupy, získané dôkazy môžu spôsobiť, že audítor poskytujúci služby modifikuje povahu, načasovanie a rozsah ostatných plánovaných postupov. V niektorých prípadoch sa do pozornosti audítora poskytujúceho služby môžu dostať informácie, ktoré sa významne líšia od informácií očakávaných v začiatkových fázach zákazky. Systematické chyby zistené napríklad pri vykonávaní postupov na mieste vo vybraných zariadeniach môžu naznačovať, že treba navštíviť aj ďalšie zariadenia.

## *Plánovanie využitia expertov alebo iných auditorov poskytujúcich služby* (pozri: odsek 19(e))

- A42. Zákazku môže vykonávať multidisciplinárny tím, ktorý pozostáva z jedného alebo viacerých expertov, najmä pri relatívne zložitých zákazkách, keď je pravdepodobné, že sa bude požadovať odborná spôsobilosť pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií (pozri: odsek A19). Štandard ISAE 3000 (revidované znenie) obsahuje rad požiadaviek v súvislosti s využívaním práce experta, ktoré treba zvážiť vo fáze plánovania, pri určovaní povahy, načasovaní a rozsahu zdrojov nevyhnutných pre realizáciu zákazky.<sup>19</sup>
- A43. Prácu iného audítora poskytujúceho služby možno využiť napr. vo vzťahu k továrni alebo inej forme zariadenia vo vzdialenej lokalite, dcérskej spoločnosti, divízii alebo pobočke v zahraničnej jurisdikcii alebo vo vzťahu k spoločnému, resp. pridruženému

<sup>19</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odstavce 45c), 52 a 54

podniku. Pokiaľ má tím vykonávajúci zákazku v úmysle požiadať iného audítora poskytujúceho služby, aby vykonal prácu na informáciách, ktoré majú byť začlenené do výkazu emisií skleníkových plynov, k relevantným aspektom, ktoré treba zvážiť, môže patriť:

- či iný audítor poskytujúci služby pozná a dodržiava etické požiadavky, ktoré sú relevantné pre zákazku, konkrétne, či je tento audítor nezávislý,
- odborná spôsobilosť iného audítora poskytujúceho služby,
- rozsah zapojenia tímu vykonávajúceho zákazku do práce iného audítora poskytujúceho služby,
- či iný audítor poskytujúci služby pôsobí v regulačnom prostredí, ktoré vykonáva aktívny dohľad nad takýmto audítorom poskytujúcim služby.

### **Významnosť pri plánovaní a vykonávaní zákazky**

*Určovanie významnosti pri plánovaní zákazky (pozri: odseky 20 – 21)*

A44. Kritériá sa môžu zaoberať pojmom významnosti v kontexte zostavenia a prezentácie výkazu emisií skleníkových plynov. Hoci môžu kritériá popisovať významnosť rôznymi termínmi, pojem významnosti zvyčajne zahŕňa, že:

- nesprávnosti, vrátane vynechania, sa považujú za významné, keď možno pri nich samostatne alebo súhrne primerane očakávať, že ovplyvnia príslušné rozhodnutia používateľov prijímané na základe výkazu emisií skleníkových plynov,
- úsudky o významnosti sa uplatňujú vo svetle súvisiacich podmienok a sú ovplyvnené veľkosťou alebo povahou nesprávnosti alebo ich kombináciou,
- úsudky o skutočnostiach, ktoré sú pre predpokladaných používateľov výkazu emisií skleníkových plynov významné, vychádzajú z posúdenia bežných informačných potrieb predpokladaných používateľov ako skupiny. Možný vplyv nesprávností na špecifických individuálnych používateľov, ktorých potreby sa môžu veľmi odlišovať, sa normálne nezohľadňuje, pokiaľ nebola zákazka navrhnutá práve pre potreby týchto špecifických používateľov.

A45. Ak je takáto diskusia obsiahnutá v príslušných kritériách, poskytuje referenčný rámec audítorovi poskytujúcemu služby pre určenie významnosti v súvislosti so zákazkou. Ak príslušné kritériá neobsahujú diskusiu k pojmu významnosti, takýto referenčný rámec audítorovi poskytujúcemu služby poskytujú vyššie uvedené charakteristiky.

A46. Stanovenie významnosti audítorom poskytujúcim služby je záležitosťou odborného úsudku a je ovplyvnené tým, ako audítor poskytujúci služby vníma spoločné informačné potreby predpokladaných používateľov ako skupiny. V tomto kontexte by mal audítor poskytujúci služby primerane predpokladať, že predpokladaní používatelia:

- (a) majú primeranú znalosť činností súvisiacich so skleníkovými plynmi a sú ochotní študovať informácie vo výkaze emisií skleníkových plynov s primeranou starostlivosťou,
- (b) si uvedomujú, že výkaz emisií skleníkových plynov je zostavený a overovaný na úrovni významnosti, a rozumejú všetkým pojmom významnosti zahrnutým v príslušných kritériách,
- (c) si uvedomujú, že kvantifikácia emisií zahŕňa neistotu (pozri: odseky A54 – A59),
- (d) prijímajú primerané rozhodnutia na základe informácií vo výkaze emisií skleníkových plynov.

A47. Predpokladaní používateľa a ich informačné potreby môžu napríklad zahŕňať:

- investorov a ďalšie zainteresované osoby, ako sú dodávatelia, zákazníci, zamestnanci a širšia verejnosť v prípade dobrovoľných zverejnení. Ich informačné potreby sa môžu vzťahovať na rozhodnutia, či kúpiť alebo prediť účtovnú jednotku, poskytnúť pôžičku účtovnej jednotke, obchodovať s ňou alebo byť v nej zamestnaný, alebo podať vyhlásenie vo vzťahu k tejto účtovnej jednotke alebo ďalším osobám, napr. politikom,
- účastníkov trhu v prípade systému obchodovania s emisnými kvótami, ktorých informačné potreby sa môžu vzťahovať na rozhodnutia obchodovania s prevoditeľnými nástrojmi (napr. povolenia, kredity alebo kvóty) vytvorené systémom alebo uvalenie pokuty či iných penále na základe prekročenia emisií,
- regulátorov a tvorcov pravidiel v prípade regulačného režimu zverejňovania. Ich informačné potreby sa môžu vzťahovať na monitorovanie súladu s režimom zverejňovania a celým radom vládnych politických rozhodnutí súvisiacich so zmierňovaním a úpravou zmeny klímy, zvyčajne na základe úhrnných informácií,
- manažment a osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky používajúce informácie o emisiách pre strategické a prevádzkové rozhodnutia, napr. voľba medzi alternatívnymi technológiami a rozhodnutiami o investíciách a odpredaji investícií pri možnom očakávaní regulačného režimu zverejňovania alebo vstupu do systému obchodovania s emisnými kvótami.

Audítor poskytujúci služby nemusí byť schopný identifikovať všetky osoby, ktoré budú čítať správu o uistení, hlavne ak existuje veľký počet osôb, ktoré k nej majú prístup. V takýchto prípadoch, najmä keď prípadní používatelia majú pravdepodobne širokú škálu záujmov týkajúcich sa emisií, možno predpokladaných používateľov rozdeliť na hlavné zainteresované osoby s významnými a spoločnými záujmami. Predpokladaných používateľov možno identifikovať rôznymi spôsobmi, napr. dohodou medzi audítorom poskytujúcim služby a stranou zákazky alebo zákonmi alebo predpismi.

A48. Úsudky o významnosti sa uplatňujú vo svetle súvisiacich podmienok a sú ovplyvnené kvantitatívnymi a kvalitatívnymi faktormi. Treba vziať do úvahy, že rozhodnutia o významnosti nie sú ovplyvnené mierou istoty, t. j. významnosť pre zákazku poskytujúcu primerané uistenie je rovnaká ako pre zákazku poskytujúcu limitované uistenie.

A49. Pri určovaní významnosti sa často aplikuje ako východisko pre zvolené meradlo percentuálny podiel. Faktory, ktoré môžu ovplyvniť identifikáciu vhodného meradla a percentuálneho podielu, zahŕňajú:

- prvky uvedené vo výkaze emisií skleníkových plynov (napr. emisie rozsahu 1, rozsahu 2 a rozsahu 3, odpočty emisií a pohltenie). Meradlom, ktoré môže byť v závislosti od okolností vhodné, sú brutto vykázané emisie, t. j. súhrn vykázaných emisií rozsahu 1, rozsahu 2 a rozsahu 3 pred znížením o odpočty emisií alebo pohltením. Významnosť sa vzťahuje na emisie zahrnuté do záveru audítora poskytujúceho služby. Preto, ak záver audítora poskytujúceho služby nezahŕňa celý výkaz emisií skleníkových plynov, významnosť sa stanoví len vo vzťahu k časti výkazu emisií skleníkových plynov, ktorá je zahrnutá do záveru audítora poskytujúceho služby, ako keby išlo o celý výkaz emisií skleníkových plynov,

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- množstvo určitého typu emisie alebo povaha určitého zverejnenia. V niektorých prípadoch existujú určité typy emisií alebo zverejnení, pri ktorých sú prijateľné nesprávnosti v nižších alebo vyšších hodnotách, než je významnosť pre výkaz emisií skleníkových plynov ako celok. Audítor poskytujúci služby môže napríklad považovať za vhodné nastaviť nižšiu alebo vyššiu významnosť pre emisie z určitej jurisdikcie alebo pre určitý plyn, rozsah alebo zariadenie,
- spôsob, akým výkaz emisií skleníkových plynov prezentuje relevantné informácie, napr. či obsahuje porovnanie emisií s predchádzajúcim obdobím (obdobiami), základný rok alebo „limit“, keď určenie významnosti vo vzťahu k porovnateľným informáciám môže predstavovať relevantný aspekt. Ak je „limit“ relevantný, významnosť môže byť stanovený vo vzťahu k alokácii „limitu“ účtovnej jednotky, ak je „limit“ nižší než vykazované emisie,
- relatívna volatilita emisií. Ak sa napríklad emisie medzi obdobiami významne líšia, môže byť vhodné nastaviť významnosť vo vzťahu k nižšej úrovni rozpätia kolísania, a to aj v prípade, ak je v bežnom období vyššie,
- požiadavky príslušných kritérií. V niektorých prípadoch môžu príslušné kritériá určovať prah presnosti a kritéria môžu na tento prah odkazovať ako na významnosť. Kritéria napríklad môžu obsahovať očakávania, že emisie sa merajú na základe použitia stanoveného percentuálneho podielu ako „prahu významnosti“. V takomto prípade prah stanovený týmito kritériami poskytuje audítorovi poskytujúcemu služby referenčný rámec pri určovaní významnosti zákazky.

A50. Kvalitatívne faktory môžu zahŕňať:

- zdroje emisií,
- typy zahrnutých plynov,
- kontext, v akom sa budú informácie vo výkaze emisií skleníkových plynov používať (napr. či sú informácie určené na použitie v systéme obchodovania s emisnými kvótami, na predloženie regulátorovi alebo na začlenenie do široko distribuovanej správy o udržateľnosti), a typy rozhodnutí, ktoré predpokladaní používatelia pravdepodobne urobia,
- či existuje jeden alebo viac typov emisií alebo zverejnení, na ktoré sa zrejme sústredí pozornosť predpokladaných používateľov, napr. plyny, ktoré okrem toho, že prispievajú k zmene klímy, poškodzujú ozónovú vrstvu,
- povaha účtovnej jednotky, jej stratégia pre oblasť zmeny klímy a pokrok smerom k súvisiacim cieľom,
- odvetvie a ekonomické a regulačné prostredie, v ktorom účtovná jednotka pôsobí.

*Revízia počas zákazky (pozri: odsek 22)*

A51. Môže sa stať, že významnosť sa musí revidovať v dôsledku zmeny okolností počas zákazky (napr. vyradenie hlavnej časti podniku účtovnej jednotky), nových informácií alebo zmeny v poznaní účtovnej jednotky a jej prevádzok zo strany audítora poskytujúceho služby v dôsledku vykonania postupov. Počas zákazky sa napríklad môže ukázať, že skutočné emisie sú pravdepodobne významne odlišné od emisií pôvodne použitých na stanovenie významnosti. Ak počas zákazky audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že je vhodná nižšia významnosť pre výkaz emisií skleníkových plynov (a ak je to vhodné, úroveň alebo úrovne významnosti určitých typov emisií alebo zverejnení) než tie, ktoré boli pôvodne určené, môže byť nevyhnutné revidovať významnosť na vykonávanie a povahu, načasovanie a rozsah budúcich postupov.

**Poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia, vrátane vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, a identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti**  
(pozri: odsek 23 – 26)

A52. Audítor poskytujúci služby uplatní odborný úsudok, aby určil mieru poznania a povahu, načasovanie a rozsah postupov na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti, ktorá sa vyžaduje na získanie primeraného alebo limitovaného uistenia. Audítor poskytujúci služby v prvom rade posúdi, či sú získané informácie a identifikácia a vyhodnotenie rizík dostatočné na splnenie cieľov stanovených v tomto ISAE. Dôkladnosť poznania, ktorá sa od audítora poskytujúceho služby vyžaduje, je nižšia ako tá, ktorú má manažment pri riadení účtovnej jednotky. Dôkladnosť poznania, ako aj povaha, načasovanie a rozsah postupov na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti je nižšia pre zákazku poskytujúcu limitované uistenie ako pre zákazku poskytujúcu primerané uistenie.

A53. Získanie informácií a identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti je opakujúci sa proces. Postupy na poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia a na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti samy o sebe neposkytujú dostatočné a vhodné dôkazy, z ktorých má záver o uistení vychádzať.

*Neistota* (pozri: odsek 23(b)(i)c, 76(e))

A54. Proces kvantifikácie skleníkových plynov nemôže byť stopercentne presný a to z týchto dôvodov:

- (a) *vedecká neistota*: ktorá vzniká v dôsledku neúplnosti vedeckých poznatkov merania skleníkových plynov. Napr. miera oddelenia skleníkových plynov v biologických prepadoch a hodnota potenciálu globálneho otepľovania použité na kombinovanie emisií rôznych plynov a ich vykazovanie ako ekvivalentu oxidu siričitého sú predmetom neúplných vedeckých poznatkov. Miera, akou vedecká neistota ovplyvňuje kvantifikáciu vykazovaných emisií, je mimo kontroly účtovnej jednotky. Možnosť, že vedecká neistota spôsobí neprimerané odchýlky vykazovaných emisií, však môže byť znegovaná použitím kritérií, ktoré stanovujú použitie určitých vedeckých predpokladov pri zostavení výkazu emisií skleníkových plynov, alebo určitých faktorov, ktoré tieto predpoklady stelesňujú,
- (b) *neistota odhadu (alebo merania)*: ktorá vyplýva z procesov merania a výpočtov použitých pri kvantifikácii emisií v rámci existujúcich vedeckých poznatkov. Neistota odhadu sa môže vzťahovať na údaje, z ktorých odhad vychádza (napr. môžu sa vzťahovať k neistote obsiahnutej v použitých nástrojoch merania), alebo na metódu, vrátane prípadného modelu použitého pri tvorbe odhadu (niekedy označovaného ako neistota modelu a parametru). Stupeň neistoty odhadu je často kontrolovateľný účtovnou jednotkou. Zníženie stupňa neistoty odhadu môže predstavovať vyššie náklady.

A55. Skutočnosť, že kvantifikácia emisií účtovnej jednotky je predmetom neistoty, neznamená, že emisie účtovnej jednotky nie sú ako predmet zákazky vhodné. Príslušné kritériá môžu požadovať, aby sa emisie rozsahu 2 z elektriny vypočítali pomocou predpísaných emisných faktorov na počet spotrebovaných kilowatthodín. Predpísaný emisný faktor bude vychádzať z predpokladov a modelov, ktoré nemusia byť za všetkých okolností pravdivé. Ak sú však predpoklady a modely za daných okolností primerané a sú dostatočne zverejnené, informácie vo výkaze emisií skleníkových

plynov budú obvykle predmetom zákazky na uistovacie služby.

- A56. Situácia v odseku A55 sa môže líšiť od kvantifikácie v súlade s kritériami, ktoré používajú modely a predpoklady na základe individuálnych okolností účtovnej jednotky. Použitie modelov a predpokladov špecifických pre účtovnú jednotku sa pravdepodobne prejaví v presnejšej kvantifikácii ako použitie napr. priemerných emisných faktorov pre odvetvie; zároveň prinesie ďalšie riziká významnej nesprávnosti v súvislosti so spôsobom odôvodnenia modelov a predpokladov špecifických pre účtovnú jednotku. Ako sa uvádza v odseku A55, ak sú predpoklady a modely za daných okolností primerané a dostatočne zverejnené, informácie vo výkaze skleníkových plynov budú obvykle predmetom zákazky na uistovacie služby.
- A57. V niektorých prípadoch sa však audítor poskytujúci služby môže rozhodnúť, že nie je vhodné vykonať zákazku na uistovacie služby, ak je dopad neistoty na informácie vo výkaze emisií skleníkových plynov veľmi vysoký. To môže nastať v prípade, keď napr. významná časť vykázaných emisií účtovnej jednotky pochádza z fugitívnych zdrojov (pozri: odsek A8), ktoré sú monitorované, a metódy odhadu nie sú dostatočne prepracované, alebo ak významná časť vykázaných pohltení pripadá na biologické prepady. Je treba vziať do úvahy, či rozhodnutie vykonať zákazku na uistovacie služby za takýchto okolností nie je ovplyvnené mierou uistenia, t. j. ak to nie je vhodné pre zákazku poskytujúcu primerané uistenie, nie je to vhodné ani pre zákazku poskytujúcu limitované uistenie a naopak.
- A58. Popis povahy, príčin a vplyvu neistôt, ktoré ovplyvňujú výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov upozorňuje používateľov na neistoty spojené s kvantifikáciou emisií. To je dôležité predovšetkým v prípadoch, keď predpokladaní používateľa neurčujú kritériá, ktoré sa majú použiť. Napr. výkaz emisií skleníkových plynov môže byť dostupný širokému okruhu predpokladaných používateľov, hoci použité kritériá boli vytvorené pre konkrétny regulačný účel.
- A59. Pretože neistota je významnou vlastnosťou všetkých výkazov emisií skleníkových plynov, odsek 76(e) vyžaduje, aby táto skutočnosť bola uvedená v správe o uistení bez ohľadu na to, aké zverejnenia sú zahrnuté vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov.<sup>20</sup>

## *Účtovná jednotka a jej prostredie*

Prerušenie prevádzky (pozri: odsek 23(b)(iii))

- A60. Prerušenie môže zahŕňať incidenty, ako je vyradenie z prevádzky, ktoré môžu nastať neočakávane alebo môžu byť naplánované, napr. ako súčasť plánu údržby. V niektorých prípadoch môže mať prevádzka prerušovanú povahu, napr. ak sa zariadeniu používa len v hlavnej sezóne.

<sup>20</sup> Pozri tiež ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 69e)



Ciele a stratégie súvisiace so zmenou klímy (pozri: odsek 23(e))

A61. Posudzovanie stratégie účtovnej jednotky súvisiacej so zmenou klímy, ak nejaká existuje, a súvisiacich ekonomických, regulačných, fyzických a reputačných rizík, môžu audítorovi poskytujúcemu služby pomôcť identifikovať riziká významnej nesprávnosti. Ak sa účtovná jednotka napríklad zaviazala, že bude uhlíkovo neutrálna, môže to byť podnet na podhodnotenie emisií, aby sa zdalo, že ciele boli dosiahnuté v deklarovanom časovom rámci. Naopak, ak účtovná jednotka očakáva, že bude v budúcnosti predmetom regulovaného systému obchodovania s emisnými kvótami, môže to byť podnet na dočasné nadhodnotenie emisií, aby sa pre účtovnú jednotku zvýšila možnosť získať väčšie kvóty na začiatku systému obchodovania.

*Postupy na získanie poznania, identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti (pozri: odsek 24)*

A62. Hoci je audítor poskytujúci služby povinný vykonať všetky postupy uvedené v odseku 24 počas získavania požadovaného poznania účtovnej jednotky, nemusí vykonať všetky postupy pre každý aspekt poznania.

*Analytické postupy na získanie poznania účtovnej jednotky a jej prostredia a identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti (pozri: odsek 24(b))*

A63. Analytické postupy vykonávané na účely poznania účtovnej jednotky a jej prostredia a na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti môžu identifikovať aspekty účtovnej jednotky, ktorých si audítor poskytujúci služby nebol vedomý, a môžu pomôcť pri vyhodnotení rizík významnej nesprávnosti s cieľom poskytnúť základ pre návrh a implementáciu reakcií na vyhodnotenú riziká. Analytické postupy môžu zahŕňať napríklad porovnanie emisií skleníkových plynov z rôznych zariadení s výrobnými údajmi týchto zariadení.

A64. Analytické postupy môžu pomôcť identifikovať existenciu neobvyklých udalostí, sumy, pomerné ukazovatele a trendy, ktoré by mohli naznačovať skutočnosti, ktoré majú dopady na zákazku. Identifikované neobvyklé alebo nečakané vzťahy môžu audítorovi poskytujúcemu službu pomôcť pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti.

A65. Ak však takéto analytické postupy používajú údaje agregované na vysokej úrovni (čo môže nastať vtedy, keď sú analytické postupy vykonávané na získanie poznania účtovnej jednotky a jej prostredia a na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti), výsledky týchto analytických postupov poskytnú len všeobecný začiatkový náznak toho, či môže existovať významná nesprávnosť. V takýchto prípadoch môže teda posúdenie ďalších dôkazov, ktoré boli zhromaždené pri identifikácii rizík významnej nesprávnosti, spoločne s výsledkami týchto analytických postupov audítorovi poskytujúcemu služby pomôcť pochopiť a vyhodnotiť výsledky analytických postupov.

### *Pozorovanie a inšpekcia (pozri: odsek 24(c))*

A66. Pozorovanie zahŕňa prehliadku procesu alebo postupu, ktorú vykonávajú iní, napr. pozorovanie audítora poskytujúceho služby toho, ako pracovníci účtovnej jednotky kalibrujú monitorovacie zariadenia alebo ako sa vykonávajú kontrolné činnosti. Pozorovanie prináša dôkazy o vykonávaní procesu alebo postupu, ale je limitované na časový okamih, v ktorom pozorovanie prebieha, a na skutočnosť, že chovanie vo chvíli, kedy dochádza k pozorovaniu, môže ovplyvniť spôsob, akým sa proces alebo postup vykonáva.

A67. Inšpekcia zahŕňa:

- (a) preskúmanie záznamov a dokumentov, interných alebo externých, v papierovej, elektronickej forme alebo na iných médiách, napr. kalibračné záznamy monitorovacieho zariadenia. Inšpekcia záznamov alebo dokumentov poskytuje dôkazy rôzneho stupňa spoľahlivosti v závislosti od ich povahy a zdroja, a v prípade interných záznamov a dokumentov od efektívnosti kontrol počas výroby, alebo
- (b) fyzické preskúmanie/obhliadku, napr. kalibračného zariadenia.

A68. Pozorovanie a inšpekcia môže podporiť získavanie informácií od manažmentu a iných a môže tiež poskytnúť informácie o účtovnej jednotke a jej prostredí. Medzi príklady takýchto postupov patrí pozorovanie a inšpekcia:

- prevádzky účtovnej jednotky. Pozorovanie procesov a zariadení, vrátane monitorovacích zariadení; v závodoch to môže byť relevantné najmä v prípade, keď sa vo výkaze emisií skleníkových plynov vykazujú významné emisie rozsahu 1,
- dokumentov (napr. plánov a stratégií na zníženie emisií), záznamov (napr. kalibračných záznamov a výsledkov skúšobných/testovacích laboratórií) a manuálov podrobne popisujúcich postupy zhromažďovania informácií a vnútorný kontrolný systém,
- správ zostavených pre manažment a osoby poverené spravovaním, napr. interné alebo externé správy týkajúce sa systémov riadenia ochrany životného prostredia účtovnej jednotky,
- správ zostavených manažmentom (napr. štvrťročné správy manažmentu) a osobami poverenými spravovaním (napr. zápisnice zo schôdzí predstavenstva).

### *Získanie poznania o vnútornom kontrolnom systéme účtovnej jednotky (pozri: odsek 25L-26P)*

A69. V rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie nemusí audítor poskytujúci služby získať poznanie o všetkých zložkách systému vnútornej kontroly účtovnej jednotky relevantných pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií, ako je jeho povinnosťou pri zákazkách poskytujúcich primerané uistenie. Audítor poskytujúci služby nie je povinný vyhodnocovať návrh kontrol a určovať, či boli zavedené. Pri zákazke poskytujúcej limitované uistenie preto často nebude potrebné získať podrobné poznatky o týchto zložkách vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky, hoci môže byť často vhodné získať od účtovnej jednotky informácie o kontrolnej činnosti a monitorovaní kontrol relevantných pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií.

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

A70. Poznanie relevantných zložiek vnútorného kontrolného systému zo strany audítora poskytujúceho služby môže vyvolať pochybnosti, či má audítor poskytujúci služby k dispozícii dostatočné a vhodné dôkazy na dokončenie zákazky. Napríklad (pozri tiež odseky A71-A72, A92-A93 a A96):

- obavy týkajúce sa bezúhonnosti osôb zostavujúcich výkaz skleníkových plynov môžu byť natoľko vážne, že môžu spôsobiť, že audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že riziko skreslenia manažmentom vo výkaze skleníkových plynov je také, že zákazku nie je možné vykonať,
- obavy, že stav a spoľahlivosť záznamov účtovnej jednotky môžu spôsobiť, že audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že je nepravdepodobné, že budú k dispozícii dostatočné a vhodné dôkazy na podporu nemodifikovaného záveru o výkaze skleníkových plynov.

*Kontrolné činnosti relevantné pre zákazku (pozri: odsek 25P(d))*

A71. Úsudok audítora poskytujúceho služby o tom, či sú konkrétne kontrolné činnosti relevantné pre zákazku, môže ovplyvniť úroveň prepracovanosti, dokumentácie a formálnosti informačného systému účtovnej jednotky, vrátane súvisiacich podnikových procesov relevantných pre vykazovanie emisií. S vývojom vykazovania emisií možno očakávať, že sa rovnako tak bude vyvíjať aj prepracovanosť, dokumentácia a formálnosť informačných systémov a súvisiacich kontrolných činností relevantných pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií.

A72. V prípade veľmi malých účtovných jednotiek alebo nevyspelých informačných systémov budú konkrétne kontrolné činnosti pravdepodobne nevyvinuté, menej zdokumentované a môžu existovať len neformálne. V takom prípade je menej pravdepodobné, že audítor poskytujúci služby bude považovať za nevyhnutné poznať konkrétne kontrolné činnosti, aby mohol vyhodnotiť riziká významnej nesprávnosti a navrhnúť ďalšie postupy v reakcii na vyhodnotenú riziká. Na druhej strane sa v niektorých regulovaných systémoch môže vyžadovať formálna dokumentácia informačného systému a kontrolných činností a schválenie ich návrhu regulátorom. Dokonca ani v týchto prípadoch však nemusia byť zdokumentované všetky relevantné dátové toky a súvisiace kontroly. Môže byť napr. pravdepodobnejšie, že sú kontrolné činnosti zamerané na zber zdrojových údajov z priebežného monitorovania prepracované, dobre zdokumentované a formálnejšie ako kontrolné činnosti zamerané na následné spracovanie a vykazovanie údajov (takisto pozri odseky A70, A92-A93 a A96).

*Ďalšie zákazky vykonávané pre účtovnú jednotku (pozri: odsek 27)*

A73. Informácie získané z iných zákaziek vykonávaných pre účtovnú jednotku sa môžu vzťahovať napr. na aspekty kontrolného prostredia účtovnej jednotky.

*Vykonávanie postupov na mieste v zariadeniach účtovnej jednotky (pozri: odsek 31)*

- A74. Vykonávanie pozorovania a inšpekcie a ďalších postupov na mieste v zariadení (často označované ako „návšteva miesta“) môže byť dôležité pri získavaní poznania o účtovnej jednotke, ktoré audítor poskytujúci služby rozvíja vykonávaním postupov v ústredí. Nakoľko možno očakávať, že poznanie účtovnej jednotky audítorm poskytujúcim služby a identifikácia a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnej budú komplexnejšie v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie ako v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie, počet zariadení, v ktorých sa postupy vykonávajú na mieste, budú spravidla väčšie v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie ako v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie.
- A75. Vykonávanie postupov na mieste v zariadení (alebo poverenie iného audítora poskytujúceho služby vykonaním postupov v mene audítora poskytujúceho služby) môže byť súčasťou plánovania pri vykonávaní postupov na identifikáciu a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnej alebo pri reagovaní na vyhodnotenie rizík významnej nesprávnej. Vykonávanie postupov vo významných zariadeniach je často mimoriadne významné v prípade, že sa zákazka vykonáva po prvýkrát, vzhľadom na úplnosť zdrojov rozsahu 1 a prepádov zahrnutých do výkazu emisií skleníkových plynov a pri rozhodovaní, či sú systémy účtovnej jednotky pre zber a spracovanie údajov a ich techniky odhadu vhodné vzhľadom na základné fyzické procesy a súvisiace neistoty.
- A76. Ako sa uvádza v odseku A74, vykonávanie postupov na mieste v zariadení môže byť dôležité pri budovaní poznatkov o účtovnej jednotke, ktoré audítor poskytujúci služby rozširuje vykonávaním postupov v ústredí. V prípade viacerých zákaziek poskytujúcich primerané uistenie bude audítor poskytujúci služby považovať tiež za nevyhnutné vykonať postupy na mieste v každom významnom zariadení, aby mohol reagovať na vyhodnotené riziká významnej nesprávnej, najmä ak má účtovná jednotka významné zariadenia s emisiami rozsahu 1. V prípade zákaziek poskytujúcich limitované uistenie, keď má účtovná jednotka viaceré významné zariadenia s emisiami rozsahu 1, nebude možné získať zmysluplnú mieru uistenia bez toho, aby audítor poskytujúci služby nevykonával postupy na vybraných významných zariadeniach. Ak má účtovná jednotka významné zariadenia s emisiami rozsahu 1 a audítor poskytujúci služby určí, že on sám (alebo iný audítor poskytujúci služby v jeho mene) nemôže vykonať účinné a efektívne postupy na mieste v zariadení, môžu alternatívne postupy zahŕňať jeden alebo viacero z týchto príkladov:
- revíziu zdrojových dokumentov, diagramov energetických tokov a diagramov materiálových tokov,
  - analýzu dotazníkových odpovedí od manažmentu zariadenia,
  - preskúmanie satelitného zobrazenia zariadenia.
- A77. Na získanie dostatočného pokrytia celkových emisií, najmä v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie, sa môže audítor poskytujúci služby rozhodnúť, že je vhodné vykonať postupy na mieste vo vybraných zariadeniach, ktoré nie sú významné. Faktory, ktoré sú pri takomto rozhodovaní relevantné, zahŕňajú:
- povahu emisií v rôznych zariadeniach. Napr. je pravdepodobnejšie, že si audítor poskytujúci služby zvolí na návštevu skôr zariadenie s emisiami rozsahu 1 ako zariadenie len s emisiami rozsahu 2. V druhom prípade je preskúmanie faktúr za energiu v ústredí pravdepodobnejším primárnym zdrojom dôkazov,

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- počet a veľkosť zariadení a ich podiel na celkových emisiách,
- či tieto zariadenia používajú rôzne procesy alebo procesy používajúce rôzne technológie. V takom prípade môže byť vhodné vykonať postupy na mieste vo vybraných zariadeniach použitím rôznych procesov alebo technológií,
- metódy použité v rôznych zariadeniach pri zhromažďovaní informácií o emisiách,
- skúsenosti relevantných zamestnancov v rôznych zariadeniach,
- striedanie zvolených zariadení v čase.

*Interný audit (pozri: odsek 32)*

A78. Interný audit účtovnej jednotky je pravdepodobne relevantný pre zákazku, ak povaha zodpovedností a činností interného auditu súvisí s kvantifikáciou a vykazovaním emisií a audítor poskytujúci služby predpokladá, že použije prácu interného auditu na modifikovanie povahy alebo načasovanie, resp. zníženie rozsahu postupov, ktoré sa majú vykonať.

*Riziká významnej nesprávnosti na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek 33L(a)-33P(a))*

A79. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov odkazujú na riziká, ktoré sa vo všetkých súvislostiach vzťahujú na výkaz emisií skleníkových plynov ako celok. Riziká tejto povahy nie sú nevyhnutne riziká identifikovateľné s určitým typom emisií alebo úrovňou zverejnenia. Predstavujú skôr okolnosti, ktoré môžu zvyšovať riziká významnej nesprávnosti všeobecnejšie, napr. potlačovanie vnútorných kontrol manažmentom. Riziká významnej nesprávnosti na úrovni výkazu skleníkových plynov môžu byť relevantné najmä pri úvahách audítora poskytujúceho služby o rizikách významnej nesprávnosti vyplývajúcej z podvodu.

A80. Riziká na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov môžu vyplývať najmä z nedostatočného kontrolného prostredia. Nedostatky ako napr. nedostatok spôsobilosti manažmentu môžu mať dominantný vplyv na výkaz emisií skleníkových plynov a môžu vyžadovať celkovú reakciu audítora poskytujúceho služby. Iné riziká významnej nesprávnosti na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov môžu zahŕňať napr.:

- nedostatočné, zle riadené alebo zle zdokumentované mechanizmy zberu údajov, kvantifikácie emisií a zostavenia výkazu emisií skleníkových plynov,
- nedostatočná spôsobilosť zamestnancov pri zbere údajov, kvantifikácii emisií a zostavovaní emisií skleníkových plynov,
- nedostatočnú účasť manažmentu na kvantifikácii emisií a zostavovaní výkazu emisií skleníkových plynov,
- neschopnosť presne identifikovať všetky zdroje skleníkových plynov,
- riziko podvodu, napr. v súvislosti s trhmi obchodovania s emisnými kvótami,
- prezentáciu informácií zahŕňajúcich predchádzajúce obdobia, ktoré nie sú konzistentne zostavené, napr. kvôli zmeneným hraniciam alebo zmenám v metódach merania,
- zavádzajúcu prezentáciu informácií vo výkaze emisií skleníkových plynov, napr. prílišné zdôraznenie určitých priaznivých údajov alebo trendov,
- nekonzistentné metódy kvantifikácie a pravidiel a postupov vykazovania, vrátane rôznych metód určovania organizačnej hranice, v rôznych zariadeniach,

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- chyby pri konverzii jednotiek pri konsolidácii informácií zo zariadení,
- neadekvátne zverejnenie vedeckých neistôt a kľúčových predpokladov vo vzťahu k odhadom.

*Použitie tvrdení (pozri: odsek 33L(b)-33P(b))*

A81. Audítor poskytujúci služby používa tvrdenia v zákazkách poskytujúcich primerané uistenie, a preto sa môžu použiť aj pri zákazkách poskytujúcich limitované uistenie na posúdenie rôznych typov potenciálnych nesprávností, ktoré sa môžu vyskytnúť.

A82. Pri vyhlasovaní, že je výkaz emisií skleníkových plynov v súlade s príslušnými kritériami, účtovná jednotka poskytuje implicitné alebo explicitné tvrdenia o kvantifikácii, prezentácii a zverejnení emisií. Tvrdenia sa rozdeľujú do týchto kategórií a môžu mať nasledujúcu formu:

- (a) tvrdenia o kvantifikácii emisií za obdobie, ktoré je predmetom uistenia:
  - (i) výskyt – emisie, ktoré sa vykázali, vyskytli a vzťahujú sa k účtovnej jednotke,
  - (ii) úplnosť – všetky emisie, ktoré sa majú vykázat, boli vykázane (pozri odseky A30-A34, kde sa popisuje úplnosť vzhľadom na rôzne rozsahy),
  - (iii) presnosť – kvantifikácia emisií bola primerane vykázaná,
  - (iv) vykázanie v príslušnom období – emisie sa vykázali v správnom účtovnom období,
  - (v) klasifikácia – emisie sa vykázali podľa správnych typov,
- (b) tvrdenia o prezentácii a zverejnení:
  - (i) výskyt a zodpovednosť – zverejnené emisie a ďalšie záležitosti sa vyskytli a vzťahujú sa na účtovnú jednotku,
  - (ii) úplnosť – všetky zverejnenia, ktoré mali byť zahrnuté do výkazu emisií skleníkových plynov, boli vo výkaze zahrnuté,
  - (iii) klasifikácia a zrozumiteľnosť – informácie o emisiách sú vhodne prezentované a popísané a zverejnené informácie sú jasne vyjadrené,
  - (iv) presnosť a kvantifikácia – kvantifikácia emisií a súvisiacich informácií zahrnutých do výkazu emisií skleníkových plynov je vhodne zverejnená,
  - (v) konzistentnosť – zásady kvantifikácie sú konzistentné so zásadami použitými v predchádzajúcom období, zmeny sú oprávnené a boli riadne použité a dostatočne zverejnené; prípadné porovnávajúce informácie sú rovnaké ako tie, ktoré boli vykázane v predchádzajúcom období, alebo boli vhodne upravené.

*Spoliehanie sa na vnútorný kontrolný systém (pozri: odsek 33P)*

A83. Ak posúdenie rizík významnej nesprávnosti audítorm poskytujúcim služby na úrovni tvrdenia obsahuje očakávania, že kontroly fungujú účinne (t. j. audítor poskytujúci služby má v úmysle spoliehať sa na prevádzkovú účinnosť kontrol pri určovaní povahy, načasovaní a rozsahu iných postupov), audítor poskytujúci služby musí podľa odseku 38P navrhnuť a vykonať testy prevádzkovej účinnosti týchto kontrol.

*Príčiny rizík významnej nesprávnosti (pozri: odsek 34)*

*Podvod (pozri: odsek 28, 34(a))*

- A84. Nesprávnosti vo výkaze emisií skleníkových plynov môžu vzniknúť v dôsledku podvodu alebo chyby. Rozlišujúcim faktorom medzi podvodom a chybou je, či činnosť, ktorej výsledkom je nesprávnosť vykázaná vo výkaze emisií skleníkových plynov, je úmyselná alebo neúmyselná.
- A85. Podnet na úmyselnú nesprávnosť vo výkaze emisií skleníkových plynov môže vzniknúť napr. v prípade, ak je významná časť odmeny osôb, ktoré sú priamo zapojené do procesu vykazovania emisií alebo majú príležitosť ho ovplyvniť, závislá od dosiahnutia agresívnych cieľov v oblasti skleníkových plynov. Ako sa uvádza v odseku A61, ďalšie podnety nadhodnotenia alebo podhodnotenia emisií môžu vyplývať zo stratégie účtovnej jednotky týkajúcej sa zmeny klímy a súvisiacich ekonomických, regulačných, fyzických a reputačných rizík.
- A86. Hoci podvod predstavuje široký právny pojem, na účely tohto štandardu ISAE sa audítor poskytujúci služby zaoberá podvodom, ktorý spôsobuje významnú nesprávnosť vo výkaze emisií skleníkových plynov. Hoci audítor poskytujúci služby môže mať podozrenie na výskyt podvodu alebo ho v ojedinelých prípadoch môže identifikovať, nerobí právne rozhodnutia, či k podvodu skutočne došlo.

Nesúlady so zákonmi a predpismi (pozri: odsek 34(b), 78(c))

- A87. Tento štandard ISAE rozlišuje zodpovednosti audítora poskytujúceho služby vo vzťahu k dodržiavaniu týchto dvoch rôznych kategórií zákonov a predpisov:
- (a) ustanovenia zákonov a predpisov, ktoré majú vo všeobecnosti priamy vplyv na určenie významných súm a zverejnení vo výkaze emisií skleníkových plynov tak, že určujú vykazované množstvá a zverejnené údaje vo výkaze emisií skleníkových plynov. Odsek 34(b) vyžaduje, aby audítor poskytujúci služby posúdil pravdepodobnosť významnej nesprávnosti v dôsledku nesúlady s ustanoveniami takýchto zákonov alebo predpisov pri vykonávaní postupov požadovaných podľa odsekov 33L a 33P,
  - (b) ostatné zákony alebo predpisy bez priameho vplyvu na určenie množstva a zverejňované údaje vo výkaze emisií skleníkových plynov, ale ktorých dodržanie môže byť zásadné z hľadiska prevádzkových aspektov podniku, schopnosti účtovnej jednotky pokračovať v podnikateľskej činnosti a vyhnutia sa významným penále (napr. dodržanie podmienok prevádzkovej licencie alebo dodržania predpisov na ochranu životného prostredia). Plánovať a vykonať zákazku s profesionálnym skepticizmom, ako vyžaduje štandard ISAE 3000 (revidované znenie)<sup>21</sup>, je dôležité na zachovanie ostražitosti voči možnosti, že postupy aplikované na účel vytvorenia záveru o výkaze emisií skleníkových plynov môžu audítora poskytujúceho služby upozorniť na prípady identifikovaného alebo údajného nesúlady s takýmito zákonmi alebo predpismi.

Ďalšie príčiny rizík významnej nesprávnosti (pozri: odsek 34)

A88. Príklady faktorov, na ktoré sa odkazuje v odseku 34 (c) až (k):

- (a) vynechanie jedného alebo viacerých zdrojov emisií je pravdepodobnejšie pri zdrojoch, ktoré sú menej zrejmé a môžu byť prehliadnuté, napr. fúgiové emisie,
- (b) významné ekonomické a regulačné zmeny môžu zahŕňať napríklad zvýšenie cieľov

<sup>21</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odstavce 37

v oblasti obnoviteľných zdrojov alebo významné zmeny cien kvót v systéme obchodovania s emisnými kvótami, ktoré môžu viesť napríklad k zvýšeniu rizika nesprávnej klasifikácie zdrojov u výrobcov elektrickej energie,

- (c) povaha prevádzky účtovnej jednotky môže byť zložitá (môže napríklad zahŕňať viacero rôznych zariadení a procesov), prerušovaná (napr. výroba elektriny v prevádzkovej špičke) alebo môže mať za následok, že vzťahov medzi emisiami účtovnej jednotky a inými úrovňami merateľnej činnosti (napr. závod na výrobu kobaltu a niklu) je málo alebo sú slabé. V takýchto prípadoch môže byť možnosť zmysluplných analytických postupov významne znížená.

Zmeny prevádzky alebo hraníc (napr. zavedenie nových postupov alebo predaj, obstaranie alebo outsourcing zdrojov emisií alebo pohlcovacích prepadov) môžu spôsobiť riziká významnej nesprávnosti (napr. z neznalosti kvantifikačných alebo vykazovacích postupov). Zároveň môže dôjsť k dvojitému počítaniu zdroja emisií alebo pohlcovacieho prepadu z dôvodu nedostatočnej koordinácie pri identifikácii zdrojov a prepadov v prípade zložitej inštalácie,

- (d) výber nevhodnej kvantifikačnej metódy (napr. kalkulácia emisií rozsahu 1 použitím emisného faktora, ak je k dispozícii presnejšia priama metóda merania, ktorá by bola vhodnejšia). Výber vhodnej kvantifikačnej metódy je obzvlášť dôležitý, ak došlo k zmene metódy, pretože predpokladaní cieľoví používatelia sa často zaujímajú o trendy emisií v čase alebo v pomere k základnému roku. Niektoré kritériá môžu vyžadovať, aby sa kvantifikačné metódy menili iba v prípade, keď sa má použiť presnejšia metóda. K ďalším faktorom súvisiacim s povahou kvantifikačných metód patrí:

- nesprávna aplikácia kvantifikačnej metódy, napr. nevykonanie kalibrácie meradiel alebo nevykonávanie odpočtov dostatočne často, alebo použitie emisného faktora, ktorý nie je za daných okolností vhodný. Emisný faktor môže byť napríklad určený na základe predpokladu priebežného používania a nemusí byť vhodný na použitie po vyradení z prevádzky,
- zložitost' kvantifikačných metód, ktoré budú pravdepodobne zahŕňať vyššie riziko významnej nesprávnosti, napríklad: rozsiahla alebo komplexná matematická manipulácia so zdrojovými údajmi (napr. použitie zložitých matematických modelov), rozsiahle použitie faktorov zmeny stavu (napr. faktory premeny množstva tekutiny na množstvo plynu) alebo rozsiahle použitie konverzných faktorov (napr. konverzia imperiálnych merných jednotiek na metrické jednotky),
- zmeny kvantifikačných metód alebo vstupných premenných (napr. ak je použitá kvantifikačná metóda založená na obsahu uhlíka v biomase a zloženie použitej biomasy sa počas obdobia zmení),

- (e) významné nezvyčajné emisie alebo veci úsudku sú zdrojom väčšieho rizika významnej nesprávnosti vo vzťahu k zvyčajným, jednoduchým emisiám, ktoré sú predmetom systematickej kvantifikácie a vykazovania. Nezvyčajné emisie sú také, ktoré sú neobvyklé svojou veľkosťou alebo povahou a ktoré sa preto objavujú zriedka (napr. jednorazové udalosti, ako je chybná funkcia závodu alebo veľký únik). Veci úsudku môžu zahŕňať vytvorenie subjektívnych odhadov. Riziká významnej nesprávnosti môžu byť väčšie napríklad z dôvodu týchto skutočností:

- väčší zásah manažmentu do špecifikácie kvantifikačných metód alebo spôsobu vykazovania,
- väčšie manuálne zásahy pri zbere a spracúvaní údajov,



## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- zložité výpočty alebo kvantifikačné metódy a zásady výkazníctva,
  - povaha nezvyčajných emisií, ktoré môžu účtovnej jednotke sťažovať implementáciu účinných kontrol rizík,
  - kvantifikačné metódy a zásady vykazovania odhadov môžu byť predmetom odlišnej interpretácie,
  - požadované úsudky môžu byť subjektívne alebo zložité.
- (f) začlenenie emisií rozsahu 3, keď účtovná jednotka neuchováva zdrojové údaje použité pri kvantifikácii alebo keď sú bežne používané kvantifikačné metódy nepresné alebo vedú k veľkým odchýlkam vo vykazovaných emisiách (pozri odseky: A31 až A34),
- (g) záležitosti, ktoré môže audítor poskytujúci služby zvažovať pri získavaní poznania o tom, ako účtovná jednotka vykonáva významné odhady, a o údajoch, na ktorých sú založené, môžu zahŕňať napríklad:
- poznanie údajov, na ktorých sú založené odhady,
  - metódu, vrátane modelu, ak je to relevantné, použitú pri tvorbe odhadov,
  - relevantné aspekty kontrolného prostredia a informačného systému,
  - to, či účtovná jednotka využila experta,
  - predpoklady v rámci odhadov,
  - to, či došlo alebo malo dôjsť k zmene metód vykonávania odhadu oproti predchádzajúcemu obdobiu, a ak áno, prečo,
  - to, či – a ak áno, ako – účtovná jednotka posúdila vplyv neistoty odhadov na výkaz emisií skleníkových plynov vrátane toho,
    - či – a ak áno, ako – účtovná jednotka zvažila alternatívne predpoklady alebo výsledky, napr. vykonaním analýzy citlivosti na určenie vplyvu zmien na predpoklady odhadu,
    - ako účtovná jednotka určuje odhad, ak analýza naznačuje viacero variantov výsledkov,
    - či účtovná jednotka monitoruje výsledky odhadov vykonaných v predchádzajúcom období a či vhodne zareagovala na výsledky monitorovania.

A89. Príklady ďalších faktorov, ktoré môžu viesť k rizikám významnej nesprávnosti, zahŕňajú:

- ľudskú chybu pri kvantifikácii emisií, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, ak pracovníci nepoznajú procesy emisií alebo vykazovania údajov alebo v nich nie sú riadne vyškolení,
- nevhodné spoliehanie sa na nedostatočne navrhnutý informačný systém, ktorý môže mať málo účinných kontrol, napríklad použitie tabuľkových procesorov bez dostatočných kontrol,
- manuálnu úpravu inak automaticky vykazovaných úrovní činnosti, napr. manuálny vstup sa môže vyžadovať, ak dôjde k preťaženiu meradla spaľovania,
- významný externý vývoj, napr. zvýšený verejný záujem o určité zariadenia.

## Celkové reakcie na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti a ďalšie postupy

*Zákazky poskytujúce limitované a primerané uistenie (pozri odsek: 8, 35 až 41P, 42O až 42P, 46)*

A90. Keďže miera uistenia získaná pri zákazkách poskytujúcich limitované uistenie je nižšia ako pri zákazkách poskytujúcich primerané uistenie, postupy, ktoré audítor poskytujúci služby vykoná pri zákazke poskytujúcej limitované uistenie, majú oproti zákazke poskytujúcej primerané uistenie inú povahu, časové rozvrhnutie a menší rozsah. Primárne rozdiely medzi celkovými reakciami odborníka na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti a ďalšie postupy pre zákazky poskytujúce primerané uistenie a zákazky poskytujúce limitované uistenie vzhľadom na výkaz emisií skleníkových plynov zahŕňajú:

(a) dôraz kladený na povahu rôznych postupov ako zdroja dôkazov sa bude pravdepodobne líšiť v závislosti od okolností zákazky. Napríklad:

- audítor poskytujúci služby môže usúdiť, že za podmienok konkrétnej zákazky poskytujúcej limitované uistenie je vhodné klásť väčší dôraz na získavanie informácií od pracovníkov účtovnej jednotky a analytické postupy a relatívne menší dôraz na testy kontrol a získanie dôkazov z externých zdrojov ako v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie,
- ak účtovná jednotka používa na kvantifikáciu emisných tokov zariadenie na priebežné meranie, audítor poskytujúci služby sa môže rozhodnúť, že pri zákazke poskytujúcej limitované uistenie bude reagovať na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti otázkami na frekvenciu kalibrácie zariadenia. Za rovnakých okolností sa môže audítor poskytujúci služby pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie rozhodnúť pre preskúmanie záznamov účtovnej jednotky o kalibrácii zariadení alebo nezávislý test kalibrácie,
- ak účtovná jednotka spaľuje uhlie, audítor poskytujúci služby sa môže rozhodnúť, že v rámci zákazky poskytujúcej primerané uistenie vykoná nezávislú analýzu vlastností uhlia, ale v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie sa môže rozhodnúť, že dostatočnou reakciou na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti je preverenie záznamov účtovnej jednotky o výsledkoch laboratórnych skúšok,

(b) pri zákazkách poskytujúcich limitované uistenie je rozsah ďalších postupov menší ako pri zákazkách poskytujúcich primerané uistenie, čo môže zahŕňať:

- výber menšieho počtu položiek na overenie,
- vykonanie menšieho počtu postupov (napr. iba vykonanie analytických postupov za podmienok, keď by sa pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie vykonávali analytické postupy aj testy podrobných údajov) alebo
- vykonanie postupov na mieste v menšom počte zariadení.

(c) pri zákazkách poskytujúcich primerané uistenie zahŕňajú analytické postupy vykonávané v reakcii na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti vytvorenie očakávaní množstva alebo pomerných ukazovateľov, ktoré sú dostatočne presné na identifikáciu významných nesprávností. Pri zákazkách poskytujúcich limitované uistenie môžu byť analytické postupy navrhnuté tak, aby skôr podporovali očakávania o smerovaní trendov, vzťahov a pomerných ukazovateľov, než aby identifikovali nesprávnosti na úrovni očakávanej presnosti pri zákazkách

poskytujúcich primerané uistenie.<sup>22</sup>

Ak sa identifikujú významné kolísania, vzťahy alebo rozdiely, vhodné dôkazy v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie možno často získať získavaním informácií od účtovnej jednotky a posúdením získaných reakcií vo svetle známych okolností zákazky, a to bez získania ďalších dôkazov, ako to vyžaduje odsek 43P (a) v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie.

Pri vykonávaní analytických postupov v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie môže audítor poskytujúci služby napríklad:

- použiť údaje, ktoré sú agregované na vyššej úrovni, napríklad údaje na regionálnej úrovni, nie na úrovni zariadenia, alebo údaje za mesiac, nie za týždeň,
- použiť údaje, ktoré neboli predmetom samostatných postupov testovania spoľahlivosti v rovnakom rozsahu ako pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie.

*Celkové reakcie na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti (pozri: odsek 35)*

A91. Celkové reakcie na vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov môžu zahŕňať:

- zdôraznenie potreby udržiavať profesionálny skepticizmus pracovníkom vykonávajúcim uistenie,
- vymenovanie skúsenejších zamestnancov alebo tých, ktorí majú osobitné zručnosti, alebo použitie expertov,
- poskytovanie väčšieho dohľadu,
- zahrnutie ďalších prvkov nepredvídateľnosti do výberu ďalších postupov, ktoré sa majú vykonávať,
- vykonávanie všeobecných zmien povahy, načasovania a rozsahu postupov, napríklad vykonávanie postupov ku koncu obdobia namiesto k priebežnému dátumu alebo modifikácia povahy postupov na získanie presvedčivejších dôkazov.

A92. Vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov, a tým aj celkových reakcií audítora poskytujúceho služby, je ovplyvnené tým, ako audítor poskytujúci služby chápe kontrolné prostredie. Účinné kontrolné prostredie môže audítorovi poskytujúcemu služby umožniť viac dôverovať vnútornej kontrole a spoľahlivosti dôkazov vytváraných interne v rámci účtovnej jednotky a umožňuje mu napríklad vykonať niektoré postupy skôr k priebežnému dátumu ako ku koncu obdobia. Nedostatky kontrolného prostredia však majú negatívny vplyv. Audítor poskytujúci služby môže reagovať na neúčinné kontrolné prostredie tým, že:

- vykoná viac postupov ku koncu obdobia ako k priebežnému dátumu,
- získa rozsiahlejšie dôkazy z iných postupov, ako sú testy kontrol,
- zvýši veľkosť vzoriek a rozsah postupov, napríklad počet zariadení, kde sa vykonávajú postupy.

A93. Tieto posúdenia však majú významný vplyv na všeobecný prístup audítora poskytujúceho služby, napríklad pomerný dôraz na testy kontrol a iné postupy (pozri

<sup>22</sup> Nemusí to tak byť vždy. Napríklad za určitých okolností môže audítor poskytujúci služby vypracovať presné očakávania na základe pevných fyzikálnych a chemických vzťahov aj pri zákazke poskytujúcej limitované uistenie.

tiež odseky A70 až A72 a A96).

*Príklady ďalších postupov* (pozri: odsek 37L až 37P, 40P)

A94. Ďalšie postupy môžu zahŕňať napríklad:

- testovanie prevádzkovej účinnosti kontrol pri zbere a zaznamenávaní údajov o činnosti, napr. kilowatthodiny nakúpenej elektriny,
- odsúhlasenie emisných faktorov podľa vhodných zdrojov (napr. štátne publikácie) a posúdenie ich použiteľnosti za daných okolností,
- previerku dohôd o spoločnom podniku a iných zmlúv relevantných pre určenie organizačnej hranice účtovnej jednotky,
- odsúhlasenie zaznamenaných údajov, napr. podľa počítaca kilometrov pri vozidlách vlastnených účtovnou jednotkou,
- opakované vykonanie výpočtov (napr. výpočtov hmotnostnej alebo energetickej bilancie) a odsúhlasenie zistených rozdielov,
- vykonanie odpočtov na zariadeniach priebežného monitorovania,
- pozorovanie alebo opakované vykonanie fyzických meraní, napríklad meranie hladiny oleja v nádrži pomocou mierky,
- analýza správnosti a vhodnosti jedinečných meracích alebo kvantifikačných techník, najmä zložitých metód, ktoré môžu zahŕňať napríklad recyklačné alebo uzavreté obvody spätnej väzby,
- výber vzoriek a nezávislá analýza charakteristík materiálov, ako je uhlie, alebo pozorovanie techník výberu vzoriek účtovnej jednotky a previerka záznamov výsledkov laboratórnych skúšok,
- kontrola presnosti výpočtov a vhodnosti použitých výpočtových metód (napr. konverzia a agregácia vstupných meraní),
- spätné odsúhlasenie zaznamenaných údajov podľa zdrojových dokumentov, napr. výrobných záznamov, záznamov o použití paliva a faktúr za kúpenú energiu.

*Faktory, ktoré môžu ovplyvniť vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti* (pozri: odsek 37L (a) až 37P (a))

A95. Faktory, ktoré môžu ovplyvniť vyhodnotenú riziká významnej nesprávnosti zahŕňajú:

- inherentné (prirodzené) obmedzenia schopností meracích prístrojov a frekvenciu ich kalibrácie,
- počet, povahu, geografické rozšírenie a charakteristiku vlastníctva zariadení, z ktorých sa zhromažďujú údaje,
- počet a povahu rôznych plynov a zdrojov emisií zahrnutých do výkazu emisií skleníkových plynov,
- to, či procesy, na ktoré sa vzťahujú emisie, sú priebežné alebo prerušované a aké je riziko narušenia týchto procesov,
- zložitosť metód merania činnosti a výpočtu emisií, niektoré procesy napríklad vyžadujú jedinečné meracie a výpočtové metódy,
- riziko neidentifikovaných fugitívnych emisií,
- to, aká je miera korelácie medzi množstvom emisií a pohotovo dostupnými vstupnými údajmi,

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- to, či sú pracovníci, ktorí vykonávajú zber údajov, školení v oblasti relevantných metód, a frekvencia fluktuácie týchto pracovníkov,
- povahu a úroveň automatizácie použitej pri zachytávaní údajov a manipulácii s nimi,
- pravidlá a postupy kontroly kvality implementované v skúšobných laboratóriách interne aj externe,
- zložitosť kritérií a pravidiel kvantifikácie a vykazovania vrátane spôsobu určenia organizačnej hranice.

*Prevádzková efektívnosť kontrol* (pozri: odsek 37P (a) (ii), 38P (a))

A96. V prípade veľmi malých účtovných jednotiek alebo nevypelých informačných systémov nemusí existovať veľa kontrolných činností, ktoré by audítor poskytujúci služby mohol identifikovať, alebo môže byť obmedzený rozsah dokumentácie ich existencie alebo prevádzky účtovnou jednotkou. V takýchto prípadoch môže byť efektívnejšie, keď audítor poskytujúci služby vykoná ďalšie postupy, ktoré sú primárne iné ako testy kontrol. V zriedkavých prípadoch však nemusí byť možné získať dostatočné a vhodné dôkazy z dôvodu absencie kontrolných činností alebo iných prvkov kontrol (pozri tiež odseky A70 až A72 a A92 až A93).

*Presvedčivosť dôkazov* (pozri: odsek 37L(b) až 37P(b))

A97. Na získanie presvedčivejších dôkazov z dôvodu vyššieho vyhodnotenia rizika významnej nesprávnej môže audítor poskytujúci služby zvýšiť množstvo dôkazov alebo získať dôkazy, ktoré sú relevantnejšie alebo spoľahlivejšie, napríklad získaním podporných dôkazov z viacerých nezávislých zdrojov.

*Riziká, pri ktorých sú testy kontrol potrebné na poskytnutie dostatočných a vhodných dôkazov* (pozri: odsek 38P (b))

A98. Kvantifikácia emisií môže zahŕňať procesy, ktoré sú vysoko automatizované s malými alebo žiadnymi manuálnymi zásahmi, napríklad ak sa relevantné informácie zaznamenávajú, spracúvajú alebo vykazujú len v elektronickej forme, ako napríklad v systéme priebežného monitorovania, alebo ak je spracúvanie údajov o činnosti integrované s informačným technologickým prevádzkovým alebo finančným vykazovacím systémom. V takých prípadoch:

- môžu byť dôkazy dostupné len v elektronickej forme a dostatočnosť a vhodnosť môže závisieť od efektivity kontrol, ich presnosti a úplnosti,
- možnosť, že dôjde k nesprávnemu zaznamenaniu alebo zmene informácií bez toho, aby sa to zistilo, môže byť pravdepodobnejšia, ak nie sú príslušné kontroly efektívne.

*Postupy potvrdenia* (pozri: odsek 41P)

A99. Postupy externého potvrdenia môžu poskytovať relevantné dôkazy o informáciách, ako sú:

- údaje o činnosti zhromaždené treťou stranou, napríklad údaje o: cestovaní zamestnancov leteckou dopravou zhromaždené zástupcom cestovnej kancelárie, prítok energie do zariadenia meraný dodávateľom alebo kilometre prejdené vozidlami vlastnenými účtovnou jednotkou zaznamenané externým správcom

## ZÁKAZKY NA UISTIŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

vozového parku,

- porovnateľné údaje pre dané odvetvie použité na výpočet emisných faktorov,
- podmienky dohôd, zmlúv alebo transakcií medzi účtovnou jednotkou a inými stranami alebo informácie o tom, či ostatné strany pri posudzovaní organizačnej hranice účtovnej jednotky začleňujú alebo nezačleňujú do výkazu emisií skleníkových plynov konkrétne emisie,
- výsledky laboratórnej analýzy vzoriek (napr. tepelná hodnota vstupných vzoriek).

*Analytické postupy vykonávané v reakcii na vyhodnotené riziká významných nesprávností (pozri: odsek 42L až 42P)*

A100. Vo viacerých prípadoch umožňuje pevná povaha fyzikálnych a chemických vzťahov medzi určitými emisiami a inými merateľnými javmi návrh výkonných analytických postupov (napr. vzťah medzi spotrebou paliva a emisiami oxidu uhličitého a oxidu dusného).

A101. Podobne môže existovať primerane predpovedateľný vzťah medzi emisiami a finančnými alebo prevádzkovými informáciami (napr. vzťah medzi emisiami rozsahu 2 z elektriny a zostatku nákupov elektriny alebo hodín prevádzky v hlavnej knihe). Iné analytické postupy môžu zahŕňať porovnanie informácií o emisiách účtovnej jednotky s externými údajmi, ako je priemer v odvetví, alebo analýzu trendov v období s cieľom identifikovať anomálie na ďalšie skúmanie a trendy v obdobiach na posúdenie súladu s inými okolnosťami, ako je akvizícia alebo vyradenie zariadení.

A102. Analytické postupy môžu byť zvlášť efektívne, ak sú neagregované údaje ľahko dostupné alebo ak má audítora poskytujúci služby dôvod považovať údaje, ktoré má použiť, za spoľahlivé, napríklad ak sú získané z dobre kontrolovaného zdroja. V niektorých prípadoch môže údaje, ktoré majú byť použité, zachytiť informačný systém pre finančné výkazníctvo alebo môžu byť zadane do iného informačného systému zároveň so zadaním súvisiacich finančných údajov, pričom sa vykonávajú niektoré bežné kontroly vstupov. Napríklad množstvo nakúpeného paliva zaznamenané na faktúrach dodávateľov sa môže zadať za rovnakých podmienok, za ktorých sa do systému pohľadávok zadávajú relevantné faktúry. V niektorých prípadoch môžu byť údaje, ktoré sa majú použiť, neoddeliteľným vstupom prevádzkových rozhodnutí a tým aj predmetom podrobnejšieho preskúmania zo strany prevádzkových pracovníkov alebo predmetom samostatných externých audítorských postupov (napr. ako súčasť dohody o spoločnom podniku alebo dohľadu regulačného orgánu).

*Postupy týkajúce sa odhadov (pozri: odsek 44L až 45P)*

A103. V niektorých prípadoch môže byť vhodné, aby audítora poskytujúci služby zhodnotil, ako účtovná jednotka posúdila alternatívne predpoklady alebo výsledky a prečo ich zamietla.

A104. Pri niektorých zákazkách poskytujúcich limitované uistenie môže byť vhodné, aby audítora poskytujúci služby vykonal jeden alebo viac postupov identifikovaných v odseku 45P.

*Výber vzoriek (pozri: odsek 46)*

A105. Výber vzoriek zahŕňa:

- (a) určenie veľkosti vzorky dostatočnej na zníženie rizika pri výbere vzorky na prijateľne nízku úroveň. Keďže prijateľná úroveň rizika zákazky na uistovacie služby je nižšia pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie ako pri zákazke poskytujúcej limitované uistenie, to isté môže platiť pre úroveň rizika pri výbere vzorky, ktoré je prijateľné v prípade testov podrobných údajov. Ak sa na testy podrobných údajov v rámci zákazky poskytujúcej primerané uistenie použije výber vzorky, veľkosť vzorky môže byť väčšia ako pri použití za podobných okolností v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie,
- (b) výber položiek vzorky takým spôsobom, aby mala každá jednotka vzorky v populácii šancu na výber, a vykonanie postupov vhodných na daný účel pri každej zvolenej položke. Ak audítor poskytujúci služby nie je schopný použiť navrhnuté postupy alebo vhodné alternatívne postupy pri zvolenej položke, táto položka sa považuje za odchýlku od predpísanej kontroly v prípade testov kontrol alebo za nesprávnosť v prípade testov podrobných údajov,
- (c) skúmanie povahy a príčiny identifikovaných odchýlok alebo nesprávností a zhodnotenie ich možného vplyvu na účel postupu alebo na ďalšie oblasti zákazky,
- (d) zhodnotenie:
  - (i) výsledkov vzorky vrátane premietnutia nesprávností zistených vo vzorke na populáciu v prípade testov detailných údajov,
  - (ii) toho, či použitie výberu vzoriek poskytuje vhodný základ pre závery o populácii, ktorá bola testovaná.

*Podvod, zákony a predpisy (pozri: odsek 47)*

A106. V reakcii na podvod alebo domnelý podvod identifikovaný počas zákazky môže byť vhodné, aby audítor poskytujúci služby napríklad:

- prediskutoval záležitosť s účtovnou jednotkou,
- požiadal účtovnú jednotku, aby vykonala konzultáciu s vhodne kvalifikovanou externou osobou, ako je právny zástupca účtovnej jednotky alebo regulačný orgán,
- posúdil dôsledky záležitosti vo vzťahu k ostatným aspektom zákazky, vrátane vyhodnotenia rizika audítorom poskytujúcim služby a spoľahlivosti písomných vyhlásení od účtovnej jednotky,
- získal právne stanovisko o následkoch rôznych možností konania,
- komunikoval s tretími stranami (napr. regulačným orgánom),
- nevydal správu o uistení,
- odstúpil od zákazky.

A107. Činnosti uvedené v odseku A106 môžu byť vhodné v reakcii na nesúlad alebo domnelý nesúlad so zákonmi a predpismi identifikovaný počas zákazky. V súlade s odsekom 77 tohto štandardu ISAE môže byť tiež vhodné opísať záležitosť v správe o uistení v odseku s ďalšími skutočnosťami, s výnimkou prípadov, keď:

- (a) audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že nesúlad má významný vplyv na výkaz emisií skleníkových plynov a nebol dostatočne zohľadnený vo výkaze emisií skleníkových plynov, alebo
- (b) účtovná jednotka audítorovi poskytujúcemu služby znemožní získať dostatočné a vhodné dôkazy informácie na zhodnotenie, či sa vyskytol alebo pravdepodobne vyskytne nesúlad, ktorý môže byť významný pre výkaz emisií skleníkových

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

plynov, pričom v takom prípade platí odsek 66 štandardu ISAE 3000 (revidované znenie).

*Postupy týkajúce sa procesu agregácie výkazu emisií skleníkových plynov (pozri: odsek 48L až 48P)*

A108. Ako je uvedené v odseku A71, v súlade s vývojom vykazovania emisií je možné očakávať, že sa bude vyvíjať aj úroveň prepracovanosti, dokumentácie a formálnosti informačných systémov, ktoré sú relevantné pre kvantifikáciu a vykazovanie emisií. Pri nevypelých informačných systémoch môže byť proces agregácie veľmi neformálny. Pri prepracovanejších systémoch môže byť proces agregácie systematickejší a formálne zdokumentovaný. Povaha a tiež rozsah postupov audítora poskytujúceho služby s ohľadom na úpravy a spôsob, akým audítor poskytujúci služby odsúhlasí alebo zosúladí výkaz emisií skleníkových plynov so základnými záznamami, závisí od povahy a zložitosti procesov kvantifikácie a vykazovania účtovnej jednotky a súvisiacich rizík významnej nesprávnosti.

*Dodatočné postupy (pozri: odsek 49L až 49P)*

A109. Zákazka na uistovacie služby je opakovaný proces a audítor poskytujúci služby si môže všimnúť informácie, ktoré sa významne líšia od informácií, na ktorých bolo založené určenie plánovaných postupov. Dôkazy získané pri vykonávaní plánovaných postupov audítorm poskytujúcim služby môžu viesť k tomu, že audítor poskytujúci služby vykoná dodatočné postupy. Takéto postupy môžu zahŕňať žiadosť smerovanú na účtovné jednotky o preskúmanie vecí (vecí), ktorú audítor poskytujúci služby identifikoval, a vykonanie prípadných úprav vo výkaze emisií skleníkových plynov.

*Určenie, či sú v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie potrebné dodatočné postupy (viz odst. 49L, 49L(b))*

A110. Audítor poskytujúci služby sa môže dozvedieť vec (veci), ktorá spôsobí, že bude považovať výkaz emisií skleníkových plynov za významne skreslený. Napríklad pri návštevách na mieste môže audítor poskytujúci služby identifikovať potenciálny zdroj emisií, ktorý nevyzerá, že by bol zaradený do výkazu emisií skleníkových plynov. V takýchto prípadoch získa audítor poskytujúci služby ďalšie informácie, či bol tento potenciálny zdroj zaradený do výkazu emisií skleníkových plynov. Rozsah vykonania dodatočných postupov v súlade s odsekom 49L bude predmetom odborného úsudku. Čím je väčšia pravdepodobnosť významnej nesprávnosti, tým presvedčivejšie dôkazy audítor poskytujúci služby získava.

A111. Ak si v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie audítor poskytujúci služby všimne vec (veci), na základe ktorých je presvedčený, že výkaz emisií skleníkových plynov môže byť významne skreslený, odsek 49L vyžaduje, aby audítor poskytujúci služby navrhol a vykonal dodatočné postupy. Ak ich vykoná a nie je schopný získať dostatočné a vhodné dôkazy, aby dospel k záveru, že táto vec (veci) pravdepodobne nespôsobí významné skreslenie výkazu emisií skleníkových plynov, alebo určí, že spôsobuje významné skreslenie výkazu emisií skleníkových plynov, dochádza k obmedzeniu rozsahu.

*Akumulácia identifikovaných nesprávností (pozri: odsek 50)*

A112. Audítor poskytujúci služby môže navrhnúť sumu, pod ktorou sú nesprávnosti



jednoznačne bezvýznamné a nie je potrebné ich akumulovať, pretože audítor poskytujúci služby očakáva, že akumulácia takých súm jednoznačne nebude mať významný vplyv na výkaz emisií skleníkových plynov. „Jednoznačne bezvýznamný“ neznamená „nevýznamný“. Záležitosti, ktoré sú jednoznačne bezvýznamné, budú mať rádovo úplne inú závažnosť (budú menej závažné), ako je významnosť určená v súlade s týmto štandardom ISAE, a budú to záležitosti, ktoré sú jednoznačne bez dôsledkov, či už samostatne alebo súhrnne, alebo na základe posúdenia podľa akéhokoľvek kritéria veľkosti, povahy alebo okolností. Ak existuje neistota, či je jedna alebo viac položiek jednoznačne bezvýznamných, taká záležitosť sa nebude považovať za jednoznačne bezvýznamnú.

### **Použitie práce ďalších audítorov poskytujúcich služby**

*Oznámenie ďalším audítorom poskytujúcim služby (pozri odsek 57 (a))*

A113. Relevantné záležitosti, ktoré môže tím vykonávajúci zákazku oznámiť iným audítorom poskytujúcim služby vo vzťahu k práci, ktorá sa má vykonať, k využitiu tejto práce a forme a obsahu komunikácie iných audítorov poskytujúcich služby s tímom vykonávajúcim zákazku, môžu zahŕňať:

- žiadosť, aby iný audítor poskytujúci služby znalý kontextu, v ktorom tím vykonávajúci zákazku použije prácu iného audítora poskytujúceho služby, potvrdil, že iný audítor poskytujúci služby bude spolupracovať s tímom vykonávajúcim zákazku,
- významnosť na vykonávanie práce iného audítora poskytujúceho služby, ktorá môže byť nižšia ako významnosť na vykonávanie výkazu emisií skleníkových plynov (a ak je to relevantné, úroveň alebo úrovne významnosti konkrétnych typov emisií alebo zverejnených údajov), a prah, nad ktorým nesprávnosti nemožno považovať za jednoznačne bezvýznamné pre výkaz emisií skleníkových plynov,
- identifikované riziká významnej nesprávnosti výkazu emisií skleníkových plynov, ktoré sú relevantné pre prácu iného audítora poskytujúceho služby, a žiadosť, aby iný audítor poskytujúci služby oznámil včas akékoľvek iné riziká identifikované počas zákazky, ktoré môžu byť významné pre výkaz emisií skleníkových plynov, a reakcie audítora poskytujúceho služby na tieto riziká.

*Oznámenie od iných audítorov poskytujúcich služby (pozri: odsek 57(a))*

A114. Relevantné záležitosti, o ktorých oznámenie môže tím vykonávajúci zákazku požiadať ďalšieho audítora poskytujúceho služby, zahŕňajú

- to, či iný audítor poskytujúci služby splnil etické požiadavky, ktoré sú relevantné pre zákazku skupiny, vrátane nezávislosti a odbornosti,
- to, či iný audítor poskytujúci služby splnil požiadavky tímu pracujúceho na zákazke skupiny,
- informácie o prípadoch nesúladu so zákonom alebo predpisom, ktoré môžu viesť k významnej nesprávnosti výkazu emisií skleníkových plynov,
- zoznam neopravených nesprávností identifikovaných iným audítorom poskytujúcim služby počas zákazky, ktoré nie sú jednoznačne bezvýznamné,
- ukazovatele možnej zaujatosti pri zostavovaní relevantných informácií,
- popis všetkých identifikovaných významných nedostatkov internej kontroly zistených iným audítorom poskytujúcim služby počas zákazky,

## ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

- iné významné záležitosti, ktoré iný audítor poskytujúci služby oznámil alebo očakáva, že oznámi, účtovnej jednotke, vrátane podvodu alebo podozrenia z podvodu,
- všetky iné záležitosti, ktoré môžu byť relevantné pre výkaz emisií skleníkových plynov alebo na ktoré chce iný audítor poskytujúci služby upozorniť tím vykonávajúci zákazku, vrátane výnimiek uvedených v akýchkoľvek písomných vyhláseniach, ktoré si iný audítor poskytujúci služby od účtovnej jednotky vyžiada,
- iné celkové zistenia, závery alebo názory iného audítora poskytujúceho služby.

*Dôkazy (pozri: odsek 57(b))*

A115. Relevantné zvažované záležitosti pri získavaní dôkazov o práci ďalšieho audítora poskytujúceho služby môžu zahŕňať:

- diskusie s iným audítorom poskytujúcim služby o podnikateľskej činnosti relevantnej pre prácu tohto iného audítora poskytujúceho služby, ktorá je významná pre výkaz emisií skleníkových plynov,
- diskusie s iným audítorom poskytujúcim služby o náchylnosti relevantných informácií na významnú nesprávnosť,
- preverenie dokumentácie identifikovaných rizík významnej nesprávnosti zostavené iným audítorom poskytujúcim služby, reakcií na tieto riziká a záverov. Takáto dokumentácia môže mať formu memoranda, ktoré odráža záver iného audítora poskytujúceho služby s ohľadom na identifikované riziká.

### **Písomné vyhlásenia**

(pozri: odsek 58)

A116. Okrem písomných vyhlásení vyžadovaných podľa odseku 58 môže audítor poskytujúci služby považovať za potrebné vyžiadať si ďalšie písomné vyhlásenia. Osoby, od ktorých bude audítor poskytujúci služby požadovať písomné vyhlásenia, budú zvyčajne členovia vyššieho manažmentu alebo osoby poverené spravovaním. Keďže sa však štruktúry manažmentu, spravovania a riadenia môžu líšiť podľa jurisdikcie a podľa účtovnej jednotky a odrážať vplyvy, ako je iné kultúrne a právne zázemie, veľkosť a charakteristika vlastníctva, nie je možné, aby tento štandard ISAE špecifikoval pri všetkých zákazkách príslušné osoby, od ktorých majú byť vyžiadané písomné vyhlásenia. Účtovná jednotka môže byť napríklad zariadením, ktoré nepredstavuje samostatný a nezávislý právny subjekt. V takýchto prípadoch môže identifikácia príslušných pracovníkov manažmentu alebo osôb poverených spravovaním, od ktorých sa majú požadovať písomné vyhlásenia, vyžadovať uplatnenie odborného úsudku.

### **Následné udalosti**

(pozri: odsek 61)

A117. Následné udalosti môžu zahŕňať napríklad zverejnenie revidovaných emisných faktorov orgánom, ako je štátna agentúra, zmeny relevantných zákonov alebo predpisov, zdokonalenie vedeckých poznatkov, významné štrukturálne zmeny v účtovnej jednotke, dostupnosť presnejších kvantifikačných metód alebo zistenie významnej chyby.

**Porovnateľné informácie**

(pozri: odsek 62 až 63, 76 (c))

- A118. Zákon alebo predpis, alebo podmienky zákazky môžu špecifikovať požiadavky s ohľadom na prezentáciu, vykazovanie a uistenie porovnateľných informácií vo výkaze emisií skleníkových plynov. Kľúčový rozdiel medzi účtovnou závierkou a výkazom emisií skleníkových plynov je taký, že množstvá prezentované vo výkaze emisií skleníkových plynov merajú emisie za jednotlivé obdobia a nie sú založené na kumulatívnych sumách v priebehu času. Prezentované porovnateľné informácie preto neovplyvňujú informácie za bežný rok, pokiaľ neboli emisie vykázané v nesprávnom období a sumy tak môžu byť založené na nesprávnom počiatočnom období merania.
- A119. Ak výkaz emisií skleníkových plynov zahŕňa odkazy na percentuálne zníženie emisií alebo podobné porovnanie informácií za jednotlivé obdobia, je dôležité, aby audítor poskytujúci služby posúdil vhodnosť porovnaní. Porovnania môžu byť nevhodné z dôvodu:
- (a) významných zmien prevádzky oproti predchádzajúcemu obdobiu,
  - (b) významných zmien konverzných faktorov alebo
  - (c) nekonzistentnosti zdrojov alebo metód merania.

- A120. Ak sú porovnateľné informácie prezentované s informáciami o existujúcich emisiách, ale niektoré alebo všetky tieto porovnateľné informácie nie sú zahrnuté do záveru audítora poskytujúceho služby, je dôležité, aby bol stav takýchto informácií jednoznačne identifikovaný vo výkaze emisií skleníkových plynov a v správe o uistení.

*Upravené vykázanie* (pozri: odsek: 62 (a))

- A121. Môže vzniknúť potreba upraveného vykázaní množstiev skleníkových plynov vykázaných v prechádzajúcom období v súlade so zákonom alebo predpisom alebo príslušnými kritériami, napríklad z dôvodu zdokonalenia vedeckých poznatkov, významných štrukturálnych zmien účtovnej jednotky, dostupnosti presnejších kvantifikačných metód alebo zistenia významnej chyby.

*Vykonávanie postupov na porovnateľných informáciách* (pozri odsek 63 (a))

- A122. Ak v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie, ktorá zahŕňa uistenie o porovnateľných informáciách, audítor poskytujúci služby zistí, že v prezentovaných porovnateľných informáciách môže byť významná nesprávnosť, vykonávané postupy musia byť v súlade s požiadavkami odseku 49O. V prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie musia byť vykonávané postupy dostatočné na formuláciu názoru na porovnateľné informácie.
- A123. Ak zákazka neobsahuje uistenie o porovnateľných informáciách, účelom požiadavky na vykonanie postupov za okolností uvedených v odseku 63 (a) je uspokojiť etickú povinnosť audítora poskytujúceho služby nebyť vedome spájaný s významne chybnými alebo zavádzajúcimi informáciami.

**Iné informácie**

(pozri: odsek 64)

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

A124. Výkaz emisií skleníkových plynov môže byť zverejnený s inými informáciami, na ktoré sa vzťahuje záver audítora poskytujúceho služby. Výkaz emisií skleníkových plynov môže byť napríklad súčasťou výročnej správy účtovnej jednotky, správy o udržateľnosti alebo môže byť zahrnutý do iných špecifických informácií o zmene klímy, ako sú:

- strategická analýza vrátane výkazu o vplyve zmeny klímy na strategické ciele účtovnej jednotky,
- vysvetlenie a kvalitatívne hodnotenie existujúcich a predpokladaných významných rizík a príležitostí spojených so zmenou klímy,
- zverejnenie o činnosti účtovnej jednotky vrátane dlhodobého a krátkodobého plánu na riešenie rizík, príležitostí a vplyvov súvisiacich so zmenou klímy,
- zverejnenie o budúcom výhľade vrátane trendov a faktorov súvisiacich so zmenou klímy, ktoré pravdepodobne ovplyvnia stratégiu účtovnej jednotky alebo časový rámec, počas ktorého je dosiahnutie stratégie plánované,
- popis procesov spravovania a riadenia a zdrojov účtovnej jednotky, ktoré boli pridelené na identifikáciu, manažment a dohľad nad otázkami súvisiacimi so zmenou klímy.

A125. V niektorých prípadoch môže účtovná jednotka zverejniť informácie o emisiách, ktoré sú vypočítané na inom základe ako informácie použité pri zostavení výkazu emisií skleníkových plynov. Iné informácie môžu byť napríklad zostavené na základe podobnosti, keď sú emisie prepočítané, aby vylúčili vplyv jednorazových udalostí, ako je spustenie nového závodu alebo uzatvorenie zariadenia. Audítor poskytujúci služby môže nechať tieto informácie vylúčiť, ak metódy použité na ich zostavenie nebudú povolené kritériami používanými na zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov. Audítor poskytujúci služby tiež môže požadovať vylúčenie ústnych informácií, ktoré nezodpovedajú kvantitatívnym údajom zahrnutým do výkazu emisií skleníkových plynov alebo nemôžu byť doložené (napr. špekulatívne prognózy alebo tvrdenia týkajúce sa budúcej činnosti).

A126. Ďalšie činnosti, ktoré môžu byť vhodné, ak by iné informácie mohli poškodiť dôveryhodnosť výkazu emisií skleníkových plynov a správy o uistení, zahŕňajú napríklad:

- požiadanie účtovnej jednotky o konzultáciu s kvalifikovanou externou stranou, napríklad právnym zástupcom účtovnej jednotky,
- získanie právneho stanoviska o následkoch rôznych možností konania,
- komunikáciu s externými stranami, napríklad s regulačným orgánom,
- nevydanie správy o uistení,
- odstúpenie od zákazky, ak je odstúpenie možné podľa príslušných zákonov alebo predpisov,
- opísanie skutočnosti v správe o uistení.

### Dokumentácia

*Dokumentácia vykonávaných postupov a získaných dôkazov (pozri: odsek 15, 65 až 66)*

A127. Štandard ISAE 3000 (revidované znenie) vyžaduje, aby odborník včas pripravil

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

dokumentáciu zo zákazky, ktorá zdokumentuje podklady pre správu o uistení.<sup>23</sup> Nižšie sú uvedené príklady skutočností, ktoré môže byť vhodné zahrnúť do dokumentácie zákazky:

- podvod: riziká významnej nesprávnosti a povaha, načasovanie a rozsah postupov s ohľadom na podvod a oznámenia o podvode poskytnuté účtovnej jednotke, regulačným orgánom a ostatným stranám,
- zákon alebo predpis: identifikovaný alebo domnelý nesúlad so zákonom alebo predpisom a výsledky diskusie s účtovnou jednotkou a ostatnými stranami mimo účtovnú jednotku,
- plánovanie: celková stratégia zákazky, plán zákazky a všetky významné zmeny vykonané počas zákazky a dôvody týchto zmien,
- významnosť: nasledujúce sumy a faktory zvažované pri ich určovaní: významnosť pre výkaz emisií skleníkových plynov; ak je to relevantné, úroveň alebo úrovne významnosti pre konkrétne typy emisií alebo zverejnených údajov; významnosť na vykonávanie a revízie významnosti v priebehu zákazky,
- riziká významnej nesprávnosti: diskusia vyžadovaná v odseku 29 a významné prijaté rozhodnutia, kľúčové prvky získaných znalostí o každom aspekte účtovnej jednotky a jej prostredia špecifikované v odseku 23 a riziká významnej nesprávnosti, pri ktorých boli vyžadované ďalšie postupy odborného úsudku audítora poskytujúceho služby,
- ďalšie postupy: povaha, načasovanie a rozsah vykonaných ďalších postupov, väzba týchto ďalších postupov na riziká významnej nesprávnosti a výsledky týchto postupov,
- zhodnotenie nesprávností: suma, pod ktorou by sa nesprávnosti považovali za jednoznačne bezvýznamné, nesprávnosti akumulované počas zákazky a to, či boli opravené, záver audítora poskytujúceho služby, či sú neopravené nesprávnosti významné, a to samostatne alebo súhrnne, a základ pre takýto záver.

*Skutočnosti zistené po dátume správy o uistení (pozri: odsek 68)*

A128. Príklady výnimočných okolností zahŕňajú skutočnosti, o ktorých sa audítor poskytujúci služby dozvie po dátume správy o uistení, ale ktoré k tomuto dátumu existovali a ktoré, ak by k tomuto dátumu boli známe, by mohli spôsobiť úpravu výkazu emisií skleníkových plynov alebo modifikáciu záveru správy o uistení audítorom poskytujúcim služby, napríklad zistenie významnej neopravenej chyby. Výsledné zmeny dokumentácie zákazky sa preverujú v súlade s pravidlami a postupmi firmy vzhľadom na preverenie zodpovednosti, ako to vyžaduje štandard ISQC 1, pričom partner zodpovedný za zákazku preberá konečnú zodpovednosť za zmeny<sup>24</sup>.

*Kompletizácia záverečného spisu zákazky (pozri: odsek 69)*

A129. Štandard ISQC 1 (alebo iné odborné požiadavky, alebo požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň rovnako prísne ako ISQC 1) vyžaduje, aby firmy vytvorili pravidlá a postupy na včasné dokončenie kompletizácie spisov zákazky<sup>25</sup>. Príslušná lehota na dokončenie kompletizácie finálneho spisu zákazky zvyčajne neprekročí 60

<sup>23</sup> ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 79

<sup>24</sup> ISQC 1, *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audit a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby*, odseky 32 až 33

<sup>25</sup> ISQC 1, odsek 45

dní od dátumu vydania správy o uistení<sup>26</sup>.

### **Previerka kontroly kvality zákazky**

(pozri: odsek 71)

A130. Ostatné skutočnosti, ktoré môžu byť zohľadnené pri previerke kontroly kvality zákazky, zahŕňajú:

- zhodnotenie nezávislosti účtovnej jednotky vo vzťahu k zákazke tímom vykonávajúcim zákazku,
- to, či sa uskutočnili príslušné konzultácie o skutočnostiach vyplývajúcich z názorových rozdielov alebo iných zložitých alebo sporných skutočností, a závery vyplývajúce z týchto konzultácií,
- to, či dokumentácia zákazky zvolená na kontrolu odráža vykonávanú prácu vo vzťahu k významným úsudkom a dokladá dosiahnuté závery.

### **Formulácia záveru uistenia**

*Popis príslušných kritérií (pozri: odsek 74 (d), 76 (g) (iv))*

A131. Zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov účtovnou jednotkou vyžaduje, aby vysvetľujúce poznámky o emisiách skleníkových plynov obsahovali dostatočný popis príslušných kritérií. Tento popis informuje predpokladaných cieľových používateľov o rámci, z ktorého výkaz emisií skleníkových plynov vychádza, a je dôležitý, najmä ak existujú významné rozdiely medzi rôznymi kritériami spôsobu zachytenia konkrétnych skutočností vo výkaze emisií skleníkových plynov, napríklad aké odpočty emisií sú do neho zahrnuté, ako sú kvantifikované a čo predstavujú, a základ pre výber, aké emisie rozsahu 3 sú zahrnuté a ako boli kvantifikované.

A132. Popis, že výkaz emisií skleníkových plynov je zostavený v súlade s konkrétnymi kritériami, je vhodný iba v prípade, že výkaz emisií skleníkových plynov spĺňa všetky požiadavky týchto kritérií, ktoré sú účinné počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje výkaz emisií skleníkových plynov.

A133. Popis príslušných kritérií, ktorý obsahuje nepresné kvalifikačné alebo obmedzujúce vyjadrenia (napr. „výkaz emisií skleníkových plynov je v podstatnom súlade s požiadavkami XYZ“), nie je dostatočný, pretože môže byť pre používateľov výkazu emisií skleníkových plynov zavádzajúci.

### **Obsah správy o uistení**

*Príklady správ o uistení (pozri odsek 76)*

A134. Príloha č. 2 obsahuje príklady správ o uistení k výkazom emisií skleníkových plynov obsahujúcim prvky stanovené v odseku 76.

*Informácie, na ktoré sa záver audítora poskytujúceho služby nevzťahuje (pozri: odsek 76 (c))*

A135. Aby nedošlo k nedorozumeniu a nevhodnému spoliehaniu sa na informácie, ktoré nie sú predmetom uistenia, v prípadoch, keď výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje

---

<sup>26</sup> ISQC 1, odsek A54

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

údaje, ako sú porovnateľné informácie, na ktoré sa nevzťahujú závery audítora poskytujúceho služby, štandardne sa tieto údaje týmto spôsobom identifikujú vo výkaze emisií skleníkových plynov a v správe o uistení audítora poskytujúceho služby.

Odpočty emisií (pozri: odsek 76 (f))

- A136. Formulácia vyhlásení zahrnutých do správy o uistení, pokiaľ výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje odpočty emisií, sa môže značne líšiť v závislosti od okolností.
- A137. Dostupnosť relevantných a spoľahlivých informácií vo vzťahu ku kompenzáciám a iným odpočtom emisií sa veľmi líšia, a preto sa líšia aj dôkazy dostupné audítorom poskytujúcim služby potvrdzujúce odpočty emisií nárokované účtovnou jednotkou.
- A138. Z dôvodu rôznorodej povahy odpočtov emisií a často zníženého počtu a povahy postupov, ktoré audítor poskytujúci služby môže na odpočty emisií aplikovať, tento štandard ISAE vyžaduje, aby boli v správe o uistení identifikované možné odpočty emisií, na ktoré sa vzťahuje záver audítora poskytujúceho služby, a vyhlásenie o zodpovednosti audítora poskytujúceho služby vo vzťahu k nim.
- A139. Vyhlásenie o zodpovednosti audítora poskytujúceho služby s ohľadom na odpočty emisií môže byť formulované nasledujúcim spôsobom, ak odpočty emisií pozostávajú z kompenzácií: „Výkaz emisií skleníkových plynov obsahuje odpočty emisií spoločnosti ABC za rok vo výške yyy ton CO<sub>2-e</sub> súvisiace s kompenzáciami. Vykonali sme postupy na uistenie, či boli tieto kompenzácie nadobudnuté v priebehu roka a či ich popis vo výkaze emisií skleníkových plynov predstavuje primerané zhrnutie relevantných zmlúv a súvisiacej dokumentácie. Nevykonali sme však postupy súvisiace s externými poskytovateľmi týchto kompenzácií a nevyjadrujeme záver na to, či tieto kompenzácie spôsobili alebo spôsobia zníženie vo výške yyy ton CO<sub>2-e</sub>.“

*Použitie správy o uistení (pozri: odsek 76 (g) (iii))*

- A140. Spolu s identifikáciou adresáta správy o uistení môže audítor poskytujúci služby považovať za vhodné zahrnúť do znenia správy o uistení formuláciu, ktorá špecifikuje účel a predpokladaných cieľových používateľov, pre ktorých bola správa zostavená. Ak napríklad bude výkaz emisií skleníkových plynov vložený do verejných záznamov, môže byť vhodné, aby vysvetľujúce poznámky k výkazu emisií skleníkových plynov a správa o uistení obsahovali vyhlásenie, že výkaz je určený pre používateľov, ktorí majú primeranú znalosť činností súvisiacich so skleníkovými plynmi a ktorí preštudovali informácie uvedené vo výkaze emisií skleníkových plynov s primeranou starostlivosťou a chápu, že výkaz emisií skleníkových plynov je zostavený a uistený na príslušnej úrovni významnosti.
- A141. Audítor poskytujúci služby môže tiež považovať za vhodné použiť formuláciu, ktorá konkrétne obmedzuje distribúciu správy o uistení iným ako predpokladaným cieľovým používateľom, jej použitie inými osobami alebo jej použitie na iné účely.

*Zhrnutie postupov audítora poskytujúceho služby (pozri: odsek 76 (h) (ii))*

- A142. Správa o uistení v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie sa zvyčajne pridrža štandardného znenia a iba stručne popisuje vykonané postupy. Dôvodom je to, že v prípade zákaziek poskytujúcich primerané uistenie by podrobnejšie popisovanie

špecifických vykonaných postupov predpokladaným cieľovým používateľom nepomohlo pochopiť, že vo všetkých prípadoch, keď sa vydáva nemodifikovaná správa, boli získané dostatočné a vhodné dôkazy, aby audítor poskytujúci služby mohol vyjadriť svoj názor.

- A143. V prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie je pre predpokladaných cieľových používateľov zásadné pochopiť povahu, načasovanie a rozsah vykonaných postupov, aby pochopili záver vyjadrený v správe poskytujúcej limitované uistenie. Popis postupov audítora poskytujúceho služby v prípade zákazky poskytujúcej limitované uistenie je preto spravidla podrobnejší ako v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie. Zároveň môže byť vhodné uviesť popis postupov, ktoré neboli vykonané, ale ktoré sa zvyčajne vykonávajú v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie. Úplná identifikácia všetkých takýchto postupov však nemusí byť možná, pretože poznanie požadované od audítora poskytujúceho služby a vyhodnotenie rizík významnej nesprávnosti sú nižšie v prípade zákazky poskytujúcej primerané uistenie.

Faktory na zváženie pri takomto určovaní a miera podrobností, ktoré budú poskytnuté, zahŕňajú:

- okolnosti špecifické pre účtovnú jednotku (napr. rozdielnosť povahy činností účtovnej jednotky v porovnaní s činnosťami typickými v danom sektore),
- špecifické okolnosti zákazky ovplyvňujúce povahu a rozsah vykonávaných postupov,
- očakávania predpokladaných cieľových používateľov vo vzťahu k miere podrobností uvedených v správe na základe trhovej praxe alebo príslušného zákona alebo predpisu.

- A144. Pri popisovaní vykonávaných postupov v správe poskytujúcej limitované uistenie je dôležité, aby boli popísané objektívne, ale neboli zhrnuté do tej miery, že sú nejednoznačné, a aby neboli popísané zveličeným alebo prikrášeným spôsobom alebo spôsobom, ktorý naznačuje, že bola získaná primeraná istota. Je tiež dôležité, aby popis postupov nepôsobil dojmom, že dohodnuté postupy boli vykonané, a pritom vo väčšine prípadov nebude obsahovať podrobnosti celého pracovného plánu.

*Podpis audítora poskytujúceho služby (pozri: odsek 76 (k))*

- A145. Podpis audítora poskytujúceho služby je buď v mene firmy audítora poskytujúceho služby, alebo v mene samotného audítora poskytujúceho služby, alebo v mene firmy aj audítora poskytujúceho služby podľa toho, čo je v konkrétnej jurisdikcii relevantné. Okrem podpisu audítora poskytujúceho služby môže mať audítor poskytujúci služby v niektorých jurisdikciách povinnosť uviesť v správe o uistení vyhlásenie o odbornej spôsobilosti audítora poskytujúceho služby alebo skutočnosť, že audítor poskytujúci služby, resp. firma podľa toho, čo je relevantné, bol uznaný príslušným úradom poskytujúcim licenciu v danej jurisdikcii.

*Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky s ďalšími skutočnosťami (pozri: odsek 77)*

- A146. Všeobecné použitie odsekov so zdôraznením skutočnosti alebo s ďalšími skutočnosťami znižuje účinnosť oznámení týchto skutočností audítorm poskytujúcim služby.

- A147. Odsek so zdôraznením skutočnosti môže byť vhodný napríklad v prípade, keď boli



## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

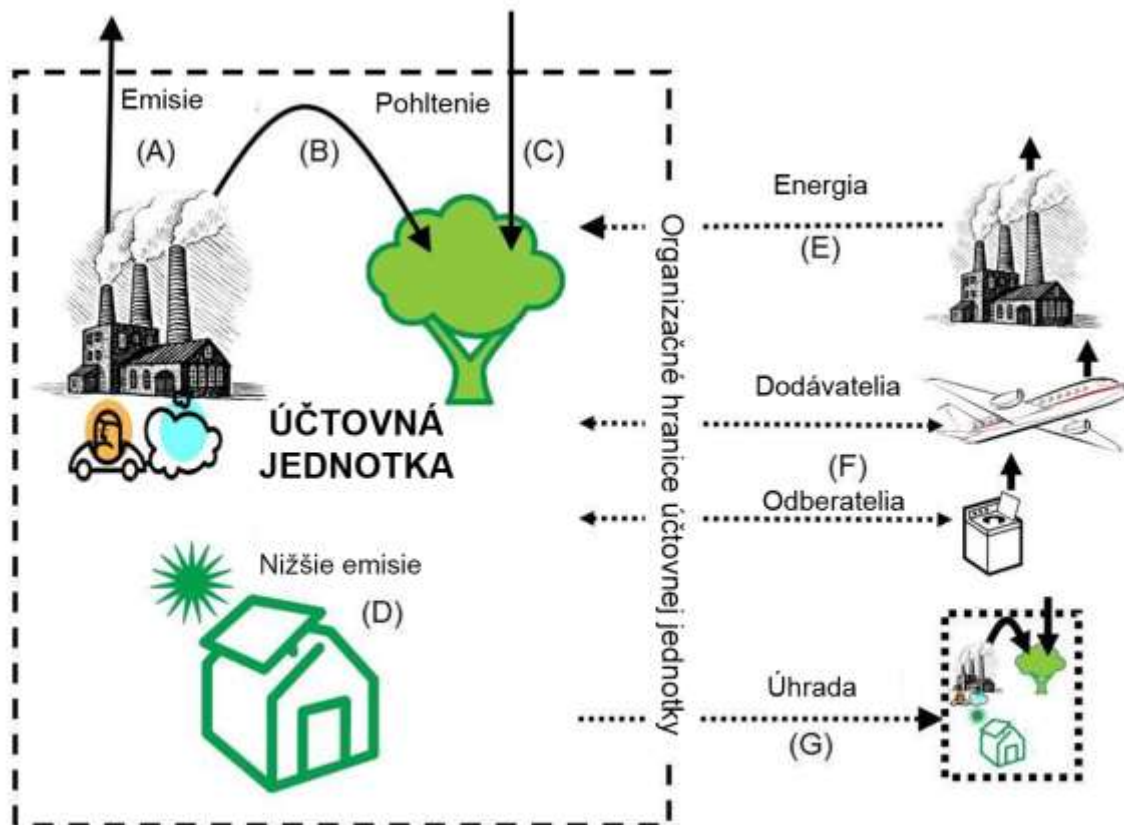
použité rôzne kritériá alebo keď sa kritériá revidovali, aktualizovali alebo vykladali inak ako v predchádzajúcich obdobiach, čo malo zásadný vplyv na vykazované emisie, alebo keď zohľadnenie zlyhania systému v časti obdobia znamená, že na odhad emisií za toto obdobie sa použila extrapolácia, a táto skutočnosť bola uvedená vo výkaze emisií skleníkových plynov.

- A148. Odsek so zdôraznením skutočnosti môže byť vhodný, napríklad ak sa rozsah zákazky od predchádzajúceho obdobia významne zmenil a vo výkaze emisií skleníkových plynov táto skutočnosť nie je uvedená.
- A149. Obsah odseku so zdôraznením skutočnosti zahŕňa jasnú odvolávku na zdôrazňovanú skutočnosť a na miesto vo výkaze emisií skleníkových plynov, kde možno nájsť relevantné zverejnené údaje, ktoré túto skutočnosť plne opisujú. Uvádza tiež, že záver audítora poskytujúceho služby nie je vzhľadom na zdôraznenú skutočnosť modifikovaný (pozri tiež odsek A125).
- A150. Obsah odseku s ďalšími skutočnosťami jednoznačne vyjadruje, že takáto ďalšia skutočnosť nemusí byť prezentovaná ani zverejňovaná vo výkaze emisií skleníkových plynov. Odsek 77 obmedzuje použitie odseku s ďalšími skutočnosťami na také skutočnosti, ktoré sú relevantné pre pochopenie zákazky, zodpovednosti audítora poskytujúceho služby alebo správy o uistení používateľom, ktoré audítor poskytujúci služby považuje za potrebné oznámiť v správe o uistení (pozri tiež odsek A124).
- A151. Začlenenie odporúčaní audítora poskytujúceho služby v súvislosti so skutočnosťami ako je zdokonalenie informačného systému účtovnej jednotky do správy o uistení naznačuje, že tieto skutočnosti neboli pri zostavení výkazu emisií skleníkových plynov náležite riešené. Takéto odporúčania môžu byť oznámené napríklad v liste manažmentu alebo pri diskusii s osobami poverenými spravovaním. Medzi zvažované aspekty relevantné pre rozhodovanie o tom, či odporúčania zahrnúť do správy o uistení, patrí to, či je ich povaha relevantná pre informačné potreby predpokladaných cieľových používateľov a či sú primerane vyjadrené, aby sa zabezpečilo, že nebudú nesprávne pochopené ako podmienenie záveru audítora poskytujúceho služby v súvislosti s výkazom emisií skleníkových plynov.
- A152. Odsek s ďalšími skutočnosťami nezahŕňa informácie, ktoré audítor poskytujúci služby nesmie poskytovať podľa zákona, predpisu alebo iných odborných štandardov, napríklad etických štandardov vzťahujúcich sa na dôvernosť informácií. Odsek s ďalšími skutočnosťami tiež nezahŕňa informácie, ktoré musí poskytovať manažment.

**Príloha č. 1**

(Pozri: odsek A8 až A14)

**Emisie, pohltenie a odpočty emisií**



- A = priame emisie, t. j. emisie rozsahu 1 (pozri: odsek A8)
- B = pohltenie (emisie, ktoré sa vytvárajú v rámci hraníc účtovnej jednotky, ale sú zachytené a ukladané v rámci tejto hranice, nie vypúšťané do ovzdušia. Bežne sa účtujú na základe hrubej výšky, t. j. ako emisie rozsahu 1 a pohltenie) (pozri: odsek A14).
- C = pohltenie (skleníkové plyny, ktoré účtovná jednotka odstránila z ovzdušia) (pozri: odsek A14)
- D = činnosti, ktoré účtovná jednotka vykonáva, aby znížila svoje emisie. Takéto činnosti môžu znížiť emisie rozsahu 1 (napr. používanie vozidiel s efektívnejším využitím paliva), emisie rozsahu 2 (napr. inštalácia solárnych panelov na zníženie množstva nakupovanej elektriny) alebo emisie rozsahu 3 (napr. obmedzenie služobných ciest alebo predaj produktov, ktorých používanie vyžaduje menej energie). Účtovná jednotka môže tieto činnosti uviesť vo vysvetľujúcich poznámkach k výkazu emisií skleníkových plynov, ale ovplyvnia kvantifikáciu emisií vo výkaze emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky iba do tej miery, že sú vykázané emisie nižšie, ako by inak boli, alebo predstavujú odpočet emisií v súlade s príslušnými kritériami (pozri: odsek A11).
- E = emisie rozsahu 2 (pozri: odsek A9)
- F = emisie rozsahu 3 (pozri: odsek A10)
- G = odpočty emisií vrátane obstaraných kompenzácií (pozri: odseky A11 až A13)

**Príklady správ o uistení k výkazom emisií skleníkových plynov****Príklad č. 1:****Okolnosti sú takéto:**

- **Zákazka poskytujúca primerané uistenie**
- **Výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky neobsahuje žiadne emisie rozsahu 3**
- **Výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky neobsahuje žiadne odpočty emisií**
- **Výkaz emisií skleníkových plynov neobsahuje žiadne porovnateľné informácie**

*Tento príklad správy poskytuje len usmernenie a nemá byť vyčerpávajúci alebo použiteľný vo všetkých situáciách.*

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA POSKYTUJÚCA PRIMERANÉ UISTENIE O  
VÝKAZE EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV SPOLOČNOSTI ABC**

[Príslušný adresát]

*Správa o výkaze emisií skleníkových plynov (tento nadpis nie je potrebný, ak je táto sekcia jediná)*

Vykonalí sme zákazku poskytujúcu primerané uistenie o priloženom výkaze emisií skleníkových plynov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20X1, ktorý obsahuje súpis emisií a vysvetľujúce poznámky na stranách xx – yy. [Túto zákazku vykonal multidisciplinárny tím zložený z auditorov poskytujúcich služby v oblasti uistenia, technických odborníkov a vedcov z oblasti životného prostredia.]<sup>27</sup>

*Zodpovednosť spoločnosti ABC za výkaz emisií skleníkových plynov*

Spoločnosť ABC je zodpovedná za zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov v súlade s použitými [príslušné kritériá]<sup>28</sup>, ako je to popísané v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov. Táto zodpovednosť zahŕňa návrh, implementáciu a udržiavanie interných kontrol relevantných pre zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov, ktorý neobsahuje významné nesprávosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

[Ako je uvedené v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov,]<sup>29</sup> kvantifikácia skleníkových plynov podlieha inherentnej (prirodzenej) neistote z dôvodu neúplnosti vedeckých poznatkov použitých na určenie emisných faktorov a hodnôt potrebných na kombináciu emisií rôznych plynov.

<sup>27</sup> Túto vetu treba zmazať, pokiaľ nie je pre zákazku relevantná (napr. ak je predmetom zákazky podanie správy iba o emisiách rozsahu 2 a neboli využiti žiadni iní odborníci).

<sup>28</sup> [príslušné kritériá] sú k dispozícii na stiahnutie na stránkach [www.#####.org](http://www.#####.org)

<sup>29</sup> V prípade, že poznámka č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov neopisuje inherentnú (prirodzenú) neistotu, je potrebné toto tvrdenie zmazať.

### *Naša nezávislosť a kontrola kvality*

Dodržali sme požiadavky nezávislosti a ďalšie etické požiadavky *Etického kódexu pre účtovných odborníkov* vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov, ktoré sú založené na základných princípoch bezúhonnosti, objektivity, odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti, zachovania dôvernosti informácií a profesionálneho správania.

Firma aplikuje Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1<sup>30</sup> a udržiava komplexný systém kontroly kvality vrátane zdokumentovaných pravidiel a postupov v súvislosti s etickými požiadavkami, odbornými štandardmi a príslušnými právnymi a regulačnými požiadavkami.

### *Naša zodpovednosť*

Našou zodpovednosťou je vyjadriť názor na výkaz emisií skleníkových plynov na základe dôkazov, ktoré sme dostali. Zákazku poskytujúcu primerané uistenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na uisťovacie služby 3410 – *Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov* („ISAE 3410“), vydaným Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby. V súlade s týmto štandardom sme povinní túto zákazku naplánovať a vykonať tak, aby sme získali primerané uistenie o tom, že výkaz emisií skleníkových plynov neobsahuje významné nesprávnosti.

Zákazka poskytujúca primerané uistenie v súlade so štandardom ISAE 3410 zahŕňa vykonanie postupov na získanie dôkazov o kvantifikácii emisií a súvisiacich informácií v správe o emisiách skleníkových plynov. Povaha, načasovanie a rozsah zvolených postupov závisí od úsudku audítora poskytujúceho služby, vrátane vyhodnotenia rizík významnej nesprávnosti vo výkaze emisií skleníkových plynov v dôsledku podvodu alebo chyby. Pri vyhodnocovaní týchto rizík sme posúdili internú kontrolu relevantnú pre zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov spoločnosťou ABC. Zákazka poskytujúca primerané uistenie tiež zahŕňa:

- posúdenie vhodnosti použitia [*príslušné kritériá*] v podmienkach spoločnosti ABC, ktoré sme použili, ako je to popísané v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov, ako základu pre zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov,
- zhodnotenie vhodnosti použitých kvantifikačných metód, pravidiel vykazovania a primeranosti odhadov uskutočnených spoločnosťou ABC,
- zhodnotenie celkovej prezentácie výkazu emisií skleníkových plynov.

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre vyjadrenie nášho názoru.

### *Názor*

Podľa nášho názoru je výkaz emisií skleníkových plynov za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s [*príslušné kritériá*] použitými spôsobom opísaným v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov.

---

<sup>30</sup> ISQC 1, *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby*

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

*Správa o ostatných právnych a regulačných požiadavkách (relevantné len pre niektoré zákazky)*

[Forma a obsah tejto časti správy o uistení sa budú líšiť v závislosti od povahy ďalších vykazovacích povinností audítora poskytujúceho služby.]

[Podpis audítora poskytujúceho služby]

[Dátum správy o uistení]

[Adresa audítora poskytujúceho služby]

**Príklad č. 2:**

**Okolnosti sú takéto:**

- **Zákazka poskytujúca limitované uistenie**
- **Výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky neobsahuje žiadne emisie rozsahu 3**
- **Výkaz emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky neobsahuje žiadne odpočty emisií**
- **Výkaz emisií skleníkových plynov neobsahuje žiadne porovnateľné informácie**

*Tento príklad správy poskytuje len usmernenie a nemá byť vyčerpávajúci alebo použiteľný vo všetkých situáciách.*

**SPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA POSKYTUJÚCA LIMITOVANÉ UISTENIE O VÝKAZE SKLENÍKOVÝCH PLYNOV SPOLOČNOSTI ABC**

[Príslušný adresát]

***Správa o výkaze emisií skleníkových plynov (tento nadpis nie je potrebný, ak je táto sekcia jediná)***

Vykonalí sme zákazku poskytujúcu limitované uistenie o priloženom výkaze emisií skleníkových plynov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20X1, ktorý obsahuje súpis emisií [a vysvetľujúce poznámky na stranách xx – yy]. [Túto zákazku vykonal multidisciplinárny tím zložený z auditorov poskytujúcich služby v oblasti uistenia, technických odborníkov a vedcov z oblasti životného prostredia.]<sup>31</sup>

***Zodpovednosť spoločnosti ABC za výkaz emisií skleníkových plynov***

Spoločnosť ABC je zodpovedná za zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov v súlade s použitými [príslušné kritériá]<sup>32</sup>, ako je to popísané v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov. Táto zodpovednosť zahŕňa návrh, implementáciu a udržiavanie interných kontrol relevantných pre zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov, ktorý neobsahuje významné nesprávnosti v dôsledku podvodu alebo chyby.

[Ako je uvedené v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov,]<sup>33</sup> kvantifikácia skleníkových plynov podlieha inherentnej (prirodzenej) neistote z dôvodu neúplnosti vedeckých poznatkov použitých na určenie emisných faktorov a hodnôt potrebných na kombináciu emisií rôznych plynov.

<sup>31</sup> Túto vetu treba zmazať, pokiaľ nie je pre zákazku relevantná (napr. ak je predmetom zákazky podanie správy iba o emisiách rozsahu 2 a neboli využiti žiadni iní odborníci).

<sup>32</sup> [príslušné kritériá] sú k dispozícii na stiahnutie na stránkach [www.#####.org](http://www.#####.org)

<sup>33</sup> V prípade, že poznámka č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov neopisuje inherentnú (prirodzenú) neistotu, je potrebné toto tvrdenie zmazať.

### *Naša nezávislosť a kontrola kvality*

Dodržali sme požiadavky nezávislosti a ďalšie etické požiadavky *Etického kódexu pre účtovných odborníkov* vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov, ktoré sú založené na základných princípoch bezúhonnosti, objektivity, odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti, zachovania dôvernosti informácií a profesionálneho správania.

Firma aplikuje Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1<sup>34</sup> a udržiava komplexný systém kontroly kvality vrátane zdokumentovaných pravidiel a postupov v súvislosti s etickými požiadavkami, odbornými štandardmi a príslušnými právnymi a regulačnými požiadavkami.

### *Naša zodpovednosť*

Našou zodpovednosťou je vyjadriť záver poskytujúci limitované uistenie o výkaze emisií skleníkových plynov na základe postupov, ktoré sme vykonali, a dôkazov, ktoré sme dostali. Zákazku poskytujúcu limitované uistenie sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na uisťovacie služby 3410 – *Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov* („ISAE 3410“), vydaným Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby. V súlade s týmto štandardom sme povinní túto zákazku naplánovať a vykonať tak, aby sme získali limitované uistenie o tom, že výkaz emisií skleníkových plynov neobsahuje významné nesprávosti.

Zákazka poskytujúca limitované uistenie v súlade so štandardom ISAE 3410 zahŕňa posúdenie vhodnosti použitia [*príslušné kritériá*] v podmienkach spoločnosti ABC ako základu pre zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov, vyhodnotenie rizík významnej nesprávosti výkazu emisií skleníkových plynov v dôsledku podvodu alebo chyby, potrebné reakcie na vyhodnotenú riziká za daných okolností a zhodnotenie celkovej prezentácie výkazu emisií skleníkových plynov. Rozsah zákazky poskytujúcej limitované uistenie je podstatne menší ako rozsah zákazky poskytujúcej primerané uistenie vo vzťahu k postupom vyhodnotenia rizík, a to vrátane poznania interných kontrol a postupov vykonávaných v reakcii na vyhodnotenú riziká.

Postupy, ktoré sme vykonali, vychádzali z nášho odborného úsudku a zahŕňali získavanie informácií, pozorovanie vykonávaných procesov, preskúmanie dokumentov, analytické postupy, zhodnotenie vhodnosti kvantifikačných metód a pravidiel vykazovania a odsúhlasenie a zosúladenie s podkladovými záznamami.

*[[Auditor poskytujúci služby môže uviesť zhrnutie povahy a rozsahu vykonaných postupov, ktoré podľa úsudku audítora poskytujúceho služby poskytujú dodatočné informácie, ktoré môžu byť relevantné pre pochopenie základu pre záver audítora poskytujúceho služby používateľom.<sup>35</sup> Nasledujúca časť je uvedená ako usmernenie a príklady postupov nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam typov alebo rozsahu postupov, ktoré môžu byť dôležité na pochopenie vykonanej práce používateľom.]]<sup>36</sup>*

<sup>34</sup> ISQC 1, *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby*

<sup>35</sup> *Má byť vytvorený súhrn týchto postupov, ale nie do tej miery, aby boli nejednoznačné alebo popísané spôsobom, ktorý je zveličený alebo prikrášlený alebo naznačuje, že bolo získané primerané uistenie. Je dôležité, aby popis postupov nepôsobil dojmom, že boli vykonané dohodnuté postupy, a vo väčšine prípadov nebude uvádzať podrobnosti celého pracovného plánu.*

<sup>36</sup> Vo finálnej správe sa tento vysvetľujúci odsek vymaže.

## ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV

S ohľadom na okolnosti zákazky sme pri vykonávaní postupov uvedených vyššie:

- získali pomocou získavania informácií poznanie o kontrolnom prostredí spoločnosti ABC a informačných systémoch relevantných pre kvantifikáciu emisií a vykazovanie, ale nehodnotili sme návrh konkrétnych kontrolných činností, nezískali sme dôkazy o ich implementácii ani sme netestovali ich prevádzkovú efektívnosť,
- zhodnotili, či sú metódy spoločnosti ABC na vypracovanie odhadov vhodné a či sa používali konzistentne. Naše postupy však nezahŕňali testovanie údajov, z ktorých odhady vychádzajú, alebo samostatné vypracúvanie vlastných odhadov, podľa ktorých by sme zhodnotili odhady spoločnosti ABC,
- vykonali kontroly na mieste [na troch miestach], aby sme vyhodnotili úplnosť zdrojov emisií, metódy zberu údajov, zdrojové údaje a relevantné predpoklady vzťahujúce sa k týmto miestam. Miesta zvolené na testovanie boli vybraté s ohľadom na ich emisie v pomere k celkovým emisiám, zdroje emisií a miesta vybraté v predchádzajúcich obdobiach. Naše postupy [zahŕňali/nezahŕňali] testovanie informačných systémov pre zber a agregáciu údajov o zariadení alebo kontroly na týchto miestach.<sup>37</sup>

Postupy vykonané v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie sa líšia povahou, časovým rozvrhnutím a majú menší rozsah ako zákazky poskytujúce primerané uistenie. Preto je miera uistenia získaná v rámci zákazky poskytujúcej limitované uistenie významne nižšia ako uistenie, ktoré by sa získalo, keby sme vykonávali zákazku poskytujúcu primerané uistenie. Na základe získania primeraného uistenia teda nevyjadrujeme názor, či bol výkaz emisií skleníkových plynov spoločnosti ABC zostavený vo všetkých významných súvislostiach v súlade s [príslušné kritériá] použitými, ako je to uvedené v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov.

### *Záver poskytujúci limitované uistenie*

Na základe postupov, ktoré sme vykonali, a dôkazov, ktoré sme získali, sme nezaznamenali žiadne skutočnosti, ktoré by nás viedli k domnienke, že výkaz emisií skleníkových plynov spoločnosti ABC za rok končiaci sa 31. decembra 20X1 nie je vo všetkých významných súvislostiach zostavený v súlade s [príslušné kritériá] použitými spôsobom opísaným v poznámke č. 1 k výkazu emisií skleníkových plynov.

### *Správa o ostatných právnych a regulačných požiadavkách (relevantné len pre niektoré zákazky)*

[Forma a obsah tejto časti správy o uistení sa budú líšiť v závislosti od povahy ďalších vykazovacích povinností audítora poskytujúceho služby.]

[Podpis audítora poskytujúceho služby]

[Dátum správy o uistení]

[Adresa audítora poskytujúceho služby]

---

<sup>37</sup> Túto časť je potrebné vymazať, ak audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že za podmienok zákazky nie sú potrebné ďalšie informácie o vykonaných postupoch.