

**MSZ 3410**  
Junij 2014

*Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil*

---

MSZ 3410

**POSLOI DAJANJA ZAGOTOVIL  
ZA POROČILA O  
TOPLOGREDNIH PLINIH**

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

Ta *MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) julija 2012 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo junija 2014 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih* je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s "Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC". Potrjeno besedilo *MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih* je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih* © 2012 Avtorske pravice ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih* © 2014 Avtorske pravice ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

*MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih, ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. Iz Priročnika mednarodnih objav s področij obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, drugih zagotovil in sorodnih storitev* ISBN: 978-1-60815-122-6.

This *ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), published by the International Federation of Accountants (IFAC) in July 2012 in the English language, has been translated into Slovenian by Slovenian Institute of Auditors in June 2014, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the *ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement–Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC". The approved text of all *ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* is that published by IFAC in the English language.

English language text of *ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* © 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of *ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements* © 2014 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

*MSZ 3410 – Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih, ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements From the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* ISBN: 978-1-60815-122-6

**MEDNARODNI STANDARD POSLOV DAJANJA  
ZAGOTOVIL 3410****POSLOV DAJANJA ZAGOTOVIL ZA  
POROČILA O TOPLOGREDNIH PLINIH**

(Velja za poročila o danih zagotovilih za obdobja, ki so se končala 30. septembra 2013 ali kasneje.)

**VSEBINA**

	Odstavek
<b>Uvod</b>	1
Področje tega MSZ	2–11
Datum uveljavitve	12
<b>Cilji</b>	13
<b>Opredelitev pojmov</b>	14
<b>Zahteve</b>	
MSZ 3000	15
Sprejem in ohranjanje posla	16–18
Načrtovanje	19
Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju posla	20–22
Poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe	23–34
Celoviti odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in nadaljnji postopki	35–56
Uporaba dela drugih revizorjev	57
Pisne predstavitve	58–60
Kasnejši dogodki	61
Primerjalne informacije	62–63

<b>Posli dajanja zagotovil o toplogrednih plinih</b>	<b>MSZ 3410</b>
Druge informacije	64
Dokumentacija	65–70
Ocenjevanje kakovosti posla	71
Oblikovanje sklepa o danem zagotovilu	72–75
Vsebina poročila o danem zagotovilu	76–77
Druge zahteve za obveščanje	78
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Uvod	A1–A7
Opredelitev pojmov	A8–A16
MSZ 3000	A17
Sprejem in ohranjanje posla	A18–A37
Načrtovanje	A38–A43
Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju posla	A44–A51
Poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe	A52–A89
Celoviti odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in nadaljnji postopki	A90–A112
Uporaba dela drugih revizorjev	A113–A115
Pisne predstavitve	A116
Kasnejši dogodki	A117
Primerjalne informacije	A118–A123
Druge informacije	A124–A126
Dokumentacija	A127–A129
Ocenjevanje kakovosti posla	A130
Oblikovanje sklepa o danem zagotovilu	A131–A133
Vsebina poročila o danem zagotovilu	A134–A152
Dodatek 1: Emisije, odstranitve in zmanjšanja emisij	
Dodatek 2: Zgledi poročil o danem zagotovilu za izkaz toplogrednih plinov	

Mednarodni standard dajanja zagotovil (MSZ) 3410 – *Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinov* je treba brati v povezavi s *Predgovorom k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti*,

<i>revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev.</i>
---

## **Uvod**

1. Glede na povezanost med emisijami toplogrednih plinov (TGP) in podnebnimi spremembami mnoge organizacije merijo količine svojih emisij toplogrednih plinov za namene notranjega upravljanja, mnoge pa pripravijo tudi poročilo o toplogrednih plinih:
  - a) kot del predpisane ureditve razkritij,
  - b) kot del sistema trgovanja z emisijami ali
  - c) za prostovoljno obveščanje vlagateljev in drugih; prostovoljna razkritja so na primer lahko objavljena kot samostojen dokument ali vključena kot del širšega trajnostnega poročila, ali kot del letnega poslovnega poročila organizacije, lahko pa so pripravljena tudi kot podpora za vključitev v “register emisij toplogrednih plinov”.

## **Področje tega MSZ**

2. Ta mednarodni standard dajanja zagotovil (MSZ) obravnava posle, ki dajejo zagotovila za poročila o toplogrednih plinih organizacije.
3. Revizorjev sklep v poslu dajanja zagotovila lahko zajema poleg poročila o toplogrednih plinih tudi druge informacije, kadar je na primer revizor zadolžen tudi za poročanje o trajnostnem poročilu, katerega del je poročilo o toplogrednih plinih. V takih primerih: (Glej odstavka A1, A2.)
  - a) se ta MSZ uporabi za postopke za dajanje zagotovil, opravljene za izkaz toplogrednih plinov, razen kadar je izkaz toplogrednih plinov sorazmerno manjši del vseh informacij, za katere je treba dati zagotovila, in

- b) se MSZ 3000<sup>1</sup> (ali drug MSZ, ki obravnava določeno zadevo) uporabi za postopke za dajanje zagotovil, opravljene za preostale informacije, na katere se nanaša revizorjev sklep.
4. Ta MSZ ne obravnava poslov ali ne daje posebnih navodil za posle dajanja zagotovil za poročanje o:
- a) poročilih o drugih emisijah, razen emisij toplogrednih plinov, na primer dušikovih oksidov (NO<sub>x</sub>) in žvepovega dioksida (SO<sub>2</sub>); ne glede na to pa ta MSZ vseeno lahko daje navodila za take posle;<sup>2</sup>
- b) drugih informacijah, povezanih s toplogrednimi plini, kot so "okoljski odtisi" v življenjskem ciklu izdelka, hipotetične "osnovne" informacije in ključni kazalniki uspešnosti na podlagi podatkov o emisijah; (Glej odstavek A3.)
- c) inštrumentih, procesih ali mehanizmih, kot so projekti izravnave, ki jih druge organizacije uporabljajo za zmanjšanje emisij. Vsekakor pa se povsod, kjer poročilo o toplogrednih plinih organizacije vključuje zmanjšanja emisij, za katera je treba dati zagotovilo, v zvezi s takimi zmanjšani emisij ustrezno uporabljajo zahteve tega MSZ. (Glej odstavek 76(f).)

*Posli na podlagi izjav in posli z neposrednim poročanjem*

5. *Mednarodni okvir za posle dajanja zagotovil* (Okvir) navaja, da je posel dajanja zagotovila lahko posel na podlagi izjav ali posel z neposrednim poročanjem. Ta MSZ obravnava samo posle na podlagi izjav.<sup>3</sup>

*Postopki za posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila*

---

<sup>1</sup> MSZ 3000 – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*. IAASB prenavlja MSZ 3000. Zaradi sprememb v MSZ 3000 lahko pride še do usklajevalnih sprememb v tem MSZ.

<sup>2</sup> NO<sub>x</sub> (to sta NO in NO<sub>2</sub>, ki se razlikujeta od toplogrednega plina dušikovega oksida, N<sub>2</sub>O) in SO<sub>2</sub> sta prej povezana s "kislim dežjem" kot s podnebno spremembo.

<sup>3</sup> Okvir, odstavek 10.

6. Okvir navaja, da je posel dajanja zagotovila lahko bodisi posel dajanja sprejemljivega zagotovila bodisi posel dajanja omejenega zagotovila.<sup>4</sup> Ta MSZ obravnava posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila.
7. Pri poslih dajanja sprejemljivega in tudi omejenega zagotovila za poročilo o toplogrednih plinih izbere revizor kombinacijo postopkov za dajanje zagotovil, ki lahko vključuje: preiskovanje, opazovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje, analitične postopke in poizvedovanje. Določitev postopkov za dajanje zagotovil, ki jih je treba opraviti pri določenem poslu, je stvar strokovne presoje. Ker poročilo o toplogrednih plinih pokriva širok razpon okoliščin, se bodo vrsta, čas in obseg postopkov od posla do posla verjetno zelo razlikovali.
8. Če ni navedeno drugače, velja vsaka zahteva tega MSZ tako za posle dajanja sprejemljivega kot omejenega zagotovila. Ker je raven pridobljenega zagotovila pri poslu dajanja omejenega zagotovila nižja kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, bodo postopki, ki jih bo revizor izvedel pri poslu dajanja omejenega zagotovila, po svoji naravi drugačni in manj obsežni kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.<sup>5</sup> Zahteve, ki veljajo samo za eno ali drugo vrsto posla, so predstavljene v razpredelnici in označene s črko "O" (omejeno zagotovilo) ali "S" (sprejemljivo zagotovilo) za številko odstavka. Čeprav so nekateri postopki zahtevani samo za posle dajanja sprejemljivega zagotovila, so lahko ne glede na to primerni tudi za nekatere posle dajanja omejenega zagotovila (glej tudi odstavek A90, v katerem so opisane glavne razlike med revizorjevimi nadaljnjimi postopki za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in za posel dajanja omejenega zagotovila za poročilo o toplogrednih plinih). (Glej odstavka A4, A90.)

*Razmerje do MSZ 3000, drugih strokovnih objav in drugih zahtev*

9. Pri izvajanju poslov dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti, mora revizor ravnati v skladu z MSZ 3000. MSZ 3000 vključuje zahteve v zvezi z zadevami, kot so sprejem posla, načrtovanje, dokazi in

---

<sup>4</sup> Okvir, odstavek 11.

<sup>5</sup> Okvir, odstavek 53, in MSZ 3000, odstavek 37.

dokumentacija, ki veljajo za vse posle dajanja zagotovil, vključno s posli v skladu s tem MSZ. Ta MSZ razlaga način uporabe MSZ 3000 pri poslu dajanja zagotovil za poročilo o toplogrednih plinih organizacije. Okvir za posle dajanja zagotovil, ki opredeljuje in opisuje sestavine in cilje takega posla, zagotavlja kontekst za razumevanje tega MSZ in MSZ 3000. (Glej odstavek A17.)

10. Ravnanje v skladu z MSZ 3000 med drugim narekuje, da revizor upošteva neodvisnost in druge zahteve *Kodeksa etike za računovodske strokovnjake* ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA) in izvaja postopke za obvladovanje kakovosti, ki so primerni za posamezen posel.<sup>6</sup> (Glej odstavka A5, A6.)
11. Kjer za posel veljajo lokalni zakoni ali drugi predpisi ali določbe sistema trgovanja z emisijami, ta MSZ nima večje veljave od takih zakonov, drugih predpisov ali določb. Če se lokalni zakoni ali drugi predpisi ali določbe sistema trgovanja z emisijami razlikujejo od tega MSZ, posel, izveden v skladu z lokalnimi zakoni ali drugimi predpisi ali določbami določenega sistema ne bo samodejno skladen s tem MSZ. Revizor ima pravico izjaviti, da je ravnal v skladu s tem MSZ poleg ravnanja v skladu z lokalnimi zakoni ali drugimi predpisi ali določbami sistema trgovanja z emisijami le, če so bile izpolnjene vse ustrezne zahteve tega MSZ. (Glej odstavke A7.)

### **Datum uveljavitve**

12. Ta MSZ velja za vsa poročila o danih zagotovilih za obdobja, ki so se končala 30. septembra 2013 ali kasneje.

### **Cilji**

13. Revizorjevi cilji so:
  - a) pridobiti sprejemljivo ali omejeno zagotovilo, kot je primerno, da v poročilu o toplogrednih plinih ni pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake,

---

<sup>6</sup> MSZ 3000, odstavek 4 in 6.



kar revizorju omogoča, da izrazi sklep, ki vsebuje tako raven zagotovila;

- b) poročati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami o tem, ali je:
  - i) poročilo o toplogrednih plinih v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu z veljavnimi sodili, če gre za posel dajanja sprejemljivega zagotovila,
  - ii) , revizor opazil kar koli, zaradi česar na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov verjame, da poročilo o toplogrednih plinih ni v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s primernimi sodili če gre za posel dajanja omejenega zagotovila; in
- c) obveščati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to sicer zahteva ta MSZ.

### **Oprelitev pojmov**

14. Za namene tega MSZ imajo izrazi naslednji pomen:<sup>7</sup>

- a) Primerna sodila – sodila, ki jih uporablja organizacija za opredelitev količin svojih emisij in poročanje o njih v poročilu o toplogrednih plinih.
- b) Uradne trditve – izrecne ali drugačne predstavitve organizacije, ki so vsebovane v poročilu o toplogrednih plinih, kot jih revizor uporabi za proučevanje različnih vrst možnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo.
- c) Izhodiščno leto – določeno leto ali večletno povprečje, s katerim se primerjajo emisije organizacije v časovnih obdobjih.
- d) Omejitev in trgovanje – sistem, ki določa skupne mejne vrednosti emisij, dodeljuje udeležencem pravice do emisij in jim dovoljuje medsebojno trgovanje s pravicami do emisij in z emisijskimi dobropisi.

---

<sup>7</sup> Za ta MSZ velja tudi opredelitev pojmov iz MSZ 3000.

- e) Primerjalne informacije – količine in razkritja v poročilu o toplogrednih plinih za eno ali več prejšnjih obdobj.
- f) Emisije – toplogredni plini (TGP), ki so bili v obravnavanem obdobju izpuščeni v ozračje ali bi bili izpuščeni v ozračje, če ne bi bili ujeti in speljani v ponor. Emisije so lahko razvrščene na:
- neposredne emisije (znane tudi kot emisije 1. skupine): to so emisije iz virov, ki jih ima v lasti ali jih obvladuje organizacija (Glej odstavek A8.);
  - posredne emisije: to so emisije, ki so posledica dejavnosti organizacije, vendar se pojavljajo pri virih, ki jih ima v lasti ali jih obvladuje druga organizacija; posredne emisije se lahko razvrščajo še na:
    - emisije 2. skupine: to so emisije, povezane z energijo, ki se prenaša do organizacije in jo organizacija porablja (Glej odstavek A9.),
    - emisije 3. skupine: to so vse druge posredne emisije (Glej odstavek A10.).
- g) Odbitek emisij – vsaka postavka, vključena v poročilo o toplogrednih plinih organizacije, ki je odšteta od skupaj poročanih emisij, vendar ni odstranitev. Običajno vključuje kupljene pravice izravnave, lahko pa vključuje tudi vrsto različnih drugih inštrumentov ali mehanizmov, kot so dobropisi in dodatki za uspešnost, ki jih priznavajo regulativni ali drugi sistemi, v katere je organizacija vključena. (Glej odstavka A11–A12.)
- h) Emisijski faktor – matematični faktor ali razmerje za pretvarjanje merskih enot dejavnosti (na primer litrov porabljenega goriva, prevoženih kilometrov, števila živali v čredi ali ton proizvedenih izdelkov) v oceno količine toplogrednih plinov, povezanih s to dejavnostjo.
- i) Sistem trgovanja z emisijami – tržni pristop, ki se uporablja za obvladovanje toplogrednih plinov z zagotavljanjem ekonomskih spodbud za doseganje zmanjšanja emisij takih plinov.

- j) Organizacija – pravna oseba, gospodarska organizacija ali ugotovljivi del pravne osebe ali gospodarske organizacije, (na primer posamezna tovarna ali druga vrsta objekta, kot je na primer odlagališče odpadkov), ali kombinacija pravnih oseb ali drugih organizacij ali delov teh organizacij (na primer skupno vlaganje), na katero se nanašajo emisije v poročilu o toplogrednih plinih.
- k) Prevara – namerno dejanje enega ali več članov posloводства, pristojnih za upravljanje, zaposlenih ali tretjih oseb, da z goljufijo pridobijo neupravičene ali nezakonite koristi.
- l) Nadaljnji postopki – postopki, opravljeni kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, vključno s preizkusi (morebitnih) kontrol, s preizkusi podrobnosti in z analitičnimi postopki.
- m) Poročilo o toplogrednih plinih – poročilo, ki navaja sestavine in količine emisij toplogrednih plinov organizacije za določeno obdobje (včasih imenovano tudi popis emisij), in kjer je to primerno, primerjalne informacije in pojasnjevalne opombe skupaj s povzetkom bistvene količinske opredelitve in poročevalskih usmeritev. Poročilo o toplogrednih plinih organizacije lahko vključuje tudi kategoriziran seznam odstranitvev ali odbitkov emisij. Kadar se posel ne nanaša na celotno poročilo o toplogrednih plinih, je treba besedilo “Poročilo o toplogrednih plinih” brati le kot tisti del, na katerega se posel nanaša. Poročilo o toplogrednih plinih je “informacija o obravnavani zadevi” posla.<sup>8</sup>
- n) Toplogredni plini (TGP) – ogljikov dioksid (CO<sub>2</sub>) in vsi drugi plini, ki jih je po ustreznih sodilih treba vključiti v izkaz toplogrednih plinov, kot so: metan, dušikov oksid, žveplov heksafluorid, fluorirani ogljikovodiki, perfluorirani ogljikovodiki in klorofluoroogljikovodiki. Drugi plini, razen ogljikovega dioksida, so pogosto navedeni kot "ekvivalenti ogljikovega dioksida" (CO<sub>2</sub>-e).

---

<sup>8</sup> Okvir, odstavek 8.

- o) Organizacijska meja – meja, ki določa, katere dejavnosti je treba vključiti v poročilo o toplogrednih plinih organizacije.
- p) Izvedbena pomembnost – količina ali količine, ki jih revizor določi nižje, kot je pomembnost za poročilo o toplogrednih plinih, tako da na primerno nizko raven zmanjša verjetnost, da bi celota nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegla pomembnost za poročilo o toplogrednih plinih. Kjer je to primerno, se izvedbena pomembnost nanaša tudi na količino ali količine, ki jih revizor določi nižje, kot je raven ali so ravnih pomembnosti za določene vrste emisij ali razkritij.
- q) Kupljena izravnava – odbitek, pri katerem organizacija plača za znižanje emisij druge organizacije (zmanjšanja emisij) ali povečanje odstranitve emisij druge organizacije (povečanja odstranitve) v primerjavi s hipotetično osnovno količino. (Glej odstavek A13.)
- r) Količinska opredelitev – postopek določanja količine toplogrednih plinov, ki se neposredno ali posredno nanašajo na organizacijo, kot jih izpuščajo v ozračje (ali odstranjujejo) določeni viri (ali ponori).
- s) Odstranitev – toplogredni plini, ki jih je organizacija v določenem obdobju odstranila iz ozračja ali ki bi bili izpuščeni v ozračje, če ne bi bili ujeti in speljani v ponor. (Glej odstavek A14.)
- t) Bistven objekt – objekt, ki je že sam pomemben zaradi velikosti emisij glede na celoto vseh emisij, vključenih v poročilo o toplogrednih plinih, ali zaradi svoje posebne narave ali okoliščin, ki so razlog za določena tveganja pomembno napačne navedbe. (Glej odstavka A15, A16.)
- u) Ponor – fizična enota ali postopek, ki odstrani toplogredne pline iz ozračja.
- v) Vir – fizična enota ali postopek, ki izpušča toplogredne pline v ozračje.
- w) Vrsta emisije – razvrščanje emisij v skupine, na primer na podlagi vira emisije, vrste plina, območja ali objekta.

## Zahteve

### MSZ 3000

15. Revizor ne sme izraziti skladnosti s tem MSZ, če ni ravnal skladno z zahtevami tako tega MSZ kot tudi MSZ 3000. (Glej odstavke A5, A6, A17, A21, A22, A37, A127.)

### Sprejem in ohranjanje posla

#### *Veščine, znanje in izkušnje*

16. Partner, zadolžen za posel, mora:
  - a) imeti dovolj spretnosti, znanja in izkušenj s področja dajanja zagotovil ter biti dovolj usposobljen za količinsko opredelitev emisij in poročanje o njih, da lahko prevzame odgovornost za sklep o danem zagotovitilu, in
  - b) biti prepričan, da imajo delovna skupina za posel in vsi revizorjevi zunanji veščaki skupaj potrebna strokovna znanja in sposobnosti, med drugim tudi za količinsko opredelitev emisij in poročanje o njih in za dajanje zagotovil, da lahko opravijo posel dajanja zagotovil v skladu s tem MSZ. (Glej odstavka A18, A19.)

#### *Predpogoji za posel*

17. Da ugotovi, ali so izpolnjeni predpogoji za posel, mora:
  - a) partner, zadolžen za posel, ugotoviti, da sta tako poročilo o toplogrednih plinih kot tudi posel dovolj obsežna, da sta koristna za predvidene uporabnike, pri čemer prouči zlasti (Glej odstavek A20.):
    - i) če izkaz toplogrednih plinov izključuje bistvene emisije, ki so bile ali bi bile lahko hitro količinsko opredeljene, ali so take izključitve v danih okoliščinah sprejemljive;
    - ii) če je iz posla izključeno dajanje zagotovila za bistvene emisije, o katerih organizacija poroča, ali so take izključitve v danih okoliščinah sprejemljive, in

- iii) če je treba v posel vključiti zagotovilo glede odbitkov emisij, ali sta vrsta zagotovila, ki ga bo revizor pridobil glede odbitkov, in predvidena vsebina poročila o zagotovitvi glede njih jasna in v danih okoliščinah sprejemljiva ter jih naročnik posla razume (Glej odstavka A11, A12.);
- b) revizor pri ocenjevanju ustreznosti uporabljenih sodil, kot je zahtevano v MSZ 3000,<sup>9</sup> ugotovi, ali sodila zajemajo vsaj (Glej odstavke A23–A26.):
- i) način določanja organizacijske meje organizacije (Glej odstavka A27, A28.),
  - ii) toplogredne pline, ki jih je treba upoštevati,
  - iii) sprejemljive metode količinske opredelitve, vključno z metodami za prilagoditve na izhodiščno leto (kjer je to primerno), in
  - iv) ustrezna razkritja, tako da predvideni uporabniki lahko razumejo bistvene presoje, sprejete pri pripravi poročila o toplogrednih plinih (Glej odstavke A29–A34.);
- c) revizor pridobiti soglasje organizacije, da potrjuje in razume svojo odgovornost:
- i) za vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje takega notranjega kontroliranja, kot je potrebno v skladu z odločitvijo organizacije, da je mogoče pripraviti poročilo o toplogrednih plinih brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake,
  - ii) za pripravo poročila o toplogrednih plinih v skladu s primernimi sodili in (Glej odstavek A35.)
  - iii) za navajanje ali opisovanje primernih sodil, ki jih je uporabila, v svojem poročilu o toplogrednih plinih, in podatka, kdo jih je

---

<sup>9</sup> MSZ 3000, odstavek 19.

pripravil, kadar to ni očitno že iz samih okoliščin posla. (Glej odstavek A36.)

#### *Dogovor o pogojih posla*

18. Dogovorjeni pogoji posla, zahtevani v MSZ 3000,<sup>10</sup> vključujejo (Glej odstavek A37.):
- a) cilj in področje posla,
  - b) revizorjevo odgovornost,
  - c) odgovornost organizacije, vključno s tisto, opisano v odstavku 17(c),
  - d) opredelitev primernih sodil za pripravo poročila o toplogrednih plinih,
  - e) navedbo pričakovane oblike in vsebine vseh poročil, ki naj bi jih revizor izdal, in izjavo, da utegnejo nastopiti okoliščine, v katerih se poročilo lahko razlikuje od njegove pričakovane oblike in vsebine, in
  - f) potrditev, da organizacija soglaša, da bo zagotovila pisne predstavitve ob dokončanju posla.

#### **Načrtovanje**

19. Pri načrtovanju posla, kot je zahtevano v MSZ 3000,<sup>11</sup> revizor (Glej odstavke A38–A41.):
- a) opredeli značilnosti posla, ki določajo njegovo področje,
  - b) ugotovi cilje poročanja o poslu, da lahko načrtuje časovni okvir posla in vrsto zahtevanega obveščanja,
  - c) prouči dejavnike, ki so po revizorjevi strokovni presoji bistveni pri usmerjanju prizadevanj delovne skupine za posel,
  - d) prouči izide postopkov sprejema ali ohranjanja posla, in kjer je to primerno, ugotovi, ali so spoznanja, ki jih je

---

<sup>10</sup> MSZ 3000, odstavek 10.

<sup>11</sup> MSZ 3000, odstavek 12.

partner, zadolžen za posel, pridobil pri drugih opravljenih poslih za organizacijo, pomembna,

- e) ugotovi vrsto, čas in obseg virov, potrebnih za izvedbo posla, vključno z vključevanjem veščakov in drugih revizorjev, in (Glej odstavka A42, A43.)
- f) določi vpliv morebitnega notranjega revidiranja v organizaciji na posel.

### **Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju posla**

*Določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti pri načrtovanju posla*

- 20. Pri postavljanju celotne strategije posla revizor določi pomembnost za poročilo o toplogrednih plinih. (Glej odstavke A44–A50.)
- 21. Revizor določi izvedbeno pomembnost za namene ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe in določanja vrste, časa in obsega nadaljnjih postopkov.

*Sprememba med potekom posla*

- 22. Revizor spremeni pomembnost za poročilo o toplogrednih plinih, če med izvajanjem posla pride do informacij, zaradi katerih bi že na začetku določil drugačno višino. (Glej odstavke A51.)

### **Poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe**

*Spoznavanje organizacije in njenega okolja*

- 23. Revizor se seznani z (Glej odstavka A52, A53.):
  - a) zadevno panogo, ureditvenimi in drugimi zunanjimi dejavniki, vključno s primernimi sodili;
  - b) naravo organizacije, kar vključuje:
    - i) vrste dejavnosti, ki so vključene v organizacijsko mejo organizacije, med drugim (Glej odstavka A27, 28.):



- a. vire in celoto emisij ter morebitne ponore in odbitke emisij;
  - b. prispevek vsake posamezne emisije k celotnim emisijam organizacije in
  - c. negotovosti, povezane s količinami, navedenimi v poročilu o toplogrednih plinih (Glej odstavke A54–A59.);
- ii) spremembe glede na prejšnje obdobje v vrsti ali obsegu dejavnosti, vključno z informacijami o morebitnih združevanjih, pripojitvah ali prodajah virov emisij ali o oddajanju dejavnosti z bistvenimi emisijami zunanjim izvajalcem, in
  - iii) pogostnost in naravo prekinitev obratovanja (Glej odstavek A60.);
- c) izbiro in uporabo načinov količinske opredelitve emisij v organizaciji in z njenimi usmeritvami glede poročanja, vključno z razlogi za njihove spremembe in možnostjo za dvojno štetje emisij v poročilu o toplogrednih plinih;
  - d) zahtevami primernih sodil, ki so pomembna za ocene, vključno z razkritji, ki so povezana z njimi;
  - e) morebitnim ciljem in strategijo organizacije v zvezi s podnebnimi spremembami in s tem povezanimi ekonomskimi, regulativnimi in fizičnimi tveganji ter tveganji ugleda (Glej odstavek A61.);
  - f) nadzorom nad informacijami o emisijah in odgovornostjo zanje v organizaciji;
  - g) informacijo, ali ima organizacija vzpostavljeno notranje revidiranje, in če ga ima, kakšne so njegove dejavnosti in glavne ugotovitve glede emisij.

*Postopki za spoznavanje organizacije ter za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*

24. Postopki za spoznavanje organizacije in njenega okolja ter za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe vključujejo (Glej odstavke A52, A53, A62.):

- a) poizvedovanja pri tistih v organizaciji, ki imajo po revizorjevi presoji informacije, ki verjetno lahko pomagajo pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
- b) analitične postopke (Glej odstavke A63–A65.);
- c) opazovanje in pregledovanje. (Glej odstavke A66–A68.)

*Spoznavanje notranjega kontroliranja v organizaciji*

<b>Omejeno zagotovilo</b>	<b>Sprejemljivo zagotovilo</b>
<p>25O. Za notranje kontroliranje, primerno za količinsko opredelitev emisij in poročanje, kot osnovo za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe revizor s poizvedovanjem spozna (Glej odstavke A52, A53, A69, A70.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) kontrolno okolje,</li> <li>b) informacijski sistem skupaj z zadevnimi poslovnimi procesi in poročevalske vloge in odgovornost pri obveščanju o emisijah ter bistvene zadeve v zvezi s poročanjem o emisijah in</li> <li>c) izide postopka ocenjevanja tveganj v organizaciji.</li> </ul>	<p>25S. Revizor spozna naslednje sestavine notranjega kontroliranja v organizaciji, ki so pomembne za količinsko opredelitev emisij in poročanje, kot podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe (Glej odstavke A52, A53, A70.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) kontrolno okolje,</li> <li>b) informacijski sistem skupaj z zadevnimi poslovnimi procesi in poročevalske vloge in odgovornost pri obveščanju o emisijah ter bistvene zadeve v zvezi s poročanjem o emisijah,</li> <li>c) postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji,</li> <li>d) kontrolne aktivnosti, pomembne za posel, za katere revizor presodi, da jih mora poznati, da lahko oceni tveganja</li> </ul>

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
	<p>pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in oblikuje nadaljnje postopke, ki odgovarjajo ocenjenim tveganjem; za posel dajanja zagotovil ni treba poznati vseh kontrolnih aktivnosti za vsako bistveno vrsto emisije in razkritje v poročilu o TGP ali za vsako trditev, ki se nanju nanaša (Glej odstavka A71, A72.),</p> <p>e) spremljanje kontrol.</p>
	<p>26S. Pri spoznavanju zadev v skladu z zahtevami odstavka 25S revizor oceni vzpostavitev kontrol ter z izvajanjem postopkov in poizvedovanjem pri osebju organizacije ugotovi, ali delujejo. (Glej odstavka A52, A53.)</p>

*Drugi postopki za spoznavanje organizacije ter za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*

27. Če je partner, zadolžen za posel, opravil že druge posle za organizacijo, naj prouči, ali so pridobljene informacije pomembne za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. (Glej odstavek A73.)
28. Revizor opravi poizvedbe pri poslovodstvu in drugih v organizaciji, če je to primerno, da ugotovi, ali vedo za kakršno koli dejansko, sluteno ali domnevno prevaro ali neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, ki vplivajo na poročilo o toplogrednih plinih. (Glej odstavke A84–A86.)

29. Partner, zadolžen za posel, in drugi ključni člani delovne skupine za posel ter vsi ključni revizorjevi zunanji veščaki naj razpravljajo o dovzetnosti poročila organizacije o toplogrednih plinih za pomembno napačno navedbo zaradi prevare ali napake in o uporabi primernih sodil za dejstva in okoliščine organizacije. Partner, zadolžen za posel, določi, o katerih zadevah je treba obvestiti člane delovne skupine za posel in revizorjeve zunanje veščake, ki niso vključeni v razpravo.
30. Revizor oceni, ali so načini količinske opredelitve in poročevalske usmeritve organizacije, vključno z določitvijo organizacijske meje organizacije, primerni za njene dejavnosti in v skladu s primernimi sodili in količinsko opredelitvijo ter poročevalskimi usmeritvami, ki so bile uporabljene v zadevni panogi in prejšnjih obdobjih.

#### Izvajanje postopkov na kraju samem v objektih organizacije

31. Revizor ugotovi, ali je v danih okoliščinah posla treba izvajati postopke na kraju samem v bistvenih objektih. (Glej odstavke A15, A16, A74–A77.)

#### Notranja revizija

32. Če v organizaciji deluje notranje revidiranje, ki je pomembno za posel, revizor (Glej odstavek A78.):
  - a) odloči, ali in v kakšnem obsegu uporabiti posebno delo notranjega revidiranja, in
  - b) če je uporabljeno posebno delo notranjega revidiranja, odloči, ali je to delo ustrezno za namene posla.

*Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*

<b>Omejeno zagotovilo</b>	<b>Sprejemljivo zagotovilo</b>
<p>33O. Revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe:</p> <p>(a) na ravni poročila o TGP in (Glej odstavek A79, A80.)</p> <p>(b) za pomembne vrste emisij in razkritij (Glej odstavek A81.)</p> <p>kot osnovo za načrtovanje in izvajanje postopkov, katerih vrsta, čas in obseg:</p> <p>(c) odgovarjajo ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe in</p> <p>(d) omogočajo revizorju pridobiti omejeno zagotovilo o tem, ali je poročilo o TGP v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s primernimi sodili.</p>	<p>33S. Revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe:</p> <p>(a) na ravni poročila o TGP in (Glej odstavek A79, A80.)</p> <p>(b) na ravni uradnih trditev za pomembne vrste emisij in razkritij (Glej odstavek A81, A82.)</p> <p>kot osnovo za načrtovanje in izvajanje postopkov, katerih vrsta, čas in obseg (Glej odstavek A83.):</p> <p>(c) odgovarjajo ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe in</p> <p>(d) omogočajo revizorju pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem, ali je poročilo o TGP v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s primernimi sodili.</p>

**Vzroki tveganj pomembno napačne navedbe**

34. Pri izvajanju postopkov, zahtevanih v odstavkih 33O ali 33S, revizor prouči vsaj naslednje dejavnike (Glej odstavke A84–A89.):
- verjetnost namerne napačne navedbe v poročilu o toplogrednih plinih (Glej odstavke A84–A86.);
  - verjetnost neupoštevanja določb tistih zakonov in drugih predpisov, za katere je splošno priznано, da imajo neposreden učinek na vsebino poročila o toplogrednih plinih (Glej odstavek A87.);

- c) verjetnost izpustitve potencialno bistvene emisije (Glej odstavek A88(a).);
- d) bistvene gospodarske ali regulativne spremembe (Glej odstavek A88(b).);
- e) naravo dejavnosti (Glej odstavek A88(c).);
- f) naravo metod količinske opredelitve (Glej odstavek A88(d).);
- g) stopnjo zapletenosti pri določanju organizacijske meje in morebitno vpletenost povezanih strank (Glej odstavka A27, A28.);
- h) ali obstajajo tudi bistvene emisije zunaj običajnega poslovanja organizacije ali take, ki se sicer zdijo neobičajne (Glej odstavek A88(e).);
- i) stopnjo subjektivnosti pri količinski opredelitvi emisij (Glej odstavek A88(e).);
- j) ali so emisije 3. skupine vključene v izkaz toplogrednih plinov (Glej odstavek A88(f).);
- k) kako organizacija pripravlja pomembne ocene in na kakšnih podatkih temeljijo (Glej odstavek A88(g).).

**Celoviti odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in nadaljnji postopki**

- 35. Revizor načrtuje in izvaja celovite odzive za obvladovanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih. (Glej odstavke A90–A93.)
- 36. Revizor načrtuje in izvaja nadaljnje postopke, ki po svoji vrsti, času in obsegu odgovarjajo ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe, pri čemer upošteva sprejemljivo ali omejeno raven zagotovila, kot je ustrezno. (Glej odstavek A90.)

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
<p>37O. Pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih postopkov v skladu z odstavkom 36 revizor (Glej odstavka A90, A94.):</p> <p>a) prouči razloge za oceno tveganj pomembno napačne navedbe za pomembne vrste emisij in razkritij in (Glej odstavek A95.)</p> <p>b) pridobi tem prepričljivejše dokaze, čim višja je revizorjeva ocena tveganja. (Glej odstavek A97.)</p>	<p>37S. Pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih postopkov v skladu z odstavkom 36 revizor (Glej odstavka A90, A94.):</p> <p>a) prouči razloge za oceno tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev za pomembne vrste emisij in razkritij, med drugim (Glej odstavek A95.):</p> <p>(i) verjetnost pomembno napačne navedbe zaradi posebnih značilnosti zadevne vrste emisije ali razkritja (to je naravno tveganje) in</p> <p>(ii) ali se namerava zanešati na uspešno delovanje kontrol pri določanju vrste, časa in obsega drugih postopkov in (Glej odstavek A96.)</p> <p>b) pridobi tem prepričljivejše dokaze, čim višja je revizorjeva ocena tveganja. (Glej odstavek A97.)</p>

Omejeno zagotovo	Sprejemljivo zagotovo
	<p data-bbox="928 510 1136 544"><i>Preizkusi kontrol</i></p> <p data-bbox="928 562 1348 1137">38S. Revizor načrtuje in opravi preizkuse kontrol, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze o uspešnosti delovanja ustreznih kontrol, če (Glej odstavek A90(a).)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="997 723 1348 913">a) se namerava zanesti na uspešno delovanje kontrol pri določanju vrste, časa in obsega drugih postopkov ali (Glej odstavek A96.)</li> <li data-bbox="997 913 1348 1137">b) drugi postopki, razen preizkusov kontrol, sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih dokazov na ravni uradnih trditev. (Glej odstavek A98.)</li> </ul> <p data-bbox="928 1153 1348 1758">39S. Če se odkrijejo odstopanja od kontrol, na katere se revizor namerava zanesti, opravi posebne poizvedbe, da spozna te zadeve in njihove možne posledice in ugotovi, ali (Glej odstavek A90.)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="997 1377 1348 1534">(a) zagotavljajo opravljeni preizkusi kontrol ustrezno podlago, da se na kontrole lahko zanese,</li> <li data-bbox="997 1534 1348 1601">(b) so potrebni dodatni preizkusi kontrol ali</li> <li data-bbox="997 1601 1348 1758">(c) je treba možna tveganja pomembno napačne navedbe obravnavati z uporabo drugih postopkov.</li> </ul>



<b>Omejeno zagotovo</b>	<b>Sprejemljivo zagotovo</b>
	<p data-bbox="925 515 1300 577"><i>Drugi postopki, razen preizkusov kontrol</i></p> <p data-bbox="925 593 1348 884">40S. Ne glede na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe revizor poleg morebitnih preizkusov kontrol načrtuje in izvede še preizkuse podrobnosti ali analitične postopke za vsako pomembno vrsto emisije in razkritja. (Glej odstavka A90, A94.)</p> <p data-bbox="925 900 1332 1019">41S. Revizor prouči tudi, ali je treba opraviti postopke zunanjega potrjevanja. (Glej odstavka A90, A99.)</p>

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
<p><i>Analitični postopki, opravljeni kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe</i></p> <p>42O. Če načrtuje in izvaja analitične postopke, revizor (Glej odstavke A90(c), A100–A102.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) ugotovi ustreznost določenih analitičnih postopkov, pri čemer upošteva ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in morebitne preizkuse podrobnosti;</li> <li>b) ovrednoti zanesljivost podatkov, iz katerih izhaja njegovo pričakovanje evidentiranih količin ali razmerij, pri čemer upošteva vir, primerljivost in vrsto ter ustreznost razpoložljivih informacij in kontrol nad pripravo, in</li> <li>c) izoblikuje pričakovanje o evidentiranih količinah ali razmerjih.</li> </ul> <p>43O. Če z analitičnimi postopki ugotovi nihanja ali razmerja, ki niso skladna z drugimi ustreznimi informacijami ali se bistveno razlikujejo od pričakovanih količin ali razmerij, opravi revizor v organizaciji poizvedbe o teh</p>	<p><i>Analitični postopki, opravljeni kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe</i></p> <p>42S. Če načrtuje in izvaja analitične postopke, revizor (Glej odstavke A90(c), A100–A102.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) ugotovi ustreznost določenih analitičnih postopkov za dane uradne trditve, pri čemer upošteva ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in morebitne preizkuse podrobnosti za te uradne trditve;</li> <li>b) ovrednoti zanesljivost podatkov, iz katerih izhaja njegovo pričakovanje evidentiranih količin ali razmerij, pri čemer upošteva vir, primerljivost in vrsto ter ustreznost razpoložljivih informacij in kontrol nad pripravo, in</li> <li>c) izoblikuje pričakovanje o evidentiranih količinah ali razmerjih, ki je dovolj natančno, da prepozna možne pomembno napačne navedbe.</li> </ul> <p>43S. Če z analitičnimi postopki ugotovi nihanja ali razmerja,</p>

<b>Omejeno zagotovilo</b>	<b>Sprejemljivo zagotovilo</b>
<p>razlikah. Revizor prouči odgovore na te poizvedbe, da ugotovi, ali so v danih okoliščinah potrebni še drugi postopki. (Glej odstavek A90(c).)</p>	<p>ki niso skladna z drugimi ustreznimi informacijami ali se bistveno razlikujejo od pričakovanih količin ali razmerij, revizor take razlike razišče (Glej odstavek A90(c).):</p> <p>(a) s poizvedbami v organizaciji in pridobivanjem dodatnih dokazov, pomembnih za odgovore organizacije, in</p> <p>(b) z izvedbo drugih postopkov, potrebnih v danih okoliščinah.</p>
<p><i>Postopki glede ocen</i></p> <p>44O. Na podlagi ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe revizor (Glej odstavka A103, A104.)</p> <p>a) oceni, ali</p> <p>i) je organizacija ustrezno uporabila zahteve primernih sodil, ki so pomembna za ocene, in</p> <p>ii) so načini za ocenjevanje ustrezni in so bili dosledno uporabljeni in ali so morebitne spremembe v poročanih ocenah ali v načinu ocenjevanja iz prejšnjega obdobja v danih</p>	<p><i>Postopki glede ocen</i></p> <p>44S. Na podlagi ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe revizor oceni, ali (Glej odstavek A103.)</p> <p>a) je organizacija ustrezno uporabila zahteve primernih sodil, ki so pomembna za ocene, in</p> <p>b) so načini za ocenjevanje ustrezni in so bili dosledno uporabljeni in ali so morebitne spremembe v poročanih ocenah ali v načinu ocenjevanja iz prejšnjega obdobja v danih okoliščinah ustrezne.</p> <p>45S. Pri odzivanju na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe revizor opravi eno</p>

Omejeno zagotovo	Sprejemljivo zagotovo
<p>okoliščinah ustrezne, in b) presodi, ali so v danih okoliščinah potrebni še drugi postopki.</p>	<p>ali več naslednjih dejanj, pri čemer upošteva naravo ocen (Glej odstavek A103.):</p> <p>a) preizkusi, kako je organizacija pripravila oceno in podatke, na katerih temelji; pri tem revizor ovrednoti, ali:</p> <p>i) je uporabljeni način količinske opredelitve v danih okoliščinah ustrezen in</p> <p>ii) so predpostavke, ki jih je uporabila organizacija, sprejemljive;</p> <p>b) preizkusi uspešnost delovanja kontrol nad načinom priprave ocene v organizaciji skupaj z drugimi ustreznimi postopki;</p> <p>c) pripravi točkovno oceno ali razpon, da ovrednoti oceno organizacije;</p> <p>i) če revizor uporabi drugačne predpostavke ali načine kot organizacija, se mora dovolj dobro seznaniti s predpostavkami ali načini ocenjevanja organizacije, da ugotovi, ali v svoji točkovni</p>

Omejeno zagotovo	Sprejemljivo zagotovo
	oceni ali razponu upošteva ustrezne spremenljivke, in da ovrednoti vsa bistvena odstopanja od točkovne ocene organizacije; ii) če revizor sklepa, da je ustrezno uporabiti razpon, na podlagi razpoložljivih dokazov ta razpon oži, dokler vseh izidov v razponu ne oceni kot sprejemljivih.

*Vzorčenje*

46. Če se uporabi vzorčenje, naj revizor pri oblikovanju vzorca upošteva namen postopka in značilnosti populacije, iz katere bo vzet vzorec. (Glej odstavka A90(b), A105.)

*Prevara, zakoni in drugi predpisi*

47. Revizor se mora primerno odzvati na prevaro ali sum prevare in neupoštevanje ali sum neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, ki jih ugotovi med opravljanjem posla. (Glej odstavka A106, A107.)

<b>Omejeno zagotovilo</b>	<b>Sprejemljivo zagotovilo</b>
<p><i>Postopki v zvezi s procesom združevanja v poročilu o TGP</i></p> <p>48O. Revizorjevi postopki vključujejo naslednje postopke v zvezi s procesom združevanja v poročilu o TGP (Glej odstavek A108.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) izravnavanje ali usklajevanje poročila o TGP z osnovnimi evidencami in</li> <li>(b) spoznavanje pomembnih prilagoditev, izvedenih med pripravo poročila o TGP, s poizvedovanjem v organizaciji in presojanje o tem, ali so v danih okoliščinah potrebni še drugi postopki.</li> </ul>	<p><i>Postopki v zvezi s procesom združevanja v poročilu o TGP</i></p> <p>48S. Revizorjevi postopki vključujejo naslednje postopke v zvezi s procesom združevanja v poročilu o TGP (Glej odstavek A108.):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) izravnavanje ali usklajevanje poročila o TGP z osnovnimi evidencami in</li> <li>(b) proučevanje pomembnih prilagoditev, izvedenih med pripravo poročila o TGP.</li> </ul>

<p><i>Ugotavljanje, ali so pri poslu dajanja omejenega zagotovila potrebni dodatni postopki</i></p> <p>49O. Če revizor izve za zadevo ali zadeve, zaradi katerih verjame, da utegne biti poročilo o toplogrednih plinih pomembno napačno, načrtuje in opravi zadostne dodatne postopke, da lahko (Glej odstavek A109–A110.):</p> <p>a) sklepa, da zaradi take zadeve ali zadev poročilo o TGP verjetno ni pomembno napačno, ali</p> <p>b) ugotovi, da je zaradi take zadeve ali zadev poročilo o TGP pomembno napačno. (Glej odstavek A111.)</p>	<p><i>Sprememba ocene tveganja pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila</i></p> <p>49S. Revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev se med izvajanjem posla lahko spremeni, ker so pridobljeni dodatni dokazi. V okoliščinah, v katerih revizor pridobi dokaze iz izvajanja nadaljnjih postopkov ali če so pridobljene nove informacije in niti pridobljeni dokazi niti nove informacije niso skladni z dokazi, na katerih je revizor prvotno utemeljil svojo oceno, revizor to oceno spremeni in ustrezno prilagodi tudi načrtovane postopke. (Glej odstavek A109.)</p>
--	---

*Seštevanje ugotovljenih napačnih navedb*

50. Revizor sešteva napačne navedbe, ugotovljene med opravljanjem posla, razen tistih, ki so očitno neznatne. (Glej odstavek A112.)

*Presoja ugotovljenih napačnih navedb med opravljanjem posla*

51. Revizor ugotovi, ali je treba spremeniti celotno strategijo posla in načrt za posel, če:
- a) vrsta ugotovljenih napačnih navedb in okoliščine, v katerih se pojavijo, nakazujejo, da utegnejo obstajati še druge napačne navedbe, ki bi bile skupaj z napačnimi navedbami, zbranimi med opravljanjem posla, lahko pomembne, ali

- b) se skupek napačnih navedb, zbranih med opravljanjem posla, približuje pomembnosti, določeni v skladu z odstavki 20–22 tega MSZ.
52. Če je organizacija na revizorjevo zahtevo pregledala neko vrsto emisije ali razkritja in popravila odkrite napačne navedbe, opravi revizor postopke v zvezi z opravljenim delom organizacije, da ugotovi, ali pomembno napačne navedbe ostajajo.

#### *Sporočanje in popravljanje napačnih navedb*

53. Revizor o vseh napačnih navedbah, zbranih med opravljanjem posla, pravočasno obvešča ustrezno raven upravljanja v organizaciji in zahteva, da organizacija te popravi napačne navedbe.
54. Če organizacija zavrne popravek nekaterih ali vseh napačnih navedb, ki jih je sporočil revizor, se revizor seznanj z razlogi organizacije za neopravljene popravke in ta spoznanja upošteva pri oblikovanju svojega sklepa.

#### *Ovrednotenje učinka nepopravljenih napačnih navedb*

55. Pred ovrednotenjem učinka nepopravljenih napačnih navedb revizor ponovno oceni pomembnost, določeno v skladu z odstavki 20–22 tega MSZ, da potrdi, ali ta ostaja ustrezna v kontekstu dejanskih emisij organizacije.
56. Revizor ugotovi, ali so nepopravljene napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj pomembne. Pri tem ugotavljanju revizor upošteva velikost in vrsto napačnih navedb in posebne okoliščine, v katerih se pojavijo, v povezavi z določenimi vrstami emisij ali razkritij v poročilu o toplogrednih plinih. (Glej odstavek 72.)

#### **Uporaba dela drugih revizorjev**

57. Kadar namerava revizor uporabiti delo drugih revizorjev, se:
- a) z njimi jasno pogovori o področju in časovnem razporedu njihovega dela in o njihovih ugotovitvah ter (Glej odstavka A113,114.)
  - b) ovrednoti zadostnost in ustreznost pridobljenih dokazov ter postopke za vključitev zadevnih informacij v poročilo o toplogrednih plinih. (Glej odstavek A115.)



**Pisne predstavitve**

58. Revizor zahteva od osebe ali oseb v organizaciji, ki so odgovorne za obravnavane zadeve in te zadeve ustrezno poznajo, pisne predstavitve (Glej odstavek A116.):
- a) da so izpolnile svojo odgovornost za pripravo poročila o toplogrednih plinih, vključno s primerjalnimi informacijami, kjer je to ustrezno, v skladu s primernimi sodili, kot je določeno v pogojih posla;
  - b) da so revizorju zagotovile vse pomembne informacije in dostop do njih, kot je dogovorjeno v pogojih posla, in da so vse pomembne zadeve prikazane v poročilu o toplogrednih plinih;
  - c) ali verjamejo, da so učinki nepopravljenih napačnih navedb vsak zase in vsi skupaj nepomembni za poročilo o toplogrednih plinih; povzetek teh postavk mora biti sestavni del ali priloga pisne predstavitve;
  - d) ali verjamejo, da so bistvene predpostavke, uporabljene pri pripravi ocen, sprejemljive;
  - e) da so revizorja obvestile o vseh za posel pomembnih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki niso očitno neznatne in za katere vedo; in
  - f) ali so revizorju razkrile svoje vedenje o dejanskih, slutenih ali domnevnih prevarah ali neupoštevanju zakonov in drugih predpisov, kadar bi taka prevara ali neupoštevanje lahko pomembno vplivala na poročilo o toplogrednih plinih.
59. Datum pisnih predstavitev naj bo čim bližje datumu poročila o zagotovitvi, vsekakor pa ne kasnejši.
60. Revizor zavrne sklep za poročilo o toplogrednih plinih ali odstopi od posla, če je odstop od posla po ustreznih zakonih ali drugih predpisih mogoč, če:
- a) sklepa, da obstaja zadosten dvom o neoporečnosti osebe ali oseb, ki dajejo pisne predstavitve, zahtevane v odstavkih 58(a) in (b), tako da pisne predstavitve v teh pogledih niso zanesljive, ali

- b) organizacija ne zagotovi pisnih predstavitev, zahtevanih v odstavkih 58(a) in (b).

### **Kasnejši dogodki**

- 61. Revizor (Glej odstavek A117.):
  - a) prouči, ali dogodki, ki se zgodijo med datumom poročila o toplogrednih plinih in datumom poročila o zagotovitvi, zahtevajo prilagoditve ali razkritja v poročilu o toplogrednih plinih, in oceni zadostnost in ustreznost pridobljenih dokazov o tem, ali se taki dogodki primerno odražajo v tem izkazu toplogrednih plinov v skladu s primernimi sodili;
  - b) se primerno odzove na dejstva, za katera izve po datumu poročila o zagotovitvi in zaradi katerih bi morda spremenil poročilo o zagotovitvi, če bi jih že takrat poznal.

### **Primerjalne informacije**

- 62. Kadar so primerjalne informacije predstavljene skupaj s tekočimi informacijami o emisijah in so nekatere ali vse od primerjalnih informacij zajete v revizorjev sklep, morajo revizorjevi postopki v zvezi s primerjalnimi informacijami vključevati oceno, ali (Glej odstavke A118–A121.):
  - a) se primerjalne informacije skladajo s količinami in drugimi razkritji, predstavljenimi v prejšnjem obdobju, oziroma ali so bile, kadar je to ustrezno, pravilno ponovno navedene in je bil tak popravek ustrezno razkrit (Glej odstavek A121.);
  - b) so usmeritve za količinsko opredelitev, ki se kažejo v primerjalnih informacijah, skladne s temi, ki se uporabljajo v obravnavanem obdobju, oziroma če je prišlo do sprememb, ali so bile te pravilno uporabljene in ustrezno razkrite.
- 63. Ne glede na to, ali se revizorjev sklep nanaša na primerjalne informacije ali ne, mora revizor, če zazna, da utegnejo predstavljene primerjalne informacije vsebovati pomembno napačno navedbo:
  - a) zadevo obravnavati z osebo ali osebami v organizaciji, ki so odgovorne za obravnavane zadeve in te zadeve ustrezno poznajo, in izvesti ustrezne postopke v danih okoliščinah (Glej odstavka A122, A123.);

- b) proučiti učinek na poročilo o zagotovitvi; če vsebujejo predstavljene primerjalne informacije pomembno napačno navedbo in te primerjalne informacije niso bile popravljene:
  - i) revizor v poročilu o zagotovitvi izrazi sklep s pridržki ali odklonilni sklep, kadar revizorjev sklep vključuje primerjalne informacije, ali
  - ii) revizor v poročilo o zagotovitvi vključi odstavek o drugi zadevi, v katerem opiše okoliščine, ki vplivajo na primerjalne informacije, kadar revizorjev sklep ne vključuje primerjalnih informacij.

### **Druge informacije**

64. Revizor prebere tudi druge informacije, vključene v dokumente, ki vsebujejo poročilo o toplogrednih plinih in poročilo o zagotovitvi zanj, in se o zadevi pogovori z organizacijo in dalje ukrepa, če je to primerno, če bi po revizorjevi presoji take druge informacije lahko omajale verodostojnost obeh navedenih poročil. (Glej odstavke A124–A126.)

### **Dokumentacija**

65. Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega opravljenih postopkov revizor zapiše (Glej odstavek A127.):
- a) prepoznavne značilnosti preizkušenih posebnih postavk ali zadev,
  - b) kdo je opravil določeno delo v okviru posla in datum, ko je bilo to delo končano, ter
  - c) kdo je pregledal opravljeno delo ter datum in obseg tega pregleda.
66. Revizor dokumentira razgovore o bistvenih zadevah z organizacijo in drugimi, vključno z naravo obravnavanih bistvenih zadev, ter kdaj in s kom so razgovori potekali. (Glej odstavek A127.)

### *Obvladovanje kakovosti*

67. V dokumentacijo posla revizor vključi:

- a) zadeve, ugotovljene v zvezi z ravnanjem v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, in kako so bile rešene;
- b) sklepe o ravnanju v skladu z zahtevami glede neodvisnosti, ki veljajo za posel, in vse zadevne razprave s podjetjem, ki podpirajo te sklepe;
- c) sprejete sklepe glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in poslov dajanja zagotovil ter
- d) naravo in področje posvetovanj med potekom posla in sklepe, ki iz njih izhajajo.

*Zadeve, ki nastopijo po datum poročila o zagotovitlu*

68. Če revizor v izjemnih okoliščinah opravi nove ali dodatne postopke ali sprejme nove sklepe po datumu poročila o zagotovitlu, mora dokumentirati (Glej odstavek A128.):
  - a) okoliščine, na katere je naletel,
  - b) nove ali dodatno opravljene postopke, pridobljene dokaze in sprejete sklepe ter njihov učinek na poročilo o zagotovitlu in
  - c) kdaj in kdo je vnesel spremembe, ki so zaradi tega nastale, v dokumentacijo posla ter kdaj in kdo jih je pregledal.

*Sestavljanje končnega spisa posla*

69. Revizor sestavi dokumentacijo posla v spis posla ter po datumu poročila o zagotovitlu pravočasno dokonča administrativni postopek sestavljanja končnega spisa posla. Ko je sestavljanje končnega spisa posla končano, revizor ne sme izbrisati ali izločiti nobene dokumentacije posla pred koncem roka njenega hranjenja. (Glej odstavek A129.)
70. Kadar revizor v drugačnih okoliščinah, kot so predvidene v odstavku 68, presodi, da je treba prilagoditi obstoječo dokumentacijo posla ali dodati novo dokumentacijo posla, potem ko je sestavljanje končnega spisa posla že dokončano, mora revizor ne glede na naravo prilagoditev ali dodatkov dokumentirati:
  - a) posebne razloge za njihovo izvedbo in
  - b) kdaj in kdo jih je izvedel in pregledal.

**Ocenjevanje kakovosti posla**

71. Za posle, za katere je morebitno ocenjevanje kakovosti zahtevano z zakoni ali drugimi predpisi ali za katere je podjetje določilo, da je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, ocenjevalec kakovosti posla nepristransko ovrednoti bistvene presoje delovne skupine za posel in sklepe, sprejete pri oblikovanju poročila o zagotovitvi. Tako ovrednotenje vključuje (Glej odstavek A130.):
- a) razpravo o bistvenih zadevah s partnerjem, zadolženim za posel, vključno s strokovno usposobljenostjo delovne skupine za posel glede količinske opredelitve in poročanja o emisijah in dajanja zagotovil;
  - b) pregled poročila o toplogrednih plinih in predlaganega poročila o zagotovitvi;
  - c) pregled izbrane dokumentacije posla v zvezi z bistvenimi presojami delovne skupine za posel in sklepi, ki jih je sprejela;
  - d) ovrednotenje sklepov, sprejetih pri oblikovanju poročila o zagotovitvi, in presojo, ali je predlagano poročilo o zagotovitvi ustrezno.

**Oblikovanje sklepa o danem zagotovitvi**

72. Revizor sprejme sklep, ali je pridobil sprejemljivo ali omejeno zagotovilo za poročilo o toplogrednih plinih. Tak sklep upošteva zahteve iz odstavkov 56 in 73–75 tega MSZ.

Omejeno zagotovilo	Sprejemljivo zagotovilo
73O. Revizor oceni, ali je opazil kar koli, zaradi česar verjame, da poročilo o toplogrednih plinih ni v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s primernimi sodili.	73S. Revizor oceni, ali je poročilo o toplogrednih plinih v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s primernimi sodili.

74. Ta ocena vključuje presojo kakovostnih vidikov metod količinske opredelitve in načina poročanja organizacije, vključno s kazalci morebitne pristranskosti pri presojah in odločitvah pri izdelavi ocen in pri pripravi poročila o toplogrednih plinih,<sup>12</sup> in ali so glede na primerna sodila:
- a) metode količinske opredelitve in poročevalske usmeritve izbrane in uporabljene skladno s primernimi sodili in ustrezne;
  - b) ocene, izdelane pri pripravi poročila o toplogrednih plinih, sprejemljive;
  - c) informacije, predstavljene v poročilu o toplogrednih plinih, ustrezne, zanesljive, popolne, primerljive in razumljive;
  - d) v poročilu o toplogrednih plinih zagotovljeni ustrezno razkritje primernih sodil in druge zadeve, vključno z negotovostmi, tako da predvideni uporabniki lahko razumejo bistvene presoje, sprejete pri pripravi poročila (Glej odstavke A29, A131–A133.);
  - e) izrazi, uporabljeni v izkazu toplogrednih plinov, ustrezni.
75. Ocena, zahtevana v odstavku 73, vključuje tudi proučitev:
- a) celotne predstavitve, zgradbe in vsebine poročila o toplogrednih plinih in
  - b) besedila sklepa o danem zagotovilu ali drugih okoliščin posla, kadar je to v kontekstu sodil ustrezno, in ali so v poročilu o toplogrednih plinih obravnavane emisije navedene tako, da je dosežena poštena predstavitev.

#### **Vsebina poročila o danem zagotovilu**

76. Poročilo o zagotovilu vsebuje osnovne sestavine, in sicer (Glej odstavek A134.):
- a) naslov, ki jasno pove, da je to neodvisno poročilo o omejenem zagotovilu ali o sprejemljivem zagotovilu;
  - b) naslovnik poročila o zagotovilu;

---

<sup>12</sup> Kazalci morebitne pristranskosti sami po sebi še niso napačne navedbe za namene sklepanja o sprejemljivosti posameznih ocen.

- c) opredelitev poročila o toplogrednih plinih, vključno z obdobjem ali obdobji, na katera se nanaša, in če kakršne koli informacije iz tega poročila niso zajete v revizorjevem sklepu, jasna opredelitev informacij, na katere se zagotovilo nanaša, kakor tudi vseh izključenih informacij, skupaj z izjavo, da revizor za izključene informacije ni opravil nobenih postopkov in zato glede teh ni izražen noben sklep (Glej odstavka A120, A135.);
- d) opis odgovornosti organizacije (Glej odstavek A35.);
- e) izjava, da je glede količinske opredelitve toplogrednih plinov treba upoštevati zanjo značilno negotovost (Glej odstavke A54–A59.);
- f) če vključuje poročilo o toplogrednih plinih odbitke emisij, ki so zajeti v revizorjevem sklepu, opredelitev teh odbitkov emisij in izjavo o revizorjevi odgovornosti o njih (Glej odstavke A136–A139.);
- g) opredelitev primernih sodil:
  - i) opredelitev, kako so ta sodila dosegljiva;
  - ii) če so ta sodila na voljo samo za posebne predvidene uporabnike ali veljajo samo za poseben namen, izjavo, ki omejuje uporabo poročila o zagotovitvi le na te predvidene uporabnike ali za ta namen (Glej odstavka A140, A141.);
  - iii) če je treba uveljavljena sodila, da bodo ustrezna, dopolniti z razkritji in pojasnjevalnimi opombami v poročilu o toplogrednih plinih, opredelitev zadevnih opomb (Glej odstavek A131.);
- h) opis revizorjeve odgovornosti, kar vključuje tudi:
  - i) izjavo, da je bil posel opravljen v skladu z MSZ 3410 – *Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih*, in
  - ii) povzetek revizorjevih postopkov.  
Pri poslu dajanja omejenega zagotovila mora povzetek vključevati izjavo, da se postopki,

opravljeni pri poslu dajanja omejenega zagotovila, po svoji naravi razlikujejo in so manj obsežni od postopkov za posel dajanja sprejemljivega zagotovila. Zato je raven pridobljenega zagotovila pri poslu dajanja omejenega zagotovila bistveno nižja od ravni zagotovila, ki bi bilo pridobljeno, če bi bil opravljen posel dajanja sprejemljivega zagotovila (Glej odstavke A142–A144.);

- i) revizorjev sklep, o tem, ali je poročilo o toplogrednih plinih v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s primernimi sodili, ki je izražen v pozitivni obliki pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila ali v negativni obliki pri poslu dajanja omejenega zagotovila;
- j) če revizor izrazi prilagojen sklep, jasen opis vseh razlogov za tak sklep;
- k) revizorjev podpis (Glej odstavek A145.);
- l) datum poročila o zagotovitvi;
- m) kraj in pravna ureditev, v kateri revizor deluje.

#### *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah*

77. Če revizor presodi, da je treba (Glej odstavke A146–A152.):

- a) opozoriti predvidene uporabnike na zadevo, ki je predstavljena ali razkrita v poročilu o toplogrednih plinih in je po revizorjevi presoji tako pomembna, da je bistvena za razumevanje poročila o toplogrednih plinih (odstavek o poudarjanju zadeve), ali
- b) obvestiti o neki zadevi, ki ni predstavljena ali razkrita v poročilu o toplogrednih plinih in ki je po revizorjevi presoji pomembna, da predvideni uporabniki razumejo posel, revizorjevo odgovornost ali poročilo o zagotovitvi (odstavek o drugi zadevi),

in to z zakoni ali drugimi predpisi ni prepovedano, revizor to stori v poročilu o zagotovitvi v odstavku z ustreznim naslovom, ki jasno izraža, da revizorjev sklep zaradi te zadeve ni prilagojen.



**Druge zahteve za obveščanje**

78. Revizor obvesti osebo ali osebe, odgovorne za nadzor nad poročilom o toplogrednih plinih, o zadevah, ki jih opazi med opravljanjem posla, in zanje ugotovi, ali je njegova dolžnost, da o njih obvesti še koga drugega v organizaciji ali zunaj nje. Take zadeve so:
- a) pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki so po revizorjevi strokovni presoji dovolj pomembne, da zaslužijo pozornost;
  - b) ugotovljena ali domnevna prevara in
  - c) zadeve v zvezi z neupoštevanjem zakonov in drugih predpisov, razen očitno neznatnih. (Glej odstavek A87.)

\*\*\*

**Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo****Uvod**

*Posli dajanja zagotovil, ki poleg poročila o toplogrednih plinih zajemajo še druge informacije* (Glej odstavek 3.)

- A1. V nekaterih primerih lahko revizor izvaja posel dajanja zagotovil o poročilu, ki obsega tudi informacije o toplogrednih plinih, vendar te informacije ne vključujejo poročila o toplogrednih plinih, kot je opredeljeno v odstavku 14(m). V takih primerih lahko ta MSZ daje navodila tudi za tak posel.
- A2. Kadar predstavlja poročilo o toplogrednih plinih sorazmerno manjši del celotne informacije, na katero se nanaša revizorjev sklep, je obseg ustreznosti tega MSZ v danih okoliščinah posla stvar revizorjeve strokovne presoje.

*Ključni kazalniki uspešnosti na podlagi podatkov o toplogrednih plinih* (Glej odstavek 4(b).)

- A3. Primer ključnega kazalnika uspešnosti na podlagi podatkov o toplogrednih plinih je tehtano povprečje emisij na prevoženi kilometer vozil, ki jih organizacija proizvede v nekem obdobju; v nekaterih pravnih ureditvah sta izračun in razkritje tega kazalnika zahtevana v zakonih ali drugih predpisih.

*Postopki za posle dajanja sprejemljivega in omejenega zagotovila*  
(Glej odstavek 8.)

A4. Nekateri postopki, ki jih je treba izvesti samo za posle dajanja sprejemljivega zagotovila, utegnejo biti ne glede na to primerni tudi pri nekaterih poslih dajanja omejenega zagotovila. Na primer: čeprav spoznavanje kontrolnih aktivnosti za posle dajanja omejenega zagotovila ni zahtevano, se revizor v nekaterih primerih, kadar so na primer informacije evidentirane, obdelane ali sporočene samo v elektronski obliki, lahko kljub temu odloči, da je potrebno preizkušanje kontrol in s tem tudi spoznavanje zadevnih kontrolnih aktivnosti za posel dajanja omejenega zagotovila. (Glej tudi odstavek A90.)

*Neodvisnost* (Glej odstavka 10, 15.)

A5. Kodeks IESBA obravnava neodvisnost s pristopom na podlagi nevarnosti in varoval. Ravnanje v skladu z bistvenim načeli utegne ogroziti vrsta različnih okoliščin. Mnogo nevarnosti se razvršča v naslednje kategorije:

- koristoljubje, na primer neprimerna odvisnost od vsote honorarjev iz organizacije;
- samopregledovanje, na primer opravljanje druge storitve za organizacijo, ki neposredno vpliva na poročilo o toplogrednih plinih, na primer sodelovanje pri količinski opredelitvi emisij organizacije;
- zagovarjanje, na primer v vlogi zagovornika organizacije glede razlage primernih sodil;
- domačnost, če je na primer član delovne skupine za posel že dolgo povezan ali je v tesnem ali neposrednem družinskem razmerju z zaposlenim v organizaciji, ki je na delovnem mestu, na katerem lahko neposredno in bistveno vpliva na pripravo poročila o toplogrednih plinih;
- ustrahovanje, na primer s pritiskom na revizorja, da neprimerno zmanjša obseg opravljenega dela zaradi znižanja honorarjev, ali grožnje revizorju z odvzemom registracije s strani registracijskega organa, ki je povezan s panožno skupino organizacije.

- A6. Varovala, ki so jih oblikovali stroka, zakoni ali drugi predpisi, ali varovala v delovnem okolju lahko odpravijo ali zmanjšajo take nevarnosti na sprejemljivo raven.

*Lokalni zakoni in drugi predpisi in določbe sistema trgovanja z emisijami* (Glej odstavek 11.)

- A7. Lokalni zakoni ali drugi predpisi ali določbe sistema trgovanja z emisijami lahko:
- vključujejo dodatne zahteve poleg zahtev tega MSZ;
  - zahtevajo izvajanje posebnih postopkov pri vseh poslih ali pa
  - zahtevajo, da se postopki izvedejo na določen način.

Lokalni zakoni ali drugi predpisi ali določbe sistema trgovanja z emisijami lahko na primer zahtevajo, da revizor poroča v obliki, ki ni skladna s tem MSZ. Kadar zakon ali drug predpis predpisuje sestavo ali besedilo poročila o zagotovitvi v obliki ali z izrazi, ki se bistveno razlikujejo od tega MSZ in revizor sklene, da dodatno pojasnilo v poročilu o zagotovitvi ne more ublažiti morebitnega napačnega razumevanja, lahko revizor razmisli o tem, da v poročilo vključi izjavo, da posel ni opravljen v skladu s tem MSZ.

## **Opredelitev pojmov**

*Emisije* (Glej odstavek 14(f), Dodatek 1.)

- A8. Emisije 1. skupine lahko vključujejo emisije iz stacionarnih virov zgorevanja (iz goriva, ki gori v nepremičnih napravah organizacije, kot so kotli, sežigalnice, motorji in bakle), emisije iz mobilnih virov zgorevanja (iz goriva, ki gori v prevoznih sredstvih organizacije, kot so tovornjaki, vlaki, letala in ladje), procesne emisije (iz fizikalnih ali kemijskih procesov, kot so proizvodnja cementa, petrokemija in pridobivanje aluminija) in ubežne emisije (namerni in nenamerni izpusti, kot so puščanja iz naprav na spojih in čepih ter emisije iz čistilnih naprav za odpadne vode, jam in hladilnih stolpov).
- A9. Skoraj vse organizacije kupujejo energijo v oblikah, kot so elektrika, daljinska toplota ali para; zato imajo skoraj vse organizacije tudi emisije 2. skupine. Emisije 2. skupine so posredne, ker se te emisije, povezane na primer z elektriko, ki jo organizacija kupuje, pojavljajo v elektrarni, ki je zunaj organizacijske meje organizacije.

A10. Emisije 3. skupine lahko vključujejo emisije, povezane na primer:

- s poslovnimi potovanji zaposlenih,
- z dejavnostmi, ki se oddajajo zunanjim izvajalcem,
- s porabo fosilnih goriv ali elektrike, potrebne pri uporabi izdelkov organizacij,
- s pridobivanjem in izdelavo materialov, ki jih organizacija kupuje kot surovine ali repromaterial za svoje proizvodne procese, in
- s prevozom kupljenih goriv.

Emisije 3. skupine so dodatno obravnavane v odstavkih A31–A34.

*Odbitki emisij* (Glej odstavka 14(g), 17(a)(iii), Dodatek 1.)

A11. V nekaterih primerih odbitki emisij vključujejo za posamezne države specifične dobropise in pravice, za katere ni vzpostavljena povezava med količino emisij, ki jih je po sodilih dovoljeno odšteti, in znižanjem emisij zaradi plačila ali drugega ukrepa organizacije, da lahko uveljavlja odbitek.

A12. Kadar poročilo o toplogrednih plinih organizacije vključuje odbitke emisij, ki so v okviru področja posla, veljajo za odbitke emisij ustrezne zahteve tega MSZ. (Glej tudi odstavke A136–A139.)

*Kupljena izravnava* (Glej odstavek 14(q), Dodatek 1.)

A13. Kadar organizacija kupi izravnavo od druge organizacije, ta druga organizacija lahko prejeti denar od prodaje porabi za projekte zmanjšanja emisij (kot so nadomeščanje proizvodnje energije z uporabo fosilnih goriv z obnovljivimi viri energije ali uvajanje ukrepov energetske učinkovitosti) ali za odstranjevanje emisij iz ozračja (na primer s sajenjem in vzdrževanjem dreves, ki sicer ne bi bila posajena ali vzdrževana), ta denar je lahko nadomestilo za neizvajanje ukrepa, ki bi se sicer izvajal (kot je na primer posek ali izkrčitev gozda). V nekaterih pravnih ureditvah se izravnave lahko kupijo le, če je do zmanjšanja emisij ali povečanja odstranitve dejansko že prišlo.

*Odstranitev* (Glej odstavek 14(s), Dodatek 1.)

A14. Odstranitev je mogoče doseči s shranjevanjem toplogrednih plinov v geoloških ponorih (na primer v podzemlju) ali bioloških ponorih (na primer v drevesih). Kadar poročilo o toplogrednih plinih vključuje odstranitev toplogrednih plinov, ki bi jih organizacija sicer izpustila v ozračje, so ti običajno navedeni v poročilu o toplogrednih plinih na podlagi bruto količin, kar pomeni, da sta v poročilu o toplogrednih plinih količinsko opredeljena tako vir kot ponor. Kadar se revizorjev sklep nanaša na odstranitve, tudi zanje veljajo ustrezne zahteve tega MSZ.

*Bistven objekt* (Glej odstavka 14(t), 31.)

A15. Ko se posamezen prispevek nekega objekta v seštevku emisij, navedenih v poročilu o toplogrednih plinih, povečuje, se po pravilu povečujejo tudi tveganja pomembno napačne navedbe za poročilo o toplogrednih plinih. Revizor lahko uporabi odstotek na izbrano primerjalno merilo kot pomoč za prepoznavanje objektov, ki so posamično bistveni zaradi velikosti emisij v odnosu do celote vseh emisij, vključenih v poročilo o toplogrednih plinih. Za izbiro primerjalnega merila in določitev odstotka, ki zanj velja, je potrebna strokovna presoja. Revizor na primer lahko upošteva, da so objekti, ki presegajo 15 % celotnega obsega proizvodnje, bistveni objekti. Vendar pa je v danih okoliščinah in po revizorjevi strokovni presoji mogoče določiti, da je primeren višji ali nižji odstotek. To se na primer lahko zgodi pri majhnem številu objektov, od katerih nobeden ni manjši od 15 % celotnega obsega proizvodnje, vendar pa po revizorjevi strokovni presoji vsi ti objekti niso bistveni, ali pa, kadar so nekateri objekti po revizorjevi strokovni presoji bistveni, čeprav so nekoliko pod 15 % celotnega obsega proizvodnje.

A16. Prav tako lahko revizor prepozna neki objekt kot bistven zaradi njegove posebne narave ali okoliščin, ki povzročajo posebna tveganja pomembno napačne navedbe. Tak objekt bi na primer lahko uporabljal drugačne postopke za zbiranje podatkov ali drugačne metode za količinsko opredelitev kot drugi objekti, zahteval uporabo posebej zapletenih ali specialnih izračunov ali pa bi v njem potekali posebej zapleteni ali specializirani kemijski ali fizikalni procesi.

**MSZ 3000** (Glej odstavka 9, 15.)

A17. MSZ 3000 vključuje vrsto zahtev, ki veljajo za vse posle dajanja zagotovil, vključno s posli v skladu s tem MSZ. V nekaterih primerih ta MSZ lahko vključuje dodatne zahteve ali pojasnjevalno gradivo v zvezi s takimi zadevami.

**Sprejem in ohranjanje posla***Usposobljenost* (Glej odstavek 16(b).)

A18. Znanje in sposobnosti za obravnavanje toplogrednih plinov vključujejo:

- splošno poznavanje klimatologije, vključno z znanstvenimi postopki, ki se nanašajo na podnebne spremembe zaradi toplogrednih plinov;
- poznavanje predvidenih uporabnikov informacij v poročilu o toplogrednih plinih organizacije in načina verjetne uporabe teh informacij (Glej odstavke A47.);
- poznavanje sistema trgovanja z emisijami in s tem povezanih tržnih mehanizmov, kadar je to pomembno;
- poznavanje morebitnih zakonov in drugih predpisov, ki vplivajo na to, kako naj bi organizacija poročala o svojih emisijah, in lahko na primer tudi postavljajo omejitve glede emisij organizacije;
- poznavanje količinske opredelitve toplogrednih plinov in metodologije merjenja ter s tem povezane znanstvene negotovosti in negotovosti ocenjevanja, pa tudi razpoložljivih drugih možnih metodologij;
- poznavanje primernih sodil, vključno z:
  - ugotavljanjem ustreznih emisijskih faktorjev,
  - prepoznavanjem tistih vidikov sodil, ki zahtevajo pripravo pomembnih ali občutljivih ocen ali uporabo velike mere presoje,
  - metodami, ki se uporabljajo za določanje organizacijskih meja, to je organizacij, katerih

emisije morajo biti vključene v poročilo o toplogrednih plinih,

- védenjem, kateri odbitki emisij smejo biti vključeni v poročilo o toplogrednih plinih organizacije.

A19. Obsežnost in zapletenost poslov dajanja zagotovil za poročilo o toplogrednih plinih nista vedno enaki. V nekaterih primerih utegne biti posel sorazmerno enostaven, na primer kadar organizacija nima emisij 1. skupine in poroča samo o emisijah 2. skupine, pri čemer uporablja v predpisu določen emisijski faktor, ki se uporablja za porabo elektrike na eni sami lokaciji. V takem primeru je posel lahko pretežno usmerjen v sistem, ki se uporablja za evidentiranje in obdelavo podatkov o porabi elektrike, razvidnih iz računov, in na računsko uporabo določenega emisijskega faktorja. Kadar pa je posel sorazmerno zapleten, bo zanj verjetno potrebno specialistično znanje pri količinski opredelitvi emisij in za poročanje o emisijah. Posebna področja izvedenskega znanja, ki utegnejo biti v takih primerih ustrezna, so med drugim:

Izvedensko znanje s področja informacijskih sistemov:

- razumevanje, kako se tvorijo informacije o emisijah in kako se podatki zajemajo, zapisujejo, obdelujejo, po potrebi popravljajo, zbirajo in vključijo v poročilo o toplogrednih plinih.

Izvedensko znanje s področja znanosti in inženirstva:

- spremljanje toka materialov skozi proizvodnjo in spremljajoče procese, ki ustvarjajo emisije, vključno s prepoznavanjem pomembnih točk, na katerih se zbirajo podatki; to utegne biti še zlasti pomembno pri proučevanju, ali je organizacija popolno opredelila svoje vire emisij;
- analiziranje kemijskih in fizikalnih razmerij med vložki, procesi in izidi ter razmerja med emisijami in drugimi spremenljivkami; sposobnost razumevanja in analiziranja teh razmerij bo pogosto pomembna pri oblikovanju analitičnih postopkov;
- prepoznavanje učinka negotovosti na poročilo o toplogrednih plinih;

- poznavanje usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti, ki se izvajajo v lastnih ali zunanjih preizkuševalnih laboratorijih;
- izkušnje z določenimi panogami in z njimi povezanim ustvarjanjem emisij in postopki za njihovo odstranitev; postopki za količinsko opredelitev emisij 1. skupine se med seboj močno razlikujejo po posameznih panogah in proizvodnih procesih, ki se v njih izvajajo, kot so na primer med seboj različni elektrolizni procesi pri proizvodnji aluminija, procesi zgorevanja pri proizvodnji elektrike z uporabo fosilnih goriv in kemijski procesi pri proizvodnji cementa;
- delovanje fizikalnih senzorjev in drugi načini količinske opredelitve ter izbira ustreznih emisijskih faktorjev.

*Področje poročila o toplogrednih plinih in posla* (Glej odstavek 17(a).)

A20. Primeri okoliščin, v katerih razlogi za izključevanje znanih virov emisij iz poročila o toplogrednih plinih ali izključevanje razkritih virov emisij iz posla v danih okoliščinah morda niso sprejemljivi, so med drugimi, kadar:

- ima organizacija bistvene emisije 1. skupine, vendar vključuje v poročilo o toplogrednih plinih samo emisije 2. skupine,
- je organizacija del večjega pravnega subjekta, ki ima bistvene emisije, o katerih pa se ne poroča zaradi načina določitve organizacijske meje, kadar obstaja verjetnost, da bi to zavajalo predvidene uporabnike,
- so emisije, o katerih revizor poroča, samo majhen del vseh emisij, ki so vključene v poročilo o toplogrednih plinih.

*Ocenjevanje primernosti obravnavane zadeve* (Glej odstavek 15.)

A21. MSZ 3000 zahteva, da mora revizor oceniti primernost obravnavane zadeve.<sup>13</sup> Pri poročilu o toplogrednih plinih so emisije organizacije (in odstranitve ter odbitki emisij, kjer je to primerno) obravnavana zadeva posla. Ta obravnavana zadeva bo primerna, če je emisije

---

<sup>13</sup> MSZ 3000, odstavek 18.



organizacije med drugim mogoče dosledno količinsko opredeliti z uporabo ustreznih sodil.<sup>14</sup>

A22. Vire toplogrednih plinov je mogoče količinsko opredeliti z:

- a) neposrednim merjenjem (ali neposrednim spremljanjem) koncentracije toplogrednih plinov in hitrosti pretoka z neprekinjenim spremljanjem ali rednim vzorčenjem emisij ali
- b) merjenjem nadomestne aktivnosti, kot je na primer poraba goriva, in izračunavanjem emisij, na primer z enačbami masnega razmerja,<sup>15</sup> z emisijskimi faktorji, specifičnimi za organizacijo, ali s povprečnimi emisijskimi faktorji za določeno območje, vir, panogo ali proces.

#### *Ocenjevanje ustreznosti sodil*

Posebej pripravljena in uveljavljena sodila (Glej odstavek 17(b).)

A23. Ustrezna sodila imajo naslednje značilnosti: primernost, popolnost, zanesljivost, nevtralnost in razumljivost. Sodila so lahko “posebej pripravljena” ali pa so lahko “uveljavljena”, kar pomeni, da so vsebovana v zakonih ali drugih predpisih ali so jih izdali pooblaščen ali priznani strokovni organi, ki sledijo preglednim predpisanim postopkom.<sup>16</sup> Čeprav je za sodila, ki jih je uveljavil regulator, mogoče predvidevati, da so ustrezna, kadar je ta regulator tudi predvideni uporabnik, so nekatera uveljavljena sodila lahko pripravljena za poseben namen in so neustrezna za uporabo v drugih okoliščinah. Sodila, na primer, ki jih je pripravil regulator in vključujejo emisijske faktorje za neko določeno območje, lahko dajejo zavajajoče informacije, če so uporabljena za emisije na nekem drugem območju; ali sodila, ki so zasnovana samo za poročanje o določenih regulativnih vidikih emisij, utegnejo biti neustrezna za poročanje drugim predvidenim uporabnikom razen regulatorja, ki je ta sodila uveljavil.

<sup>14</sup> Okvir, odstavki 34–38, in MSZ 3000, odstavki 19–21.

<sup>15</sup> To je primerjanje količine neke snovi, ki vstopa v določen omejen prostor in iz njega izstopa, na primer količina ogljika v ogljikovodikovem gorivu, ki vstopa v zgorevalno napravo, je enaka količini ogljika, ki izstopa iz te naprave v obliki ogljikovega dioksida.

<sup>16</sup> Okvir, odstavka 36, 37.

- A24. Posebej pripravljena sodila so lahko primerna, kadar ima na primer organizacija zelo specializirano strojno opremo ali združuje informacije o emisijah iz različnih držav, v katerih so uveljavljena sodila, ki se uporabljajo v njihovih pravnih ureditvah, drugačna. Posebna skrbnost je potrebna pri ocenjevanju nevtralnosti in drugih značilnosti posebej pripravljenih sodil, zlasti če v bistvenem delu niso osnovana na uveljavljenih sodilih, ki se splošno uporabljajo v panogi ali na območju organizacije, ali niso skladna s takimi sodili.
- A25. Primerna sodila lahko obsegajo uveljavljena sodila, dopolnjena z razkritji v pojasnjevalnih opombah o posebnih mejah, načinih, predpostavkah, emisijskih faktorjih itd. v poročilu o toplogrednih plinih. V nekaterih primerih uveljavljena sodila morda ne bodo ustrezna, tudi če so dopolnjena z razkritji in pojasnjevalnimi opombami v poročilu o toplogrednih plinih, na primer kadar ne zajemajo zadev, navedenih v odstavku 17(b).
- A26. Opozoriti pa je treba, da na ustreznost primernih sodil ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da, če niso ustrezna za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, tudi niso ustrezna za posel dajanja omejenega zagotovila in obratno.

*Dejavnosti, vključene v organizacijsko mejo organizacije* (Glej odstavke 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g).)

- A27. Določanje, katere dejavnosti, ki jih ima ali obvladuje organizacija, je treba vključiti v poročilo o toplogrednih plinih organizacije, se imenuje določanje organizacijske meje organizacije. V nekaterih primerih zakoni in drugi predpisi opredeljujejo meje organizacije za poročanje o emisijah toplogrednih plinov za regulativne namene. V drugih primerih lahko primerna sodila dovoljujejo izbiro med različnimi načini za določanje organizacijske meje organizacije; tako na primer sodila lahko dopuščajo izbiro med načinom, ki poročilo o toplogrednih plinih organizacije primerja z njenimi računovodskimi izkazi, in drugim načinom, ki na primer različno obravnava skupne naložbe ali povezane družbe. Za določitev organizacijske meje organizacije je lahko zahtevana razčlemba zapletenih organizacijskih struktur, kot so skupne naložbe, partnerstva in karteli, ter zapletenih ali neobičajnih pogodbenih razmerij. Neki objekt je na primer last ene stranke, upravlja ga neka druga stranka, v njem pa se obdelujejo materiali samo za neko tretjo stranko.
- A28. Določanje organizacijske meje organizacije se razlikuje od tega, kar nekatera sodila opisujejo kot določanje "meje dejavnosti" organizacije. Meja dejavnosti se nanaša na to, katere kategorije

emisij 1., 2. in 3. skupine bodo vključene v poročilo o toplogrednih plinih, in se določi po postavitvi organizacijske meje.

*Ustrezna razkritja* (Glej odstavka 17(b)(iv), 74(d).)

A29. Pri predpisanih ureditvah razkrivanja so razkritja, določena v zadevnih zakonih ali drugih predpisih, ustrezna za poročanje regulatorju. Razkritje takih zadev v poročilu o toplogrednih plinih, kot so navedene v nadaljevanju, je potrebno v okoliščinah prostovoljnega poročanja, da predvideni uporabniki lahko razumejo bistvene presoje, sprejete pri pripravi poročila o toplogrednih plinih:

- a) katere dejavnosti so vključene v organizacijsko mejo organizacije in na kakšen način se ta meja določa, če primerna sodila dovoljujejo izbiro med različnimi načini (Glej odstavka A27, A28.);
- b) bistveni načini količinske opredelitve in izbrane poročevalske usmeritve, vključno z:
  - i) načinom, uporabljenim za določitev, katere emisije 1. in 2. skupine so bile vključene v poročilo o toplogrednih plinih (Glej odstavek A30.);
  - ii) kakršnimi koli bistvenimi razlagami glede uporabe primernih sodil v okoliščinah organizacije, vključno z viri podatkov, in kadar so dovoljene izbire med različnimi metodami ali kadar so uporabljene metode, ki so specifične za organizacijo, razkritje uporabljene metode in utemeljitev za tako ravnanje; ter
  - iii) razlago, kako organizacija določi, ali bi bilo treba ponovno izračunati emisije, o katerih je bilo že prej poročano;
- c) kategorizacija emisij v poročilu o toplogrednih plinih; kot je bilo opozorjeno že v odstavku A14, so v poročilu o toplogrednih plinih, kadar poročilo o toplogrednih plinih vključuje odstranitev toplogrednih plinov, ki bi jih sicer organizacija izpustila v ozračje, tako emisije kot tudi odstranitve običajno navedene na podlagi bruto količin, kar pomeni, da sta v poročilu o toplogrednih plinih količinsko opredeljena tako vir kot ponor;
- d) izjava glede negotovosti, pomembnih za količinsko opredelitev emisij organizacije, ki vključuje tudi vzroke

negotovosti, način njihovega obravnavanja, njihove učinke na poročilo o toplogrednih plinih, in kadar izkaz toplogrednih plinov vključuje emisije 3. skupine, še pojasnilo o (Glej odstavke A31–A34.):

- i) naravi emisij 3. skupine, vključno s pojasnilom, da organizacija v poročilo o toplogrednih plinih ne more vključiti vseh emisij 3. skupine, in
  - ii) podlagi za izbiro tistih virov emisij 3. skupine, ki so bili vključeni;
- e) morebitne spremembe v zadevah, omenjenih v tem odstavku, ali v drugih zadevah, ki pomembno vplivajo na primerljivost poročila o toplogrednih plinih s prejšnjim obdobjem (prejšnjimi obdobji) ali z izhodiščnim letom.

#### Emisije 1. in 2. skupine

A30. Sodila običajno zahtevajo, da so vse pomembne emisije 1. skupine, 2. skupine ali obeh skupin vključene v poročilo o toplogrednih plinih. Kadar so bile nekatere emisije 1. ali 2. skupine izključene, je pomembno v pojasnjevalnih opombah k poročilu o toplogrednih plinih razkriti podlago za odločitev, katere emisije so vključene in katere so izključene, še zlasti če tiste, ki so vključene, verjetno niso največje emisije, za katere je organizacija odgovorna.

#### Emisije 3. skupine

A31. Nekatera sodila sicer zahtevajo poročanje o določenih emisijah 3. skupine, vendar je običajnejše, da je vključitev emisij 3. skupine neobvezna, ker bi bilo skoraj vsaki organizaciji nemogoče poskušati količinsko opredeliti celoten obseg posrednih emisij, ker te vključujejo vse vire navzgor in navzdol po oskrbovalni verigi organizacije. Pri nekaterih organizacijah zagotavlja poročanje o določenih kategorijah emisij 3. skupine pomembne informacije za predvidene uporabnike, na primer kadar so emisije 3. skupine v organizaciji znatno večje od njenih emisij 1. in 2. skupine, kar se pogosto dogaja pri številnih organizacijah storitvenega sektorja. V teh primerih revizor lahko oceni, da je neprimerno prevzeti posel dajanja zagotovila, če bistvene emisije 3. skupine niso vključene v poročilo o toplogrednih plinih.

A32. Kadar so nekateri viri emisij 3. skupine vključeni v poročilo o toplogrednih plinih, je pomembno, da je podlaga za izbiro, katere

vire je treba vključiti, sprejemljiva, zlasti če je verjetno, da niso vključeni največji viri, za katere je organizacija odgovorna.

- A33. V nekaterih primerih lahko organizacija sama vzdržuje izvorne podatke, uporabljene za količinsko opredelitev emisij 3. skupine. Organizacija na primer lahko vodi podrobno evidenco kot podlago za količinsko opredelitev emisij, povezanih z letalskimi prevozi zaposlenih. V nekaterih drugih primerih pa se izvorni podatki, uporabljeni za količinsko opredelitev emisij 3. skupine, lahko vzdržujejo v dobro nadzorovanem in dostopnem viru zunaj organizacije. V nasprotnem primeru je malo verjetno, da bo revizor lahko pridobil zadostne in ustrezne dokaze za take emisije 3. skupine. V takih primerih je morda ustrezno izključiti te vire emisij 3. skupine iz posla.
- A34. Prav tako je morda ustrezno izključiti iz posla emisije 3. skupine, kadar so uporabljeni načini količinske opredelitve močno odvisni od ocen in vodijo v visoko stopnjo negotovosti pri emisijah, o katerih se poroča. Različni načini količinske opredelitve za ocenjevanje emisij, povezanih z letalskimi prevozi, lahko na primer dajo zelo različne količinske opredelitve, pa čeprav so uporabljeni enaki izvorni podatki. Če so v posel vključeni taki viri emisij 3. skupine, je pomembno, da so uporabljeni načini količinske opredelitve izbrani nepristransko in podrobno opisani skupaj z negotovostmi, ki so povezane z njihovo uporabo.

*Odgovornost organizacije za pripravo poročila o toplogrednih plinih*  
(Glej odstavek 17(c)(ii), 76(d).)

- A35. Kot je navedeno v odstavku A70, je lahko pri nekaterih poslih zaskrbljenost zaradi stanja in zanesljivosti evidenc organizacije razlog, da revizor sklepa, da verjetno ne bo na voljo zadostnih in ustreznih dokazov za neprilagojen sklep za poročilo o toplogrednih plinih. To se lahko zgodi, kadar ima organizacija malo izkušenj s pripravo poročil o toplogrednih plinih. V takih okoliščinah je ustrežnejše, da se za količinsko opredelitev in poročanje o emisijah opravi posel opravljanja dogovorjenih postopkov ali svetovalni posel kot priprava za posel dajanja zagotovil v kasnejšem obdobju.

Kdo je pripravil sodila (Glej odstavek 17(c)(iii).)

- A36. Kadar je poročilo o toplogrednih plinih pripravljeno za predpisano ureditev razkrivanja ali sistem trgovanja z emisijami, pri katerih so primerna sodila in oblika poročanja predpisani, je verjetno, da bo iz okoliščin posla očitno, da je sodila pripravil regulator ali organ, ki je

zadolžen za sistem trgovanja. Pri prostovoljnem poročanju pa ni vedno jasno, kdo je pripravil sodila, razen če je to navedeno v pojasnjevalnih opombah v poročilu o toplogrednih plinih.

Spreminjanje pogojev posla (Glej odstavka 15, 18.)

- A37. MSZ 3000 zahteva, da revizor ne pristane na spremembo v pogojih posla, če za to ni sprejemljive utemeljitve.<sup>17</sup> Zahteva za spremembo področja posla morda ni sprejemljivo utemeljena, če je na primer zahtevana izločitev določenih virov emisij iz področja posla, ker bi bil zaradi njih revizorjev sklep verjetno prilagojen.

**Načrtovanje** (Glej odstavek 19.)

- A38. Pri postavljanju celotne strategije posla je pomembna proučitev, kakšen poudarek je dan različnim vidikom vzpostavitve in uvajanja informacijskega sistema za toplogredne pline. V nekaterih primerih se je na primer organizacija lahko zavedala zlasti potrebe po ustreznem notranjem kontroliranju, da zagotovi zanesljivost poročenih informacij, v drugih primerih pa se je organizacija morda bolj osredotočila na natančno določanje znanstvenih, poslovnih ali tehničnih značilnosti informacij, ki naj se zbirajo.
- A39. Manjše ali enostavnejše posle (Glej odstavek A19.) lahko izvede zelo majhna delovna skupina za posel. Pri manjši delovni skupini je usklajevanje in obveščanje med člani delovne skupine lažje. Ni treba, da je postavitev celotne strategije posla za manjši ali enostavnejši posel zapletena naloga, ki vzame veliko časa. Že samo kratka zabeležka o opravljenih razgovorih z organizacijo lahko na primer predstavlja dokumentirano strategijo posla, če zajema vse zadeve, navedene v odstavku 19.
- A40. Revizor se lahko odloči, da se o sestavinah načrtovanja pogovori z organizacijo, ko se določa področje posla, ali da s tem olajša vodenje in upravljanje posla (da na primer uskladi nekatere načrtovane postopke z delom zaposlenih v organizaciji). Čeprav so taki razgovori pogosti, ostajata celotna strategija posla in načrt za posel revizorjeva odgovornost. Pri razgovorih o zadevah, vključenih v celotno strategijo posla ali načrt za posel, je treba skrbno paziti, da to ne bi škodovalo uspešnosti izvedbe posla. Razgovori o vrsti in času

---

<sup>17</sup> MSZ 3000, odstavek 11.

opravljenih postopkov z organizacijo imajo na primer lahko škodljiv učinek na uspešnost posla, ker bi bili postopki preveč predvidljivi.

- A41. Izvajanje posla dajanja zagotovil je ponavljajoč se proces. Ko revizor opravlja načrtovane postopke, lahko zaradi pridobljenih dokazov spremeni vrsto, čas ali obseg drugih načrtovanih postopkov. V nekaterih primerih lahko revizor izve za informacije, ki so bistveno drugačne, kot jih je pričakoval v zgodnejši fazi posla. Sistemske napake, odkrite pri izvajanju postopkov na kraju samem v izbranih objektih, na primer lahko pokažejo, da je treba obiskati še dodatne objekte.

*Načrtovanje uporabe dela veščakov ali drugih revizorjev* (Glej odstavke 19(e).)

- A42. Posel lahko izvaja multidisciplinarna delovna skupina, ki vključuje enega ali več veščakov, zlasti pri sorazmerno zapletenih poslih, pri katerih bo verjetno potrebno specialistično znanje pri količinski opredelitvi emisij in za poročanje o emisijah. (Glej odstavke A19.) MSZ 3000 vsebuje celo vrsto zahtev za uporabo dela veščaka, ki jih bo verjetno treba upoštevati v fazi načrtovanja, ko se določajo vrsta, čas in obseg potrebnih virov za izvajanje posla.<sup>18</sup>
- A43. Delo drugega revizorja se na primer lahko uporabi v zvezi s tovarno ali drugo vrsto objekta v oddaljenem kraju, odvisno družbo, poslovno enoto ali podružnico v drugi državi ali v zvezi s skupnim vlaganjem ali pridruženo družbo. Kadar delovna skupina za posel načrtuje zaprositi drugega revizorja, da opravi delo v zvezi z informacijami, ki morajo biti vključene v poročilo o toplogrednih plinih, lahko ustrezne presoje vključujejo:
- ali drugi revizor pozna etične zahteve, ki so pomembne za posel, in se po njih ravna in zlasti, ali je neodvisen;
  - strokovno usposobljenost drugega revizorja;
  - obseg vključevanja delovne skupine za posel v delo drugega revizorja;
  - ali drugi revizor deluje v regulativnem okolju, ki tega revizorja aktivno nadzoruje.

---

<sup>18</sup> MSZ 3000, odstavki 26–32.

**Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju posla**

*Določanje pomembnosti pri načrtovanju posla (Glej odstavka 20, 21.)*

- A44. Sodila lahko obravnavajo zasnovo pomembnosti v kontekstu priprave in predstavitve poročila o toplogrednih plinih. Čeprav sodila lahko obravnavajo pomembnost na različne načine, zasnova pomembnosti na splošno vključuje pojmovanje, da:
- so napačne navedbe, vključno z opustitvami, obravnavane kot pomembne, če lahko utemeljeno pričakujemo, da vsaka zase ali vse skupaj vplivajo na pomembne odločitve uporabnikov na podlagi poročila o toplogrednih plinih;
  - so presoje o pomembnosti sprejete v luči danih okoliščin in pod vplivom obsežnosti ali narave napačne navedbe ali kombinacije obojega;
  - presoje o zadevah, ki so pomembne za predvidene uporabnike poročila o toplogrednih plinih, temeljijo na proučevanju skupnih informacijskih potreb predvidenih uporabnikov kot skupine. Možen učinek napačne navedbe na posebne posamezne uporabnike, katerih potrebe so lahko zelo različne, pa ni upoštevan.
- A45. Če je v primerna sodila vključena taka obravnava, predstavlja to za revizorja referenčni okvir pri določanju pomembnosti za posel. Če pa primerna sodila ne vključujejo razprave o zasnovi pomembnosti, dajejo revizorju tak referenčni okvir značilnosti, navedene v prejšnjem odstavku.
- A46. Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje, nanjo pa vpliva revizorjevo zaznavanje skupnih informacijskih potreb predvidenih uporabnikov kot skupine. Zato revizor predpostavlja, da predvideni uporabniki:
- a) primerno poznajo dejavnosti, povezane s toplogrednimi plini, in so pripravljene proučiti informacije v poročilu o toplogrednih plinih s potrebno skrbnostjo;
  - b) razumejo, da je poročilo o toplogrednih plinih pripravljeno in potrjeno po ravneh pomembnosti in razumejo vse zasnove pomembnosti, vključene v primerna sodila;
  - c) razumejo, da količinska opredelitev emisij vključuje tudi negotovosti (Glej odstavke A54–A59.), in



d) sprejemajo razumne odločitve na podlagi informacij v poročilu o toplogrednih plinih.

A47. Predvideni uporabniki in njihove informacijske potrebe utegnejo biti med drugim:

- vlagatelji in drugi deležniki, kot so dobavitelji, kupci, zaposleni in širša skupnost pri prostovoljnih razkritjih; njihove informacijske potrebe so lahko povezane z odločitvami o nakupu ali prodaji lastniških deležev v organizaciji, s posojili organizaciji, trgovanjem z njo ali z zaposlitvijo v organizaciji ali z dajanjem izjav oziroma predstavitev organizaciji ali drugim, na primer politikom;
- udeleženci na trgu pri sistemu trgovanja z emisijami, katerih informacijske potrebe so lahko povezane z odločitvami o trgovanju s prenosljivimi vrednostnimi papirji (kot so dovoljenja, dobropisi ali pravice), ki jih je ustvaril ta sistem, ali o nalaganju glob ali drugih kazni na podlagi presežnih emisij;
- regulatorji in oblikovalci politike pri predpisani ureditvi razkrivanja; njihove informacijske potrebe so lahko povezane s spremljanjem ravnanja v skladu z režimom razkrivanja in širokim spektrom odločitev vladne politike za blažitev podnebnih sprememb in prilagajanje nanje, ki običajno temeljijo na vseh zbranih informacijah;
- poslovodstvo in pristojni za upravljanje organizacije, ki uporabljajo informacije o emisijah za strateške in poslovne odločitve, kot so izbiranje med različnimi možnimi tehnologijami in odločanje o investiranju in dezinvestiranju, morda tudi ob predvidevanju predpisane ureditve razkrivanja ali vstopa v sistem trgovanja z emisijami.

Revizor morda ne bo mogel ugotoviti vseh tistih, ki bodo brali poročilo o zagotovitvi, zlasti kadar ima dostop do njega veliko ljudi. V takih primerih, zlasti kadar bodo morebitni bralci utegnili imeti širok razpon interesov glede emisij, se predvidene uporabnike lahko omeji na večje deležnike s pomembnimi in skupnimi interesi. Predvidene uporabnike je mogoče ugotoviti na različne načine, na primer z dogovorom med revizorjem in naročnikom posla ali z zakoni ali drugimi predpisi.

A48. Presoje o pomembnosti so sprejete v luči danih okoliščin in pod vplivom dejavnikov količin in kakovosti. Opozoriti pa je treba, da na

odločitve glede pomembnosti ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da je pomembnost za posel dajanja sprejemljivega zagotovila enaka kot za posel dajanja omejenega zagotovila.

A49. Za izbrano primerjalno merilo se kot izhodišče pri določanju pomembnosti pogosto uporablja odstotek. Dejavniki, ki lahko vplivajo na opredelitev primernega primerjalnega merila in odstotka, so med drugim:

- Sestavine, vključene v poročilo o toplogrednih plinih (na primer emisije 1., 2. in 3. skupine, odbitki emisij in odstranitve) – primerjalno merilo, ki utegne biti glede na okoliščine primerno, so bruto količine poročenih emisij, torej celota poročenih emisij 1., 2. in 3. skupine pred odštevanjem kakršnih koli odbitkov emisij ali odstranitvev. Pomembnost se nanaša na emisije, ki so zajete v revizorjevem sklepu. Kadar se revizorjev sklep ne nanaša na celotno poročilo o toplogrednih plinih, je pomembnost določena samo v zvezi s tistim delom poročila, ki je zajet v revizorjev sklep, kot če bi bil samo ta del vključen v poročilo o toplogrednih plinih.
- Količina določene vrste emisije ali narava določenega razkritja – v nekaterih primerih nastopajo posebne vrste emisij ali razkritij, za katere so sprejemljive napačne navedbe manjših ali večjih količin, kot veljajo za pomembne za celotno poročilo o toplogrednih plinih. Revizor na primer lahko presodi, da je ustrezno določiti manjšo ali večjo pomembnost za emisije iz določene države ali za določen plin, področje uporabe ali objekt.
- Način predstavitve zadevnih informacij v poročilu o toplogrednih plinih – na primer, ali poročilo vključuje primerjavo emisij s prejšnjim obdobjem ali prejšnjimi obdobji, z izhodiščnim letom ali z “omejitvijo”, pri čemer je lahko pomembna presoja določanje pomembnosti v zvezi s primerjalnimi informacijami. Kjer ima “omejitev” pomemben vpliv, se pomembnost lahko določi glede na razporeditev take omejitve v organizaciji, če je ta nižja od poročenih emisij.
- Sorazmerna nestanovitnost emisij – če se na primer emisije iz obdobja v obdobje bistveno spreminjajo, je primerno določiti pomembnost glede na spodnjo mejo nihanja, čeprav so v obravnavanem obdobju emisije višje.

- Zahteve primernih sodil – v nekaterih primerih lahko primerna sodila določajo prag za točnost in to navajajo kot pomembnost. V sodilih je na primer lahko navedeno pričakovanje, da se pri merjenju emisij uporablja določen odstotek kot “prag pomembnosti”. V takem primeru je prag, ki ga določajo sodila, za revizorja referenčni okvir pri določanju pomembnosti za posel.

A50. Dejavniki kakovosti lahko vključujejo:

- vire emisij;
- vrste obravnavanih plinov;
- namen uporabe informacij iz poročila o toplogrednih plinih (na primer, ali bodo informacije uporabljene v sistemu trgovanja z emisijami, predložene regulatorju ali vključene v razposlano trajnostno poročilo) in vrste odločitev, ki jih bodo predvideni uporabniki verjetno sprejeli;
- vprašanje, ali se pozornost predvidenih uporabnikov usmerja na eno ali več vrst emisij ali razkritij, na primer na pline, ki tanjšajo ozonsko plast in prispevajo k podnebnim spremembam;
- vrsto organizacije, njene strategije glede podnebnih sprememb in napredovanje pri doseganju ciljev, ki so s tem povezani;
- panogo ter gospodarsko in regulativno okolje, v katerem organizacija deluje.

*Sprememba med opravljanjem posla (Glej odstavek 22.)*

A51. Pomembnost bo morda treba spremeniti zaradi spremenjenih okoliščin med opravljanjem posla (na primer zaradi odtujitve pomembnega dela poslovanja organizacije), novih informacij ali sprememb v revizorjevem poznavanju organizacije in njene dejavnosti, ki so posledica izvajanja postopkov. Med opravljanjem posla na primer lahko postane jasno, da so dejanske emisije verjetno bistveno drugačne od tistih, na podlagi katerih je bila prvotno določena pomembnost. Če med opravljanjem posla revizor sklene, da je pomembnost za poročilo o toplogrednih plinih (in kjer je to primerno, raven pomembnosti za določene vrste emisij ali razkritij) manjša, kot je bila prvotno določena kot ustrezna, bi bilo treba spremeniti izvedbeno pomembnost ter vrsto, čas in obseg nadaljnjih postopkov.

**Poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe** (Glej odstavke 23–26.)

- A52. Revizor s pomočjo strokovne presoje določi obseg svojega poznavanja ter vrsto, čas in obseg postopkov za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, ki so potrebni za pridobitev sprejemljivega oziroma omejenega zagotovila. Revizor najprej prouči, ali pridobljeno poznavanje ter opredelitev in ocena tveganj zadoščajo za doseg ciljev, navedenih v tem MSZ. Poznavanje, ki se zahteva od revizorja, je manjše od poznavanja, ki ga ima poslovodstvo pri upravljanju organizacije, in zahtev, tako glede poznavanja kot glede vrste, časa in obsega postopkov za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, je manj pri poslu dajanja omejenega zagotovila kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.
- A53. Spoznavanje organizacije ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe je ponavljajoč se proces. Postopki za spoznavanje organizacije in njenega okolja ter za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe sami po sebi ne dajejo zadostnih in ustreznih dokazov za utemeljitev sklepa o danem zagotovilu.

*Negotovost* (Glej odstavka 23(b)(i)c, 76(e).)

- A54. Postopek količinske opredelitve toplogrednih plinov je le redko lahko 100-odstotno točen, razloga za to pa sta:
- a) *Znanstvena negotovost* – Do nje prihaja zaradi nepopolnega naravoslovnega znanja o merjenju toplogrednih plinov. Na primer, stopnja sekvestracije toplogrednih plinov v bioloških ponorih in vrednosti za “potencial globalnega segrevanja”, ki se uporabljajo za združevanje emisij različnih plinov in poročanje o njih kot o ekvivalentih ogljikovega dioksida, so odvisne od nepopolnega naravoslovnega znanja. Organizacija ne more vplivati na stopnjo vpliva znanstvene negotovosti na količinsko opredelitev emisij, o katerih poroča. Vendar pa je možnost, da bi znanstvena negotovost vplivala na nesprejemljive spremembe pri poročanju o emisijah, mogoče izničiti z uporabo sodil, ki določajo uporabo določenih znanstvenih predpostavk pri pripravi poročila o toplogrednih plinih ali določenih faktorjev, ki vključujejo take predpostavke.

b) *Negotovost ocenjevanja (ali merjenja)* – Ta izhaja iz postopkov merjenja in računanja, ki se uporabljajo za količinsko opredelitev emisij v mejah obstoječega znanstvenega znanja. Negotovost ocenjevanja se lahko nanaša na podatke, ki so podlaga za oceno (povezana je na primer lahko z naravno negotovostjo uporabljenih merilnih inštrumentov), ali na metodo, vključno z modelom, uporabljenim za pripravo ocene, kjer je to primerno (kar se včasih imenuje tudi negotovost parametra ali modela). Na stopnjo negotovosti ocenjevanja organizacija pogosto lahko vpliva. Zmanjševanje stopnje negotovosti ocenjevanja pa je lahko povezano z večjimi stroški.

A55. Dejstvo, da na količinsko opredelitev emisij organizacije lahko vpliva negotovost, pa ne pomeni, da emisije organizacije niso ustrezne kot obravnavana zadeva. Primerna sodila na primer lahko zahtevajo, da se emisije 2. skupine iz elektrike računajo tako, da se število porabljenih kilovatnih ur pomnoži s predpisanim emisijskim faktorjem. Predpisani emisijski faktor pa bo utemeljen na predpostavkah in modelih, ki v vseh okoliščinah morda ne držijo. Toda dokler so predpostavke in modeli v danih okoliščinah sprejemljivi in ustrezno razkriti, bo za informacije v poročilu o toplogrednih plinih praviloma mogoče dati zagotovilo.

A56. Stanju, opisanem v odstavku A55, pa je lahko nasprotna količinska opredelitev v skladu s sodili, ki uporabljajo modele in predpostavke na podlagi posebnih okoliščin organizacije. Uporaba modelov in predpostavk, ki so specifični za organizacijo, bo verjetno vodila v točnejšo količinsko opredelitev kot na primer uporaba povprečnih emisijskih faktorjev za neko panogo. Zelo verjetno pa bo povzročila tudi dodatna tveganja pomembno napačne navedbe glede na to, kako so bili določeni za organizacijo specifični modeli in predpostavke. Kot je navedeno v odstavku A55, je za informacije v poročilu o toplogrednih plinih praviloma mogoče dati zagotovilo, če so predpostavke in modeli v danih okoliščinah sprejemljivi in ustrezno razkriti.

A57. V nekaterih primerih pa se revizor lahko odloči, da je neprimerno prevzeti posel dajanja zagotovila, če je vpliv negotovosti na informacije v poročilu o toplogrednih plinih zelo velik. Tak je na primer lahko posel, pri katerem bistveni del emisij, o katerih organizacija poroča, izhaja iz ubežnih virov (Glej odstavke A8.), ki niso pod nadzorom, metode njihovega ocenjevanja pa niso dovolj tehnološko razvite, ali kadar je bistveni del odstranitvev, o katerih organizacija poroča, mogoče pripisati biološkim ponoram. Opozoriti

pa je treba, da na odločitev o sprejemu posla v takih okoliščinah ne vpliva raven zagotovila, kar pomeni, da če obseg negotovosti ni primeren za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, ni primeren niti za posel dajanja omejenega zagotovila in obratno.

- A58. Razprava v pojasnjevalnih opombah o vrsti, vzrokih in učinkih negotovosti, ki vplivajo na poročilo o toplogrednih plinih organizacije, v poročilu o toplogrednih plinih opozori predvidene uporabnike na negotovosti, povezane s količinsko opredelitvijo emisij. To je zlasti pomembno, kadar predvideni uporabniki niso določili sodil, ki jih je treba uporabiti. Poročilo o toplogrednih plinih je na primer lahko na voljo širokemu krogu predvidenih uporabnikov, čeprav so bila uporabljena sodila pripravljena za določen regulativni namen.
- A59. Ker je negotovost bistvena značilnost vseh poročil o toplogrednih plinih, je zahteva odstavka 76(e), da je v poročilu o zagotovitvi to omenjeno ne glede na to, katera razkritja, če sploh, so vključena v pojasnjevalne opombe poročila o toplogrednih plinih.<sup>19</sup>

#### *Organizacija in njeno okolje*

Prekinitve obratovanja (Glej odstavek 23(b)(iii).)

- A60. Prekinitve lahko vključujejo dogodke, kot so zaustavitve obratovanja, ki se lahko zgodijo nepričakovano ali pa so lahko načrtovane, na primer kot del programa vzdrževanja. V nekaterih primerih je narava obratovanja občasna, na primer kadar se neki objekt uporablja le v obdobju konične obremenitve.

Cilji in strategije v zvezi s podnebnimi spremembami (Glej odstavek 23(e).)

- A61. Proučevanje strategije organizacije v zvezi s podnebnimi spremembami, če jo organizacija ima, in s tem povezanih ekonomskih, regulativnih in fizičnih tveganj ter tveganj ugleda, lahko pomaga revizorju prepoznati tveganja pomembno napačne navedbe. Če se je organizacija na primer zavezala, da bo postala nevtralna glede emisij ogljika, je to lahko spodbuda za navajanje manjših emisij, tako da se zdi, da bo cilj dosežen v zastavljenem časovnem okviru. Če pa organizacija nasprotno pričakuje, da se bo v prihodnosti morala vključiti v reguliran sistem trgovanja z emisijami,

---

<sup>19</sup> Glej tudi MSZ 3000, odstavek 49(e).

je to lahko spodbuda za navajanje večjih emisij v vmesnem času, da si organizacija tako poveča možnost, da ob vstopu v sistem trgovanja prejme več pravic.

*Postopki za spoznavanje organizacije ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe* (Glej odstavek 24.)

A62. Čeprav mora revizor med pridobivanjem zahtevanega poznavanja organizacije opraviti vse postopke iz odstavka 24, se od revizorja ne zahteva, da vse te postopke opravi za vsak vidik tega poznavanja.

*Analitični postopki za spoznavanje organizacije in njenega okolja ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe* (Glej odstavek 24(b).)

A63. Analitični postopki, opravljeni zaradi spoznavanja organizacije in njenega okolja ter zaradi prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe, lahko razkrijejo vidike organizacije, za katere revizor ni vedel, in mu lahko pomagajo pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, tako da si zagotovi podlago za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja. Analitični postopki lahko na primer vključujejo primerjavo emisij toplogrednih plinov iz raznih objektov s proizvodnimi podatki za te objekte.

A64. Analitični postopki lahko pomagajo prepoznati obstoj neobičajnih dogodkov ter količin, kazalnikov in trendov, ki bi lahko nakazovali zadeve, ki vplivajo na posel. Ugotovljena neobičajna ali nepričakovana razmerja lahko pomagajo revizorju pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe.

A65. Toda kadar se v takih analitičnih postopkih uporabijo podatki, združeni na visoki ravni (kar se lahko zgodi pri analitičnih postopkih, opravljenih za spoznavanje organizacije in njenega okolja ter za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe), izidi takih analitičnih postopkov dajo samo široko začetno indikacijo, da utegne obstajati pomembno napačna navedba. Zato lahko v takih primerih proučevanje drugih dokazov, ki so bili zbrani ob prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe, skupaj z izidi takih analitičnih postopkov, pomaga revizorju razumeti in ovrednotiti izide analitičnih postopkov.

*Opazovanje in pregledovanje* (Glej odstavek 24(c).)

A66. Opazovanje sestoji iz ogledovanja procesa ali postopka, ki ga opravljajo drugi, na primer, revizorjevo opazovanje, kako osebje

organizacije umerja naprave za spremljanje stanja ali izvaja kontrolne aktivnosti. Opazovanje zagotavlja dokaze o izvajanju procesa ali postopka, vendar je omejeno na čas trajanja opazovanja in dejstvo, da že samo opazovanje lahko vpliva na to, kako se proces ali postopek izvaja.

A67. Pregledovanje vključuje:

- a) pregledovanje notranjih ali zunanjih zapisov ali dokumentacije na papirju, v elektronski obliki ali na drugem nosilcu podatkov, na primer zapise o umerjanju naprave za spremljanje stanja; pregledovanje zapisov ali dokumentacije zagotovi dokaze različnih stopenj zanesljivosti, odvisno od njihove vrste in vira ter (pri notranjih zapisih in dokumentaciji) od uspešnosti kontrol nad njihovim sestavljanjem; ali
- b) fizični pregled, na primer naprave za umerjanje.

A68. Opazovanje in pregledovanje je lahko podpora za poizvedbe pri poslovodstvu in drugih, lahko pa dá tudi informacije o organizaciji in njenem okolju. Primeri takih postopkov vključujejo opazovanje ali pregledovanje zadev, kot so:

- delovanje organizacije – opazovanje procesov in opreme, vključno z opremo za spremljanje stanja, v objektih utegne biti posebej pomembno tam, kjer so v poročilo o toplogrednih plinih vključene bistvene emisije 1. Skupine;
- dokumentacija (kot so načrti in strategije za zmanjšanje emisij), zapisi (kot so zapisi o umerjanju in izidi iz preizkuševalnih laboratorijev) in priročniki s podrobno opisanimi postopki za zbiranje informacij in notranjimi kontrolami;
- poročila, pripravljena za poslovodstvo ali pristojne za upravljanje, kot so notranja ali zunanja poročila za sisteme okoljskega ravnanja organizacije;
- poročila, ki jih pripravijo poslovodstvo (kot so četrtletna poročila poslovodstva) in pristojni za upravljanje (kot so zapisniki sestankov nadzornega sveta oziroma upravnega odbora).



*Spoznavanje notranjega kontroliranja v organizaciji* (Glej odstavke 250–26S.)

- A69. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila revizorju ni treba poznati vseh sestavin notranjega kontroliranja v organizaciji, ki so pomembne za količinsko opredelitev emisij in poročanje, kot je to zahtevano pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. Poleg tega se od revizorja ne zahteva, da ovrednoti vzpostavitev kontrol in ugotovi, ali delujejo. Zato pri poslu dajanja omejenega zagotovila pogosto ne bo treba podrobneje spoznati sestavin notranjega kontroliranja v organizaciji, čeprav utegne biti marsikdaj primerno poizvedeti, kakšne so kontrolne aktivnosti organizacije in kakšno je spremljanje kontrol, pomembnih za količinska opredelitev emisij in poročanje o njih.
- A70. Revizorjevo poznavanje ustreznih sestavin notranjega kontroliranja lahko zbudi dvome o tem, ali so na voljo zadostni in ustrezni dokazi, da revizor lahko dokonča posel. Na primer (Glej tudi odstavke A71, A72, A92, A93 in A96.):
- zaskrbljenost glede neoporečnosti oseb, ki pripravljajo poročilo o toplogrednih plinih utegne biti tako huda, da revizor sklene, da je tveganje napačne poslovodske predstavitve v poročilu o toplogrednih plinih tako, da posel ne more biti opravljen;
  - zaskrbljenost zaradi stanja in zanesljivosti evidenc organizacije lahko pripelje revizorja do sklepa, da verjetno ne bo na voljo zadostnih in ustreznih dokazov za neprilagojen sklep o poročilu o toplogrednih plinih.

*Kontrolne aktivnosti, pomembne za posel* (Glej odstavek 25S(d).)

- A71. Na revizorjevo presojo o tem, ali so določene kontrolne aktivnosti pomembne za posel, lahko vplivajo stopnja tehnološke razvitosti, dokumentacija in urejenost informacijskega sistema organizacije skupaj z zadevnimi poslovnimi procesi, pomembnimi za poročanje o emisijah. Ker se poročanje o emisijah razvija, je mogoče pričakovati, da se bodo razvijale tudi raven tehnološke razvitosti, dokumentacija in urejenost informacijskih sistemov ter z njimi povezane kontrolne aktivnosti, pomembne za količinsko opredelitev emisij in poročanje o njih.
- A72. Pri zelo majhnih organizacijah ali nedozorelih informacijskih sistemih so določene kontrolne aktivnosti verjetno bolj preproste,

slabše dokumentirane in morda samo neformalne. V takem primeru je manj verjetno, da bi revizor presodil, da mora spoznati določene kontrolne aktivnosti, da bi lahko ocenil tveganja pomembno napačne navedbe in načrtoval nadaljnje primerne postopke za odziv na ocenjena tveganja. Po drugi strani pa je pri nekaterih reguliranih sistemih potrebno, da so informacijski sistem in kontrolne aktivnosti formalno dokumentirani in njihova sestava potrjena s strani regulatorja. Toda celo v nekaterih takih primerih se lahko zgodi, da niso dokumentirani vsi ustrezni pretoki podatkov in z njimi povezane kontrole. Bolj verjetno je na primer, da so kontrolne aktivnosti za zbiranje izvirnih podatkov iz neprekinjenega spremljanja stanja tehnološko razviti, dobro dokumentirani in bolj formalni kot kontrolne aktivnosti za nadaljnjo obdelavo podatkov in poročanje. (Glej tudi odstavke A70, A92, A93 in A96.)

*Drugi posli, opravljeni za organizacijo* (Glej odstavke 27.)

A73. Informacije, pridobljene iz drugih poslov, opravljenih za organizacijo, so lahko povezane na primer z vidiki kontrolnega okolja organizacije.

*Izvajanje postopkov na kraju samem v objektih organizacije* (Glej odstavke 31.)

A74. Izvajanje opazovanja in pregledovanja ter drugih postopkov na kraju samem v nekem objektu (kar se pogosto imenuje "ogled na kraju samem") je lahko pomembno za poglobitev poznavanja organizacije, ki ga je revizor pridobil z izvajanjem postopkov na sedežu organizacije. Ker je mogoče pričakovati, da bo revizorjevo poznavanje organizacije in njegovo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe za posel dajanja sprejemljivega zagotovila obsežnejše kot za posel dajanja omejenega zagotovila, bo tudi število objektov, v katerih se bodo postopki izvajali na kraju samem, pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila praviloma večje kot pri poslu dajanja omejenega zagotovila.

A75. Izvajanje postopkov na kraju samem v nekem objektu (ali pooblastitev drugega revizorja, da opravi take postopke v imenu revizorja) lahko poteka kot del načrtovanja, kadar se izvajajo postopki zaradi prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe, ali kadar se revizor odziva na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe. Izvajanje postopkov v bistvenih objektih je pogosto posebej pomembno za posel, ki se izvaja prvič, kadar se proučuje popolnost virov in ponorov emisij 1. skupine,

vključenih v poročilo o toplogrednih plinih, in kadar se ugotavlja, ali so sistemi organizacije za zbiranje in obdelavo podatkov in njene metode ocenjevanja ustrezni glede na osnovne fizikalne procese in z njimi povezane negotovosti.

A76. Kot je navedeno v odstavku A74, je izvajanje postopkov na kraju samem v nekem objekt lahko pomembno za poglobitev poznavanja organizacije, ki ga je revizor pridobil z izvajanjem postopkov na sedežu organizacije. Za številne posle dajanja sprejemljivega zagotovila bo revizor presodil tudi, da je treba izvesti postopke na kraju samem v vsakem bistvenem objektu in se tako odzvati na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, zlasti kadar ima organizacija bistvene objekte z emisijami 1. skupine. Kadar ima organizacija vrsto pomembnih objektov z emisijami 1. skupine, revizor morda tudi za posel dajanja omejenega zagotovila ne bo mogel pridobiti ustrezne ravni zagotovila brez opravljenih postopkov v izbranih bistvenih objektih. Kadar ima organizacija vrsto bistvenih objektov z emisijami 1. skupine in revizor ugotovi, da sam (ali drug revizor v njegovem imenu) ne more izvesti uspešnih in učinkovitih postopkov na kraju samem v objektu, se lahko uporabijo drugi možni postopki, in sicer eden ali več od naslednjih:

- pregledovanje izvirne dokumentacije, diagramov pretoka energije in drugih snovi;
- analiziranje odgovorov posloводства objekta na vprašalnike;
- pregled satelitskih posnetkov objekta.

A77. Da lahko pridobi ustrezno zajetje celote vseh emisij, se lahko zlasti pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila revizor odloči, da je primerno izvesti postopke na kraju samem v izbranih objektih, ki niso bistveni objekti. Dejavniki, ki so lahko pomembni za tako odločitev, so med drugim:

- vrsta emisij v različnih objektih: – bolj verjetno je na primer, da bo revizor izbral obisk nekega objekta z emisijami 1. skupine kot neki objekt, ki ima samo emisije 2. Skupine; v tem drugem primeru je verjetneje, da bo glavni vir dokazov pregledovanje računov za energijo na sedežu organizacije;
- število in velikost objektov ter njihov prispevek k celoti vseh emisij;

- ali objekti uporabljajo različne procese in ali se za procese uporabljajo različne tehnologije: v takem primeru utegne biti ustrezno izvajati postopke na kraju samem v izbranih objektih, ki uporabljajo različne procese ali tehnologije.
- metode, ki se v različnih objektih uporabljajo za zbiranje informacij o emisijah;
- izkušnje ustreznega osebja v različnih objektih;
- spreminjanje izbire objektov v času.

*Notranja revizija* (Glej odstavek 32.)

A78. Notranje revidiranje v organizaciji je verjetno pomembno za posel, če so naloge in dejavnosti notranjega revidiranja povezane s količinskim opredeljevanjem emisij in poročanjem o njih in revizor pričakuje, da bo uporabil delo notranjega revidiranja za prilagoditev vrste ali časa ali za zmanjšanje obsega postopkov, ki jih je treba izvesti.

*Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih* (Glej odstavke 33O(a)–33S(a).)

A79. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih se nanašajo na tveganja, ki vseobsegajoče zadevajo poročilo o toplogrednih plinih kot celoti. Tveganja te vrste niso nujno tveganja, ki bi jih bilo mogoče prepoznati po posebni vrsti emisije ali ravni razkritja. Predstavljajo namreč okoliščine, ki lahko povečajo tveganje pomembno napačne navedbe bolj na splošno, na primer s tem, da se poslovodstvo izogne notranjemu kontroliranju. Tveganja pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih so lahko še posebej pomembna za revizorjevo proučevanje tveganj pomembno napačne navedbe, ki izhajajo iz prevare.

A80. Tveganja na ravni poročila o toplogrednih plinih lahko izhajajo zlasti iz pomanjkljivega kontrolnega okolja. Pomanjkljivosti, kot je na primer nesposobnost poslovodstva, imajo lahko vseobsegajoč učinek na poročilo o toplogrednih plinih in nanje se mora revizor morda odzvati s celovitim ukrepanjem. Druga tveganja pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih pa so na primer lahko tudi:

- neustrezni, slabo nadzorovani ali slabo dokumentirani mehanizmi za zbiranje podatkov, količinsko opredelitev emisij in pripravo poročila o toplogrednih plinih;

- neusposobljenost osebja za zbiranje podatkov, količinsko opredelitev emisij in pripravo poročila o toplogrednih plinih;
- pomanjkljivo vključevanje posloводства v količinsko opredelitev emisij in pripravo poročila o toplogrednih plinih;
- netočna opredelitev vseh virov toplogrednih plinov;
- tveganje prevare, na primer v zvezi s trgi za trgovanje z emisijami;
- predstavitev informacij za prejšnja obdobja, ki niso pripravljene na dosledno enaki podlagi, na primer zaradi spremenjenih meja ali spremenjene metodologije merjenja;
- zavajajoča predstavitev informacij v poročilu o toplogrednih plinih, na primer pretirano poudarjanje posebej ugodnih podatkov ali trendov;
- nedosledne metode količinske opredelitve in nedosledne poročevalske usmeritve v različnih objektih, vključno z različnimi načini določanja organizacijske meje;
- napake v pretvarjanju enot pri uskupinjevanju informacij iz objektov;
- neustrezno razkritje znanstvenih negotovosti in ključnih predpostavk v zvezi z ocenami.

*Uporaba uradnih trditvev (Glej odstavka 33O(b), 33S(b).)*

A81. Uradne trditve uporabi revizor pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, lahko pa tudi pri poslu dajanja omejenega zagotovila, da prouči različne vrste morebitnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo.

A82. Pri predstavitvi, da je poročilo o toplogrednih plinih v skladu s primernimi sodili, organizacija implicitno ali eksplicitno izrazi uradne trditve glede količinske opredelitve, predstavitev in razkritja emisij. Uradne trditve spadajo v naslednje kategorije in imajo lahko naslednje oblike:

- a) uradne trditve o količinski opredelitvi emisij za obdobje, ki ga obravnava zagotovilo:
  - i) nastanek – emisije, ki so bile evidentirane, so nastale in se nanašajo na organizacijo;

- ii) popolnost – vse emisije, ki bi morale biti evidentirane, so bile evidentirane (Glej odstavke A30–A34 za razpravo o popolnosti za različne skupine);
  - iii) točnost – količinska opredelitev emisij je bila ustrezno evidentirana;
  - iv) časovna uvrstitev – emisije so bile evidentirane v pravilnem obdobju poročanja;
  - v) razvrstitev – emisije so bile evidentirane kot emisije ustrezne vrste;
- b) uradne trditve o predstavitvi in razkritju:
- i) nastanek in odgovornost – razkrite emisije in druge zadeve so se pojavile in se nanašajo na organizacijo;
  - ii) popolnost – vse razkritja, ki bi morala biti vključena v poročilo o toplogrednih plinih, so bila vključena;
  - iii) razvrstitev in razumljivost – informacije o emisijah so primerno predstavljene in opisane, razkritja pa so jasno izražena;
  - iv) točnost in količinska opredelitev – količinska opredelitev emisij in z njo povezane informacije, vključene v poročilo o toplogrednih plinih, so primerno razkrite;
  - v) doslednost – usmeritve glede količinske opredelitve so skladne s tistimi, ki so bile uporabljene v prejšnjem obdobju, ali pa so spremembe utemeljene ter so bile pravilno uporabljene in ustrezno razkrite; morebitne primerjalne informacije so enake kot v prejšnjem obdobju ali pa so bile ustrezno prilagojene.

*Zanašanje na notranje kontroliranje (Glej odstavek 33S.)*

A83. Če revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditve vključuje pričakovanje, da kontrole uspešno delujejo (kar pomeni, da se revizor namerava zanesti na uspešno delovanje kontrol pri določanju vrste, časa in obsega drugih postopkov), mora revizor v skladu z odstavkom 38S načrtovati in izvesti preizkuse uspešnosti delovanja teh kontrol.

*Vzroki tveganj pomembno napačne navedbe* (Glej odstavek 34.)

Prevara (Glej odstavka 28, 34(a).)

- A84. Napačne navedbe v poročilu o toplogrednih plinih so lahko posledica prevare ali napake. Razlikovanje med prevaro in napako je vprašanje, ali je bilo dejanje, iz katerega izhaja napačna navedba v poročilu o toplogrednih plinih, namerno ali nenamerno.
- A85. Namerno napačno navedbo v poročilu o toplogrednih plinih lahko na primer spodbudi dejstvo, da je pomemben del nagrajevanja tistih, ki so neposredno vključeni v postopek poročanja o emisijah ali imajo možnost, da nanj vplivajo, odvisen od doseganja agresivnih ciljev zmanjševanja emisij toplogrednih plinov. Kot je navedeno v odstavku A61, izhajajo druge spodbude za nižje ali višje navajanje emisij od dejanskih iz strategije organizacije v zvezi s podnebnimi spremembami, če jo organizacija ima, in s tem povezanimi ekonomskimi, regulativnimi in fizičnimi tveganji ter tveganji ugleda.
- A86. Čeprav je prevara širok pravni pojem, se revizor za namene tega MSZ ukvarja s prevaro, ki je razlog za pomembno napačno navedbo v poročilu o toplogrednih plinih. Čeprav revizor morda sumi, da obstaja, ali v redkih primerih ugotovi nastanek prevare, ne sprejema pravnih odločitev o tem, ali se je prevara dejansko zgodila.

Neupoštevanje zakonov in drugih predpisov (Glej odstavka 34(b), 78(c).)

- A87. Ta MSZ razlikuje revizorjevo odgovornost glede ravnanja v skladu z dvema različnima skupinama zakonov in drugih predpisov, in sicer:
- a) Določbe tistih zakonov in drugih predpisov, za katere je splošno priznano, da imajo neposreden učinek na določanje pomembnih količin in razkritij v poročilu o toplogrednih plinih, s tem da določajo količine in razkritja, o katerih je treba poročati v poročilu o toplogrednih plinih organizacije. Odstavek 34(b) zahteva, da revizor prouči verjetnost pomembno napačne navedbe zaradi neupoštevanja določb takih zakonov in drugih predpisov pri izvajanju postopkov, zahtevanih v odstavku 33O ali 33S.
  - b) Drugi zakoni in predpisi, ki nimajo neposrednega učinka na določitev količin in razkritij v poročilu o toplogrednih plinih, vendar je ravnanje v skladu z njimi lahko bistveno za obratovne vidike organizacije, njeno zmožnost, da nadaljuje poslovanje ali da se izogne pomembnim kaznim (na primer

ravnanje v skladu z licenčnimi pogoji za obratovanje ali ravnanje v skladu z okoljskimi predpisi). Ohranjanje poklicne nezaupljivosti ves čas izvajanja posla, kot je zahtevano v MSZ 3000,<sup>20</sup> je pomembno zato, da ostaja revizor nenehno pozoren na možnost, da ga postopki, uporabljeni za oblikovanje sklepa o poročilu o toplogrednih plinih, opozorijo na pojave ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja takih zakonov in drugih predpisov.

Drugi vzroki tveganj pomembno napačne navedbe (Glej odstavke 34.)

A88. Primeri dejavnikov, naštetih v odstavkih 34(c)–(k) vključujejo:

- a) Izpustitev enega ali več virov emisij je verjetnejša za vire, ki so manj očitni in jih je mogoče spregledati, kot so na primer ubežne emisije.
- b) Pomembne gospodarske ali regulativne spremembe so lahko med drugimi na primer višje zastavljeni cilji glede obnovljivih virov energije ali bistvene spremembe cen za pravice v sistemu trgovanja z emisijami, kar lahko na primer vodi v večje tveganje napačnega razvrščanja virov pri proizvajalcu elektrike.
- c) Narava dejavnosti organizacije je lahko zapletena (vključuje lahko na primer raznovrstne objekte in procese), nestalna (na primer proizvodnja elektrike za konične obremenitve) ali izkazuje le maloštevilne ali šibke soodvisnosti med emisijami organizacije in drugimi ravnmi merljivih aktivnosti (na primer obrat za proizvodnjo kobalta in niklja). V takih primerih je priložnosti za smiselne analitične postopke lahko bistveno manj.

Tudi spremembe v dejavnostih ali mejah (na primer uvedba novih procesov ali prodaja, nakup ali oddaja virov emisij zunanjim izvajalcem ali odstranitev ponorov) lahko povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe (na primer z nepoznavanjem postopkov za količinsko opredeljevanje ali poročanje). Prav tako lahko pride do dvojnega štetja kakšnega vira emisij ali ponora za njihovo odstranitev zaradi neustreznega usklajevanja pri opredeljevanju virov in ponorov v obsežem in zapletenem postroju.

---

<sup>20</sup> MSZ 3000, odstavek 14.



- d) Izbira neustrezne metode za količinsko opredelitev (na primer izračunavanje emisij 1. skupine z uporabo emisijskega faktorja tudi, kadar je na voljo in bi bila ustrežnejša metoda za natančnejše neposredno merjenje). Izbira ustrezne metode za količinsko opredelitev je posebej pomembna, kadar je bila metoda spremenjena, in sicer zato, ker predvidene uporabnike pogosto zanimajo smeri razvoja emisij med letom ali glede na izhodiščno leto. Nekatera sodila lahko zahtevajo, da se načini količinske opredelitve spremenijo le, kadar je treba uporabiti natančnejšo metodo. Drugi dejavniki, povezani z naravo metod količinske opredelitve, pa so med drugim:
- nepravilna uporaba metode za količinsko opredelitev, kot so neumerjanje merilnikov ali njihovo ne dovolj pogosto odčitavanje ali uporaba emisijskega faktorja, ki v danih okoliščinah ni primeren; emisijski faktor je na primer mogoče napovedati pod predpostavko neprekinjene uporabe in po zaustavitvi delovanja morda ni več ustrezen;
  - zapletenost metod za količinsko opredelitev, ki bo verjetno vključevala večje tveganje pomembno napačne navedbe; na primer obsežna ali zapletena matematična manipulacija izvirnih podatkov (kot je uporaba zapletenih matematičnih modelov); obsežna uporaba pretvorbenih faktorjev za agregatna stanja (kot na primer za pretvorbo mer za tekočine v mere za plin) ali obsežna uporaba pretvorbenih faktorjev za merske enote (kot na primer za pretvorbo merskih enot iz anglosaškega v metrski sistem);
  - spremembe v metodah za količinsko opredelitev ali spremenljivkah vhodnih podatkov (če na primer uporabljena metoda za količinsko opredelitev temelji na vsebnosti ogljika v biomasi in se sestava uporabljane biomase v obdobju spreminja).
- e) Bistvene izredne emisije ali zadeve, ki so odvisne od presoje, so vir večjega tveganja pomembno napačne navedbe v primerjavi z rednimi, nezapletenimi emisijami, za katere sta količinsko opredeljevanje in poročanje sistematična. Izredne emisije so tiste, ki so po svoji velikosti ali vrsti neobičajne in se zato ne pojavljajo

pogosto (na primer enkratni dogodki, ki se zgodijo ob nepravilnem delovanju obrata ali pri večjem puščanju). Zadeve, ki so odvisne od presoje, pa lahko vključujejo pripravo subjektivnih ocen. Tveganje pomembno napačne navedbe je lahko večje zaradi zadev, kot so:

- večji posegi posloводства v določanje načina količinske opredelitve ali načina poročanja;
  - več ročnega poseganja pri zbiranju in obdelavi podatkov;
  - zapleteni izračuni ali metode količinske opredelitve in načela poročanja;
  - narava nerednih emisij, zaradi česar bi organizacija težko izvajala uspešne kontrole nad tveganji;
  - različna možna razlaga metod za količinsko opredelitev in načel poročanja za ocene;
  - možna subjektivnost ali zapletenost zahtevanih presoj.
- f) Vključevanje emisij 3. skupine, kadar izvornih podatkov, ki se uporabijo za količinsko opredelitev, ne vodi organizacija, ali kadar so metode za količinsko opredelitev, ki se običajno uporabljajo, nenatančne ali imajo za posledico velike razlike v sporočenih emisijah. (Glej odstavke A31–A34.)
- g) Zadeve, ki jih revizor lahko prouči ob spoznavanju, kako in na podlagi katerih podatkov organizacija pripravlja bistvene ocene, so na primer:
- razumevanje podatkov, ki so podlaga za ocene;
  - metoda, vključno z modelom, kjer je to primerno, ki je uporabljena za pripravo ocene;
  - pomembni vidiki kontrolnega okolja in informacijski sistem;
  - ali je organizacija uporabila veščaka;
  - predpostavke, na katerih temeljijo ocene;

- ali so bile ali bi morale biti glede na prejšnje obdobje spremenjene metode za pripravo ocen, in če je tako, zakaj;
- ali je, in če je, kako je organizacija ocenila učinek negotovosti ocenjevanja na poročilo o toplogrednih plinih, vključno z vprašanji:
  - ali je, in če je, kako je organizacija upoštevala druge možne predpostavke ali izide, na primer z izvajanjem analize občutljivosti, da bi ugotovila učinek sprememb v predpostavkah na oceno;
  - kako organizacija določi oceno, kadar nakazuje analiza vrsto možnih scenarijev izida; in
  - ali organizacija spremlja izid ocen, ki so bile pripravljene v prejšnjem obdobju, in ali se je ustrezno odzvala na izid tega postopka spremljanja.

A89. Primeri drugih dejavnikov, ki lahko povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe, vključujejo:

- človeško napako pri količinski opredelitvi emisij, ki se utegne verjetneje zgoditi, če osebje ne pozna postopkov emisij ali evidentiranja podatkov ali za to ni dobro usposobljeno;
- neupravičeno zanašanje na slabo vzpostavljen informacijski sistem, ki ima morda le malo uspešnih kontrol, na primer uporabo preglednic brez ustreznih kontrol;
- ročno prilagajanje sicer samodejno evidentiranih ravni dejavnosti; ročno vnašanje podatkov je na primer potrebno, če postane svetlobni merilnik preobremenjen;
- bistveni zunanji dogodki in stanja, kot je na primer večji javni nadzor določenega objekta.

**Celoviti odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe in nadaljnji postopki**

*Posli dajanja omejenega in sprejemljivega zagotovila* (Glej odstavke 8, 35–41S, 42O–43S, 46.)

A90. Ker je raven pridobljenega zagotovila pri poslu dajanja omejenega zagotovila nižja kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, bodo postopki, ki jih bo revizor opravil pri poslu dajanja omejenega zagotovila, drugačne vrste in manj obsežni od postopkov za posel dajanja sprejemljivega zagotovila. Osnovne razlike med revizorjevimi celovitimi odzivi na obvladovanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe in nadaljnji postopki za posel dajanja sprejemljivega zagotovila in posel dajanja omejenega zagotovila za poročilo o toplogrednih plinih so naslednje:

- a) *Poudarek na vrsti različnih postopkov*: Poudarek, ki je dan vrsti različnih postopkov kot viru dokazov, bo verjetno drugačen v različnih okoliščinah posla. Na primer:
- Revizor lahko presodi, da je v danih okoliščinah določenega posla dajanja omejenega zagotovila ustrezno dati sorazmerno večji poudarek poizvedbam pri zaposlenih v organizaciji in analitičnim postopkom in sorazmerno manjši poudarek, če sploh, preizkusom kontrol in pridobivanju dokazov iz zunanjih virov, kot bi bilo to pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.
  - Kadar organizacija za količinsko opredelitev emisijskih tokov uporablja opremo za neprekinjeno merjenje, se revizor pri poslu dajanja omejenega zagotovila lahko odloči, da se bo na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe odzval s poizvedovanjem o pogostnosti umerjanja te opreme. Za posel dajanja sprejemljivega zagotovila pa se revizor v enakih okoliščinah lahko odloči, da pregleda zapise organizacije o umerjanju opreme ali da to umerjanje neodvisno preizkusi.
  - Če organizacija kuri premog, se revizor pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila lahko odloči za neodvisno analizo značilnosti premoga, pri poslu dajanja omejenega zagotovila pa se revizor lahko

odloči, da je že pregled zapisov organizacije o izidih laboratorijskih preizkusov ustrezen odziv na ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe.

b) *Obseg nadaljnjih postopkov*: Obseg nadaljnjih izvedenih postopkov je pri poslu dajanja omejenega zagotovila manjši kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. To lahko vključuje:

- zmanjšanje števila postavk za pregled, na primer manjše vzorce za preizkuse podrobnosti;
- izvajanje manj postopkov (na primer izvajanje samo analitičnih postopkov v okoliščinah, v katerih bi pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila izvedli analitične postopke in preizkuse podrobnosti);
- izvajanje postopkov na kraju samem v manjšem številu objektov.

c) *Narava analitičnih postopkov*: Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila vključujejo analitični postopki, opravljeni kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, oblikovanje pričakovanj glede količin ali razmerij, ki so dovolj natančni, da se z njimi prepoznajo pomembno napačne navedbe. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila pa so po drugi strani analitični postopki pogosto načrtovani tako, da le podpirajo pričakovanja glede trendov, odnosov in razmerij, ne pa, da bi ugotavljali napačne navedbe na ravni natančnosti, ki se pričakuje pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.<sup>21</sup>

Nadalje pa so, kadar so ugotovljena bistvena nihanja, razmerja ali razlike, ustrezni dokazi pri poslu dajanja omejenega zagotovila lahko pogosto pridobljeni s poizvedbami v organizaciji in proučitvijo prejetih odgovorov v luči znanih okoliščin posla, ne da bi pridobili dodatne dokaze, kot je z odstavkom 43S(a) zahtevano za posel dajanja sprejemljivega zagotovila.

Poleg tega lahko revizor, kadar izvaja analitične postopke pri poslu dajanja omejenega zagotovila, na primer:

---

<sup>21</sup> Ni pa vedno tako; v nekaterih okoliščinah na primer lahko revizor oblikuje natančno pričakovanje na podlagi stalnih fizikalnih ali kemijskih razmerij celo pri poslu dajanja omejenega zagotovila.

- uporabi podatke, ki so združeni na višji ravni, na primer podatke na ravni regije namesto podatkov na ravni nekega objekta, ali mesečne namesto tedenskih podatkov;
- uporabi podatke, katerih zanesljivost ni bila preizkušena s posebnimi postopki v enakem obsegu, kot bi bili opravljeni za posel dajanja sprejemljivega zagotovila.

*Celoviti odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe* (Glej odstavek 35.)

A91. Celoviti odzivi na obvladovanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih lahko vključujejo:

- prepričevanje osebja za pripravo zagotovila, da je treba ohranjati poklicno nezaupljivost;
- dodeljevanje nalog izkušenejšemu osebju ali tistim s posebnimi veščinami ali uporabo veščakov;
- zagotavljanje večjega nadzora;
- vključevanje dodatnih elementov nepredvidljivosti pri izbiri nadaljnjih postopkov, ki jih je treba opraviti;
- uvedbo splošnih sprememb pri vrsti, času ali obsegu postopkov, na primer opravljanje postopkov na koncu obdobja namesto na neki vmesni datum; ali spreminjanje vrste postopkov za pridobitev prepričljivejših dokazov.

A92. Na oceno tveganj pomembno napačne navedbe na ravni poročila o toplogrednih plinih in s tem na revizorjeve celovite odzive vpliva revizorjevo poznavanje kontrolnega okolja. Uspešno kontrolno okolje lahko omogoči revizorju, da bolj zaupa notranjemu kontroliranju in zanesljivosti dokazov, ki so pridobljeni v sami organizaciji, tako da revizor na primer lahko opravi nekatere postopke na neki vmesni datum in ne šele na koncu obdobja. Pomanjkljivosti v kontrolnem okolju pa imajo nasprotni učinek. Revizor se na primer lahko odzove na neuspešno kontrolno okolje s tem, da:

- izvede več postopkov na koncu obdobja kot na neki vmesni datum;

- pridobi obsežnejše dokaze iz drugih postopkov namesto iz preizkusov kontrol;
- poveča velikost vzorcev in obseg postopkov, na primer število objektov, v katerih se izvajajo postopki.

A93. Zato so take presoje zelo pomembne za revizorjev splošni pristop, na primer sorazmerno večji poudarek na preizkusih kontrol v primerjavi z drugimi postopki. (Glej tudi odstavke A70–A72 in A96.)

*Primeri nadaljnjih postopkov* (Glej odstavke 370–37S, 40S.)

A94. Nadaljnji postopki lahko vključujejo na primer:

- preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol nad zbiranjem in evidentiranjem podatkov o dejavnostih, kot so kilowatt-ure kupljene elektrike;
- usklajevanje emisijskih faktorjev z ustreznimi viri (na primer objavami vlade) in presoja o njihove primernosti v danih okoliščinah;
- pregledovanje sporazumov o skupnih vlaganjih in drugih pogodb, pomembnih za določanje organizacijske meje organizacije;
- usklajevanje evidentiranih podatkov, na primer s števci kilometrov na vozilih organizacije;
- ponovitev izračunov (na primer izračunov masne in energijske bilance) in usklajevanje ugotovljenih razlik;
- odčitavanje z naprav za neprekinjeno spremljanje stanja;
- opazovanje ali ponovitev fizikalnih meritev, kot je potopitev merilne sonde v rezervoarje nafte;
- analizo tehtnosti in ustreznosti posebnih tehnik za merjenje ali količinsko opredelitev, zlasti zapletenih metod, ki lahko na primer vključujejo zanke ponovne uporabe ali povratne zanke;
- vzorčenje in neodvisno analiziranje značilnosti materialov, kot je premog, ali opazovanje metod organizacije za vzorčenje in preiskovanje zapisov o izidih laboratorijskih preizkusov;

- preverjanje točnosti izračunov in ustreznosti uporabljenih metod za izračun (na primer pretvarjanja in združevanja meritev vhodnih podatkov);
- usklajevanje evidentiranih podatkov nazaj do izvirnih dokumentov, kot so evidence proizvodnje in porabe goriva ter računi za kupljeno energijo.

*Dejavniki, ki lahko vplivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe (Glej odstavke 37O(a)–37S(a).)*

A95. Dejavniki, ki lahko vplivajo na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, so med drugim:

- naravne omejitve zmogljivosti merilnih inštrumentov in pogostnost njihovega umerjanja;
- število, vrsta, zemljepisna razprostranjenost in lastniške značilnosti objektov, iz katerih se zbirajo podatki;
- število in narava različnih plinov in virov emisij, vključenih v poročilo o toplogrednih plinih;
- ali so procesi, na katere se emisije nanašajo, neprekinjeni ali s presledki in kakšno je tveganje prekinitve takih procesov;
- zapletenost metod za merjenje dejavnosti in izračunavanje emisij, saj so na primer za nekatere procese nujne posebne metode merjenja in izračunavanja;
- tveganje neugotovljenih ubežnih emisij;
- v kolikšnem obsegu je količina emisij tesno povezana s takoj razpoložljivimi vhodnimi podatki;
- ali je osebje, ki zbira podatke, usposobljeno za uporabo ustreznih metod in kako pogosto se menja tako osebje;
- vrsta in raven avtomatizacije pri zajemanju podatkov in ravnanju z njimi;
- usmeritve obvladovanja kakovosti in postopki, ki so uvedeni v notranjih ali zunanjih preizkuševalnih laboratorijih;
- zapletenost sodil in usmeritev za količinske opredelitve in poročanje, vključno s tem, kako je določena organizacijska meja.



*Uspešnost delovanja kontrol* (Glej odstavka 37S(a)(ii), 38S(a).)

A96. Pri zelo majhnih organizacijah ali nedozorelih informacijskih sistemih verjetno ni veliko kontrolnih aktivnosti, ki bi jih revizor lahko ugotovil, ali pa je organizacija morda le v omejenem obsegu dokumentirala njihov obstoj ali delovanje. V takih primerih je učinkoviteje, da revizor izvaja nadaljnje postopke, ki so v osnovi drugačni od preizkusov kontrol. V nekaterih redkih primerih pa zaradi pomanjkanja kontrolnih aktivnosti ali drugih sestavin kontroliranja morda sploh ne bo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov. (Glej tudi odstavke A70–A72 in A92, A93.)

*Prepričljivost dokazov* (Glej odstavke 37O(b)–37S(b).)

A97. Da pridobi prepričljivejše dokaze zaradi višje ocene tveganja pomembno napačne navedbe, lahko revizor poveča količino dokazov ali pa pridobi ustrežnejše ali zanesljivejše dokaze, na primer s pridobitvijo potrdilnih dokazov od določenega števila neodvisnih virov.

*Tveganja, za katera so potrebni preizkusi kontrol, da se zagotovijo zadostni in ustrezni dokazi* (Glej odstavek 38S(b).)

A98. Količinska opredelitev emisij lahko vključuje postopke, ki so visoko avtomatizirani z malo ali nič ročnimi posegi v postopek, na primer kadar so zadevne informacije evidentirane, obdelane ali se o njih poroča samo v elektronski obliki, tako kot na primer v sistemu neprekinjenega spremljanja stanja, ali kadar je obdelava podatkov o dejavnosti vključena v integriran, na tehnologiji zasnovan informacijski sistem za poslovno ali finančno poročanje. V takih primerih:

- so dokazi morda razpoložljivi samo v elektronski obliki in je njihova zadostnost in ustreznost odvisna od uspešnosti kontrol nad njihovo točnostjo in popolnostjo;
- je možnost, da pride do neustreznega zaznavanja ali spreminjanja informacij in da to ni odkrito, lahko večja, če ustrezne kontrole ne delujejo uspešno.

*Potrditveni postopki* (Glej odstavke 41S.)

A99. Postopki zunanjega potrjevanja lahko zagotovijo pomembne dokaze o informacijah, kot so:

- podatki o dejavnosti, ki jih zbere tretja stranka, kot so podatki o letalskih prevozih zaposlenih, ki jih zbere potovalni agent, pritek energije v neki objekt, ki ga meri dobavitelj, ali prevoženi kilometri vozil organizacije, ki jih evidentira zunanji upravljavec voznega parka;
- panožni primerjalni podatki, ki se uporabljajo pri izračunavanju emisijskih faktorjev;
- pogoji iz sporazumov, pogodb ali transakcij med organizacijo in drugimi strankami, ali kadar se proučuje organizacijska meja organizacije, informacije o tem, ali druge stranke vključujejo določene emisije v svoje poročilo o toplogrednih plinih ali ne;
- izidi laboratorijske analize vzorcev (na primer kalorična vrednost vzorcev vhodnih goriv).

*Analitični postopki, opravljeni kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe* (Glej odstavke 42O–42S.)

A100. Pogosto stalnost fizikalnih ali kemijskih razmerij med določenimi emisijami in drugimi merljivimi pojavi omogoča oblikovanje učinkovitih analitičnih postopkov (na primer razmerje med porabo goriva in emisijami ogljikovega dioksida in dušikovega oksida).

A101. Podobno lahko obstaja utemeljeno napovedljivo razmerje med emisijami in finančnimi ali obratovalnimi informacijami (na primer razmerje med emisijami 2. skupine iz elektrike in stanjem v glavni knjigi za nakupe elektrike ali urami obratovanja). Drugi analitični postopki lahko vključujejo primerjave informacij o emisijah organizacije z zunanjimi podatki, kot so panožna povprečja, ali analizo trendov v obdobju zaradi ugotavljanja anomalij za nadaljnje preiskovanje ali trendov za več obdobji zaradi ugotavljanja skladnosti z drugimi dogodki, kot so nakupi ali odprodaje objektov.

A102. Analitični postopki so lahko posebej učinkoviti, kadar so takoj na voljo ločeni podatki ali kadar revizor utemeljeno verjame, da so podatki, ki jih bo uporabil, zanesljivi, na primer kadar prihajajo iz dobro nadzorovanega vira. V nekaterih primerih lahko podatke, ki bodo uporabljeni, zajema informacijski sistem za finančno poročanje

ali pa so podatki vneseni v neki drug informacijski sistem vzporedno z vnosom z njimi povezanih finančnih podatkov in so uporabljene nekatere skupne kontrole za vhodne podatke. Kupljena količina goriva, kot je zapisana na dobaviteljevih računih, se na primer lahko vnese pod enakimi pogoji, kot so ustrezni računi vneseni v sistem obveznosti do dobaviteljev. V nekaterih primerih so podatki, ki bodo uporabljeni, lahko sestavni del vhodnih podatkov za obratovalne odločitve in so zato pod večjim nadzorom obratovalnega osebja ali podvrženi ločenim zunanjim revizijskim postopkom (na primer kot del sporazuma o skupnem vlaganju ali nadzora regulatorja).

*Postopki glede ocen* (Glej odstavke 44O–45S.)

- A103. V nekaterih primerih je lahko ustrezno, da revizor ovrednoti, kako je organizacija upoštevala druge možne predpostavke ali izide in zakaj jih je zavrnila.
- A104. Pri nekaterih poslih dajanja omejenega zagotovila je lahko ustrezno, da revizor opravi enega ali več postopkov, opredeljenih v odstavku 45S.

*Vzorčenje* (Glej odstavek 46.)

- A105. Vzorčenje vključuje:
- a) Določanje velikosti vzorca, ki je dovolj velik, da se tveganje pri vzorčenju zmanjša na sprejemljivo nizko raven. Ker je sprejemljiva raven tveganja posla dajanja zagotovil za posel dajanja sprejemljivega zagotovila nižja kot za posel dajanja omejenega zagotovila, je nižja lahko tudi raven tveganja pri vzorčenju, ki je sprejemljiva pri preizkusih podrobnosti. Zato je pri vzorčenju, ki se uporablja za preizkuse podrobnosti pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila, velikost vzorca večja kot pri vzorčenju v podobnih okoliščinah pri poslu dajanja omejenega zagotovila.
  - b) Izbiranje postavk za vzorec na tak način, da ima vsaka enota vzorčenja v populaciji možnost biti izbrana, in izvajanje namenu ustreznih postopkov za vsako izbrano postavko. Če revizor za izbrano postavko ne more uporabiti načrtovanih ali ustreznih drugih možnih postopkov, se taka postavka obravnava kot odstopanje od predpisane kontrole pri preizkušanju kontrol ali kot napačna navedba pri preizkušanju podrobnosti.

- c) Preiskovanje vrste in vzroka ugotovljenih odstopanj ali napačnih navedb in ovrednotenje njihovega možnega učinka za namen postopka in za druga področja posla.
- d) Ovrednotenje:
  - i) izidov vzorca, za preizkuse podrobnosti pa tudi projiciranje napačnih navedb, najdenih v vzorcu, na populacijo, in
  - ii) ali je uporaba vzorčenja zagotovila primerno podlago za sklepe o populaciji, ki je bila preverjena.

*Prevare, zakoni in drugi predpisi (Glej odstavek 47.)*

A106. Pri odzivanju na prevaro ali sum prevare, ugotovljene med opravljanjem posla, utegne biti ustrezno, da revizor na primer:

- obravnava zadevo z organizacijo;
- zahteva, da se organizacija posvetuje s primerno usposobljeno tretjo stranko, kot je na primer pravni svetovalec organizacije ali regulator;
- prouči posledice zadeve v odnosu do drugih vidikov posla, vključno z revizorjevo oceno tveganja in zanesljivostjo pisnih predstavitev organizacije;
- pridobi pravni nasvet o posledicah različnih načinov ukrepanja;
- obvesti tretje stranke (na primer regulatorja);
- zadrži poročilo o zagotovitvi;
- odstopi od posla.

A107. Ukrepi, navedeni v odstavku A106, so lahko primerni pri odzivanju na neupoštevanje ali sum neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, ugotovljen med opravljanjem posla. Lahko je primerno tudi, da revizor opiše zadevo v poročilu o zagotovitvi v odstavku o drugi zadevi v skladu z odstavkom 77 tega MSZ, razen če:

- a) sklene, da ima neupoštevanje pomemben učinek na poročilo o toplogrednih plinih in ni bilo ustrezno izkazano v poročilu o toplogrednih plinih, ali
- b) je organizacija revizorju preprečila pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da bi lahko ocenil, ali je res ali verjetno prišlo do neupoštevanja, ki je za poročilo o toplogrednih

plinih lahko pomembno, zaradi česar velja odstavek 51 iz MSZ 3000.

*Postopki v zvezi s procesom združevanja v poročilu o toplogrednih plinih* (Glej odstavke 48O–48S.)

A108. Kot je navedeno v odstavku A71, je z razvojem poročanja o emisijah mogoče pričakovati, da se bodo razvijale tudi raven tehnološke razvitosti, dokumentacija in urejenost informacijskih sistemov, pomembnih za količinsko opredelitev emisij, in poročanje o njih. V nezrelih informacijskih sistemih je proces združevanja lahko zelo neformalen. V tehnološko bolj razvitih sistemih pa je proces združevanja lahko bolj sistematičen in formalno dokumentiran. Vrsta pa tudi obseg revizorjevih postopkov v povezavi s prilagoditvami in način, kako revizor izravna ali uskladi poročilo o toplogrednih plinih z osnovnimi evidencami, so odvisni od narave in zapletenosti količinskih opredelitev in procesa poročanja organizacije in s tem povezanih tveganj pomembno napačne navedbe.

*Dodatni postopki* (Glej odstavka 49O, 49S.)

A109. Posel dajanja zagotovil je ponavljajoči se proces in revizor lahko izve za informacije, ki se bistveno razlikujejo od tistih, na podlagi katerih je določil načrtovane postopke. Ko revizor izvaja načrtovane postopke, lahko zaradi pridobljenih dokazov izvede še dodatne postopke. Taki postopki so med drugim lahko zaprosilo organizaciji, da preišče zadevo ali zadeve, ki jih je revizor ugotovil in po potrebi ustrezno prilagodi poročilo o toplogrednih plinih.

*Ugotavljanje, ali so pri poslu dajanja omejenega zagotovila potrebni dodatni postopki* (Glej odstavka 49O, 49O(b).)

A110. Revizor lahko izve za zadevo ali zadeve, zaradi katerih verjame, da utegne biti poročilo o toplogrednih plinih pomembno napačno. Pri ogledu na kraju samem na primer revizor lahko prepozna možen vir emisij, za katerega ni videti, da bi bil vključen v poročilo o toplogrednih plinih. V takih primerih opravi revizor nadaljnje poizvedbe, ali je bil ta možni vir vključen v poročilo o toplogrednih plinih. Obseg dodatnih postopkov, opravljenih v skladu z odstavkom 49O, bo stvar strokovne presoje. Večja kot je verjetnost pomembno napačne navedbe, prepričljivejši morajo biti dokazi, ki jih revizor pridobi.

A111. Če pri poslu dajanja omejenega zagotovila revizor izve za zadevo ali zadeve, zaradi katerih verjame, da utegne biti poročilo o toplogrednih

plinih pomembno napačno, mora v skladu z odstavkom 490 načrtovati in opraviti dodatne postopke. Če revizor z dodatnimi postopki ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov, da lahko bodisi sklene, da zaradi teh zadev poročilo o toplogrednih plinih verjetno ni pomembno napačno, bodisi ugotovi, da je zaradi njih poročilo o toplogrednih plinih pomembno napačno, obstaja omejitev področja.

Zbiranje ugotovljenih napačnih navedb (Glej odstavek 50.)

A112. Revizor lahko določi količino, pod katero bi bile napačne navedbe očitno neznatne in jih ne bi bilo treba zbirati, ker pričakuje, da seštevanje takih količin gotovo ne bi imelo pomembnega učinka na poročilo o toplogrednih plinih. "Očitno neznatno" pa ni le drug izraz za "nepomemben." Zadeve, ki so očitno neznatne, bodo popolnoma drugačnega (manjšega) velikostnega razreda, kot je pomembnost, določena v skladu s tem MSZ. To bodo zadeve, ki so gotovo brez posledic tako vsaka zase kot v skupnem znesku in bodo tako ocenjene po katerih koli sodilih velikosti, vrste ali okoliščin. Kadar obstaja kakršna koli negotovost o tem, ali je ena ali več postavk očitno neznatnih, se zadeva ne obravnava kot očitno neznatna.

### **Uporaba dela drugih revizorjev**

*Obveščanje drugih revizorjev* (Glej odstavek 57(a).)

A113. Ustrezne zadeve, ki jih delovna skupina za posel lahko sporoči drugim revizorjem v zvezi z delom, ki ga je treba opraviti, uporabo tega dela ter obliko in vsebino dogovarjanja drugega revizorja z delovno skupino za posel, so lahko med drugim:

- zahteva, da drugi revizor, potem ko je seznanjen z okvirom, v katerem bo delovna skupina za posel uporabila njegovo delo, potrdi, da bo sodeloval z delovno skupino za posel;
- izvedbena pomembnost za delo drugega revizorja, ki je lahko nižja od izvedbene pomembnosti za poročilo o toplogrednih plinih (in kjer je to primerno, raven ali ravni pomembnosti za določene vrste emisij ali razkritij) in prag, nad katerim napačnih navedb ni mogoče obravnavati kot očitno neznatnih za poročilo o toplogrednih plinih;
- prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe v poročilu o toplogrednih plinih, ki so pomembna za delo

drugega revizorja, in zahteva, da ta drugi revizor pravočasno obvešča o kakršnih koli drugih tveganjih, prepoznanih med opravljanjem posla, ki bi lahko bila pomembna za poročilo o toplogrednih plinih, ter o svojih odzivih na taka tveganja.

*Sporočila drugih revizorjev* (Glej odstavek 57(a).)

A114. Ustrezne zadeve, o katerih delovna skupina za posel lahko zahteva sporočila drugega revizorja, vključujejo:

- ali je drugi revizor ravnal v skladu z etičnimi zahtevami, ki so pomembne za posel skupine, vključno z neodvisnostjo in strokovno usposobljenostjo;
- ali je drugi revizor ravnal v skladu z zahtevami delovne skupine za posel skupine;
- informacije o pojavih neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov, ki bi lahko povzročili pomembno napačno navedbo v poročilu o toplogrednih plinih;
- seznam nepopravljenih napačnih navedb, ki jih je ugotovil drugi revizor med opravljanjem posla in ki niso očitno neznatne;
- znake morebitne pristranskosti pri pripravi ustreznih informacij;
- opis vsake ugotovljene bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki jo je ugotovil drugi revizor med opravljanjem posla;
- druge bistvene zadeve, ki jih je drugi revizor sporočil ali pričakuje, da jih bo sporočil organizaciji, vključno s prevaro ali sumom prevare;
- vse druge zadeve, ki utegnejo biti pomembne za poročilo o toplogrednih plinih ali na katere drugi revizor želi opozoriti delovno skupino za posel, vključno z izjemami, navedenimi v kateri koli pisni predstavitvi, ki jo je drugi revizor zahteval od organizacije;
- celotne ugotovitve, sklep ali mnenje drugega revizorja.

*Dokazi* (Glej odstavek 57(b).)

A115. Ustrezne presoje pri pridobivanju dokazov v zvezi z delom drugega revizorja so med drugim lahko:

- razprave z drugim revizorjem o poslovnih aktivnostih, ki so povezane z delom drugega revizorja in so bistvene za poročilo o toplogrednih plinih;
- razprave z drugim revizorjem glede doveznosti zadevnih informacij za pomembno napačno navedbo;
- pregledovanje dokumentacije drugega revizorja o prepoznanih tveganjih pomembno napačne navedbe, odzivih na ta tveganja in sklepih; taka dokumentacija ima lahko obliko opomnika, iz katerega je razviden sklep drugega revizorja glede prepoznanih tveganj.

**Pisne predstavitve** (Glej odstavek 58.)

A116. Poleg pisnih predstavitev, zahtevanih v odstavku 58, lahko revizor presodi, da je treba zahtevati še druge pisne predstavitve. Oseba ali osebe, od katerih revizor zahteva pisne predstavitve, bodo praviloma člani posloводства ali pristojnih za upravljanje. Ker pa se strukture za upravljanje in vodenje v različnih pravnih ureditvah in organizacijah razlikujejo in so odraz vplivov različnih kulturnih in pravnih okoliščin, velikosti in lastniških značilnosti, v tem MSZ ni mogoče za vse posle natančno opredeliti ustrezne osebe ali oseb, od katerih je treba zahtevati pisne predstavitve. Organizacija je na primer lahko neki objekt, ki sam po sebi ni ločena pravna oseba. V takih primerih utegne biti ugotavljanje ustreznih oseb posloводства ali pristojnih za upravljanje, od katerih je treba zahtevati pisne predstavitve, stvar strokovne presoje.

**Kasnejši dogodki** (Glej odstavek 61.)

A117. Kasnejši dogodki lahko vključujejo na primer objavo spremenjenih emisijskih faktorjev s strani organa, kot je vladna agencija, spremembe ustrezne zakonodaje ali drugih predpisov, boljše naravoslovno znanje, bistvene strukturne spremembe v organizaciji, razpoložljivost natančnejših metod za količinsko opredelitev ali odkritje bistvene napake.



**Primerjalne informacije** (Glej odstavke 62, 63, 76(c).)

- A118. Zakon ali drug predpis ali pogoji posla lahko podrobno določijo zahteve za predstavitev, poročanje in dajanje zagotovila za primerjalne informacije v poročilu o toplogrednih plinih. Ključna razlika med računovodskimi izkazi in poročilom o toplogrednih plinih je v tem, da so količine, predstavljene v poročilu o toplogrednih plinih, izmerjene emisije za določeno obdobje in ne temeljijo na kumulativnih količinah v času. Zato predstavljene primerjalne informacije ne vplivajo na informacije za tekoče leto, razen če so bile emisije evidentirane v napačnem obdobju, zaradi česar lahko količine temeljijo na nepravilnem izhodiščnem obdobju za merjenje.
- A119. Kadar vključuje poročilo o toplogrednih plinih sklicevanja na odstotek zmanjšanja emisij ali podobno primerjavo informacij med obdobji, je pomembno, da revizor prouči primernost primerjav. Te so lahko neprimerne zaradi:
- a) bistvenih sprememb v poslovanju iz prejšnjega obdobja,
  - b) bistvenih sprememb v pretvorbenih faktorjih ali
  - c) nedoslednosti virov ali načinov merjenja.
- A120. Kadar so primerjalne informacije predstavljene skupaj s tekočimi informacijami o emisijah, vendar nekatere ali vse te primerjalne informacije niso zajete v revizorjevem sklepu, je pomembno, da je stanje takih informacij jasno opredeljeno tako v poročilu o toplogrednih plinih kot tudi v poročilu o zagotovitvi.

*Popravljen navedbe* (Glej odstavke 62(a).)

- A121. Količine toplogrednih plinov, o katerih je bilo poročano v nekem prejšnjem obdobju, je treba morda popravljen ponovno navesti v skladu z zakoni ali drugimi predpisi ali primernimi sodili, na primer zaradi boljšega naravoslovnega znanja, bistvenih strukturnih sprememb v organizaciji, razpoložljivosti natančnejših metod za količinsko opredelitev ali odkritja bistvene napake.

*Izvajanje postopkov za primerjalne informacije* (Glej odstavke 63(a).)

- A122. Če pri poslu dajanja omejenega zagotovila, ki vključuje dajanje zagotovila o primerjalnih informacijah, revizor izve, da utegne biti v predstavljenih primerjalnih informacijah pomembno napačna

navedba, morajo biti postopki, ki jih je treba opraviti, v skladu z zahtevami odstavka 49O. Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila pa morajo biti postopki, ki jih je treba opraviti, zadostni za oblikovanje mnenja o primerjalnih informacijah.

A123. Če posel ne vključuje dajanja zagotovila o primerjalnih informacijah, je treba v okoliščinah, obravnavanih v odstavku 63(a), opraviti postopke, ki zadostijo revizorjevi etični obvezi, da ni vedé povezan s pomembno napačno ali zavajajočo informacijo.

#### **Druge informacije** (Glej odstavek 64.)

A124. Poročilo o toplogrednih plinih je lahko objavljeno skupaj z drugimi informacijami, ki niso zajete v revizorjev sklep; poročilo o toplogrednih plinih je na primer lahko vključeno kot del letnega ali trajnostnega poročila organizacije samostojno ali skupaj z drugimi posebnimi informacijami o podnebnih spremembah, kot so:

- strateška analiza, vključno z izjavo o vplivu podnebnih sprememb na strateške cilje organizacije;
- pojasnilo in kvalitativna ocena sedanjih in predvidenih bistvenih tveganj in priložnosti, povezanih s podnebnimi spremembami;
- razkritja o ukrepih organizacije, vključno z njenim dolgoročnim in kratkoročnim načrtom odzivanja na tveganja, priložnosti in vplive, povezane s podnebnimi spremembami;
- razkritja o prihodnjih napovedih, vključno s trendi in dejavniki, povezanimi s podnebnimi spremembami, ki bodo verjetno vplivali na strategijo organizacije ali obdobje, za katero je načrtovana uresničitev strategije;
- opis upravljaljskih procesov in sredstev organizacije, ki so namenjeni prepoznavanju, upravljanju in nadziranju zadev, povezanih s podnebnimi spremembami.

A125. V nekaterih primerih lahko organizacija objavi informacije o emisijah, ki so izračunane na drugačni podlagi, kot je bila uporabljena pri pripravi poročila o toplogrednih plinih. Druge informacije so na primer lahko pripravljene na podlagi primerjave "enakega z enakim", pri čemer so emisije preračunane na novo tako, da je izpuščen učinek enkratnih dogodkov, kot so spuščanje v obratovanje novega obrata ali zapiranje nekega objekta. Revizor lahko zahteva, da se take informacije umaknejo, če bi načina njihove

priprave ne dovoljevala sodila, uporabljena za pripravo poročila o toplogrednih plinih. Revizor lahko zahteva tudi, da se umaknejo vse opisne informacije, ki niso skladne s količinskimi podatki, vključenimi v poročilo o toplogrednih plinih ali jih ni mogoče utemeljiti (na primer špekulativne napovedi ali trditve o prihodnjem ukrepanju).

A126. Nadaljnji ukrepi, ki utegnejo biti primerni, kadar bi druge informacije lahko škodovale verodostojnosti poročila o toplogrednih plinih in poročila o dajanju zagotovila, so na primer še:

- zahteva, da se organizacija posvetuje z usposobljeno tretjo stranko, kot je pravni svetovalec organizacije;
- pridobitev pravnega nasveta o posledicah različnih načinov ukrepanja;
- medsebojno obveščanje s tretjimi strankami, na primer z regulatorjem;
- zadržanje poročila o zagotovilu;
- odstop od posla, če je odstop od posla po ustreznih zakonih ali drugih predpisih mogoč;
- opis zadeve v poročilu o zagotovilu.

### Dokumentacija

*Dokumentacija o opravljenih postopkih in pridobljenih dokazih* (Glej odstavke 15, 65, 66.)

A127. MSZ 3000 zahteva, da revizor dokumentira zadeve, ki so bistvene za zagotavljanje dokazov, ki podpirajo poročilo o zagotovilu, in potrjujejo, da je bil posel opravljen v skladu z MSZ.<sup>22</sup> V nadaljevanju so navedeni primeri zadev, ki jih je primerno vključiti v dokumentacijo posla:

- *prevara*: tveganja pomembno napačne navedbe ter vrsta, čas in obseg postopkov v zvezi s prevaro ter obvestila o prevari, predana organizaciji, regulatorjem in drugim;
- *zakoni in drugi predpisi*: ugotovljeno neupoštevanje ali sum neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ter izidi

---

<sup>22</sup> MSZ 3000, odstavek 42.

opravljenih razgovorov z organizacijo in drugimi strankami zunaj organizacije;

- *načrtovanje*: celotna strategija posla, načrt za posel in vse bistvene spremembe med opravljanjem posla ter razlogi za take spremembe;
- *pomembnost*: naslednje količine in dejavniki, upoštevani pri opredelitvah: pomembnost za poročilo o toplogrednih plinih; če je primerno, tudi raven (ravni) pomembnosti za določene vrste emisij ali razkritij; izvedbena pomembnost; vsaka sprememba pomembnosti med opravljanjem posla;
- *tveganje pomembno napačne navedbe*: razprava, ki jo zahteva odstavek 29, in bistvene sprejete odločitve, ključne sestavine spoznanj, pridobljenih v zvezi z vsakim vidikom organizacije in njenega okolja, ki so določeni v odstavku 23, ter tveganja pomembno napačne navedbe, za katera so bili po revizorjevi strokovni presoji potrebni nadaljnji postopki;
- *nadaljnji postopki*: vrsta, čas in obseg opravljenih nadaljnjih postopkov, povezanost teh nadaljnjih postopkov s tveganji pomembno napačne navedbe in izidi postopkov;
- *ovrednotenje napačnih navedb*: količina, pod katero bi napačne navedbe veljale za očitno neznatne; napačne navedbe, zbrane med opravljanjem posla, in ali so bile popravljene, ter revizorjev sklep, ali so nepopravljene napačne navedbe vsaka zase ali v skupnem znesku pomembne, in podlaga za ta sklep.

*Zadeve, ki nastopijo po datumu poročila o zagotovitlu* (Glej odstavek 68.)

A128. Primeri izjemnih okoliščin vključujejo dejstva, za katera je revizor izvedel po datumu poročila o zagotovitlu, vendar so na datum poročila že obstajala, in ki bi, če bi bila takrat znana, utegnila povzročiti, da bi bilo poročilo o toplogrednih plinih spremenjeno ali da bi revizor prilagodil sklep v poročilu o zagotovitlu; na primer odkritje bistvene nepopravljene napake. Zaradi tega nastale spremembe v dokumentaciji posla se pregledajo v skladu z usmeritvami in postopki podjetja glede odgovornosti za

pregledovanje, kot je zahtevano v MSOK 1, pri čemer partner, zadolžen za posel, prevzame končno odgovornost za spremembe.<sup>23</sup>

*Sestavljanje končnega spisa posla* (Glej odstavek 69.)

A129. MSOK 1 (ali nacionalne zahteve, ki so najmanj enako stroge) zahteva, da podjetje vzpostavi usmeritve in postopke za pravočasno dokončanje sestavljanja končnih spisov poslov.<sup>24</sup> Primeren rok, v katerem je treba dokončati sestavljanje končnega spisa posla, navadno ni daljši od 60 dni po datumu poročila o zagotovitju.<sup>25</sup>

**Ocenjevanje kakovosti posla** (Glej odstavek 71.)

A130. Druge zadeve, o katerih se lahko presoja pri ocenjevanju kakovosti posla, so med drugim:

- kako je delovna skupina za posel ovrednotila neodvisnost svojega podjetja v zvezi s poslom;
- ali je bilo opravljeno ustrezno posvetovanje o zadevah, v katerih nastopajo razlike v mnenjih, ali druge težke ali sporne zadeve, in kakšni so bili sklepi teh posvetovanj;
- ali dokumentacija posla, ki je izbrana za ocenjevanje, odraža opravljeno delo v zvezi z bistvenimi presojami in podpira sprejete sklepe.

**Oblikovanje sklepa o danem zagotovitju**

*Opis primernih sodil* (Glej odstavka 74(d), 76(g)(iv).)

A131. V pripravo poročila o toplogrednih plinih organizacije je treba vključiti ustrezen opis primernih sodil v pojasnjevalne opombe k poročilu o toplogrednih plinih. Opis seznanja predvidene uporabnike z okvirom, na katerem temelji poročilo o toplogrednih plinih, in je posebej pomemben, kadar obstajajo bistvene razlike med različnimi sodili glede obravnavanja določenih zadev v poročilu o toplogrednih plinih; na primer, kateri odbitki emisij, če sploh, so vključeni, kako so bili količinsko opredeljeni in kaj predstavljajo ter na kakšni

<sup>23</sup> MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, odstavka 32, 33.

<sup>24</sup> MSOK 1, odstavek 45.

<sup>25</sup> MSOK 1, odstavek A54.

podlagi so izbrane emisije 3. skupine, ki so vključene, in kako so bile količinsko opredeljene.

- A132. Opis, da je poročilo o toplogrednih plinih pripravljeno v skladu z določenimi sodili, je primeren le, če je poročilo o toplogrednih plinih skladno z vsemi zahtevami sodil, ki so veljavna v obdobju, na katero se nanaša poročilo o toplogrednih plinih.
- A133. Opis primernih sodil, ki vsebuje nenatančno opredelitev kakovosti ali omejujoče izraze (na primer "poročilo o toplogrednih plinih je dokaj skladno z zahtevami XYZ"), ni primeren opis, ker lahko zavaja uporabnike poročila o toplogrednih plinih.

### **Vsebina poročila o danem zagotovu**

*Zgleda poročil o zagotovu* (Glej odstavek 76.)

- A134. Dodatek 2 vsebuje zgleda poročil o danem zagotovu za poročilo o toplogrednih plinih s sestavinami, opisanimi v odstavku 76.

*Informacije, ki niso zajete v revizorjevem sklepu* (Glej odstavek 76(c).)

- A135. Da bi se izognili nesporazumu in neustreznemu zanašanju na informacije, ki niso bile predmet dajanja zagotova, kadar poročilo o toplogrednih plinih vključuje informacije, kot so primerjalne informacije, ki niso zajete v revizorjevem sklepu, so te informacije navadno opredeljene kot take v poročilu o toplogrednih plinih in v revizorjevem poročilu o zagotovu.

*Odbitki emisij* (Glej odstavek 76(f).)

- A136. Besedilo navedbe, ki mora biti vključeno v poročilo o zagotovu, kadar izkaz toplogrednih plinov vključuje odbitke emisij, je lahko zelo različno, odvisno od okoliščin.
- A137. Razpoložljivost ustreznih in zanesljivih informacij v zvezi z izravnanimi in drugimi odbitki emisij je zelo različna in zato so različni tudi dokazi, ki jih imajo revizorji na voljo v podporo trditvam organizacij o odbitkih emisij.
- A138. Zaradi raznolikosti pri odbitkih emisij in pogosto zmanjšanega števila in vrste postopkov, ki jih za odbitke emisij lahko uporabi revizor, zahteva ta MSZ opredelitev morebitnih odbitkov emisij, ki so zajeti v revizorjevem sklepu, in navedbo revizorjeve odgovornosti v zvezi z njimi v poročilu o zagotovu.

A139. Kadar odbitke emisij sestavljajo izravnave, je izjava o revizorjevi odgovornosti za odbitke emisij lahko izražena z naslednjim besedilom: "Poročilo o toplogrednih plinih vključuje yyy ton CO<sub>2-e</sub> odbitka od emisij ABC za to leto na podlagi izravnave. Opravili smo postopke, da bi ugotovili, ali so bile te izravnave kupljene med letom in ali je njihov opis v poročilu o toplogrednih plinih sprejemljiv povzetek ustreznih pogodb in z njimi povezane dokumentacije. Nismo pa izvedli nobenih postopkov glede zunanjih dobaviteljev teh izravnave in ne izražamo nobenega mnenja o tem, ali so ali bodo izravnave dejansko pomenile zmanjšanje CO<sub>2-e</sub> za yyy ton."

*Uporaba poročila o zagotovitvi (Glej odstavek 76(g)(iii).)*

A140. Tako kot velja za imenovanje naslovnika poročila o zagotovitvi, lahko revizor presodi, da je v poročilo o zagotovitvi ustrezno vključiti tudi besedilo, ki opredeljuje namen poročila ali predvidene uporabnike, za katere je bilo poročilo pripravljeno. Kadar bo na primer poročilo o toplogrednih plinih javno objavljeno, utegne biti ustrezno, da pojasnjevalne opombe k poročilu o toplogrednih plinih in poročilu o zagotovitvi vsebujejo izjavo, da je poročilo namenjeno uporabnikom, ki dovolj dobro poznajo aktivnosti, povezane s toplogrednimi plini, in so primerno skrbno proučili informacije v poročilu o toplogrednih plinih ter razumejo, da je poročilo o toplogrednih plinih pripravljeno in zagotovilo zanj dano na podlagi ustreznih ravni pomembnosti.

A141. Poleg tega lahko revizor presodi, da je primerno vključiti besedilo, ki izrecno omejuje razpošiljanje poročila o zagotovitvi drugim, razen predvidenih uporabnikov, njegovo uporabo s strani drugih ali njegovo uporabo za druge namene.

*Povzetek revizorjevih postopkov (Glej odstavek 76(h)(ii).)*

A142. Poročilo o zagotovitvi pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila običajno sledi ustaljenemu besedilu in le na kratko opisuje opravljene postopke. To pa zato, ker pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila katero koli podrobno opisovanje posebnih opravljenih postopkov uporabnikom ne bi pomagalo razumeti, da so bili, kadar koli je izdano neprilagojeno poročilo, pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, da je revizor lahko izrazil mnenje.

A143. Pri poslu dajanja omejenega zagotovila je poznavanje vrste, časa in obsega opravljenih postopkov bistveno, da predvideni uporabniki razumejo sklep, izražen v poročilu o omejenem zagotovitvi. Zato je opis revizorjevih postopkov pri poslu dajanja omejenega zagotovila

običajno podrobnejši kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. Primerna je lahko tudi vključitev opisa postopkov, ki niso bili opravljeni, bi pa praviloma bili opravljeni pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila. Toda popolna opredelitev vseh takih postopkov morda niti ni mogoča, ker se od revizorja zahteva ožje poznavanje in manj natančna ocena tveganj pomembno napačne navedbe kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila.

Dejavniki, ki jih je treba upoštevati pri takem odločanju, in raven podrobnosti, ki jo je treba zagotoviti, vključujejo:

- posebne okoliščine organizacije (npr. drugačna vrsta dejavnosti organizacije v primerjavi s tistimi, ki so značilne za ta sektor);
- posebne okoliščine posla, ki vplivajo na vrsto in obseg opravljenih postopkov;
- pričakovanja predvidenih uporabnikov glede ravnih podrobnosti, ki jo je treba zagotoviti v poročilu, in sicer na podlagi tržnih običajev ali ustreznih zakonov ali drugih predpisov.

A144. Pri opisovanju postopkov, opravljenih za poročilo o omejenem zagotovitvi, je pomembno, da so napisani objektivno, vendar ne v tako kratkih povzetkih, da bi bili dvoumni, in prav tako ne preobsežno ali olepšano ali opisano tako, da bi se morda lahko razumelo, da je bilo pridobljeno sprejemljivo zagotovilo. Pomembno je tudi, da opis postopkov ne daje vtisa, da je šlo za posel opravljanja dogovorjenih postopkov. Prav tako v večini primerov ne bo podrobno opisan celoten načrt dela.

*Revizorjev podpis* (Glej odstavek 76(k).)

A145. Revizorjev podpis je bodisi v imenu revizijskega podjetja bodisi revizorja osebno ali v imenu obeh, kakor je ustrezno v posamezni pravni ureditvi. Poleg revizorjevega podpisa se v nekaterih pravnih ureditvah od revizorja lahko zahteva v revizorjevem poročilu o zagotovitvi še izjava o njegovih strokovnih nazivih ali o dejstvu, da je revizor ali njegovo podjetje, kakor je primerno, pridobil priznanje ustreznega organa za izdajo dovoljenj v tej pravni ureditvi.



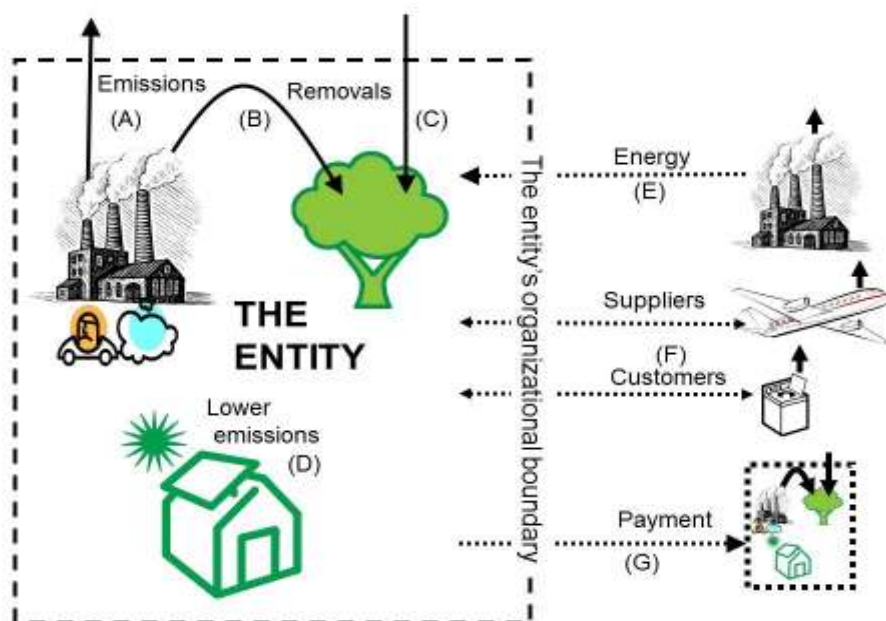
*Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah* (Glej odstavek 77.)

- A146. Zelo razširjena uporaba odstavkov o poudarjanju zadev ali odstavkov o drugih zadevah zmanjšuje učinkovitost revizorjevih sporočil o takih zadevah.
- A147. Odstavek o poudarjanju zadeve je lahko primeren, kadar so bila na primer uporabljena različna sodila ali pa so bila sodila spremenjena, posodobljena ali drugače tolmačena kot v prejšnjih obdobjih in ima to bistven učinek na sporočene emisije, ali pa izpad sistema za del obravnavanega obdobja pomeni, da je bila za oceno emisij za čas izpada uporabljena ekstrapolacija, kar je v poročilu o toplogrednih plinih navedeno.
- A148. Odstavek o drugi zadevi je lahko primeren, kadar se je na primer področje posla v primerjavi s prejšnjem obdobjem bistveno spremenilo, kar v poročilu o toplogrednih plinih ni navedeno.
- A149. Vsebina odstavka o poudarjanju zadeve vključuje jasno sklicevanje na poudarjeno zadevo in kje poročilo o toplogrednih plinih je mogoče najti razkritja, ki zadevo v celoti opisujejo. Navedeno je tudi, da revizorjev sklep zaradi poudarjene zadeve ni prilagojen. (Glej tudi odstavek A125.)
- A150. Vsebina odstavka o drugi zadevi jasno odraža, da take druge zadeve ni treba predstaviti in razkriti v poročilu o toplogrednih plinih. Odstavek 77 omejuje uporabo odstavka o drugi zadevi na tiste zadeve, ki so pomembne za uporabnikovo razumevanje posla, revizorjeve odgovornosti ali poročila o zagotovitvi, za katere revizor presodi, da jih je treba sporočiti v poročilu o zagotovitvi. (Glej tudi odstavek A124.)
- A151. Vključitev revizorjevih priporočil o zadevah, kot so izboljšave v informacijskem sistemu organizacije, v poročilo o zagotovitvi lahko nakazuje, da te zadeve pri pripravi poročila o toplogrednih plinih niso bile ustrezno obravnavane. Taka priporočila je mogoče sporočiti na primer v pismu poslovodstvu ali v razgovoru s pristojnimi za upravljanje. Za odločitev, ali je treba v poročilo o zagotovitvi vključiti priporočila, je med drugim pomembna presoja, ali so priporočila po svoji naravi pomembna za informacijske potrebe predvidenih uporabnikov in ali njihovo besedilo zagotavlja, da ne bodo napačno razumljena kot pridržek k revizorjevemu sklepu o poročilu o toplogrednih plinih.

A152. Odstavek o drugi zadevi ne vključuje informacij, ki jih revizor ne sme dati po zakonih, drugih predpisih ali drugih poklicnih standardih, na primer po etičnih standardih glede zaupnosti informacij. Odstavek o drugi zadevi prav tako ne vključuje informacij, ki jih mora zagotoviti poslovodstvo.

**Dodatek 1**

(Glej odstavke A8–A14.)

**Emisije, odstranitve in odbitki emisij****Legenda:***Emissions – emisije**Removals – odstranitve**Energy – energija**Suppliers – dobavitelji**Customers – kupci**Payment – plačilo**Lower emissions – nižje emisije*

A = Neposredne emisije ali emisije 1. skupine (Glej odstavek A8.)

B = Odstranitve (Emisije, ki so ustvarjene znotraj meje organizacije, vendar so zajete in shranjene znotraj te meje in niso izpuščene v

- ozračje. Običajno se obračunavajo na podlagi bruto količin, to je kot emisija 1. skupine in odstranitve.) (Glej odstavek A14.)
- C = Odstranitve (Toplogredni plini, ki jih je organizacija odstranila iz ozračja.) (Glej odstavek A14.)
- D = Ukrepi, ki jih organizacija sprejema za zmanjšanje svojih emisij. Taki ukrepi lahko zmanjšajo emisije 1. skupine (na primer z uporabo vozil z boljšim izkoristkom goriva), emisije 2. skupine (na primer z vgradnjo solarnih plošč zaradi zmanjšanja količine kupljene elektrike) ali emisije 3. skupine (na primer z zmanjšanjem števila službenih potovanj ali prodajo izdelkov, za katere je pri uporabi potrebne manj energije). Organizacija lahko take ukrepe opiše v pojasnjevalnih opombah v poročilu o toplogrednih plinih, vendar vplivajo na količinsko opredelitev emisij v samem poročilu organizacije o toplogrednih plinih zgolj v obsegu, v katerem so v poročilu navedene emisije nižje, kot bi bile sicer, ali v katerem predstavljajo odbitek emisij v skladu s primernimi sodili (Glej odstavek A11.).
- E = Emisije 2. skupine (Glej odstavek A9.)
- F = Emisije 3. skupine (Glej odstavek A10.)
- G = Odbitki emisij, vključno s kupljenimi izravnanimi (Glej odstavke A11–A13.)

**Dodatek 2**

(Glej odstavek A134.)

**Zgleda poročil o danem zagotovilu za poročilo o toplogrednih plinih****Zgled 1:****Okoliščine posla vključujejo naslednja dejstva:**

- gre za posel dajanja sprejemljivega zagotovila;
- poročilo organizacije o toplogrednih plinih ne vsebuje emisij 3. skupine;
- poročilo organizacije o toplogrednih plinih ne vsebuje nobenih odbitkov emisij;
- poročilo o toplogrednih plinih ne vsebuje nobenih primerjalnih informacij.

*Zgled poročila v nadaljevanju je zgolj usmeritev in ni namenjen vsestranski uporabi ali primeren za vse situacije.*

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O SPREJEMLJIVEM ZAGOTOVILU ZA POROČILO O TOPLOGREDNIH PLINIH DRUŽBE ABC**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o zagotovilu za poročilo o toplogrednih plinih** (*ta naslov ni potreben, če je to edini del poročila*)

Prevzeli smo posel dajanja sprejemljivega zagotovila za priloženo poročilo o toplogrednih plinih družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20X1, ki vključuje popis emisij in pojasnjevalne opombe na straneh xx-yy. [Ta posel je izvedla multidisciplinarna delovna

skupina, vključno z revizorji za dajanje zagotovil, inženirji in okoljskimi znanstveniki.]<sup>1</sup>

#### *Odgovornost družbe ABC za poročilo o toplogrednih plinih*

Družba ABC je odgovorna za pripravo poročila o toplogrednih plinih v skladu s [primerna sodila<sup>2</sup>], uporabljenimi, kot je razloženo v pojasnilu 1 k poročilu o toplogrednih plinih. Ta odgovornost vključuje vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, ustreznega za pripravo poročila o toplogrednih plinih brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

[Kot je obravnavano v pojasnilu 1 k poročilu o toplogrednih plinih,]<sup>3</sup> je treba pri količinski opredelitvi toplogrednih plinov upoštevati naravno negotovost zaradi nepopolnega naravoslovnega znanja, uporabljenega za določitev emisijskih faktorjev in vrednosti, potrebnih za združevanje emisij različnih plinov.

#### *Naša neodvisnost in obvladovanje kakovosti*

Ravnali smo v skladu s *Kodeksom etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake in vključuje zahteve glede neodvisnosti in druge zahteve, ki temeljijo na bistvenih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, varovanja zaupnosti in poklicu primerne obnašanja.

V skladu z Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti 1<sup>4</sup> vzdržuje [ime podjetja] vsestranski sistem obvladovanja kakovosti, vključno z dokumentiranimi usmeritvami in postopki za ravnanje v skladu z etičnimi zahtevami, strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.

#### *Naša odgovornost*

Naša odgovornost je, da izrazimo mnenje o poročilu o toplogrednih plinih na podlagi dokazov, ki smo jih pridobili. Naš posel dajanja

---

<sup>1</sup> Stavki je treba črtati, če ni primeren za posel (na primer, če je bil posel za poročanje samo o emisijah 2. skupine in niso bili uporabljeni drugi veččaki).

<sup>2</sup> [Primerna sodila] so brezplačno na voljo na spletni strani [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>3</sup> Kadar naravna negotovost ni obravnavana v pojasnilu 1 poročila o toplogrednih plinih, se ta del črta.

<sup>4</sup> MSOK 1— *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.*

sprejemljivega zagotovila smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom dajanja zagotovil 3410 – *Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih* (“MSZ 3410”), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Ta standard zahteva, da posel načrtujemo in izvajamo tako, da pridobimo sprejemljivo zagotovilo o tem, ali je poročilo o toplogrednih plinih brez pomembno napačne navedbe.

Posel dajanja sprejemljivega zagotovila v skladu z MSZ 3410 vključuje izvajanje postopkov za pridobitev dokazov o količinski opredelitvi emisij in s tem povezanih informacijah v poročilu o toplogrednih plinih. Vrsta, čas in obseg izbranih postopkov so odvisni od revizorjeve presoje, ki vključuje tudi oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake v poročilu o toplogrednih plinih. Pri oceni teh tveganj smo upoštevali notranje kontroliranje, povezano s pripravo poročila družbe ABC o toplogrednih plinih. Posel dajanja sprejemljivega zagotovila vključuje tudi:

- ocenjevanje ustreznosti [*primerna sodila*], ki jih je v danih okoliščinah uporabila družba ABC, kot podlage za pripravo poročila o toplogrednih plinih, kot je razloženo v pojasnilu 1 poročila o toplogrednih plinih;
- ovrednotenje primernosti uporabljenih metod količinske opredelitve in uporabljenih poročevalskih usmeritev ter utemeljenost ocen, ki jih je pripravila družba ABC; in
- ovrednotenje celotne predstavitve poročila o toplogrednih plinih.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje.

#### *Mnenje*

Po našem mnenju je poročilo o toplogrednih plinih za leto, končano 31. decembra 20X1, v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s [*primerna sodila*], uporabljenimi, kot je razloženo v pojasnilu 1 poročila o toplogrednih plinih.

**Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah** (*primerno samo za nekatere posle*)

[Oblika in vsebina tega dela poročila o zagotovitvi bo različna, odvisno od vrste drugih revizorjevih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum poročila o zagotovitvi]

[Revizorjev naslov]



**Zgled 2:****Okoliščine posla vključujejo naslednja dejstva:**

- gre za posel dajanja omejenega zagotovila;
- poročilo organizacije o toplogrednih plinih ne vsebuje emisij 3. skupine;
- poročilo organizacije o toplogrednih plinih ne vsebuje nobenih zmanjšanj emisij;
- poročilo o toplogrednih plinih ne vsebuje nobenih primerjalnih informacij.

*Zgled poročila v nadaljevanju je zgolj usmeritev in ni namenjen vsestranski uporabi ali primeren za vse situacije.*

**POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O OMEJENEM ZAGOTOVILU ZA POROČILO O TOPLOGREDNIH PLINIH DRUŽBE ABC**

[Ustrezen naslovnik]

**Poročilo o zagotovilu za poročilo o toplogrednih plinih** (*ta naslov ni potreben, če je to edini del poročila*)

Prevzeli smo posel dajanja omejenega zagotovila za priloženo poročilo o toplogrednih plinih družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20X1, ki vključuje popis emisij in pojasnjevalne opombe na straneh xx–yy. [Ta posel je izvedla multidisciplinarna delovna skupina, vključno z revizorji za dajanje zagotovil, inženirji in okoljskimi znanstveniki.]<sup>5</sup>

*Odgovornost družbe ABC za poročilo o toplogrednih plinih*

Družba ABC je odgovorna za pripravo poročila o toplogrednih plinih v skladu s [*primerna sodila*]<sup>6</sup>, uporabljenimi, kot je razloženo v pojasnilu 1 k poročilu o toplogrednih plinih. Ta odgovornost vključuje

<sup>5</sup> Stavek je treba črtati, če ni primeren za posel (na primer, če je bil posel za poročanje samo o emisijah 2. skupine in niso bili uporabljeni drugi veščaki).

<sup>6</sup> [*Primerna sodila*] so brezplačno na voljo na spletni strani [www.#####.org](http://www.#####.org).

vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, ustreznega za pripravo poročila o toplogrednih plinih brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

[Kot je obravnavano v pojasnilu 1 k poročilu o toplogrednih plinih,]<sup>7</sup> je treba pri količinski opredelitvi toplogrednih plinov upoštevati naravno negotovost zaradi nepopolnega naravoslovnega znanja, uporabljenega za določitev emisijskih faktorjev in vrednosti, potrebnih za združevanje emisij različnih plinov.

#### *Naša neodvisnost in obvladovanje kakovosti*

Ravnali smo v skladu s *Kodeksom etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake in vključuje zahteve glede neodvisnosti in druge zahteve, ki temeljijo na bistvenih načelih neoporečnosti, nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, varovanja zaupnosti in poklicu primerne obnašanja.

V skladu z Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti 1<sup>8</sup> vzdržuje [*ime podjetja*] vsestranski sistem obvladovanja kakovosti, vključno z dokumentiranimi usmeritvami in postopki za ravnanje v skladu z etičnimi zahtevami, strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.

#### *Naša odgovornost*

Naša odgovornost je, da izrazimo sklep o omejenem zagotovitju za poročilo o toplogrednih plinih na podlagi postopkov, ki smo jih opravili, in dokazov, ki smo jih pridobili. Naš posel dajanja omejenega zagotovitja smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom dajanja zagotovil 3410 – *Posli dajanja zagotovil za poročila o toplogrednih plinih* ("MSZ 3410"), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Ta standard zahteva, da posel načrtujemo in izvajamo tako, da pridobimo omejeno zagotovilo o tem, ali je poročilo o toplogrednih plinih brez pomembno napačne navedbe.

<sup>7</sup> Kadar naravna negotovost ni obravnavana v pojasnilu 1 poročila o toplogrednih plinih, se ta del črta.

<sup>8</sup> MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.*

Posel dajanja omejenega zagotovila, opravljenega v skladu z MSZ 3410, vključuje ocenjevanje ustreznosti [*primerna sodila*], ki jih je v danih okoliščinah uporabila družba ABC, kot podlage za pripravo poročila o toplogrednih plinih, ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v poročilu o toplogrednih plinih zaradi prevare ali napake, odzivanje na ocenjena tveganja, kot je potrebno v danih okoliščinah, in ovrednotenje celotne predstavitve poročila o toplogrednih plinih. Področje posla dajanja omejenega zagotovila je bistveno manjše kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila tako v zvezi s postopki ocenjevanja tveganj, vključno s poznavanjem notranjega kontroliranja, kot v zvezi s postopki, opravljenimi kot odziv na ocenjena tveganja.

Postopki, ki smo jih opravili, so temeljili na naši strokovni presoji in so vključevali poizvedbe, opazovanje poteka procesov, pregledovanje dokumentov, analitične postopke, ovrednotenje primernosti metod za količinsko opredelitev in poročevalskih usmeritev ter ujemanje ali usklajevanje z osnovnimi evidencami.

*[Revizor lahko tu vključi povzetek vrste in obsega opravljenih postopkov, ki daje po njegovi presoji dodatne informacije, ki utegnejo biti pomembne za uporabnikovo razumevanje podlage za revizorjev sklep.<sup>9</sup> Del v nadaljevanju je pripravljen kot usmeritev in postopki iz primera niso izčrpen seznam niti vrste niti obsega postopkov, ki utegnejo biti pomembni za uporabnikovo razumevanje opravljenega dela.]<sup>10</sup>*

Glede na okoliščine posla smo pri opravljanju prej naštetih postopkov:

- s poizvedbami spoznali kontrolno okolje in informacijske sisteme družbe ABC, ki so povezani s količinsko opredelitvijo emisij in poročanjem o njih, nismo pa ovrednotili vzpostavitev določenih kontrolnih aktivnosti, pridobili dokazov o njihovem delovanju ali preizkusili uspešnosti njihovega delovanja;
- ocenili, ali so metode družbe ABC za pripravo ocen primerne in so bile dosledno uporabljene; vendar pa naši postopki niso vključevali preizkušanja podatkov, ki so podlaga za ocene, ali ločene priprave

<sup>9</sup> Postopki naj bodo opisani v povzetkih, vendar ne tako kratkih, da bi bili dvoumni, in prav tako ne preobsežno, olepšano ali opisano tako, da bi se morda lahko razumelo, da je bilo pridobljeno sprejemljivo zagotovilo. Pomembno je tudi, da opis postopkov ne daje vtisa, da je šlo za posel opravljanja dogovorjenih postopkov, in v večini primerov tudi ne bo podrobno opisan celoten načrt dela.

<sup>10</sup> V končnem poročilu bo ta pojasnjevalni odstavek črtan.

naših lastnih ocen, s katerimi bi primerjalno ovrednotili ocene družbe ABC;

- opravili ogled na kraju samem [na treh krajih], da smo ocenili popolnost virov emisij, načine zbiranja podatkov, izvirne podatke in ustrezne predpostavke, primerne za te objekte.

Kraji za preizkušanje so bili izbrani z upoštevanjem njihovih emisij v razmerju do vseh emisij skupaj, virov emisij in krajev, izbranih v prejšnjih obdobjih. Naši postopki [so/niso] vključevali preizkušanja informacijskih sistemov za zbiranje in združevanje podatkov iz objektov ali kontrol na teh krajih.]<sup>11</sup>

Opravljeni postopki pri poslu dajanja omejenega zagotovila so drugačne vrste in manj obsežni od postopkov za posel dajanja sprejemljivega zagotovila. Zato je raven pridobljenega zagotovila pri poslu dajanja omejenega zagotovila bistveno nižja od zagotovila, ki bi bilo pridobljeno, če bi opravljali posel dajanja sprejemljivega zagotovila. Zato ne izražamo mnenja s sprejemljivim zagotovitvom o tem, ali je bilo poročilo družbe ABC o toplogrednih plinih v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s [primerna sodila], uporabljenimi, kot je razloženo v pojasnilu 1 poročila o toplogrednih plinih.

#### *Sklep o omejenem zagotovitvu*

Na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da poročilo družbe ABC o toplogrednih plinih za leto, končano 31. decembra 20X1, ni v vseh pomembnih pogledih pripravljeno v skladu s [primerna sodila], uporabljenimi, kot je razloženo v pojasnilu 1 poročila o toplogrednih plinih.

#### **Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah** (*primerno samo za nekatere posle*)

[Oblika in vsebina tega dela poročila o zagotovitvu bo različna, odvisno od vrste drugih revizorjevih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum poročila o zagotovitvu]

[Revizorjev naslov]

---

<sup>11</sup> Ta del se črta, če revizor sklene, da razširjene informacije o izvedenih postopkih v okoliščinah posla niso potrebne.