

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY 3410**  
**ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V OVĚŘENÍ VÝKAZŮ EMISÍ SKLENÍKOVÝCH**  
**PLYNŮ**

(Tento standard je účinný pro zprávy o ověření za období počínající 15. prosincem  
2014 nebo později)

**OBSAH**

---

	Odstavec
<b>Úvod</b> .....	1
Rozsah tohoto standardu .....	2 - 11
Datum účinnosti .....	12
<b>Cíle</b> .....	13
<b>Definice</b> .....	14
<b>Požadavky</b>	
Standard ISAE 3000 (revidované znění) .....	15
Přijetí a pokračování zakázky .....	16-18
Plánování.....	19
Materialita při plánování a provádění zakázky .....	20-22
Pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti .....	23-34
Celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a další postupy .....	35-56
Použití práce jiných odborníků .....	57
Písemná prohlášení .....	58-68
Události po datu účetní závěrky .....	39-41
Srovnávací informace .....	62-63
Ostatní informace.....	64
Dokumentace .....	65-70
Kontrola řízení kvality zakázky .....	71
Formulace závěru o ověření.....	72-75
Obsah zprávy o ověření .....	76-77
Další komunikační požadavky .....	78
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Úvod.....	A1-A7
Definice.....	A8- A16
Standard ISAE 3000 (revidované znění) .....	A17

## ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V OVĚŘENÍ VÝKAZŮ EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ

Přijetí a pokračování zakázky .....	A18-A37
Plánování .....	A38-A43
Materialita při plánování a provádění zakázky .....	A44-A51
Pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti .....	A52-A89
Celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a další postupy .....	A90-A112
Použití práce jiných odborníků .....	A113-A115
Písemná prohlášení .....	A116
Události po datu účetní závěrky .....	A117
Srovnávací informace .....	A118-A123
Ostatní informace .....	A124-A126
Dokumentace .....	A127-A129
Kontrola řízení kvality zakázky .....	A130
Formulace závěru o ověření .....	A131-A133
Obsah zprávy o ověření .....	A134-A152
Příloha č. 1: Emise, pohlcení a odpočty emisí	
Příloha č. 2: Příklady zpráv o ověření výkazů emisí skleníkových plynů	

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3410 *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů* je třeba posuzovat v kontextu *Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací zakázky a související služby*.

## Úvod

1. Vzhledem ke spojitosti mezi emisemi skleníkových plynů a změnou klimatu kvantifikuje řada účetních jednotek své emise skleníkových plynů pro účely interního řízení a mnohé společnosti rovněž sestavují výkaz emisí skleníkových plynů:
  - (a) jako součást regulačního režimu zveřejňování,
  - (b) jako součást systému obchodování s emisními povolenkami nebo
  - (c) aby dobrovolně informovaly investory a ostatní subjekty. Dobrovolně zveřejňované údaje mohou být například publikovány jako samostatný dokument, začleněny do obsáhlejší zprávy o udržitelnosti nebo do výroční zprávy účetní jednotky nebo mohou být podkladem pro vklad do „registru emisí uhlíku“.

## Rozsah tohoto standardu

2. Tento mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) se zabývá ověřovacími zakázkami, které podávají zprávu o výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.
3. Závěr odborníka v případě ověřovací zakázky může kromě výkazu emisí skleníkových plynů zahrnovat i další informace, např. je-li odborník angažován, aby vydal zprávu o zprávě o udržitelnosti, kdy výkaz emisí skleníkových plynů tvoří pouze část této zprávy. V takových případech: (viz odst. A1-A2)
  - (a) se tento standard vztahuje na ověřovací postupy prováděné s ohledem na výkaz emisí skleníkových plynů s výjimkou situace, kdy tvoří výkaz emisí skleníkových plynů pouze relativně méně významnou součást celkových informací, jež jsou předmětem ověření,
  - (b) se na ověřovací postupy prováděné s ohledem na zbývající informace zahrnuté do závěru odborníka vztahuje standard ISAE 3000 (revidované znění)<sup>1</sup> (nebo jiný standard ISAE zaměřený na specifický předmět).
4. Tento standard se nezabývá ověřovacími zakázkami ani neposkytuje specifické pokyny pro ověřovací zakázky, kdy se vydává zpráva o:
  - (a) výkazech o jiných emisích, než jsou emise skleníkových plynů, např. oxidů dusíku (NO<sub>x</sub>) a oxidu siřičitého (SO<sub>2</sub>). Tento standard však přesto může být vodítkem pro takové zakázky,<sup>2</sup>
  - (b) ostatních informacích souvisejících se skleníkovými plyny, jako je „stopa“ životního cyklu produktu, hypotetické „základní“ informace a klíčové ukazatele výkonnosti na základě údajů o emisích (viz odst. A3) nebo
  - (c) nástrojích, procesech nebo mechanismech, jako jsou kompenzační projekty, používaných jinými účetními jednotkami jako odpočty emisí. Pokud však výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky obsahuje odpočty emisí, které jsou předmětem ověření, požadavky tohoto standardu platí příslušným způsobem i ve vztahu k těmto odpočtům emisí (viz odst. 76(f)).

---

<sup>1</sup> ISAE 3000 (revidované znění) *Ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací*

<sup>2</sup> NO<sub>x</sub> (tj. NO a NO<sub>2</sub>, které se liší od skleníkového plynu oxidu dusného N<sub>2</sub>O) a SO<sub>2</sub> jsou spojeny spíše s „kyselým deštěm“ než se změnou klimatu

*Zakázky s nepřímým vykazováním a zakázky s přímým vykazováním*

5. *Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky* (dále jen „Rámec“) uvádí, že ověřovací zakázka může být buď zakázkou s nepřímým vykazováním, nebo zakázkou s přímým vykazováním. Tento standard se zabývá pouze zakázkami s nepřímým vykazováním.<sup>3</sup>

*Postupy pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu nebo omezenou jistotu*

6. ISAE 3000 (revidované znění) uvádí, že ověřovací zakázka může být zakázkou poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázkou poskytující omezenou jistotu.<sup>4</sup> Tento standard se zabývá zakázkami poskytujícími přiměřenou i omezenou jistotu.
7. V ověřovacích zakázkách poskytujících přiměřenou i omezenou jistotu ve vztahu k výkazu emisí skleníkových plynů si odborník vybírá kombinaci ověřovacích postupů, které mohou zahrnovat: inspekci, pozorování, confirmaci, přepočty, opakované provedení, analytické postupy a dotazování. Určení ověřovacích postupů, které budou v rámci konkrétní zakázky provedeny, je záležitostí odborného úsudku. Jelikož výkazy emisí skleníkových plynů zahrnují širokou škálu okolností, povaha, načasování a rozsah postupů se pravděpodobně budou v jednotlivých zakázkách velmi lišit.
8. Není-li uvedeno jinak, každý požadavek tohoto standardu se vztahuje na zakázky poskytující jak přiměřenou, tak omezenou jistotu. Jelikož je míra jistoty získaná v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu nižší, postupy, které bude odborník provádět v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu, budou mít ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu odlišnou povahu a načasování a menší rozsah.<sup>5</sup> Požadavky, které se vztahují pouze k jednomu či druhému typu zakázky, jsou uvedeny v tabulce ve sloupcích označených za číslem odstavce písmenem „O“ (omezená jistota) nebo písmenem „P“ (přiměřená jistota). Přestože jsou některé postupy vyžadovány pouze u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu, mohou být vhodné i v některých zakázkách poskytujících omezenou jistotu (viz také odstavec A90, který popisuje primární rozdíly mezi dalšími postupy odborníka pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu ve vztahu k výkazům emisí skleníkových plynů). (viz odst. A4, A90)

*Vztah k ISAE 3000 (revidované znění), ostatním profesním předpisům a jiným požadavkům*

9. Odborník je při provádění ověřovacích zakázek, jejichž cílem je vydat zprávu o výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky, povinen dodržovat požadavky ISAE 3000 (revidované znění) a požadavky tohoto standardu. Ten nenahrazuje ISAE 3000 (revidované znění), pouze jej doplňuje a blíže specifikuje, jak ISAE 3000 aplikovat na ověřovací zakázky o výkazech emisí skleníkových plynů standard. (viz odst. A17)
10. Podmínkou souladu s ISAE 3000 (revidované znění) je mimo jiné soulad s částí A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), které se vztahují k ověřovacím zakázkám, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů,

<sup>3</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 12(a)(ii)

<sup>4</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 12(a)(i)(b)

<sup>5</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 12(a)(iii)

jež jsou minimálně stejně náročné.<sup>6</sup> Další podmínkou souladu s ISAE 3000 (revidované znění) je, aby partner odpovědný za zakázku působil ve společnosti, která se řídí ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1.<sup>7</sup> (viz odst. A5-A6)

11. Pokud se zakázka řídí místními právními předpisy či ustanoveními systému obchodování s emisními povolenkami, tento standard nemá větší váhu než tyto právní předpisy či ustanovení. V případě, že se místní právní předpisy či ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami liší od tohoto standardu, nebude zakázka provedená v souladu s místními právními předpisy či ustanoveními určitého systému automaticky v souladu s tímto standardem. Odborník má právo vyjádřit kromě souladu s místními právními předpisy či ustanoveními systému obchodování s emisními povolenkami také soulad s tímto standardem pouze v případě, že byly splněny všechny příslušné požadavky tohoto standardu. (viz odst. A7)

### **Datum účinnosti**

12. Tento standard je účinný pro ověřovací zakázky za období končící 15. prosincem 2014 nebo později.

### **Cíle**

13. Cílem odborníka je:

- (a) získat přiměřenou, popř. omezenou, jistotu, že výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou a umožňuje tudíž odborníkovi vyjádřit závěr poskytující přiměřenou nebo omezenou jistotu,
- (b) vydat, v souladu se svými zjištěními, zprávu o tom, zda:
  - (i) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušnými kritérii nebo
  - (ii) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu odborník nezaznamenal žádné skutečnosti, které by ho na základě provedených postupů a získaných důkazních informací vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů není ve všech materiálních ohledech sestaven v souladu s příslušnými kritérii,
- (c) komunikovat, jak dále požaduje tento standard, v souladu se svými zjištěními.

### **Definice**

14. Pro účely tohoto standardu mají následující termíny níže uvedené významy:<sup>8</sup>

- (a) Příslušná kritéria – kritéria použitá účetní jednotkou pro kvantifikaci a vykázání svých emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů.

---

<sup>6</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavce 3(a), 20 a 34

<sup>7</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavce 3(b) a 31(a); mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

<sup>8</sup> Definice uvedené v ISAE 3000 (revidované znění) platí i pro tento standard

- (b) Tvrzení – vyjádření účetní jednotky, výslovná či jiná, která jsou začleněna do výkazu emisí skleníkových plynů a která odborník používá pro posouzení různých typů potenciálních nesprávností, které se mohou vyskytnout.
- (c) Základní rok – konkrétní rok nebo průměr za více let, vůči němuž jsou emise účetní jednotky v čase porovnávány.
- (d) Systém stanovení limitů a obchodování „cap and trade“ – systém, který stanovuje celkové emisní limity, rozděluje emisní povolenky účastníkům a umožňuje jim obchodovat mezi sebou s povolenkami a emisními kredity.
- (e) Srovnávací informace – částky a zveřejněné údaje obsažené ve výkazu emisí skleníkových plynů s ohledem na jedno nebo více předcházejících období.
- (f) Emise – skleníkové plyny, které byly během příslušného období vypuštěny do ovzduší nebo by byly vypuštěny do ovzduší, kdyby nebyly zachyceny a odvedeny do propadu. Emise můžeme rozřadit do následujících kategorií:
- přímé emise (označované také jako emise rozsahu 1), což jsou emise ze zdrojů, které vlastní nebo kontroluje účetní jednotka, (viz odst. A8)
  - nepřímé emise, což jsou emise, které jsou důsledkem činnosti účetní jednotky, ale vyskytují se u zdrojů, jež vlastní nebo kontroluje jiná účetní jednotka. Nepřímé emise můžeme dále rozdělit do následujících kategorií:
    - emise rozsahu 2, což jsou emise související s energií, která se přenáší do účetní jednotky a kterou účetní jednotka spotřebovává, (viz odst. A9)
    - emise rozsahu 3, což jsou všechny ostatní nepřímé emise. (viz odst. A10)
- (g) Odpočet emisí – jakákoli položka zahrnutá do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky, která je odečtena z celkových vykázaných emisí, ale která nepředstavuje pohlcení; obvykle zahrnuje pořízené kompenzace, ale může zahrnovat řadu dalších nástrojů či mechanismů, např. výkonnostní kredity a povolenky, které uznává regulační nebo jiný systém, jehož součástí je i účetní jednotka. (viz odst. A11-A12)
- (h) Emisní faktor – matematický faktor nebo poměrný ukazatel pro převedení měřítka činnosti (např. litry spotřebovaného paliva, ujeté kilometry, počet zvířat v zemědělské výrobě nebo tuny vyrobených produktů) na odhad množství skleníkových plynů spojených s touto činností.
- (i) Systém obchodování s emisními povolenkami – tržní přístup použitý pro řízení skleníkových plynů poskytováním ekonomických pobídek pro dosažení snížení emisí těchto plynů.
- (j) Účetní jednotka – právní subjekt, ekonomický subjekt nebo identifikovatelná část právního nebo ekonomického subjektu (např. jedna továrna nebo jiná forma zařízení, jako je skládka) nebo kombinace právního a ekonomického subjektu nebo částí takových subjektů (např. společný podnik), k nimž se emise uvedené ve výkazu skleníkových plynů vztahují.
- (k) Podvod – úmyslný čin uskutečněný jednou nebo více osobami z řad vedení, osob pověřených správou a řízením, zaměstnanců nebo třetích stran zahrnující použití klamu k získání nespravedlivé nebo protiprávní výhody.

- (l) Další postupy – postupy provedené v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, včetně případných testů kontrol, testů detailních údajů a analytických postupů.
- (m) Výkaz emisí skleníkových plynů – výkaz stanovující základní prvky a vyčísľující emise skleníkových plynů účetní jednotky za určité období (někdy označovaný jako emisní soupis) a v relevantních případech srovnávací a vysvětlující informace, včetně shrnutí významných zásad kvantifikace a vykazování. Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky může také obsahovat seznam pohlcení a odpočtů emisí rozčleněný do kategorií. Pokud zakázka nezahrnuje celý výkaz emisí skleníkových plynů, pojem „výkaz emisí skleníkových plynů“ je chápán jako část, která je do zakázky zahrnuta. Výkaz emisí skleníkových plynů představuje „informace o předmětu zakázky“.<sup>9</sup>
- (n) Skleníkové plyny – oxid uhličitý (CO<sub>2</sub>) a všechny další plyny, které musí být podle příslušných kritérií zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů, např. metan, oxid dusný, fluorid sírový, částečně fluorované uhlovodíky, zcela fluorované uhlovodíky a chlorofluorovodíky. Jiné plyny než oxid uhličitý jsou často označovány pojmem ekvivalenty oxidu uhličitého (CO<sub>2</sub>-e).
- (o) Organizační hranice – hranice, která určuje, které provozy zahrnout do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.
- (p) Prováděcí materialita – částka nebo částky, jejichž výše je odborníkem stanovena jako nižší, než je pro výkaz emisí skleníkových plynů materiální, aby byla na dostatečně nízkou úroveň snížena pravděpodobnost, že bude úhrnná částka neopravených a neodhalených nesprávností vyšší, než je pro výkaz emisí skleníkových plynů materiální. Prováděcí materialita se dále vztahuje k částce nebo částkám, jejichž výše je stanovena odborníkem jako nižší, než je materiální pro určité typy emisí nebo zveřejněných údajů.
- (q) Pořízená kompenzace – odpočet emisí, kdy účetní jednotka platí za snížení emisí jiné účetní jednotky (snížení emisí) nebo zvýšení pohlcení jiné účetní jednotky (zvýšení pohlcení) vzhledem k hypotetické základně. (viz odst. A13)
- (r) Kvantifikace – proces určování množství skleníkových plynů, které se vztahují k účetní jednotce buď přímo, nebo nepřímo a které jsou vypouštěny (nebo pohlcovány) určitými zdroji (nebo propady).
- (s) Pohlcení – skleníkové plyny, které účetní jednotka během období pohltila z ovzduší nebo které by byly vypuštěny do ovzduší, kdyby nebyly zachyceny a odvedeny do propadu. (viz odst. A14)
- (t) Významné zařízení – zařízení, které je samostatně významné z důvodu velikosti emisí v poměru k celkovým emisím zahrnutým do výkazu skleníkových plynů nebo své konkrétní povahy nebo okolností, které způsobují určitá rizika materiální nesprávnosti. (viz odst. A15-A16)
- (u) Propad – fyzická jednotka nebo proces, který pohlcuje skleníkové plyny z ovzduší.
- (v) Zdroj – fyzická jednotka nebo proces, který vypouští skleníkové plyny do ovzduší.

<sup>9</sup> ISA 3000 (revidované znění), odstavec 12(x)

- (w) Typ emise – skupina emisí na základě např. zdroje emise, typu plynu, regionu nebo zařízení.

## **Požadavky**

### **Standard ISAE 3000 (revidované znění)**

15. Odborník nesmí vyjádřit soulad s tímto standardem, pokud nesplnil všechny požadavky v tomto standardu a ve standardu ISAE 3000 (revidované znění). (viz odst. A5-A6, A17, A21-A22, A37, A127)

## **Přijetí a pokračování zakázky**

### *Dovednosti, znalosti a zkušenosti*

16. Partner odpovědný za zakázku je povinen:

- (a) mít odbornou způsobilost v oblasti ověřovacích dovedností a technik, kterou získal na základě rozsáhlé odborné přípravy a praktických zkušeností, a dostatečnou způsobilost pro kvantifikaci a vykazování emisí, aby mohl přijmout odpovědnost za závěr ověřovací zakázky,
- (b) přesvědčit se, že osoby, které mají zakázku provádět, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí a schopnostmi, včetně oblasti kvantifikace a vykazování emisí a ověřování, aby mohly provádět ověřovací zakázku v souladu s tímto standardem. (viz odst. A18-A19)

### *Předpoklady zakázky*

17. S cílem stanovit, zda existují předpoklady zakázky:

- (a) je partner odpovědný za zakázku povinen určit, že výkaz emisí skleníkových plynů i zakázka mají dostatečný rozsah, aby byly pro předpokládané uživatele užitečné, a to zejména s ohledem na následující skutečnosti: (viz odst. A20)
  - (i) nemá-li výkaz emisí skleníkových plynů obsahovat významné emise, které byly kvantifikovány nebo by mohly být pohotově kvantifikovány, zda jsou takové výjimky za daných okolností přiměřené,
  - (ii) nemá-li zakázka obsahovat ujištění o významných emisích, které účetní jednotka vykazovala, zda jsou tyto výjimky za daných okolností přiměřené,
  - (iii) má-li zakázka obsahovat ujištění o odpočtech emisí, zda povaha jistoty, kterou odborník získá s ohledem na odpočty, a předpokládaný obsah zprávy o ověření s ohledem na ně jsou jasné, za daných okolností přiměřené a zda je strana zakázky chápe, (viz odst. A11- A12)
- (b) při posuzování vhodnosti příslušných kritérií požadovaných standardem ISAE 3000 (revidované znění)<sup>10</sup> je odborník povinen určit, zda kritéria zahrnují přinejmenším: (viz odst. A23-A26)
  - (i) metodu stanovení organizační hranice účetní jednotky (viz odst. A27-A28),
  - (ii) skleníkové plyny, o nichž se má účtovat,

---

<sup>10</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavce 24(b)(ii) a 41



- (iii) přijatelné kvantifikační metody, včetně metod pro provádění případných úprav do základního roku,
  - (iv) dostatečná zveřejnění, aby předpokládání uživatelé mohli pochopit významné úsudky učiněné při sestavování výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A29-A34)
- (c) je odborník povinen získat souhlas účetní jednotky, že tato jednotka uznává a chápe svou odpovědnost:
- (i) za návrh, implementaci a udržování takových vnitřních kontrolních systémů, které účetní jednotka označí za nezbytné pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, jenž neobsahuje materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
  - (ii) za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s příslušnými kritérii, (viz odst. A35)
  - (iii) za odkaz na příslušná kritéria, která použil, nebo jejich popis ve výkazu emisí skleníkových plynů, a pokud to není zřejmé z okolností zakázky, kdo tato kritéria sestavil. (viz odst. A36)

#### *Dohoda o podmínkách zakázky*

18. Podmínky zakázky, které mají být sjednány v souladu s ISAE 3000 (revidované znění),<sup>11</sup> musí zahrnovat: (viz odst. A37)
- (a) cíl a rozsah zakázky,
  - (b) odpovědnosti odborníka,
  - (c) odpovědnosti účetní jednotky, včetně odpovědností popsanych v odstavci 17(c),
  - (d) identifikaci příslušných kritérií pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
  - (e) odkaz na očekávanou formu a obsah veškerých zpráv, které má odborník vydat, a prohlášení, že mohou existovat okolnosti, kdy se může zpráva od očekávané formy a obsahu lišit,
  - (f) potvrzení, že účetní jednotka souhlasí s poskytnutím písemných prohlášení při ukončení zakázky.

#### **Plánování**

19. Při plánování zakázky, jak vyžaduje standard ISAE 3000 (revidované znění)<sup>12</sup>, je odborník povinen: (viz odst. A38-A41)
- (a) určit vlastnosti zakázky, které definují její rozsah,
  - (b) stanovit reportovací cíle zakázky, aby mohl naplánovat časové rozvržení zakázky a povahu požadovaných sdělení,
  - (c) zvážít faktory, které jsou podle odborného úsudku odborníka významné při směřování úsilí týmu provádějícího zakázku,

---

<sup>11</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 27

<sup>12</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 40

- (d) posoudit výsledky postupů pro přijetí nebo pokračování zakázky, popř. zda jsou znalosti získané na jiných zakázkách prováděných partnerem odpovědným za zakázku relevantní,
- (e) stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů nezbytných k provedení zakázky, včetně zapojení expertů a jiných odborníků, (viz odst. A42-A43)
- (f) určit případný dopad funkce interního auditu účetní jednotky na zakázku.

### **Materialita při plánování a provádění zakázky**

#### *Určování materiality a prováděcí materiality při plánování zakázky*

- 20. Při stanovování celkové strategie zakázky je odborník povinen určit materialitu pro výkaz emisí skleníkových plynů. (viz odst. A44-A50)
- 21. Odborník je povinen určit prováděcí materialitu pro účely posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších postupů.

#### *Revize v průběhu projektu*

- 22. Odborník je povinen provést revizi materiality pro výkaz emisí skleníkových plynů v případě, že se během zakázky dozví informace, s jejichž znalostí by původně stanovil odlišnou částku. (viz odst. A51)

### **Znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti**

#### *Získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí*

- 23. Odborník je povinen získat znalost následujících skutečností (viz odst. A52-A53):
  - (a) příslušné odvětví, regulační a další externí faktory, včetně příslušných kritérií,
  - (b) povaha účetní jednotky, včetně:
    - (i) povahy provozu v rámci organizační hranice účetní jednotky, včetně: (viz odst. A27-A28)
      - a. zdrojů a úplnosti emisí, popř. propadů a odpočtů emisí,
      - b. podílů každého z nich na celkových emisích účetní jednotky,
      - c. nejistot spojených s množstvím vykázanými ve výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. A54-A59),
    - (ii) změn oproti předcházejícímu období v povaze nebo rozsahu provozu, včetně toho, zda došlo k fúzím, akvizicím nebo prodeji emisních zdrojů či outsourcingu funkcí s významnými emisemi,
    - (iii) frekvence a povahy přerušení provozu, (viz odst. A60)
  - (c) výběr a použití kvantifikačních metod a zásad vykazování účetní jednotky, včetně důvodů k jejich změnám a potenciálnímu dvojímu počítání emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů,
  - (d) požadavky příslušných kritérií relevantních pro odhady, včetně souvisejících zveřejněných údajů,

- (e) cíl a strategie účetní jednotky v oblasti změny klimatu, popř. související ekonomická, regulační, fyzická a reputační rizika, (viz odst. A61)
- (f) dohled nad informacemi o emisích účetní jednotky a odpovědnost za ně,
- (g) zda má účetní jednotka interní audit, a pokud ano, jeho činnosti a hlavní zjištění s ohledem na emise.

*Postupy pro získání znalostí, identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

24. Postupy pro získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí a pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti musí zahrnovat: (viz odst. A52-A53, A62)

- (a) dotazování těch, kdo v rámci účetní jednotky mají podle úsudku odborníka informace, které pravděpodobně pomohou při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
- (b) analytické postupy, (viz odst. A63-A65)
- (c) pozorování a inspekce. (viz odst. A66-A68)

*Získání znalostí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky*

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<p>25O. Pro vnitřní kontrolní systém relevantní pro kvantifikaci a vykazování emisí jako základu pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti je odborník povinen získat pomocí dotazování znalost: (viz odst. A52-A53, A69-A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kontrolního prostředí,</li> <li>(b) informačního systému, včetně souvisejících podnikových procesů, a komunikace rolí a odpovědností při vykazování emisí a významných skutečností souvisejících s vykazováním emisí,</li> <li>(c) výsledků procesu vyhodnocení rizik účetní jednotky.</li> </ul>	<p>25P. Odborník je povinen získat znalosti následujících složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, které jsou relevantní pro kvantifikaci a vykazování emisí jako základu pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti: (viz odst. A52-A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) kontrolní prostředí,</li> <li>(b) informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, komunikace rolí a odpovědností při vykazování emisí a významných záležitostí souvisejících s vykazováním emisí,</li> <li>(c) proces vyhodnocení rizik účetní jednotky,</li> <li>(d) kontrolní činnosti relevantní pro zakázku, kterými jsou takové činnosti, jež je podle úsudku odborníka třeba pochopit pro vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení a návrh dalších postupů v reakci na vyhodnocená rizika. Ověřovací zakázka nevyžaduje znalost všech kontrolních činností souvisejících s každým významným typem emise a zveřejnění ve výkazu</li> </ul>

Omezená jistota	Přiměřená jistota
	emisí skleníkových plynů nebo s každou úrovní tvrzení, která je pro ně relevantní, (viz odst. A71-A72) (e) monitorování kontrol.
	26P. Při získávání znalostí požadovaných v odstavci 25P je odborník povinen posoudit návrh kontrolních mechanismů a určit, zda byly implementovány provedením dalších postupů kromě dotazování pracovníků účetní jednotky zodpovědných za výkaz emisí skleníkových plynů. (viz odst. A52-A53)

*Další postupy pro získání znalostí, identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

27. Pokud partner odpovědný za zakázku prováděl pro účetní jednotku další zakázky, je povinen zvážit, zda jsou získané informace relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti. (viz odst. A73)
28. Odborník je povinen dotazovat se vedení a podle potřeby ostatních v rámci účetní jednotky, aby určit, zda mají znalosti o skutečném, domnělém nebo údajném podvodu nebo nedodržení právních předpisů, které ovlivňuje výkaz emisí skleníkových plynů. (viz odst. A84-A86)
29. Partner odpovědný za zakázku a další klíčoví členové týmu provádějícího zakázku a všichni klíčoví externí experti odborníka jsou povinni projednat náchylnost výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky k materiálním nesprávnostem způsobeným podvodem nebo chybou a aplikaci příslušných kritérií na skutečnosti a okolnosti účetní jednotky. Partner odpovědný za zakázku je povinen určit, které záležitosti mají být sděleny členům týmu provádějícího zakázku a všem externím expertům odborníka nezapojeným do projednávání.
30. Odborník je povinen zhodnotit, zda jsou kvantifikační metody a zásady vykazování účetní jednotky, včetně určení organizační hranice účetní jednotky, vhodné pro její provoz a odpovídají příslušným kritériím a zásadám kvantifikace a vykazování používaným v příslušném odvětví a v předcházejících obdobích.

Provádění postupů na místě v zařízeních účetní jednotky

31. Odborník je povinen určit, zda je za podmínek zakázky nezbytné provádět postupy na místě ve významných zařízeních. (viz odst. A15-A16, A74-A77)

Interní audit

32. Má-li účetní jednotka interní audit, který je relevantní pro zakázku, odborník je povinen: (viz odst. A78)
  - (a) určit, zda a do jaké míry použít konkrétní práci interního auditu,

- (b) pokud použije konkrétní práci interního auditu, určit, zda je tato práce dostatečná pro účely zakázky.

*Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<p>33O. Odborník je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A79-A80)</li> <li>(b) pro významné (materiální) typy emisí a zveřejněných údajů (viz odst. A81) jako základ pro návrh a provádění postupů, jejichž povaha, načasování a rozsah:</li> <li>(c) reaguje na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti,</li> <li>(d) umožňuje odborníkovi získat omezenou jistotu o tom, zda je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnými kritérii.</li> </ul>	<p>33P. Odborník je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A79-A80)</li> <li>(b) na úrovni tvrzení pro významné (materiální) typy emisí a zveřejněných údajů (viz odst. A81-A82) jako základ návrhu a provádění postupů, jejichž povaha, načasování a rozsah (viz odst. A83):</li> <li>(c) reaguje na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti,</li> <li>(d) umožňuje odborníkovi získat přiměřenou jistotu o tom, zda je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušnými kritérii.</li> </ul>

**Příčiny rizik materiální nesprávnosti**

34. Při provádění postupů vyžadovaných v odstavcích 330 nebo 33P je odborník povinen zvážit přinejmenším následující faktory: (viz odst. A84-A89)
- (a) pravděpodobnost záměrné nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A84-A86)
  - (b) pravděpodobnost nesplnění ustanovení právních předpisů obecně považovaných za právní předpisy s přímým vlivem na obsah výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A87)
  - (c) pravděpodobnost vynechání potenciálně významné emise, (viz odst. A88(a))
  - (d) významné ekonomické nebo regulační změny, (viz odst. A88(b))
  - (e) povaha provozu, (viz odst. A88(c))
  - (f) povaha kvantifikačních metod, (viz odst. A88(d))
  - (g) stupeň složitosti při stanovování organizační hranice, a zda jsou zapojeny spřízněné strany, (viz odst. A27-A28)
  - (h) zda existují významné emise, které se vymykají běžné podnikatelské činnosti účetní jednotky nebo které se jinak jeví jako neobvyklé, (viz odst. A88(e))

- (i) stupeň subjektivity kvantifikace emisí, (viz odst. A88(e))
- (j) zda jsou do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty emise rozsahu 3, (viz odst. A88(f))
- (k) jak účetní jednotka provádí významné odhady a údaje, z nichž vycházejí. (viz odst. A88(g))

### **Celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a další postupy**

- 35. Odborník je povinen navrhnout a implementovat celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů. (viz odst. A90-A93)
- 36. Odborník je povinen navrhnout a provést další postupy, jejichž povaha, načasování a rozsah reagují na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti s ohledem na příslušnou úroveň jistoty, tj. přiměřenou nebo omezenou. (viz odst. A90)

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<p>37O. Při navrhování a provádění dalších postupů v souladu s odstavcem 36 je odborník povinen: (viz odst. A90, A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zvážit důvody pro vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti pro materiální typy emisí a zveřejněných údajů, (viz odst. A95)</li> <li>(b) získat přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení rizika odborníkem. (viz odst. A97)</li> </ul>	<p>37P. Při navrhování a provádění dalších postupů v souladu s odstavcem 36 je odborník povinen: (viz odst. A90, A94)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zvážit důvody pro vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení pro materiální typy emisí a zveřejněných údajů, včetně: (viz odst. A95)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) pravděpodobnosti materiální nesprávnosti z důvodu konkrétních vlastností relevantního typu emise nebo zveřejněného údaje (tj. přirozené riziko),</li> <li>(ii) zda má odborník v úmyslu spoléhat na provozní efektivitu kontrol při určování povahy, načasování a rozsahu ostatních postupů, (viz odst. A96)</li> </ul> </li> <li>(b) získat přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší je vyhodnocení rizika odborníkem. (viz odst. A97)</li> </ul>
	<p><i>Testy kontrol</i></p> <p>38P. Odborník je povinen navrhnout a provést testy kontrol, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o provozní efektivitě příslušných kontrol, pokud: (viz odst. A90(a))</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) má odborník v úmyslu spoléhat se na</li> </ul>

	<p>provozní efektivitu kontrol při určování povahy, načasování a rozsahu ostatních postupů (viz odst. A96) nebo</p> <p>(b) jiné postupy než testy kontrol nemohou samostatně poskytnout dostatečné a vhodné důkazní informace na úrovni tvrzení. (viz odst. A98)</p> <p>39P. Jsou-li zjištěny odchylky od kontrol, na něž se chce odborník spolehnout, je povinen vznést konkrétní dotazy, aby pochopil tyto skutečnosti a jejich možné důsledky, a je povinen určit, zda: (viz odst. A90)</p> <p>(a) testy kontrol, které byly provedeny, poskytují vhodný základ, aby bylo možné spolehnout se na kontroly,</p> <p>(b) jsou nezbytné další testy kontrol nebo</p> <p>(c) je třeba ošetřit potenciální rizika materiální nesprávnosti za použití jiných postupů.</p> <p><i>Jiné postupy než testy kontrol</i></p> <p>40P. Bez ohledu na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti je odborník povinen kromě testů kontrol navrhnout a provést testy detailních údajů nebo analytické postupy pro každý materiální typ emise nebo zveřejněného údaje. (viz odst. A90, A94)</p> <p>41P. Odborník je povinen zvážit, zda se budou provádět postupy externí konfirmace. (viz odst. A90, A99)</p>
<p><i>Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti</i></p> <p>42O. Při navrhování a provádění analytických postupů je odborník povinen: (viz odst. A90(c), A100-A102)</p> <p>(a) určit vhodnost jednotlivých analytických postupů s ohledem na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a testy detailních údajů,</p> <p>(b) zhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vychází očekávání odborníka ve vztahu k vykázaným množstvím nebo poměrným ukazatelům s ohledem na</p>	<p><i>Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti</i></p> <p>42P. Při navrhování a provádění analytických postupů je odborník povinen: (viz odst. A90(c), A100-A102)</p> <p>(a) určit vhodnost konkrétních analytických postupů pro daná tvrzení s ohledem na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a testy detailních údajů pro tato tvrzení,</p> <p>(b) zhodnotit spolehlivost údajů, z nichž</p>

<p>zdroj, srovnatelnost, povahu a relevanci dostupných informací, a kontroly během sestavení,</p> <p>(c) vytvořit očekávání s ohledem na vykázaná množství a poměrné ukazatele.</p> <p>43O. Pokud analytické postupy identifikují kolísání nebo vztahy, které neodpovídají ostatním relevantním informacím nebo které se významně liší od očekávaných množství nebo poměrných ukazatelů, odborník je povinen se účetní jednotky na tyto rozdíly dotázat. Odborník je povinen zvážit odpovědi na tyto dotazy a určit, zda jsou za daných okolností nezbytné jiné postupy.</p>	<p>vychází očekávání odborníka ve vztahu k vykázaným množstvím nebo poměrným ukazatelům s ohledem na zdroj, srovnatelnost, povahu a relevanci dostupných informací, a kontroly během sestavení,</p> <p>(c) vytvořit očekávání vykázaných množství nebo poměrných ukazatelů, která jsou dostatečně přesná, aby identifikovala možné materiální nesprávnosti.</p> <p>43P. Pokud analytické postupy identifikují kolísání nebo vztahy, které neodpovídají ostatním relevantním informacím nebo které se významně liší od očekávaných množství nebo poměrných ukazatelů, odborník je povinen tyto rozdíly prozkoumat pomocí (viz odst. A90(c)):</p> <p>(a) dotazování účetní jednotky a získání dalších důkazních informací, které jsou relevantní pro reakce účetní jednotky,</p> <p>(b) provedení jiných postupů, které jsou za daných okolností nezbytné.</p>
<p><i>Postupy týkající se odhadů</i></p> <p>44O. Na základě vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti je odborník povinen (viz odst. A103-A104):</p> <p>(a) zhodnotit, zda:</p> <p>(i) účetní jednotka příslušným způsobem aplikovala požadavky příslušných kritérií ve vztahu k odhadům,</p> <p>(ii) metody provádění odhadů jsou vhodné a byly aplikovány konsistentně, a zda případné změny vykázaných odhadů nebo metod provádění odhadů oproti předcházejícímu období jsou za daných okolností vhodné,</p> <p>(b) zvážit, zda jsou za daných okolností vhodné jiné postupy.</p>	<p><i>Postupy týkající se odhadů</i></p> <p>44P. Na základě vyhodnocených rizik materiální nesprávnosti je odborník povinen zhodnotit, zda (viz odst. A103):</p> <p>(a) účetní jednotka vhodně aplikovala požadavky příslušných kritérií ve vztahu k odhadům,</p> <p>(b) metody provádění odhadů jsou vhodné a byly aplikovány konsistentně, a zda případné změny ve vykázaných odhadech nebo v metodě pro provádění odhadů oproti předcházejícímu období jsou za daných okolností vhodné.</p> <p>45P. V reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti je odborník povinen provést jeden nebo více z následujících kroků s ohledem na povahu odhadů (viz odst. A103):</p> <p>(a) otestovat, jak účetní jednotka provedla odhad a údaje, z nichž odhad vychází. Při tom je odborník povinen zhodnotit,</p>



	<p>zda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) je použita metoda kvantifikace za daných okolností vhodná,</li> <li>(ii) jsou předpoklady použité účetní jednotkou přiměřené,</li> </ul> <p>(b) otestovat provozní efektivitu kontrol způsobu, jakým účetní jednotka provedla odhad, společně s dalšími vhodnými postupy,</p> <p>(c) sestavit bodový odhad nebo rozpětí pro zhodnocení odhadu účetní jednotky. Pro tento účel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) pokud odborník používá předpoklady nebo metody, které se liší od předpokladů a metod účetní jednotky, je povinen získat dostatečné znalosti předpokladů a metod účetní jednotky, aby mohl prokázat, že jeho bodový odhad nebo rozpětí bere v úvahu relevantní proměnné a zhodnotit jakékoli významné rozdíly oproti bodovému odhadu účetní jednotky,</li> <li>(ii) pokud odborník dojde k závěru, že je vhodné použít rozpětí, odborník je povinen toto rozpětí zúžit na základě dostupných důkazních informací, dokud nebudou všechny výsledky v rámci rozpětí považovány za přiměřené.</li> </ul>
--	--

*Výběr vzorků*

46. Je-li použit výběr vzorků, odborník je při navrhování vzorku povinen zvážit účel postupu a vlastnosti populace, z níž bude vzorek vybrán (viz odst. A90(b), A105).

*Podvod, právní předpisy*

47. Odborník je povinen vhodně reagovat na podvod nebo domnělý podvod a nesoulad nebo domnělý nesoulad s právními předpisy zjištěný během zakázky (viz odst. A106-A107).

<b>Omezená jistota</b>	<b>Přiměřená jistota</b>
<i>Postupy týkající se procesu agregace výkazu emisí skleníkových plynů</i>	<i>Postupy týkající se procesu agregace výkazu emisí skleníkových plynů</i>
48O. Postupy odborníka musí zahrnovat	48P. Postupy odborníka musí zahrnovat

ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V OVĚŘENÍ VÝKAZŮ EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ

<p>následující postupy související s procesem agregace výkazu emisí skleníkových plynů: (viz odst. A108)</p> <p>(a) odsouhlasení nebo sesouhlasení výkazu emisí skleníkových plynů s výchozími záznamy,</p> <p>(b) získání znalostí materiálních úprav provedených v průběhu sestavení výkazu emise skleníkových plynů na základě dotazování účetní jednotky a zvážení, zda jsou za daných okolností nezbytné jiné postupy.</p>	<p>následující postupy související s procesem agregace výkazu emisí skleníkových plynů: (viz odst. A108)</p> <p>(a) odsouhlasení nebo sesouhlasení výkazu emisí skleníkových plynů s výchozími záznamy,</p> <p>(b) přezkoumání v materiálních úprav provedených v průběhu sestavení výkazu emisí skleníkových plynů.</p>
<p><i>Určení, zda jsou v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu nezbytné dodatečné postupy</i></p> <p>49O. Pokud odborník zaznamená skutečnosti, na jejichž základě dojde k závěru, že výkaz emisí skleníkových plynů může obsahovat materiální nesprávnosti, je povinen navrhnout a provést dodatečné postupy, jejichž prostřednictvím získá další důkazní informace, aby mohl: (viz odst. A109-A110)</p> <p>(a) konstatovat, že tyto záležitosti pravděpodobně nezpůsobily materiální nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů, nebo</p> <p>(b) určit, že tyto záležitosti způsobily materiální nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů. (viz odst. A111)</p>	<p><i>Revize vyhodnocení rizik v rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotu</i></p> <p>49P. Odborníkovo vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení se může v průběhu zakázky měnit, jak jsou získávány další důkazní informace. Za podmínek, kdy odborník získá důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, na nichž odborník původně založil své hodnocení, je povinen provést revizi hodnocení a příslušnou úpravu plánovaných postupů. (viz odst. A109)</p>

*Akumulace identifikovaných nesprávností*

50. Odborník je povinen provést akumulaci nesprávností identifikovaných během zakázky, jiných, než jsou jednoznačně bezvýznamné nesprávnosti. (viz odst. A112)

*Posouzení identifikovaných nesprávností v průběhu zakázky*

51. Odborník je povinen určit, zda je třeba provést revizi celkové strategie zakázky a plánu zakázky, pokud:

- (a) povaha identifikovaných nesprávností a okolností jejich výskytu naznačují, že mohou existovat další nesprávnosti, které by při agregaci s nesprávnostmi akumulovanými během zakázky mohly být materiální, nebo

(b) se souhrn nesprávností akumulovaných během zakázky blíží významnosti (materialitě) stanovené v souladu s odstavci 20-22 tohoto standardu.

52. Pokud na žádost odborníka účetní jednotka prověřila typ emise nebo zveřejněného údaje a upravila odhalené nesprávnosti, odborník je povinen provést postupy s ohledem na práci provedenou účetní jednotkou s cílem zjistit, zda materiální nesprávnosti přetrvávají.

#### *Sdělení a oprava nesprávností*

53. Odborník je povinen sdělit včas všechny nesprávnosti akumulované během zakázky příslušné úrovni v rámci účetní jednotky a požádat účetní jednotku, aby tyto nesprávnosti opravila.

54. Pokud účetní jednotka odmítne opravit některé nebo všechny nesprávnosti sdělené odborníkem, odborník je povinen seznámit se s důvody, proč účetní jednotka neprovedla opravy, a tuto znalost zohlednit při formulaci svého závěru.

#### *Hodnocení vlivu neopravených nesprávností*

55. Před hodnocením vlivu neopravených nesprávností je odborník povinen přehodnotit materialitu stanovenou v souladu s odstavci 20-22 tohoto standardu, aby potvrdil, zda je nadále vhodná v kontextu skutečných emisí účetní jednotky.

56. Odborník je povinen určit, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, a to samostatně i v úhrnu. Při tomto určování je odborník povinen zvážit velikost a povahu nesprávností a konkrétní okolnosti jejich výskytu ve vztahu k určitým typům emisí nebo zveřejněných údajů a výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 72).

#### **Použití práce jiného odborníka**

57. Má-li odborník v úmyslu použít práci jiného odborníka, je povinen:

- (a) s tímto jiným odborníkem jasně komunikovat o rozsahu a načasování práce tohoto odborníka a jeho zjištěních, (viz odst. A113-A114)
- (b) zhodnotit dostatečnost a vhodnost obdržených důkazních informací a proces pro začlenění souvisejících informací do výkazu emisí skleníkových plynů. (viz odst. A115)

#### **Písemná prohlášení**

58. Odborník je povinen vyžádat si od osob v rámci účetní jednotky s příslušnými odpovědnostmi za předmětné záležitosti a s jejich znalostmi písemná prohlášení: (viz odst. A116)

- (a) že splnily svou odpovědnost při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, včetně případných srovnávacích informací, v souladu s příslušnými kritérii, která byla stanovena v podmínkách zakázky,
- (b) že odborníkovi poskytly veškeré relevantní informace a přístup, jak bylo sjednáno v podmínkách zakázky, a zohlednily veškeré relevantní záležitosti ve výkazu emisí skleníkových plynů,

- (c) zda se domnívají, že vlivy neopravených nesprávností jsou pro výkaz emisí skleníkových plynů nemateriální, a to samostatně i v úhrnu. Souhrn těchto položek musí být do písemného prohlášení zahrnut nebo k němu přiložen,
  - (d) zda se domnívají, že významné předpoklady použité při tvorbě odhadů jsou přiměřené,
  - (e) že odborníkovi sdělily veškeré nedostatky ve vnitřních kontrolních systémech, které jsou relevantní pro zakázku a nejsou jednoznačně bezvýznamné a jichž si jsou vědomy,
  - (f) zda odborník seznámily s tím, že vědí o skutečném, domnělém nebo údajném podvodu nebo nesouladu s právními předpisy, kdy tento podvod nebo nesoulad může mít materiální vliv na výkaz emisí skleníkových plynů.
59. Datum písemných prohlášení se musí co nejvíce blížit datu zprávy o ověření, ale nesmí být pozdější než datum této zprávy.
60. Odborník je povinen odmítnout učinit závěr o výkazu emisí skleníkových plynů nebo od zakázky odstoupit, je-li odstoupení možné podle příslušných právních předpisů, pokud:
- (a) odborník dojde k závěru, že existují dostatečné pochybnosti o integritě osob poskytujících písemná prohlášení vyžadovaná v odstavcích 58(a) a (b), že písemná prohlášení nejsou v těchto ohledech spolehlivá, nebo
  - (b) účetní jednotka neposkytne písemná prohlášení vyžadovaná v odstavcích 58(a) a (b).

### **Události po datu účetní závěrky**

61. Odborník je povinen: (viz odst. A117)
- (a) zvážit, zda události vzniklé mezi datem sestavení výkazu emisí skleníkových plynů a datem zprávy o ověření vyžadují úpravu výkazu emisí skleníkových plynů nebo zveřejnění v tomto výkazu, a zhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazních informací získaných o tom, zda jsou takové události vhodně zohledněny ve výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s příslušnými kritérii,
  - (b) vhodně zareagovat na skutečnosti, s nimiž se seznámí po datu zprávy o ověření a na jejichž základě by mohl zprávu o ověření upravit, kdyby mu byly k tomuto datu známé.

### **Srovnávací informace**

62. Jsou-li s informacemi o stávajících emisích prezentovány srovnávací informace a na některé nebo veškeré tyto srovnávací informace se vztahuje závěr odborníka, jeho postupy s ohledem na srovnávací informace musí zahrnovat hodnocení, zda: (viz odst. A118-A121)
- (a) srovnávací informace souhlasí s částkami a dalšími zveřejněnými údaji prezentovanými v předcházejícím období, popř. byly řádně přepracovány a toto přepracování bylo dostatečně zveřejněno, (viz odst. A121)

- (b) zásady kvantifikace, které mají dopad na srovnávací informace, jsou konsistentní se zásadami použitými v běžném období, nebo pokud došlo ke změnám, zda byly řádně použity a adekvátně zveřejněny.
63. Bez ohledu na to, zda se závěry odborníka vztahují na srovnávací informace, pokud se odborník dozví, že prezentované srovnávací informace mohou obsahovat materiální nesprávnosti, odborník je povinen:
- (a) projednat tuto záležitost s osobami v rámci účetní jednotky s příslušnými odpovědnostmi za předmětné záležitosti a s jejich znalostí a provést postupy, které jsou za daných okolností vhodné, (viz odst. A122-A123)
  - (b) zvážit vliv na zprávu o ověření. Pokud prezentované srovnávací informace obsahují materiální nesprávnost a srovnatelné informace nebyly přepracovány:
    - (i) zahrnují-li závěry odborníka srovnávací informace, odborník je povinen vyjádřit ve zprávě o ověření závěr s výhradou nebo záporný závěr, nebo
    - (ii) nezahrnují-li závěry odborníka srovnávací informace, odborník je povinen vložit do své zprávy o ověření odstavec obsahující další skutečnosti, v němž popíše okolnosti ovlivňující srovnávací informace.

### **Ostatní informace**

64. Odborník je povinen seznámit se s ostatními informacemi, které jsou součástí dokumentů obsahujících výkaz emisí skleníkových plynů a zprávu o jeho ověření, a zjistit, zda mezi těmito ostatními informacemi a výkazem emisí skleníkových plynů či zprávou o ověření není materiální rozpor. Pokud odborník:
- (a) zjistí materiální rozpor mezi ostatními informacemi a výkazem emisí skleníkových plynů nebo zprávou o ověření nebo
  - (b) zjistí materiální zkreslení skutečnosti v ostatních informacích, které nesouvisejí se záležitostmi obsaženými ve výkazu emisí skleníkových plynů nebo ve zprávě o ověření,
- je povinen projednat tuto záležitost s účetní jednotkou a přijmout další vhodná opatření. (viz odst. A124-A126)

### **Dokumentace**

65. Při dokumentování povahy, načasování a rozsahu provedených postupů je odborník povinen zaznamenat: (viz odst. A127)
- (a) identifikační vlastnosti konkrétních testovaných položek nebo skutečností,
  - (b) kdo prováděl práce na zakázce a datum dokončení těchto prací,
  - (c) kdo provedené práce na zakázce revidoval a datum a rozsah takové revize.
66. Odborník je povinen zdokumentovat projednání významných záležitostí s účetní jednotkou a ostatními, včetně povahy významných projednávaných skutečností, a kdy a s kým jednání proběhla. (viz odst. A127)

### *Řízení kvality*

67. Odborník je povinen do dokumentace zakázky zahrnout:

- (a) otázky identifikované s ohledem na plnění příslušných etických požadavků a jak byly vyřešeny,
- (b) závěry o plnění požadavků nezávislosti, které se na zakázku vztahují, a veškerá relevantní jednání se společností, která tyto závěry podporují,
- (c) závěry dosažené ohledně přijetí a pokračování vztahů s klientem a ověřovací zakázky,
- (d) povahu a rozsah konzultací provedených v průběhu zakázky a závěry z nich vyplývající.

*Skutečnosti zjištěné po datu zprávy o ověření*

68. Pokud za výjimečných okolností odborník provede nové nebo dodatečné postupy nebo dojde k novým závěrům do data zprávy o ověření, je povinen zdokumentovat: (viz odst. A128)
- (a) zjištěné okolnosti,
  - (b) provedené nové nebo dodatečné postupy, získané důkazní informace, dosažené závěry a jejich vliv na zprávu o ověření,
  - (c) kdy a kdo udělal výsledné změny dokumentace a jejich revizi.

*Kompletace finálního spisu zakázky*

69. Odborník je povinen zkompletovat dokumentaci zakázky ve spisu zakázky a včas ukončit administrativní proces kompletace finálního spisu zakázky po datu zprávy o ověření. Po ukončení kompletace finálního spisu zakázky odborník nesmí smazat ani vyřadit dokumentaci zakázky žádné povahy před koncem lhůty uchování dokumentace. (viz odst. A129)
70. Za jiných podmínek, než předpokládá odstavec 68, kdy odborník považuje za nezbytné upravit stávající dokumentaci zakázky nebo přidat novou dokumentaci zakázky po dokončení kompletace finálního spisu zakázky, je odborník bez ohledu na povahu úprav nebo doplnění povinen zdokumentovat:
- (a) jejich konkrétní důvody,
  - (b) kdy a kdo je provedl a prověřil.

**Kontrola řízení kvality zakázky**

71. U zakázek, kdy kontrolu řízení kvality vyžadují právní předpisy nebo u nichž společnost určila, že bude kontrola řízení kvality zakázky vyžadována, je kontrolor kvality řízení zakázky povinen provést objektivní hodnocení významných úsudků provedených týmem provádějícím zakázku a dosažených závěrů při formulování zprávy o ověření. Toto hodnocení musí zahrnovat: (viz odst. A130)
- (a) projednání významných záležitostí s partnerem odpovědným za zakázku, včetně odbornosti týmu provádějícího zakázku s ohledem na kvantifikaci vykazování emisí a ověřování,
  - (b) kontrolu výkazu emisí skleníkových plynů a navrhované zprávy o ověření,
  - (c) kontrolu vybrané dokumentace zakázky související s významnými úsudky, které tým provádějící zakázku provedl, a závěry, kterých dosáhl,

- (d) hodnocení dosažených závěrů při formulování zprávy o ověření a zvažování, zda je navrhovaná zpráva o ověření vhodná.

### Formulování závěru o ověření

72. Odborník je povinen učinit závěr, zda získal přiměřenou nebo omezenou jistotu ve vztahu k výkazu emisí skleníkových plynů. Tento závěr musí zohlednit požadavky odstavců 56 a 73-75 tohoto standardu.

Omezená jistota	Přiměřená jistota
73O. Odborník je povinen zhodnotit, zda nezaznamenal žádné skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů není ve všech materiálních ohledech sestaven v souladu s příslušnými kritérii.	73P. Odborník je povinen zhodnotit, zda je výkaz emisí skleníkových plynů sestaven ve všech materiálních ohledech v souladu s příslušnými kritérii.

74. Toto hodnocení musí zahrnovat posouzení kvalitativních aspektů kvantifikačních metod a zásad vykazování účetní jednotky, včetně ukazatelů možné předpojatosti v úsudcích a rozhodnutích při provádění odhadů a sestavování výkazu emisí skleníkových plynů<sup>13</sup>, a zda s ohledem na příslušná kritéria:

- (a) jsou zvolené a použité kvantifikační metody a zásady vykazování v souladu s příslušnými kritérii a zda jsou vhodné,
- (b) jsou odhady provedené při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů přiměřené,
- (c) jsou informace prezentované ve výkazu emisí skleníkových plynů relevantní, spolehlivé, úplné, srovnatelné a pochopitelné,
- (d) výkaz emisí skleníkových plynů poskytuje dostatečné zveřejnění příslušných kritérií a dalších skutečností, včetně nejistot, aby předpokládání uživatelé mohli pochopit významné úsudky provedené při sestavení tohoto výkazu, (viz odst. A29, A131-A133)
- (e) je terminologie použitá ve výkazu emisí skleníkových plynů vhodná.

75. Hodnocení vyžadované v odstavci 73 také musí zahrnovat posouzení:

- (a) celkové prezentace, struktury a obsahu výkazu emisí skleníkových plynů,
- (b) v relevantních případech v kontextu příslušných kritérií, znění závěru o ověření nebo jiných okolností zakázky, zda výkaz emisí skleníkových plynů vyjadřuje příslušné emise způsobem, který odpovídá věrnému zobrazení.

### Obsah zprávy o ověření

76. Zpráva o ověření musí obsahovat minimálně následující základní prvky: (viz odst. A134)

- (a) název, který jasně ukazuje, že zpráva je nezávislou zprávou,

<sup>13</sup> Ukazatele možné předpojatosti samy o sobě nepředstavují nesprávnosti pro účely vyvození závěrů o přiměřenosti jednotlivých odhadů

- (b) příjemce,
- (c) vymezení nebo popis míry jistoty, kterou odborník získal, tj. buď přiměřenou jistotu, nebo omezenou jistotu,
- (d) identifikaci výkazu emisí skleníkových plynů včetně období, k nimž se vztahuje, a pokud se na jakékoli informace obsažené v tomto výkazu nevztahuje závěr odborníka, jasnou identifikaci ověřovaných a vyloučených informací společně s prohlášením, že odborník neprovedl žádné postupy s ohledem na vyloučené informace, a proto ve vztahu k nim nevyjádřil žádný závěr, (viz odst. A120, A135)
- (e) popis odpovědností účetní jednotky, (viz odst. A35)
- (f) prohlášení, že kvantifikace skleníkových plynů je předmětem přirozené nejistoty, (viz odst. A54-A59)
- (g) pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje odpočty emisí, na něž se vztahuje závěr odborníka, identifikaci těchto odpočtů emisí a prohlášení odpovědnosti odborníka ve vztahu k nim, (viz odst. A136-A139)
- (h) (i) identifikaci příslušných kritérií,
  - (ii) identifikaci možného způsobu hodnocení těchto kritérií,
  - (iii) pokud jsou tato kritéria dostupná pouze konkrétním předpokládaným uživatelům nebo jsou relevantní pouze pro konkrétní účel, prohlášení upozorňující na tuto skutečnost a na to, že výkaz emisí skleníkových plynů v důsledku toho nemusí být vhodný pro jiný účel. Toto prohlášení rovněž musí omezit použití zprávy o ověření na tyto předpokládané uživatele nebo tento účel, (viz odst. A140-A141)
  - (iv) pokud musí být stanovená kritéria doplněna zveřejněnými údaji ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů, aby byla tato kritéria vhodná, identifikaci relevantních vysvětlujících informací, (viz odst. A131)
- (i) Prohlášení o tom, že odborník působí ve společnosti, která se řídí ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1. Není-li odborník účetním odborníkem, vymezení profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jimiž se řídí a které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1,
- (j) Prohlášení o tom, že odborník splňuje požadavky týkající se nezávislosti a další etické požadavky stanovené Kodexem IESBA, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, upravující ověřovací zakázky. Není-li odborník účetním odborníkem, vymezení profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jimiž se řídí a které jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, upravující ověřovací zakázky,
- (k) popis odpovědnosti odborníka včetně:
  - (i) prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu se standardem ISAE 3410 – *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů*,
  - (ii) přehled provedených prací, z nichž odborník vyšel při vyjádření svého závěru. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu je pro správnou



interpretaci tohoto závěru zásadní pochopení charakteru, načasování a rozsahu provedených postupů. Proto musí být u zakázky poskytující omezenou jistotu v přehledu prací uvedeno, že:

- v případě zakázky poskytující omezenou jistotu musí zahrnovat prohlášení, že postupy provedené v rámci takové zakázky se liší povahou a načasováním a mají menší rozsah než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu,
- tudíž úroveň jistoty získané v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu je významně nižší než jistota, která by byla získána provedením zakázky poskytující přiměřenou jistotu, (viz odst. A142-A144)

(l) závěr odborníka,

(i) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu musí mít formulace závěru pozitivní formu,

(ii) v případě zakázky poskytující omezenou jistotu musí mít závěr formu sdělení, zda odborník na základě provedených postupů a shromážděných důkazních informací zjistil nějaké skutečnosti, které by ho vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů není ve všech materiálních ohledech sestaven v souladu s příslušnými kritérii,

(iii) pokud odborník vyjadřuje modifikovaný závěr, musí zpráva o ověření obsahovat:

a. oddíl popisující skutečnost (skutečnosti), která je důvodem modifikace závěru;

b. oddíl obsahující modifikovaný závěr,

(m) podpis odborníka, (viz odst. A 145)

(n) datum zprávy o ověření. Odborník datuje zprávu o ověření nejdříve dnem, kdy získal důkazní informace, na jejichž základě vyjádřil svůj závěr, včetně důkazních informací o tom, že osoby, které jsou odpovědné za výkaz emisí skleníkových plynů, tuto odpovědnost uznaly,

(o) místo jurisdikce, v níž odborník působí.

*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující další skutečnosti*

77. Pokud odborník považuje za nezbytné: (viz odst. A146-A152)

(a) upozornit předpokládané uživatele na skutečnost prezentovanou nebo zveřejněnou ve výkazu emisí skleníkových plynů, která je podle úsudku odborníka natolik důležitá, že je zásadní pro to, aby předpokládání uživatelé chápali výkaz emisí skleníkových plynů (odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti), nebo

(b) sdělit jinou skutečnost než tu, která je prezentována nebo zveřejněna ve výkazu emisí skleníkových plynů a která je podle úsudku odborníka relevantní pro to, aby předpokládání uživatelé chápali zakázku, odpovědnosti odborníka nebo zprávu o ověření (odstavec obsahující další skutečnosti), a není to zakázáno právními předpisy, odborník je povinen tak učinit v odstavci zprávy o ověření, s příslušným nadpisem, který jasně ukazuje, že závěr odborníka není modifikován s ohledem na tuto skutečnost.

## Požadavky na jiná sdělení

78. Odborník je povinen, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy, sdělit osobám, které mají odpovědnost za dohled nad výkazem emisí skleníkových plynů, skutečnosti, které zaznamená v průběhu zakázky, a je povinen určit, zda existuje odpovědnost sdělit je jiné straně v rámci nebo nad rámec účetní jednotky:
- (a) nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které jsou na základě odborného úsudku odborníka dostatečně důležité, aby si zasloužily pozornost,
  - (b) identifikovaný nebo domnělý podvod,
  - (c) jiné skutečnosti týkající se zjištěného nesouladu s právními předpisy nebo podezření na takový nesoulad než skutečnosti jednoznačně bezvýznamné. (viz odst. A87)

\*\*\*

## Aplikační a vysvětlující část

### Úvod

*Ověřovací zakázky zahrnující kromě výkazu emisí skleníkových plynů i další informace (viz odst. 3)*

- A1. V některých případech může odborník provádět ověřovací zakázku týkající se zprávy, která obsahuje informace o skleníkových plynech, ale tyto informace neobsahují výkaz emisí skleníkových plynů, jak je definován v odstavci 14(m). V takových případech může tento standard poskytovat vodítko pro takovou zakázku.
- A2. Tvoří-li výkaz emisí skleníkových plynů relativně malou část celkových informací, na něž se vztahuje závěr odborníka, míra relevance tohoto ISAE je záležitostí odborného úsudku odborníka v podmínkách zakázky.

*Klíčové ukazatele výkonnosti na základě údajů o skleníkových plynech (viz odst. 4(b))*

- A3. Příkladem klíčového ukazatele výkonnosti na základě údajů o skleníkových plynech je vážený průměr emisí na kilometr vozidel vyrobených účetní jednotkou během období a v některých jurisdikcích právní předpisy vyžadují, aby byl tento ukazatel vypočten a zveřejněn.

*Postupy zakázky poskytující přiměřenou a omezenou jistotu (viz odst. 8)*

- A4. Některé postupy, které jsou vyžadovány pouze pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu, však mohou být vhodné i v některých zakázkách poskytujících omezenou jistotu. Např. přestože se u zakázek poskytujících omezenou jistotu nevyžaduje získání znalosti kontrolních činností v některých případech, např. jsou-li informace zaznamenány, zpracovány nebo vykázány pouze v elektronické formě, se odborník může přesto rozhodnout, že je pro zakázku poskytující omezenou jistotu nutné testování kontrol, a tím získání znalostí relevantních kontrolních činností. (viz také odst. A90)

*Nezávislost (viz odst. 10, 15)*

A5. Kodex IESBA volí pro zajištění nezávislosti přístup vycházející z hrozeb a zabezpečovacích prvků. Soulad se základními principy může být potenciálně ohrožen širokou škálou okolností. Mnoho hrozeb spadá do následujících kategorií:

- vlastní zájem, např. nepřiměřená závislosti na celkových odměnách od účetní jednotky,
- vlastní kontrola, např. provádění jiné služby pro účetní jednotku, která přímo ovlivňuje výkaz emisí skleníkových plynů, např. zapojení do kvantifikace emisí účetní jednotky,
- obhajoba, např. jednání jako obhájce jménem účetní jednotky s ohledem na interpretaci příslušných kritérií,
- důvěrný vztah, např. člen týmu provádějícího zakázku je v dlouhodobém spojení či blízkém nebo bezprostředním příbuzenském vztahu se zaměstnancem účetní jednotky, který je v pozici, aby uplatňoval přímý a významný vliv na sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- zastrahování, např. tlak na nevhodné snížení rozsahu práce prováděný s cílem snížit odměny nebo hrozby ukončení registrace odborníka registračním úřadem, který je spojený s průmyslovou skupinou účetní jednotky.

A6. Zabezpečovací prvky vytvořené profesí, právními předpisy či zabezpečovací prvky v pracovním prostředí mohou eliminovat nebo snížit takové hrozby na přijatelnou úroveň.

*Místní právní předpisy a ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami (viz odst. 11)*

A7. Místní právní předpisy či ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami mohou: zahrnovat další požadavky kromě požadavků tohoto standardu, vyžadovat, aby byly u všech zakázek provedeny konkrétní postupy, nebo vyžadovat, aby byly postupy prováděny určitým způsobem. Místní právní předpisy či ustanovení systému obchodování s emisními povolenkami mohou například vyžadovat, aby odborník předložil zprávu ve formátu, která není v souladu s tímto standardem. Pokud právní předpis předepisuje úpravu nebo znění zprávy o ověření ve formě nebo pojmech, které se významně liší od tohoto standardu, a odborník dojde k závěru, že dodatečné vysvětlení ve zprávě o ověření nemůže snížit možné nedorozumění, odborník může zvážit, že do zprávy vloží prohlášení, že zakázka není prováděna v souladu s tímto standardem.

## **Definice**

*Emise (viz odst. 14(f), příloha č. 1)*

A8. Emise rozsahu 1 mohou zahrnovat stacionární spalování (z paliva spalovaného ve stacionárním zařízení účetní jednotky, jako jsou kotle, spalovací pece, motory a spalovací hořáky), mobilní spalování (z paliva spalovaného v dopravních prostředcích účetní jednotky, jako jsou nákladní automobily, vlaky, letadla a lodě), procesní emise (z fyzikálních nebo chemických procesů, jako je výroba cementu, petrochemické zpracování a vytavování hliníku) a fugitivní emise (záměrné a nezáměrné vypouštění,

např. úniky ze spojů a těsnění zařízení a emise z čističek odpadních vod, důlních jam a chladicích věží).

- A9. Téměř všechny účetní jednotky kupují energii ve formě, jako je elektřina, teplo nebo pára; téměř všechny účetní jednotky tedy mají emise rozsahu 2. Emise rozsahu 2 jsou nepřímé, protože k emisím spojeným např. s elektřinou, kterou účetní jednotka nakupuje, dochází v elektrárně, která je za organizační hranicí účetní jednotky.
- A10. Emise rozsahu 3 mohou zahrnovat emise spojené např. se služebními cestami zaměstnanců, outsourcovanými činnostmi, spotřebou fosilních paliv nebo elektřiny potřebné pro využití produktů účetní jednotky, s dobýváním a výrobou materiálů pořizovaných jako vstupy pro procesy účetní jednotky a s dopravou pořízených paliv. Emise rozsahu 3 jsou podrobněji popsány v odstavcích A31-A34.

*Odpočty emisí* (viz odst. 14(g), 17(a)(iii), příloha č. 1)

- A11. V některých případech zahrnují odpočty emisí kredity a povolenky specifické pro určitou jurisdikci, pro něž neexistuje zavedená vazba mezi množstvím emisí povolených kritérii k odpočtu a jakýmkoli snížením emisí, k nimž může dojít v důsledku peněžní úhrady nebo jiné činnosti provedené účetní jednotkou proto, aby si mohla nárokovat odpočty emisí.
- A12. Pokud výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky zahrnuje odpočty emisí, které spadají do rozsahu zakázky, požadavky tohoto standardu se příslušným způsobem vztahují na odpočty emisí. (viz také odst. A136-A139)

*Pořízená kompenzace* (viz odst. 14(q), příloha č. 1)

- A13. Pokud účetní jednotka koupí kompenzaci od jiné jednotky, tato jiná jednotka může utratit peníze získané z prodeje na projekty snížení emisí (např. nahrazení výroby energie z fosilních paliv obnovitelnými zdroji energie nebo implementace opatření na efektivní využívání energií) nebo na odstranění emisí z ovzduší (např. vysazováním a udržováním stromů, které by jinak vysázeny nebo udržovány nebyly) nebo mohou být tyto prostředky kompenzací za neprovádění činnosti, která by jinak prováděna byla (např. odlesňování nebo ničení lesních porostů). V některých jurisdikcích je možné koupit kompenzace pouze v případě, že již došlo ke snížení emisí nebo zvýšení pohlcení.

*Pohlčení* (viz odst. 14(s), příloha č. 1)

- A14. Pohlčení může být dosaženo skladováním skleníkových plynů v geologických propadech (např. pod zemí) nebo biologických propadech (např. stromech). Pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje pohlčení skleníkových plynů, které by účetní jednotky jinak vypustila do ovzduší, obecně se vykazují ve výkazu emisí skleníkových plynů v hrubé výši, tj. ve výkazu emisí skleníkových plynů jsou kvantifikovány zdroje i propady. Pokud se na pohlčení vztahuje závěr odborníka, požadavky tohoto standardu se příslušným způsobem vztahují k těmto pohlčením.

*Významné zařízení* (viz odst. 14(t), 31)

- A15. Jak se zvyšují jednotlivé podíly zařízení na celkových emisích vykázaných ve výkazu emisí skleníkových plynů, zvyšují se běžně i rizika materiální neprávosti ve výkazu

emisí skleníkových plynů. Odborník může u zvoleného měřítka použít procentní podíl jako pomůcku pro identifikaci zařízení, která jsou samostatně významná z důvodu velikosti emisí ve vztahu k celkovým emisím zahrnutým do výkazu emisí skleníkových plynů. Identifikace měřítka a určení procentního podílu, který má být ve vztahu k němu použit, zahrnuje provedení odborného úsudku. Odborník může například vzít v úvahu, že zařízení překračující 15% celkového objemu výroby jsou významná zařízení. Za daných okolností však odborník může na základě uplatnění svého odborného úsudku určit, že je vhodné vyšší nebo nižší procento. Tento případ může nastat, když např. existuje malý počet zařízení, z nichž žádné nemá méně než 15% celkového objemu produkce, ale podle odborného úsudku odborníka jsou ne všechna zařízení významná; nebo pokud existuje řada zařízení, jejichž podíl je nepatrně pod 15% celkového objemu výroby, ale která jsou podle odborného úsudku odborníka významná.

- A16. Odborník může také identifikovat zařízení jako významné z důvodu jeho specifické povahy nebo okolností, z nichž vyplývají konkrétní rizika materiální nesprávnosti. Zařízení například může používat procesy shromažďování dat nebo kvantifikační techniky odlišné od ostatních zařízení, vyžadovat použití obzvláště složitých nebo specializovaných kalkulací nebo zahrnovat obzvláště složité nebo specializované chemické nebo fyzikální procesy.

#### **Standard ISAE 3000 (revidované znění) (viz odst. 9, 15)**

- A17. Standard ISAE 3000 (revidované znění) obsahuje řadu požadavků, které se vztahují na ověřovací zakázky (jež nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací), včetně zakázek v souladu s tímto standardem. V některých případech může tento standard obsahovat ve vztahu k těmto otázkám dodatečné požadavky nebo vysvětlující materiál.

#### **Přijetí a pokračování zakázky**

##### *Způsobilost (viz odst. 16(b))*

- A18. Způsobilost v oblasti skleníkových plynů může zahrnovat:

- obecné znalosti klimatologie, včetně vědeckých procesů, které uvádějí do spojitosti skleníkové plyny a změnu klimatu,
- pochopení, kdo je předpokládaným uživatelem informací obsažených ve výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky a jak pravděpodobně tyto informace použije, (viz odst. A47)
- znalost systémů obchodování s emisními povolenkami a souvisejících tržních mechanismů, je-li to relevantní,
- znalost příslušných právních předpisů, které ovlivňují způsob, jakým má účetní jednotka vykazovat své emise, a mohou také např. stanovovat limit emisí účetní jednotky,
- kvantifikace skleníkových plynů a metody měření včetně souvisejících vědeckých nejistot, nejistot v odhadech a dostupných alternativních metod,
- znalost příslušných kritérií včetně např.:
  - identifikace příslušných emisních faktorů,

- identifikace takových aspektů kritérií, jež vyžadují provedení významných nebo citlivých odhadů nebo použití významného úsudku,
- metody použité pro určení organizačních hranic, tj. účetní jednotky, jejichž emise mají být zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů,
- jaké odpočty emisí smějí být zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky.

A19. Složitost ověřovacích zakázek s ohledem na výkaz emisí skleníkových plynů se liší. V některých případech může být zakázka relativně nekomplikovaná, např. pokud účetní jednotka nemá žádné emise rozsahu 1 a vykazuje pouze emise rozsahu 2 za použití emisního faktoru specifikovaného v nařízení a aplikovaného na spotřebu elektřiny na jednom místě. V takovém případě se může zakázka zaměřit zejména na systém použitý pro vykazání a zpracování údajů o spotřebě elektřiny uvedených na fakturách a aritmetickou aplikaci specifikovaného emisního faktoru. Pokud je však zakázka relativně složitá, bude pravděpodobně vyžadovat odbornou způsobilost při kvantifikaci a vykazování emisí. Konkrétní oblasti kvalifikace, které mohou být pro takové případy relevantní, zahrnují:

Kvalifikaci v oblasti informačních systémů:

- znalost způsobu generování informací o emisích včetně způsobu, jakým jsou údaje zavedeny, zaznamenány, zpracovány, podle potřeby upraveny, porovnávány a vykazovány ve výkazu emisí skleníkových plynů.

Vědeckou a technickou kvalifikaci:

- mapování toku materiálů v průběhu výrobního procesu a doprovodných procesů, které vytvářejí emise, včetně identifikace relevantních bodů, kde jsou generována zdrojová data. To může být zejména důležité při posuzování, zda je identifikace zdrojů emisí účetní jednotky úplná,
- analýza chemických a fyzikálních vztahů mezi vstupy, procesy a výstupy a vztahů mezi emisemi a dalšími proměnnými. Způsobilost pochopit a analyzovat tyto vztahy budou často důležité při navrhování analytických postupů,
- identifikace vlivu nejistoty na výkaz emisí skleníkových plynů,
- znalost zásad a postupů řízení kvality implementovaných ve zkušebních laboratořích, interních i externích,
- zkušenosti se specifickými odvětvími a souvisejícími procesy tvorby a pohlcování emisí. Postupy pro kvantifikaci emisí rozsahu 1 se velmi liší v závislosti na zahrnutých odvětvích a procesech, např. povaha elektrolytických procesů při výrobě hliníku, spalovací procesy při výrobě elektřiny za použití fosilních paliv a chemické procesy při výrobě cementu jsou zcela jiné,
- provoz fyzikálních senzorů, další metody kvantifikace a výběr vhodných emisních faktorů.

*Rozsah výkazu emisí skleníkových plynů a zakázky (viz odst. 17(a))*

A20. Příklady okolností, kdy důvody pro vyčlenění známých zdrojů emisí z výkazu emisí skleníkových plynů nebo vyčlenění zveřejněných zdrojů emisí ze zakázky nemusí být za daných okolností přiměřené, zahrnují případy:

- kdy má účetní jednotka významné emise rozsahu 1, ale do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuje pouze emise rozsahu 2,
- kdy je účetní jednotka součástí většího právního subjektu, který má významné emise, jež nejsou vykazovány kvůli způsobu stanovení organizační hranice, což by pravděpodobně mohlo být pro předpokládané uživatele zavádějící,
- kdy emise, o nichž odborník sestavuje zprávu, představují jen malou poměrnou část celkových emisí zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů.

*Vyhodnocení vhodnosti předmětu zakázky (viz odst. 15)*

A21. Standard ISAE 3000 (revidované znění) vyžaduje, aby odborník vyhodnotil vhodnost předmětu zakázky.<sup>14</sup> V případě výkazu emisí skleníkových plynů jsou předmětem zakázky emise účetní jednotky (popř. pohlcení a odpočty emisí). Takový předmět zakázky je vhodný, pokud je mimo jiné možné provádět konzistentní kvantifikaci emisí účetní jednotky za použití vhodných kritérií.<sup>15</sup>

A22. Zdroje skleníkových plynů mohou být kvantifikovány:

- (a) přímým měřením (nebo přímým monitorováním) koncentrace a hmotnostního průtoku skleníkových plynů pomocí průběžného monitorování emisí nebo periodického výběru vzorků nebo
- (b) měřením náhradní činnosti, např. spotřeby paliva, a výpočtem emisí za použití např. rovnic hmotnostní bilance<sup>16</sup>, faktorů emisí specifických pro účetní jednotku nebo průměrných emisních faktorů pro region, zdroj, odvětví nebo proces.

*Hodnocení vhodnosti kritérií*

Specificky vytvořená a daná kritéria (viz odst. 17(b))

A23. Vhodná kritéria mají následující charakteristiky: relevance, úplnost, spolehlivost, nestrannost a srozumitelnost. Kritéria mohou být „specificky vytvořená“ nebo „daná“, např. zakotvená v právních předpisech nebo vydaná oprávněnými či uznávanými expertními orgány, které se řídí transparentním postupem jejich tvorby.<sup>17</sup> Ačkoli je možné předpokládat, že kritéria daná regulátorem jsou relevantní, je-li regulátor předpokládaným uživatelem, určitá daná kritéria mohou být vytvořena pro speciální účel a jejich použití za jiných okolností může být nevhodné. Např. kritéria vytvořená regulátorem, která zahrnují emisní faktory pro určitý region, mohou podávat zavádějící informace, jsou-li použita pro emise jiného regionu, nebo kritéria, která jsou navržena pouze pro vykazování určitých regulačních aspektů emisí, mohou být nevhodná pro reportování jiným předpokládaným uživatelům, než je regulátor, který kritéria zavedl.

A24. Specificky vytvořená kritéria mohou být vhodná, má-li např. účetní jednotka velmi specializované zařízení nebo sdružuje informace o emisích z různých jurisdikcí, kdy se daná kritéria pro tyto jurisdikce liší. Zvláštní pozornost může být nutná při posuzování

<sup>14</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 24(b)(i)

<sup>15</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 24(b)(ii)

<sup>16</sup> Tj. rovnice množství látek vstupujících do definované hranice a vystupujících z této hranice, např. množství uhlíku v uhlovodíkovém palivu vstupujícího do spalovacího zařízení se rovná množství uhlíku vystupujícího z tohoto zařízení ve formě oxidu uhličitého.

<sup>17</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavce A45–A48

nestrannosti a dalších charakteristik specificky vytvořených kritérií, zejména pokud podstatným způsobem nevycházejí z daných kritérií obecně používaných v odvětví účetní jednotky nebo regionu nebo nejsou s takovými kritérii konzistentní.

- A25. Kritéria mohou obsahovat daná kritéria doplněná o zveřejnění specifických hranic, metod, předpokladů, emisních faktorů apod., uvedená ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů. V některých případech nemusí být daná kritéria vhodná ani při doplnění o zveřejnění uvedená ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů, např. pokud nezahrnují záležitosti uvedené v odstavci 17(b).
- A26. Je třeba vzít v úvahu, že vhodnost kritérií není ovlivněna mírou jistoty, tj. pokud nejsou vhodná pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nejsou vhodná ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak.

*Provozy zahrnuté do organizační hranice účetní jednotky (viz odst. 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))*

- A27. Určování, které provozy vlastněné nebo kontrolované účetní jednotkou mají být zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky, je označováno jako určování organizační hranice účetní jednotky. V některých případech právní předpisy definují hranice účetní jednotky pro vykazování emisí skleníkových plynů pro regulační účely. V jiných případech mohou příslušná kritéria umožňovat volbu mezi různými metodami určování organizační hranice účetní jednotky, kritéria např. mohou umožňovat výběr mezi přístupem, který zajišťuje soulad výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky s její účetní závěrkou, a jiným přístupem, který nakládá např. se společnými podniky nebo přidruženými podniky odlišně. Určování organizační hranice účetní jednotky může vyžadovat analýzu složitých organizačních struktur, např. společných podniků, obchodních sdružení a fondů, a složitých nebo neobvyklých smluvních vztahů. Například zařízení může být vlastněno jednou stranou, provozováno jinou stranou a může zpracovávat materiály pouze pro jinou stranu.
- A28. Určení organizační hranice účetní jednotky se liší od toho, co některá kritéria popisují jako určování „provozní hranice“ účetní jednotky. Provozní hranice se vztahuje k tomu, které kategorie emisí rozsahu 1, 2 a 3 budou do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty, a určuje se po stanovení organizační hranice.

*Dostatečná zveřejnění (viz odst. 17(b)(iv), 74(d))*

- A29. V regulačních režimech zveřejňování jsou pro reportování regulátorovi dostatečná taková zveřejnění, která jsou specifikována v příslušných právních předpisech. V případě dobrovolného vykazování může být nutné zveřejnit ve výkazu emisí skleníkových plynů níže uvedené skutečnosti, aby předpokládaní uživatelé pochopili významné úsudky provedené při sestavování výkazů emisí skleníkových plynů:
- (a) které provozy jsou zahrnuty do organizační hranice účetní jednotky a metoda použitá pro určení takové hranice, pokud příslušná kritéria dovolují volbu mezi různými metodami, (viz odst. A27-A28)
- (b) významné zvolené metody kvantifikace a zásady vykazování včetně:



## ZAKÁZKY SPOČÍVAJÍCÍ V OVĚŘENÍ VÝKAZŮ EMISÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ

- (i) metody použité pro stanovení, které emise v rozsahu 1 a 2 jsou zahrnuty do výkazu emisí skleníkových plynů, (viz odst. A30)
  - (ii) veškeré významné interpretace provedené při uplatnění příslušných kritérií v podmínkách účetní jednotky včetně zdrojů dat, a pokud je povolena volba mezi různými metodami nebo jsou použité metody specifické pro účetní jednotku, zveřejnění použitých metod a zdůvodnění,
  - (iii) jak účetní jednotka určuje, zda je třeba přepracovat dříve vykázané emise,
- (c) kategorizace emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů. Jak je uvedeno v odstavci A14, pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje pohlcení skleníkových plynů, které by účetní jednotka jinak vypustila do ovzduší, běžně jsou tyto emise a pohlcení vykázána ve výkazu emisí skleníkových plynů v hrubé výši, tj. ve výkazu emisí skleníkových plynů je vyčíslen zdroj a propad,
- (d) prohlášení o nejistotách, které se týkají kvantifikace emisí účetní jednotky, včetně jejich příčin, způsobu řešení, vlivů na výkaz emisí skleníkových plynů, a pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje emise v rozsahu 3, vysvětlení (viz odst. A31-A34):
- (i) povahy emisí v rozsahu 3 včetně toho, že pro účetní jednotku není proveditelné zahrnout do výkazu emisí skleníkových plynů všechny emise v rozsahu 3,
  - (ii) základ pro výběr takových zdrojů emisí v rozsahu 3, které byly zohledněny,
- (e) případné změny v záležitostech uvedených v tomto odstavci nebo jiných záležitostech, které materiálně ovlivňují srovnatelnost výkazu emisí skleníkových plynů s předcházejícím obdobím (obdobími) nebo základním rokem.

### Emise rozsahu 1 a 2

A30. Kritéria obvykle vyžadují, aby byly do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty veškeré materiální emise rozsahu 1, rozsahu 2 nebo rozsahu 1 i 2. Jsou-li některé emise rozsahu 1 nebo rozsahu 2 vyčleněny, je důležité, aby byl ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů zveřejněn základ pro určení, které emise jsou zahrnuty a které vyloučeny, zejména pokud ty zahrnuté pravděpodobně nejsou největší emise, za které je účetní jednotka odpovědná.

### Emise rozsahu 3

A31. Přestože některá kritéria vyžadují vykázaní konkrétních emisí rozsahu 3, běžněji je začlenění emisí rozsahu 3 dobrovolné, protože by téměř pro každou účetní jednotku bylo neproveditelné, aby se pokusila kvantifikovat své nepřímé emise v plném rozsahu, neboť zahrnují všechny zdroje směrem dolů i nahoru v dodavatelském řetězci účetní jednotky. U některých účetních jednotek poskytuje vykázaní konkrétních kategorií emisí rozsahu 3 předpokládaným uživatelům důležité informace, např. zda jsou emise rozsahu 3 účetní jednotky významně větší než emise rozsahu 1 a rozsahu 2, což může být případ mnoha účetních jednotek v odvětví služeb. V těchto případech může odborník považovat za nevhodné provádět ověřovací zakázku, pokud významné emise rozsahu 3 nejsou do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty.

A32. Pokud byly určité emise rozsahu 3 do výkazu emisí skleníkových plynů zahrnuty, je důležité, aby byl základ pro volbu, které zdroje zařadit, přiměřený zejména v případě, že

zahrnuté emise pravděpodobně nepředstavují největší zdroje, za něž je účetní jednotka odpovědná.

- A33. V některých případech může účetní jednotka uchovávat zdrojová data použitá pro kvantifikaci emisí rozsahu 3. Účetní jednotka například může vést podrobné záznamy jako základ pro kvantifikace emisí souvisejících s cestováním zaměstnanců leteckou dopravou. V některých případech mohou být zdrojová data použitá ke kvantifikaci emisí rozsahu 3 uchována v dobře řízeném a přístupném zdroji mimo účetní jednotky. Pokud tomu tak není, může být pravděpodobné, že odborník nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace s ohledem na takové emise rozsahu 3. V takových případech může být vhodné vyloučit tyto zdroje emisí rozsahu 3 ze zakázky.
- A34. Vyloučení emisí rozsahu 3 ze zakázky může být vhodné také v případě, že jsou používané metody kvantifikace významně závislé na odhadech a vedou k vysoké nejistotě ve vykázaných emisích. Například různé metody kvantifikace při odhadování emisí spojených s cestováním leteckou dopravou mohou přinést velmi různé kvantifikace i v případě, že jsou použita stejná zdrojová data. Pokud jsou takové zdroje emisí rozsahu 3 do zakázky začleněny, je důležité, aby byly metody kvantifikace zvoleny objektivně a aby byly plně popsány společně s nejistotami spojenými s jejich používáním.

*Odpovědnost účetní jednotky za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 17(c)(ii), 76(d))*

- A35. Jak je uvedeno v odstavci A70, obavy v určitých zakázkách ohledně podmínek a spolehlivosti záznamů účetní jednotky mohou způsobit, že odborník dojde k závěru, že je nepravděpodobné, že budou k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace na podporu nemodifikovaného závěru ohledně výkazu emisí skleníkových plynů. To může nastat, má-li účetní jednotka málo zkušeností se sestavováním výkazů emisí skleníkových plynů. Za takových okolností může být vhodnější, aby byla kvantifikace a vykazování emisí předmětem dohodnutých postupů nebo konzultací v rámci přípravy ověřovací zakázky v pozdějším období.

*Kdo vytvořil kritéria (viz odst. 17(c)(iii))*

- A36. Pokud byl výkaz emisí skleníkových plynů sestaven pro regulační režim zveřejňování nebo systém obchodování s emisními povolenkami, kde jsou příslušná kritéria a forma reportování předepsány, z okolností zakázky je pravděpodobně patrné, že kritéria vytvořil regulátor nebo orgán pověřený řízením systému. V situacích dobrovolného vykazování však nemusí být jasné, kdo kritéria vytvořil, není-li to uvedeno ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů.

*Změna podmínek zakázky (viz odst. 15, 18)*

- A37. Standard ISAE 3000 (revidované znění) vyžaduje, aby odborník nesouhlasil se změnou podmínek zakázky bez přiměřeného zdůvodnění.<sup>18</sup> Požadavek na změnu rozsahu

<sup>18</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 29

zakázky nemusí být přiměřeně zdůvodněny, je-li například vznesen proto, aby byly z rozsahu zakázky vyloučeny určité zdroje emisí, protože existuje pravděpodobnost, že závěr odborníka by mohl být modifikován.

### **Plánování** (viz odst. 19)

- A38. Při stanovování celkové strategie zakázky může být vhodné zvážit, jaký důraz je přikládán různým aspektům návrhu a implementace informačního systému pro skleníkové plyny. Například v určitých případech si účetní jednotka může uvědomovat zejména to, že k zajištění spolehlivosti vykazovaných informací potřebuje adekvátní systém vnitřní kontroly, zatímco v jiných případech se účetní jednotka může zaměřit spíše na přesné určení vědeckých, provozních nebo technických charakteristik shromažďovaných informací.
- A39. Menší zakázky nebo jednodušší zakázky (viz odst. A19) může provádět velmi malý tým provádějící zakázku. V menším týmu je koordinace členů týmu a komunikace mezi nimi jednodušší. Stanovení celkové strategie zakázky pro menší zakázky nebo pro jednodušší zakázky nemusí být složité ani časově náročné. Jako zdokumentovaná strategie zakázky může například sloužit stručné memorandum vycházející z jednání s účetní jednotkou, pokud zahrnuje záležitosti uvedené v odstavci 19.
- A40. Odborník se může rozhodnout, že projedná prvky plánování s účetní jednotkou při určování rozsahu zakázky nebo že napomůže provedení a řízení zakázky (například koordinací některých plánovaných postupů s prací pracovníků účetní jednotky). Ačkoli jsou taková projednávání častá, celková strategie zakázky a plán zakázky jsou odpovědností odborníka. Při projednávání záležitostí zahrnutých do celkové strategie zakázky nebo plánu zakázky je třeba postupovat pečlivě, aby nebyla narušena efektivita zakázky. Například projednávání povahy a načasování podrobných postupů s účetní jednotkou může narušit efektivitu zakázky tím, že budou postupy příliš předvídatelné.
- A41. Provádění ověřovací zakázky je opakující se proces. Jak odborník provádí plánované postupy, získané důkazní informace mohou způsobit, že odborník modifikuje povahu, načasování a rozsah ostatních plánovaných postupů. V některých případech může odborník zaznamenat informace, které se významně liší od informací očekávaných v počátečních fázích zakázky. Například systematické chyby zjištěné při provádění postupů na místě ve vybraných zařízeních mohou naznačovat, že je třeba navštívit i další zařízení.

### *Plánování použití práce odborníkova experta nebo jiného odborníka* (viz odst. 19(e))

- A42. Zakázku může provádět multidisciplinární tým, který je tvořen jedním nebo více experty, zejména u relativně složitých zakázek, kdy je pravděpodobné, že bude vyžadována odborná způsobilost pro kvantifikaci a vykazování emisí (viz odst. A19). Standard ISAE 3000 (revidované znění) obsahuje řadu požadavků s ohledem na používání práce experta, které je třeba zvážit ve fázi plánování, při určování povahy, načasování a rozsahu zdrojů nezbytných pro provádění zakázky.<sup>19</sup>
- A43. Práce jiného odborníka může být použita např. ve vztahu k továrně nebo jiné formě zařízení ve vzdálené lokalitě, dceřiné společnosti, divizi nebo pobočce v zahraniční jurisdikci nebo společnému podniku či přidruženému podniku. Pokud má tým provádějící zakázku v úmyslu požádat jiného odborníka, aby provedl práci na

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

informacích, které mají být začleněny do výkazu emisí skleníkových plynů, k relevantním zvažovaným aspektům mohou patřit následující:

- zda jiný odborník chápe etické požadavky, které jsou relevantní pro zakázku, a dodržuje je a zejména zda je nezávislý,
- odborná způsobilost jiného odborníka,
- rozsah zapojení týmu provádějícího zakázku do práce jiného odborníka,
- zda jiný odborník působí v regulačním prostředí, který na takového odborníka aktivně dohlíží.

### **Materialita při plánování a provádění zakázky**

*Určování materiality při plánování zakázky (viz odst. 20 - 21)*

A44. Kritéria se mohou zabývat pojmem materiality v kontextu sestavení a prezentace výkazu emisí skleníkových plynů. Ačkoli mohou kritéria popisovat materialitu různými termíny, pojem materiality obvykle zahrnuje, že:

- nesprávnosti včetně vynechání, jsou považovány za materiální, pokud u nich lze jednotlivě nebo v úhrnu přiměřeně očekávat, že ovlivní příslušná rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě výkazu emisí skleníkových plynů,
- úsudky o materialitě se provádějí ve světle okolních podmínek a jsou ovlivněny velikostí nebo povahou nesprávnosti nebo jejich kombinací,
- úsudky o skutečnostech, které jsou pro předpokládané uživatele výkazu emisí skleníkových plynů materiální, vycházejí ze zvážení běžných informačních potřeb předpokládaných uživatelů jako skupiny. Možný vliv nesprávností na konkrétní uživatele, jejichž potřeby mohou být velice různorodé, se obvykle nezohledňuje, kromě případů, kdy je cílem zakázky naplnit informační potřeby takovýchto konkrétních uživatelů.

A45. Rovněž diskuse, je-li v příslušných kritériích obsažena, poskytuje referenční rámec odborníkovi pro určení materiality pro zakázku. Pokud příslušná kritéria neobsahují diskusi k pojmu materiality, takový referenční rámec odborníkovi poskytnou výše uvedené charakteristiky.

A46. Stanovení materiality odborníkem je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno tím, jak odborník vnímá společné informační potřeby předpokládaných uživatelů jako skupiny. V tomto kontextu by měl odborník přiměřeně předpokládat, že předpokládání uživatelé:

- (a) mají přiměřenou znalost činností souvisejících se skleníkovými plyny a jsou ochotní studovat informace ve výkazu emisí skleníkových plynů s přiměřenou péčí,
- (b) chápou, že výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven a ověřován na úrovni materiality, a mají znalosti všech pojetí materiality zahrnutých do příslušných kritérií,
- (c) chápou, že kvantifikace emisí zahrnuje nejistotu, (viz odst. A54-A59)
- (d) činí přiměřená rozhodnutí na základě informací ve výkazu emisí skleníkových plynů.

A47. Předpokládání uživatelé a jejich informační potřeby mohou zahrnovat například:

- investory a další dotčené strany, jako jsou dodavatelé, zákazníci, zaměstnanci a širší veřejnost v případě dobrovolných zveřejnění. Jejich informační potřeby se mohou vztahovat k rozhodnutím, zda koupit nebo prodat účetní jednotku, půjčit účetní jednotce, obchodovat s ní nebo být u ní zaměstnán, nebo činit prohlášení k této účetní jednotce nebo dalším osobám, např. politikům,
- účastníky trhu v případě systému obchodování s emisními povolenkami, jejichž informační potřeby se mohou vztahovat k rozhodnutím obchodovat obchodovatelné nástroje (např. povolení, kredity nebo povolenky) vytvořené systémem nebo uvalit pokuty či jiná penále na základě překročení emisí,
- regulátory a tvůrce pravidel v případě regulačního režimu zveřejňování. Jejich informační potřeby se mohou vztahovat k monitorování souladu s režimem zveřejňování a celou řadou vládních politických rozhodnutí souvisejících se zmírňováním a úpravou změny klimatu, obvykle na základě úhrnných informací,
- vedení a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky používající informace o emisích pro strategická a provozní rozhodnutí, např. volba mezi alternativními technologiemi a rozhodnutí o investicích a divesticích při možném očekávání regulačního režimu zveřejňování nebo vstupu do systému obchodování s emisními povolenkami.

Odborník nemusí být schopen identifikovat všechny osoby, které budou číst zprávu o ověření, zejména pokud existuje velký počet osob, které k ní mají přístup. V takových případech, zejména pokud případní uživatelé pravděpodobně mají širokou škálu zájmů s ohledem na emise, lze předpokládané uživatele omezit na hlavní dotčené strany s významnými a společnými zájmy. Předpokládání uživatelé mohou být identifikováni různými způsoby, např. dohodou mezi odborníkem a stranou zakázky nebo právními předpisy.

A48. Úsudky o materialitě jsou prováděny ve světle okolních podmínek a jsou ovlivněny kvantitativními a kvalitativními faktory. Je třeba vzít v úvahu, že rozhodnutí o materialitě nejsou ovlivněna mírou jistoty, tj. materialita pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu je stejná jako pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

A49. Při určování materiality je často jako výchozí bod na zvolené měřítko aplikován procentní podíl. Faktory, které mohou ovlivnit identifikaci vhodného měřítka a procentního podílu, zahrnují:

- prvky zahrnuté do výkazu emisí skleníkových plynů (např. emise rozsahu 1, rozsahu 2 a rozsahu 3, odpočty emisí a pohlcení). Měřítkem, které může být v závislosti na okolnostech vhodné, jsou hrubé vykázané emise, tj. úhrn vykázaných emisí rozsahu 1, rozsahu 2 a rozsahu 3 před snížením o odpočty emisí nebo pohlcení. Materialita se vztahuje k emisím zahrnutým do závěru odborníka. Proto pokud závěr odborníka nezahrnuje celý výkaz emisí skleníkových plynů, materialita se stanoví pouze ve vztahu k části výkazu emisí skleníkových plynů, jež je zahrnuta do závěru odborníka, jako by šlo o celý výkaz emisí skleníkových plynů,
- množství určitého typu emise nebo povaha určitého zveřejnění. V některých případech existují určité typy emisí nebo zveřejnění, u nichž jsou přijatelné nesprávnosti v nižších nebo vyšších hodnotách, než je materialita pro výkaz emisí

skleníkových plynů jako celek. Odborník například může považovat za vhodné nastavit nižší nebo vyšší materialitu pro emise z určité jurisdikce nebo pro určitý plyn, rozsah nebo zařízení,

- jak výkaz emisí skleníkových plynů prezentuje relevantní informace, např. zda obsahuje srovnání emisí s předcházejícím obdobím (obdobími), základní rok nebo „limit“, kdy určení materiality ve vztahu ke srovnatelným informacím může představovat relevantní aspekt. Je-li limit relevantní, materialita může být stanovena ve vztahu k alokaci limitu účetní jednotkou, je-li nižší než vykazované emise,
- relativní volatilitu emisí. Například pokud se emise mezi obdobími významně liší, může být vhodné nastavit materialitu ve vztahu k nižší úrovni rozpětí kolísání, a to i v případě, je-li běžné období vyšší,
- požadavky příslušných kritérií. V některých případech může být u příslušných kritérií nastaven práh přesnosti a kritéria na něj mohou odkazovat jako na materialitu. Kritéria například mohou obsahovat očekávání, že emise jsou měřeny za použití stanoveného procentního podílu jako „prahu materiality“. V takovém případě práh stanovený těmito kritérii poskytuje odborníkovi referenční rámec při určování materiality pro zakázku.

A50. Kvalitativní faktory mohou zahrnovat:

- zdroje emisí,
- typy zahrnutých plynů,
- kontext, v němž budou informace ve výkazu emisí skleníkových plynů používány (např. zda jsou informace určeny pro použití v systému obchodování s emisními povolenkami, pro předložení regulátorovi nebo pro začlenění do široce distribuované zprávy o udržitelnosti), a typy rozhodnutí, která předpokládání uživatelé pravděpodobně učiní,
- zda existuje jeden nebo více typů emisí nebo zveřejnění, na která se zřejmě soustředí pozornost předpokládaných uživatelů, např. plyny, které kromě toho, že přispívají ke změně klimatu, poškozují ozónovou vrstvu,
- povaha účetní jednotky, její strategie pro oblast změny klimatu a pokrok směrem k souvisejícím cílům,
- odvětví a ekonomické a regulační prostředí, v němž účetní jednotka působí.

*Revize při pokračování zakázky (viz odst. 22)*

A51. Může se stát, že je třeba materialitu revidovat v důsledku změny okolností během zakázky (např. vyřazení hlavní části podniku účetní jednotky), nových informací nebo změny ve znalostech odborníka o účetní jednotce a jejích provozech v důsledku provedení postupů. Během zakázky například může vyjít najevo, že skutečné emise jsou pravděpodobně významně odlišné od emisí původně použitých pro stanovení materiality. Pokud během zakázky odborník dojde k závěru, že je vhodná nižší materialita pro výkaz emisí skleníkových plynů (a je-li to vhodné, úroveň nebo úroveň materiality určitých typů emisí nebo zveřejnění) než ta, která byla určena původně, může být nutné revidovat prováděcí materialitu a povahu, načasování a rozsah budoucích postupů.

**Znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, a identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odst. 23-26)**

- A52. Odborník použije odborný úsudek, aby určil míru znalostí a povahu, načasování a rozsah postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti, která je vyžadována pro získání přiměřené nebo omezené jistoty. Odborník nejprve zvažuje, zda získané znalosti a identifikace a vyhodnocení rizik jsou dostatečné pro splnění cílů stanovených v tomto standardu. Hloubka znalostí, kterou odborník vyžaduje, je nižší než ta, kterou má vedení při řízení účetní jednotky, a jak hloubka znalostí, tak povaha, načasování a rozsah postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti jsou nižší pro zakázku poskytující omezenou jistotu než pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu.
- A53. Získávání znalostí a identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti je opakující se proces. Postupy pro získání znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí a pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti samo o sobě neposkytuje dostatečné a vhodné důkazní informace, na nichž je možné založit závěr o ověření.

*Nejistota (viz odst. 23(b)(i)c, 76(e))*

- A54. Proces kvantifikace skleníkových plynů může být zřídka stoprocentně přesný z důvodu:
- (a) *vědecké nejistoty*: ta vzniká kvůli neúplnosti vědeckých poznatků měření skleníkových plynů. Například míra oddělení skleníkových plynů v biologických propadech a hodnoty potenciálu globálního oteplování použité pro kombinování emisí různých plynů a jejich vykazování jako ekvivalentů oxidu siřičitého jsou předmětem neúplných vědeckých poznatků. Míra, do jaké vědecká nejistota ovlivňuje kvantifikaci vykazovaných emisí, je mimo kontrolu účetní jednotky. Možnost, že vědecká nejistota způsobí nepřiměřené odchylky vykazovaných emisí, však může být negována použitím kritérií, která stanoví použití určitých vědeckých předpokladů při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, nebo určitých faktorů, které tyto předpoklady ztělesňují,
  - (b) *nejistoty odhadu (nebo měření)*: ta vyplývá z procesů měření a kalkulace použitých pro kvantifikaci emisí v mezích stávajících vědeckých poznatků. Nejistota odhadu se může vztahovat k údajům, na nichž je odhad založen (např. se mohou vztahovat k nejistotě obsažené v použitých měřicích zařízeních), nebo k metodě včetně případného modelu použitého pro tvorbu odhadu (někdy označovaného jako nejistota modelu a parametru). Stupeň nejistoty odhadu je často kontrolovatelný účetní jednotkou. Snížení stupně nejistoty odhadu může zahrnovat vyšší náklady.
- A55. Skutečnost, že kvantifikace emisí účetní jednotky je předmětem nejistoty, neznamená, že emise účetní jednotky nejsou jako předmět zakázky vhodné. Příslušná kritéria mohou vyžadovat, aby emise rozsahu 2 z elektřiny byly vypočteny aplikací předepsaných emisních faktorů na počet spotřebovaných kilowatthodin. Předepsaný emisní faktor bude vycházet z předpokladů a modelů, které nemusí být za všech okolností pravdivé. Pokud jsou však předpoklady a modely za daných okolností přiměřené a jsou dostatečně zveřejněné, informace ve výkazu emisí skleníkových plynů obvykle mohou být předmětem ověřovací zakázky.

- A56. Situace v odstavci A55 se mohou lišit od kvantifikace v souladu s kritérii, která používají modely a předpoklady na základě individuálních okolností účetní jednotky. Použití modelů a předpokladů specifických pro účetní jednotku pravděpodobně přinese přesnější kvantifikaci než použití např. průměrných emisních faktorů pro odvětví; zároveň pravděpodobně přinese další rizika materiální nesprávnosti s ohledem na způsob dosažení modelů a předpokladů specifických pro účetní jednotku. Jak je uvedeno v odstavci A55, pokud jsou předpoklady a modely za daných okolností přiměřené a dostatečně zveřejněné, informace ve výkazu skleníkových plynů obvykle mohou být předmětem ověřovací zakázky.
- A57. V některých případech se však odborník může rozhodnout, že je nevhodné provést ověřovací zakázku, pokud je dopad nejistoty na informace ve výkazu emisí skleníkových plynů velmi vysoký. To může nastat v případě, kdy např. významná část vykázaných emisí účetní jednotky pochází z fugitivních zdrojů (viz odst. A8), které jsou monitorovány, a metody odhadu nejsou dostatečně propracované, nebo pokud významná část vykázaných pohlcení připadá na biologické propady. Je třeba vzít v úvahu, že rozhodnutí, zda za takových okolností provést ověřovací zakázku, není ovlivněno mírou jistoty, tj. pokud to není vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, není to vhodné ani pro zakázku poskytující omezenou jistotu a naopak.
- A58. Popis povahy, příčin a vlivů nejistot, které ovlivňují výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky, ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů upozorňuje předpokládané uživatele na nejistoty spojené s kvantifikací emisí. To je důležité především v případech, kdy předpokládání uživatelé neurčují kritéria, která mají být použita. Například výkaz emisí skleníkových plynů může být dostupný široké škále uživatelů, ačkoli použitá kritéria byla vytvořena pro konkrétní regulační účel.
- A59. Protože nejistota je významnou vlastností všech výkazů emisí skleníkových plynů, odstavec 76(e) vyžaduje, aby tato skutečnost byla uvedena ve zprávě o ověření bez ohledu na to, jaká zveřejnění jsou zahrnuta do vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.<sup>20</sup>

### *Účetní jednotka a její prostředí*

#### Přerušení provozu (viz odst. 23(b)(iii))

- A60. Přerušení mohou zahrnovat incidenty, jako je vyřazení z provozu, které může nastat neočekávaně nebo může být plánováno, např. jako součást plánu údržby. V některých případech může mít provoz přerušovanou povahu, např. pokud je zařízení využíváno jen ve špičce.

#### Cíle a strategie související se změnou klimatu (viz odst. 23(e))

- A61. Zvažování strategie účetní jednotky související se změnou klimatu, pokud existuje, a souvisejících ekonomických, regulačních, fyzických a reputačních rizik, mohou odborníkovi pomoci identifikovat rizika materiální nesprávnosti. Například pokud se účetní jednotka zavázala, že bude uhlíkově neutrální, může to být pobídka k podhodnocení emisí, aby se zdálo, že bylo cíle dosaženo v deklarovaném časovém rámci. Naopak pokud účetní jednotka očekává, že bude v budoucnu předmětem regulovaného systému obchodování s emisními povolenkami, může to být pobídka pro

<sup>20</sup> Viz také ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 69(e)



prozatímní nadhodnocení emisí, aby se zvýšila možnost, že účetní jednotka na počátku systému získá větší povolenky.

*Postupy pro získání znalostí, identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odst. 24)*

A62. Ačkoli je odborník povinen provádět všechny postupy uvedené v odstavci 24 v průběhu získávání požadovaných znalostí o účetní jednotce, nemusí provádět všechny postupy pro každý aspekt znalosti.

*Analytické postupy pro získání znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí a identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti (viz odst. 24(b))*

A63. Analytické postupy prováděné pro získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí a pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti mohou zjistit aspekty účetní jednotky, jichž si odborník nebyl vědom, a mohou pomoci při vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti s cílem poskytnout základ pro návrh a implementaci reakcí na vyhodnocená rizika. Analytické postupy mohou zahrnovat například srovnání emisí skleníkových plynů z různých zařízení s výrobními údaji těchto zařízení.

A64. Analytické postupy mohou pomoci identifikovat existenci neobvyklých událostí a výše, poměrné ukazatele a trendy, které by mohly naznačovat skutečnosti, jež mají dopady na zakázku. Identifikované neobvyklé nebo nečekané vztahy mohou odborníkovi pomoci při identifikaci rizik materiální nesprávnosti.

A65. Pokud však takové analytické postupy používají údaje agregované na vysoké úrovni (což může nastat v situaci, kdy jsou analytické postupy prováděny pro získání znalostí účetní jednotky a jejího prostředí a pro identifikaci a posouzení rizik materiální nesprávnosti), výsledky těchto analytických postupů poskytnou pouze obecný počáteční náznak, zda může existovat materiální nesprávnost. V takových případech tedy posouzení dalších důkazních informací, které byly shromážděny při identifikaci rizik materiální nesprávnosti, společně s výsledky těchto analytických postupů mohou odborníkovi pomoci pochopit a vyhodnotit výsledky analytických postupů.

*Pozorování a inspekce (viz odst. 24(c))*

A66. Pozorování obsahuje prohlídku procesu nebo postupu prováděného ostatními, např. odborník pozoruje, jak pracovníci účetní jednotky kalibrují monitorovací zařízení nebo jak jsou vykonávány kontrolní činnosti. Pozorování přináší důkazní informace o provádění procesu nebo postupu, ale je omezeno na okamžik v čase, kdy pozorování probíhá, a skutečností, že chování ve chvíli, kdy dochází z pozorování, může ovlivnit způsob, jakým je proces nebo postup prováděn.

A67. Inspekce zahrnuje:

(a) prozkoumání záznamů a dokumentů, interních nebo externích, v papírové formě, elektronické formě nebo na jiných médiích, např. kalibrační záznamy monitorovacího zařízení. Inspekce záznamů nebo dokumentů poskytuje důkazní informace různého stupně spolehlivosti, v závislosti na jejich povaze a zdroji, a v případě interních záznamů a dokumentů na efektivitě kontrol během výroby, nebo

(b) fyzickou prohlídku, např. kalibračního zařízení.

A68. Pozorování a inspekce mohou podporovat dotazování vedení a ostatních a mohou také poskytovat informace o účetní jednotce a jejím prostředí. Příklady takových postupů zahrnují pozorování nebo inspekce:

- provozu účetní jednotky. Pozorování procesů a zařízení, včetně monitorovacích, v závodech může být relevantní zejména v případě, kdy jsou do výkazu emisí skleníkových plynů zařazeny významné emise rozsahu 1,
- dokumentů (např. plánů a strategií snížení emisí), záznamů (např. kalibračních záznamů a výsledků zkušebních laboratoří) a manuálů podrobně popisujících postupy sběru informací a vnitřní kontrolní systém,
- zpráv sestavených pro vedení a osoby pověřené správou a řízením, např. interní nebo externí zprávy s ohledem na systémy účetní jednotky pro řízení ochrany životního prostředí,
- zpráv sestavených vedením (např. čtvrtletní zprávy vedení) a osobami pověřenými správou a řízením (např. zápisy z jednání představenstva).

*Získání znalostí vnitřního kontrolního systému účetní jednotky (viz odst. 25O-26P)*

A69. V rámci zakázky poskytující omezenou jistotu nemusí odborník získávat znalosti o všech složkách systému vnitřní kontroly účetní jednotky relevantních pro kvantifikaci a vykazování emisí, jako je jeho povinnost při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu. Odborník není povinen vyhodnocovat návrh kontrol a určovat, zda byly implementovány. Proto při zakázce poskytující omezenou jistotu často nebude nutné získávat podrobné znalosti těchto složek vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, zatímco může být často vhodné dotazovat se účetní jednotky na kontrolní činnosti a monitorování kontrol relevantních pro kvantifikaci a vykazování emisí.

A70. Odborníkovy znalosti relevantních složek vnitřního kontrolního systému mohou způsobit pochybnosti, zda má odborník k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace pro dokončení zakázky. Například: (viz také odst. A71-A72, A92-A93 a A96)

- obavy o bezúhonnost osob sestavujících výkaz skleníkových plynů mohou být natolik vážné, že mohou způsobit, že odborník dojde k závěru, že riziko chybné interpretace výkazu skleníkových plynů vedením je takové, že zakázku není možné provést,
- obavy, že stav a spolehlivost záznamů účetní jednotky mohou způsobit, že odborník dojde k závěru, že je nepravděpodobné, že budou k dispozici dostatečné a vhodné důkazní informace na podporu nemodifikovaného závěru o výkazu skleníkových plynů.

*Kontrolní činnosti relevantní pro zakázku (viz odst. 25P(d))*

A71. Úsudek odborníka o tom, zda jsou konkrétní kontrolní činnosti relevantní pro zakázku, mohou být ovlivněny úrovní propracovanosti, dokumentace a formálnosti informačního systému účetní jednotky včetně souvisejících podnikových procesů relevantních pro vykazování emisí. Jak se vykazování emisí vyvíjí, můžeme očekávat, že se budou stejně vyvíjet i propracovanost, dokumentace a formálnost informačních systémů a souvisejících kontrolních činností relevantních pro kvantifikaci a vykazování emisí.

A72. V případě velmi malých účetních jednotek nebo nevyspělých informačních systémů budou pravděpodobně konkrétní kontrolní činnosti nevyvinuté, méně zdokumentované a mohou existovat pouze neformálně. V takovém případě je méně pravděpodobné, že odborník bude považovat za nezbytné získat znalosti konkrétních kontrolních činností, aby mohl vyhodnotit rizika materiální nesprávnosti a navrhnout další postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Na druhou stranu se u některých regulovaných systémů může vyžadovat formální dokumentace informačního systému a kontrolních činností a schválení jejich návrhu regulátorem. Dokonce i v těchto případech však nemusí být zdokumentovány všechny relevantní datové toky a související kontroly. Může být např. pravděpodobnější, že jsou kontrolní činnosti zaměřené na sběr zdrojových dat z průběžného monitorování propracované, dobře zdokumentované a formálnější než kontrolní činnosti zaměřené na následné zpracování a vykazování údajů (viz také odst. A70, A92-A93 a A96).

*Další zakázky prováděné pro účetní jednotku (viz odst. 27)*

A73. Informace získané z jiných zakázek prováděných pro účetní jednotku se mohou vztahovat např. k aspektům kontrolního prostředí účetní jednotky.

*Provádění postupů na místě v zařízeních účetní jednotky (viz odst. 31)*

A74. Provádění pozorování, inspekce a dalších postupů na místě v zařízení (často označované jako „návštěva místa“) může být důležité při získávání znalostí o účetní jednotce, které odborník rozvíjí prováděním postupů v ústředí. Jelikož je možné očekávat, že znalosti odborníka o účetní jednotce a identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti budou obsažnější v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu než v případě zakázky poskytující omezenou jistotu, počet zařízení, v nichž se postupy provádějí na místě, budou zpravidla větší v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu než v případě zakázky poskytující omezenou jistotu.

A75. Provádění postupů na místě v zařízení (nebo angažování jiného odborníka, aby tyto postupy jménem odborníka provedl) může být součástí plánování při provádění postupů pro identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti nebo při reagování na vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti. Provádění postupů ve významných zařízeních je často zvláště významné v případě, že se zakázka provádí poprvé, s ohledem na úplnost zdrojů rozsahu 1 a propadů zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů a při stanovování, zda jsou systémy účetní jednotky pro sběr a zpracování dat a její techniky odhadu vhodné vzhledem k základním fyzickým procesům a související nejistotě.

A76. Jak je uvedeno v odstavci A74, provádění postupů na místě v zařízení může být důležité při budování na znalostech o účetní jednotce, které odborník rozšiřuje prováděním postupů v ústředí. Pro řadu zakázek poskytujících přiměřenou jistotu bude odborník také považovat za nezbytné provést postupy na místě na každém významném zařízení, aby mohl reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, zejména pokud má účetní jednotka významná zařízení s emisemi rozsahu 1. V případě zakázek poskytujících omezenou jistotu, kdy má účetní jednotka řadu významných zařízení s emisemi rozsahu 1, nemusí být možné získat smysluplnou míru jistoty, aniž by odborník provedl postupy na vybraných významných zařízeních. Má-li účetní jednotka významná zařízení s emisemi rozsahu 1 a odborník určí, že on sám (nebo jiný odborník jeho jménem) nemůže provést účinné a účelné postupy na místě v zařízení, mohou alternativní postupy zahrnovat jeden nebo více z následujících příkladů:

- revize zdrojových dokumentů, diagramů energetických toků a diagramů materiálových toků,
- analýza dotazníkových odpovědí od vedení zařízení,
- přezkoumání satelitního zobrazení zařízení.

A77. Pro získání dostatečného pokrytí celkových emisí, zejména v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu, se může odborník rozhodnout, že je vhodné provést postupy na místě na vybraných zařízeních, která nejsou významná. Faktory, které jsou pro takové rozhodnutí relevantní, zahrnují:

- povahu emisí na různých zařízeních. Např. je pravděpodobnější, že si odborník zvolí k návštěvě spíše zařízení s emisemi rozsahu 1 než zařízení pouze s emisemi rozsahu 2. Ve druhém případě je pravděpodobnějším primárním zdrojem důkazních informací přezkoumání faktur za energie v ústředí,
- počet a velikost zařízení a jejich podíl na celkových emisích,
- zda tato zařízení používají různé procesy nebo procesy používající různé technologie. V takovém případě může být vhodné provést postupy na místě ve vybraných zařízeních za použití různých postupů nebo technologií,
- metody použité v různých zařízeních pro shromažďování informací o emisích,
- zkušenosti relevantních zaměstnanců v různých zařízeních,
- střídání zvolených zařízení v čase.

*Interní audit (viz odst. 32)*

A78. Interní audit účetní jednotky je pravděpodobně relevantní pro zakázku, pokud povaha odpovědností a činnosti interního auditu souvisí s kvantifikací a vykazováním emisí a odborník předpokládá, že použije práci interního auditu pro modifikaci povahy nebo načasování či ke snížení rozsahu postupů, které mají být provedeny.

*Rizika materiální nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 33O(a)33P(a))*

A79. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů odkazují na rizika, která se ve všech ohledech vztahují k výkazu emisí skleníkových plynů jako celku. Rizika této povahy nejsou nutně rizika identifikovatelná s určitým typem emisí nebo úrovní zveřejnění. Představují spíše okolnosti, které mohou zvyšovat rizika materiální nesprávnosti obecněji, např. potlačování vnitřních kontrol vedením. Rizika materiální nesprávnosti na úrovni výkazu skleníkových plynů mohou být relevantní zejména pro úvahy odborníka o rizicích materiální nesprávnosti vyplývající z podvodu.

A80. Rizika na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů mohou zejména vyplývat z nedostatečného kontrolního prostředí. Nedostatky jako např. chybějící způsobilost vedení mohou mít ve všech ohledech vliv na výkaz emisí skleníkových plynů a mohou

vyžadovat celkovou reakci odborníka. Jiná rizika materiální nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů mohou např. zahrnovat:

- nedostatečné, špatně řízené nebo špatně zdokumentované mechanismy sběru dat, kvantifikace emisí a sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- chybějící způsobilost zaměstnanců při sběru dat, kvantifikaci emisí a sestavování emisí skleníkových plynů,
- nedostatečné zapojení vedení do kvantifikace emisí a sestavování výkazů emisí skleníkových plynů,
- selhání přesné identifikace všech zdrojů skleníkových plynů,
- riziko podvodu, např. v souvislosti s trhy pro obchodování s emisními povolenkami,
- prezentace informací zahrnujících předcházející období, které nejsou sestaveny na konsistentním základě, např. kvůli změně hranicím nebo změnám v metodách měření,
- zavádějící prezentace informací ve výkazu emisí skleníkových plynů, např. přehnané zdůraznění určitých příznivých údajů nebo trendů,
- nekonsistentní metody kvantifikace a pravidel a postupů vykazování, včetně různých metod určování organizační hranice, v různých zařízeních,
- chyby při převádění jednotek při konsolidaci informací ze zařízení,
- nedostatečné zveřejnění vědecké nejistoty a klíčových předpokladů ve vztahu k odhadům.

*Použití tvrzení (viz odst. 33O(b)-33P(b))*

A81. Tvrzení odborník používá v zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu a mohou být použita i při zakázkách poskytujících omezenou jistotu pro zvážení různých typů potenciálních nesprávností, které se mohou objevit.

A82. Při prohlašování, že je výkaz emisí skleníkových plynů v souladu s příslušnými kritérii, účetní jednotka provádí implicitní nebo explicitní tvrzení o kvantifikaci, prezentaci a zveřejnění emisí. Tvrzení spadají do následujících kategorií a mohou mít následující formu:

(a) tvrzení o kvantifikaci emisí pro období, které je předmětem ověření:

- (i) výskyt – emise, které byly vykázány, se vyskytly a vztahují se k účetní jednotce,
- (ii) úplnost – veškeré emise, které mají být vykázány, vykázány byly (viz odst. A30-A34, kde je popsána úplnost s ohledem na různé rozsahy),
- (iii) přesnost – kvantifikace emisí byla vhodně vykázána,
- (iv) vykázání v příslušném období – emise byly vykázány ve správném účetním období,
- (v) klasifikace – emise byly vykázány jako správný typ,

(b) tvrzení o prezentaci a zveřejnění:

- (i) výskyt a odpovědnost – zveřejněné emise a další záležitosti se vyskytly a vztahují se k účetní jednotce,
- (ii) úplnost – veškerá zveřejnění, která měla být zahrnuta do výkazu emisí skleníkových plynů, do něj zahrnuta byla,
- (iii) klasifikace a pochopitelnost – informace o emisích jsou vhodně prezentovány a popsány a zveřejněné informace jsou jasně vyjádřeny,
- (iv) přesnost a kvantifikace – kvantifikace emisí a souvisejících informací zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů jsou vhodně zveřejněné,
- (v) konzistentnost – zásady kvantifikace jsou konzistentní se zásadami použitými v předcházejících obdobích nebo jsou změny oprávněné a byly řádně použity a dostatečně zveřejněny; případné srovnávací informace jsou takové, jaké byly vykázány v předcházejícím období, nebo byly vhodně přepracovány.

*Spoléhání na vnitřní kontrolní systém (viz odst. 33P)*

A83. Pokud vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti odborníkem na úrovni tvrzení obsahuje očekávání, že kontroly fungují účinně (tj. odborník se hodlá spolehnout na provozní účinnost kontrol při určování povahy, načasování a rozsahu jiných postupů), odborník musí podle odstavce 38P navrhnout a provést testy provozní účinnosti těchto kontrol.

*Příčiny rizik materiální nesprávnosti (viz odst. 34)*

Podvod (viz odst. 28, 34(a))

A84. Nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů mohou vznikat podvodem nebo chybou. Rozlišujícím faktorem mezi podvodem a chybou je, zda je činnost, jejímž výsledkem je nesprávnost výkazu emisí skleníkových plynů, úmyslná nebo neúmyslná.

A85. Podněty pro úmyslnou nesprávnost výkazu emisí skleníkových plynů mohou vzniknout např. v případě, že je významná část odměny osob, které jsou přímo zapojeny do procesu vykazování emisí nebo mají příležitost ho ovlivnit, závislá na dosažení agresivních cílů v oblasti skleníkových plynů. Jak je uvedeno v odstavci A61, další pobídky pro nadhodnocení nebo podhodnocení emisí mohou vyplývat ze strategie účetní jednotky pro změnu klimatu a souvisejících ekonomických, regulačních, fyzických a reputačních rizik.

A86. Ačkoli je podvod široký právní pojem, pro účely tohoto standardu se odborník zabývá podvodem, které způsobuje materiální nesprávnost ve výkazu emisí skleníkových plynů. Ačkoli odborník může mít podezření na výskyt podvodu nebo ho ve vzácných případech identifikovat, neprovádí právní určení, zda k podvodu skutečně došlo.

Nesoulad s právními předpisy (viz odst. 34(b), 78(c))

A87. Tento standard rozlišuje odpovědnosti odborníka ve vztahu k dodržování dvou následujících různých kategorií právních předpisů:

- (a) ustanovení právních předpisů, u nichž se obecně připouští přímý vliv na určení materiálních částek a zveřejnění ve výkazu emisí skleníkových plynů tak, že určují vykazovaná množství a zveřejněné údaje ve výkazu emisí skleníkových plynů. Odstavec 34(b) vyžaduje, aby odborník zvážil pravděpodobnost materiální

nesprávnosti v důsledku nesouladu s ustanoveními takových právních předpisů při provádění postupů vyžadovaných v odstavcích 33O a 33P,

- (b) ostatní právní předpisy bez přímého vlivu na určení množství a zveřejňovaných údajů ve výkazu emisí skleníkových plynů, ale jejichž dodržení může být zásadní pro provozní aspekty podniku, pro schopnost účetní jednotky pokračovat v podnikatelské činnosti a pro vyhnutí se materiálnímu penále (např. dodržení podmínek provozní licence nebo dodržení nařízení na ochranu životního prostředí). Plánování a provádění zakázky s profesním skepticismem, jak vyžaduje standard ISAE 3000 (revidované znění)<sup>21</sup>, je důležité pro zachování ostražitosti vůči možnosti, že postupy aplikované pro účel formování závěru o výkazu emisí skleníkových plynů mohou odborníka upozornit na případy identifikovaného nebo domnělého nesouladu s takovými právními předpisy.

Další příčiny rizik materiální nesprávnosti (viz odst. 34)

A88. Příklady faktorů, na něž se odkazuje v odstavci 34(c)-(k):

- (a) vynechání jednoho nebo více zdrojů emisí je pravděpodobnější pro zdroje, které jsou méně zřejmé a mohou být přehlédnuty, např. fugitivní emise,
- (b) významné ekonomické a regulační změny mohou zahrnovat např. zvýšení cílů v oblasti obnovitelných zdrojů nebo významné cenové změny pro povolenky v systému obchodování s emisními povolenkami, které mohou vést např. ke zvýšení rizika špatné klasifikace zdrojů u výrobců elektrické energie,
- (c) povaha provozu účetní jednotky může být složitá (může např. zahrnovat více nesourodých zařízení a procesů), přerušovaná (např. výroba elektřiny při zatížení ve špičce) nebo mohou mít za následek, že je vztahů mezi emisemi účetní jednotky a jinými úrovněmi měřitelné činnosti (např. závod na výrobu kobaltu a niklu) málo nebo jsou slabé. V takových případech může být možnost smysluplných analytických postupů významně snížena.

Změny provozu nebo hranic (např. zavedení nových postupů nebo prodej, pořízení nebo outsourcing zdrojů emisí nebo pohlcovacích propadů) mohou přinést rizika materiální nesprávnosti (např. z neznalosti kvantifikačních nebo výkazních postupů). Zároveň může dojít k dvojímu počítání zdroje emisí nebo pohlcovacího propadu z důvodu nedostatečné koordinace při identifikaci zdrojů a propadů u složité instalace,

- (d) výběr nevhodné kvantifikační metody (např. kalkulace emisí rozsahu 1 za použití emisního faktoru, je-li k dispozici přesnější přímá metoda měření, která by byla vhodnější). Výběr vhodné kvantifikační metody je zvláště důležité, pokud došlo ke změně metody, protože předpokládání uživatelé se často zajímají o trendy emisí v čase nebo v poměru k základnímu roku. Některá kritéria mohou vyžadovat, aby se měnily kvantifikační metody pouze v případě, kdy má být použita přesnější metoda. K dalším faktorům souvisejícím s povahou kvantifikačních metod patří:

- nesprávná aplikace kvantifikační metody, např. neprovedení kalibrace měřidel nebo neprovádění odečtů dostatečně často nebo použití emisního faktoru, který není za daných okolností vhodný. Emisní faktor může být např. predikován na základě předpokladu průběžného používání a nemusí být vhodných k použití po vyřazení z provozu,

<sup>21</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 37

- složitost kvantifikačních metod, které budou pravděpodobně zahrnovat vyšší riziko materiální nesprávnosti, např. rozsáhlá nebo komplexní matematická manipulace se zdrojovými daty (např. použití složitých matematických modelů), rozsáhlé použití faktorů změny stavu (např. faktory pro přeměnu množství tekutiny na množství plynu) nebo rozsáhlé použití převodních faktorů (např. převedení imperiálních měrných jednotek na metrické jednotky),
  - změny kvantifikačních metod nebo vstupních proměnných (např. je-li použita kvantifikační metoda založena na obsahu uhlíku v biomase a složení použité biomasy během období se změní),
- (e) významné neběžné emise nebo úsudkové záležitosti jsou zdrojem většího rizika materiální nesprávnosti ve vztahu k běžným, nesložitým emisím, které jsou předmětem systematické kvantifikace a vykazování. Neběžné emise jsou takové, které jsou neobvyklé svou velikostí nebo povahou a které se proto objevují zřídka (např. jednorázové události, jako je chybná funkce závodu nebo velký únik). Úsudkové záležitosti mohou zahrnovat vytvoření subjektivních odhadů. Rizika materiální nesprávnosti mohou být větší např. z důvodu následujících skutečností:
- větší zásah vedení do specifikace kvantifikačních metod nebo způsobu vykazování,
  - větší manuální zásahy pro sběr a zpracování údajů,
  - složité kalkulační nebo kvantifikační metody a zásady výkaznictví,
  - povaha neběžných emisí, které mohou účetní jednotce ztěžovat implementaci účinných kontrol rizik,
  - kvantifikační metody a zásady vykazování odhadů mohou být předmětem odlišné interpretace,
  - vyžadované úsudky mohou být subjektivní nebo složité,
- (f) začlenění emisí rozsahu 3, kdy zdrojová data použitá při kvantifikaci nejsou uchovávaná účetní jednotkou nebo kdy běžně používané kvantifikační metody jsou nepřesné nebo vedou k velkým odchylkám ve vykazovaných emisích (viz. odst. A31-A34),
- (g) záležitosti, které může odborník zvažovat při získávání znalostí o tom, jak účetní jednotka provádí významné odhady, a o údajích, na nichž jsou založeny, mohou zahrnovat např.:
- pochopení údajů, na nichž jsou založeny odhady,
  - metoda, včetně modelu, je-li to relevantní, použitá při tvorbě odhadů,
  - relevantní aspekty kontrolního prostředí a informačního systému,
  - zda účetní jednotka využila experta,
  - předpoklady v rámci odhadů,
  - zda došlo nebo mělo dojít ke změně metod provádění odhadů oproti předcházejícímu období, a pokud ano, proč,
  - zda, a pokud ano, jak účetní jednotka vyhodnotila dopad nejistoty odhadů na výkaz emisí skleníkových plynů, včetně toho:



- zda, a pokud ano, jak účetní jednotka zvažila alternativní předpoklady nebo výsledky, např. provedením citlivostní analýzy pro určení vlivu změn na předpoklady odhadu,
- jak účetní jednotka určuje odhad, pokud analýza naznačuje řadu variant výsledků,
- zda účetní jednotka monitoruje výsledky odhadů provedených v předcházejícím období a zda vhodně zareagovala na výsledky monitorování.

A89. Příklady dalších faktorů, které mohou vést k rizikům materiální nesprávnosti, zahrnují:

- lidskou chybu při kvantifikaci emisí, jejíž výskyt je pravděpodobnější, pokud pracovníci neznají procesy emisí nebo vykazování údajů nebo v nich nejsou řádně vyškoleni,
- nevhodné spoléhání se na špatně navržený informační systém, který může mít málo účinných kontrol, například použití tabulkových procesorů bez dostatečných kontrol,
- manuální úpravu jinak automaticky vykazovaných úrovní činnosti, např. manuální vstup může být vyžadován, dojde-li k přetížení měřidla spalování,
- významný externí vývoj, např. zvýšený veřejný zájem o určité zařízení.

### **Celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a další postupy**

*Zakázky poskytující omezenou a přiměřenou jistotu (viz odst. 8, 35-41P, 42O-42P, 46)*

A90. Protože úroveň jistoty získaná při zakázkách poskytujících omezenou jistotu je nižší než při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu, postupy, které odborník provádí při zakázce poskytující omezenou jistotu, mají oproti zakázce poskytující přiměřenou jistotu jinou povahu, načasování a menší rozsah. Primární rozdíly mezi celkovými reakcemi odborníka na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a další postupy pro zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu ohledně výkazu emisí skleníkových plynů jsou následující:

- (a) důraz kladený na povahu různých postupů jako zdroje důkazních informací se bude pravděpodobně lišit v závislosti na okolnostech zakázky. Například:
- odborník může soudit, že je za podmínek konkrétní zakázky poskytující omezenou jistotu vhodné klást větší důraz na dotazování pracovníků účetní jednotky a analytické postupy a relativně menší důraz na testy kontrol a získání důkazních informací z externích zdrojů než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu,
  - pokud účetní jednotka používá zařízení pro průběžné měření ke kvantifikaci emisních toků, odborník se může rozhodnout, že při zakázce poskytující omezenou jistotu bude reagovat na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti dotazováním na frekvenci kalibrování zařízení. Za stejných okolností se může odborník u zakázky poskytující přiměřenou jistotu rozhodnout pro prověření záznamů účetní jednotky o kalibraci zařízení nebo nezávislé prověření kalibrace,
  - pokud účetní jednotka spaluje uhlí, odborník se může rozhodnout, že v rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotu provede nezávislou analýzu vlastností

uhlí, ale v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu se může rozhodnout, že dostatečnou reakcí na vyhodnocené riziko materiální nesprávnosti je prověření záznamů účetní jednotky o výsledcích laboratorních zkoušek,

(b) u zakázky poskytující omezenou jistotu je rozsah prováděných dalších postupů menší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, což může zahrnovat:

- výběr menšího počtu položek, které mají být prověřeny,
- provedení menšího počtu postupů (např. provedení pouze analytických postupů za podmínek, kdy by se při zakázce poskytující přiměřenou jistotu prováděly analytické postupy i testy detailních údajů) nebo
- provedení postupů na místě v menším počtu zařízení,

(c) při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu zahrnují analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti vytvoření očekávání množství nebo poměrných ukazatelů, které jsou dostatečně přesné pro identifikaci materiálních nesprávností. Při zakázkách poskytujících omezenou jistotu mohou být analytické postupy navrženy tak, aby spíše podporovaly očekávání o směřování trendů, vztahů a poměrných ukazatelů, než aby identifikovaly nesprávnosti na úrovni očekávané přesnosti při zakázkách poskytujících přiměřenou jistotu.<sup>22</sup>

Jsou-li identifikována významná kolísání, vztahy nebo rozdíly, vhodné důkazní informace v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu mohou být často získány dotazováním účetní jednotky a zvážením reakcí obdržených ve světle známých okolností zakázky, aniž by byly získány další důkazní informace, jak vyžaduje odstavec 43P(a) v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Při provádění analytických postupů v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu může odborník např.:

- použít údaje, které jsou agregovány na vyšší úrovni, např. údaje na regionální úrovni, nikoli na úrovni zařízení, nebo údaje za měsíc, nikoli za týden,
- použít údaje, které nebyly předmětem samostatných postupů pro testování spolehlivosti ve stejném rozsahu jako při zakázce poskytující přiměřenou jistotu.

*Celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odst. 35)*

A91. Celkové reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů mohou zahrnovat:

- zdůraznění potřeby udržovat profesní skepticismus pracovníkům provádějícím ověření,
- jmenování zkušenějších zaměstnanců nebo těch, kteří mají speciální dovednosti, nebo použití expertů,
- poskytování většího dohledu,
- zahrnutí dalších prvků nepředvídatelnosti do výběru dalších postupů, které mají být prováděny,

<sup>22</sup> Tak tomu nemusí být vždy. Např. za určitých okolností může odborník sestavit přesné očekávání na základě pevných fyzikálních a chemických vztahů i při zakázce poskytující omezenou jistotu.

- provádění obecných změn povahy, načasování a rozsahu postupů, např. provádění postupů ke konci období místo k mezitímnímu datu nebo modifikace povahy postupů pro získání přesvědčivějších důkazních informací.

A92. Vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na úrovni výkazu emisí skleníkových plynů, a tím i celkových reakcí odborníka, je ovlivněno tím, jak odborník chápe kontrolní prostředí. Účinné kontrolní prostředí může odborníkovi dovolovat více důvěřovat vnitřnímu kontrolnímu systému a spolehlivosti důkazních informací generovaných interně v rámci účetní jednotky a umožnit mu např. provést některé postupy spíše k mezitímnímu datu než ke konci období. Nedostatky kontrolního prostředí však mají negativní vliv. Odborník může reagovat na neúčinné kontrolní prostředí tím, že:

- provede více postupů ke konci období než k mezitímnímu datu,
- získá obsažnější důkazní informace z jiných postupů, než jsou testy kontrol,
- zvýší velikost vzorků a rozsah postupů, např. počet zařízení, kde jsou postupy prováděny.

A93. Tato posouzení však mají významný vliv na obecný přístup odborníka, např. poměrný důraz na testy kontrol a jiné postupy (viz také odst. A70-A72 a A96).

*Příklady dalších postupů (viz odst. 37O-37P, 40P)*

A94. Další postupy mohou zahrnovat například:

- testování provozní účinnosti kontrol při sběru a zaznamenávání údajů o činnosti, např. kilowatthodiny nakoupené elektřiny,
- odsouhlasení emisních faktorů pro vhodné zdroje (např. státní publikace) a zvážení jejich použitelnosti za daných okolností,
- revize dohod o společném podniku nebo jiných smluv relevantních pro určení organizační hranice účetní jednotky,
- sesouhlasení zaznamenaných údajů např. s počítačem kilometrů u vozidel vlastněných účetní jednotkou,
- opakované provedení kalkulací (např. kalkulací hmotnostní nebo energetické bilance) a sesouhlasení zjištěných rozdílů,
- provedení odečtů zařízení průběžného monitorování,
- pozorování nebo opakované provedení fyzických měření, např. měření hladiny oleje v nádrži pomocí měrky,
- analýza nezávadnosti a vhodnosti jedinečných měření nebo kvantifikačních technik zejména složitých metod, které mohou zahrnovat např. recyklační nebo uzavřené zpětnovazební obvody,
- výběr vzorků a nezávislá analýza charakteristik materiálů, jako je uhlí, nebo pozorování technik výběru vzorků účetní jednotky a revize záznamů výsledků laboratorních zkoušek,
- kontrola přesnosti kalkulací a vhodnosti použitých kalkulačních metod (např. konverze a agregace vstupních měření),
- zpětné odsouhlasení zaznamenaných údajů se zdrojovými dokumenty, např. výrobními záznamy, záznamy o použití paliva a fakturami za koupenou energii.

*Faktory, které mohou ovlivnit vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odst. 37O(a) - 37P(a))*

A95. Faktory, které mohou ovlivnit vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti, zahrnují:

- přirozená omezení schopností měřicích přístrojů a frekvenci jejich kalibrace,
- počet, povahu, geografické rozšíření a charakteristiku vlastnictví zařízení, z nichž jsou shromažďovány údaje,
- počet a povahu různých plynů a zdrojů emisí zahrnutých do výkazu emisí skleníkových plynů,
- zda procesy, k nimž se vztahují emise, jsou průběžné nebo přerušované a jaké je riziko narušení takových procesů,
- složitost metod pro měření činnosti a pro kalkulaci emisí, např. některé procesy vyžadují jedinečné měřicí a kalkulační metody,
- riziko neidentifikovaných fugitivních emisí,
- jaká je míra korelace mezi množstvím emisí a pohotově dostupnými vstupními údaji,
- zda jsou pracovníci, kteří provádějí sběr dat, školeni v oblasti relevantních metod a frekvence fluktuace těchto pracovníků,
- povaha a úroveň automatizace použité při zachycení údajů a manipulaci,
- pravidla a postupy řízení kvality implementované ve zkušebních laboratořích interně i externě,
- složitost kritérií, kvantifikačních a výkazních zásad včetně způsobu určení organizační hranice.

*Provozní účinnost kontrol (viz odst. 37P(a)(ii), 38P(a))*

A96. V případě velmi malých účetních jednotek nebo nevyspělých informačních systémů nemusí existovat mnoho kontrolních činností, které by odborník mohl identifikovat, nebo může být omezen rozsah dokumentace jejich existence či provozu účetní jednotkou. V takových případech může být efektivnější, když odborník provede další postupy, které jsou primárně jiné než testy kontrol. Ve vzácných případech však nemusí být možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace kvůli absenci kontrolních činností nebo jiných prvků kontrol (viz také odst. A70-A72 a A92-A93).

*Přesvědčivost důkazních informací (viz odst. 37O(b)-37P(b))*

A97. Pro získání přesvědčivějších důkazních informací z důvodu vyššího vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti může odborník zvýšit množství důkazních informací nebo získat důkazní informace, které jsou relevantnější nebo spolehlivější, např. získáním podpůrných důkazních informací z řady nezávislých zdrojů.

*Rizika, pro něž jsou testy kontrol nezbytné pro poskytnutí dostatečných a vhodných důkazních informací (viz odst. 38P(b))*

A98. Kvantifikace emisí může zahrnovat procesy, které jsou vysoce automatizované s malými nebo žádnými manuálními zásahy, např. jsou-li relevantní informace zaznamenávány, zpracovávány nebo vykazovány pouze v elektronické formě, např. v systému průběžného monitorování, nebo je-li zpracování údajů o činnosti integrováno s informačním technologickým provozním nebo finančním výkazním systémem. V takových případech:

- mohou být důkazní informace dostupné pouze v elektronické formě a dostatečnost a vhodnost může záviset na efektivitě kontrol přesnosti a úplnosti,
- možnost, že dojde k nesprávnému zavedení nebo změně informací, aniž by došlo k jejich odhalení, může být větší, nejsou-li příslušné kontroly účinné.

*Postupy confirmace (viz odst. 41P)*

A99. Postupy externí confirmace mohou poskytovat relevantní důkazy o informacích, jako jsou:

- údaje o činnosti shromážděné třetí stranou, např. údaje o cestování zaměstnanců leteckou dopravou shromážděné zástupcem cestovní kanceláře, o přítoku energie do zařízení měřeném dodavatelem nebo o kilometrech najetých vozidly vlastněnými účetní jednotkou, zaznamenaných externím správcem vozového parku,
- srovnávací data pro dané odvětví použitá pro kalkulaci emisních faktorů,
- podmínky dohod, smluv nebo transakcí mezi účetní jednotkou a jinými stranami nebo informace o tom, zda ostatní strany při posuzování organizační hranice účetní jednotky začleňují nebo nezačleňují do výkazu emisí skleníkových plynů konkrétní emise,
- výsledky laboratorní analýzy vzorků (např. tepelná hodnota vstupních vzorků).

*Analytické postupy prováděné v reakci na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti (viz odst. 42O-42P)*

A100. V řadě případů fixní povaha fyzikálních a chemických vztahů mezi určitými emisemi a jinými měřitelnými jevy umožňuje návrh výkonných analytických postupů (např. vztah mezi spotřebou paliva a emisemi oxidu uhličitého a oxidu dusného).

A101. Podobně může existovat přiměřeně prognózovatelný vztah mezi emisemi a finančními nebo provozními informacemi (např. vztah mezi emisemi rozsahu 2 z elektřiny a zůstatku hlavní knihy u nákupů elektřiny nebo hodin provozu). Jiné analytické postupy mohou obsahovat srovnání informací o emisích účetní jednotky s externími údaji, jako je průměr v odvětví, nebo analýzu trendů v období pro identifikaci anomálií k dalšímu zkoumání a trendy v obdobích pro posouzení souladu s jinými okolnostmi, jako je akvizice nebo vyřazení zařízení.

A102. Analytické postupy mohou být zvláště efektivní, jsou-li nesumarizované údaje pohotově dostupné nebo má-li odborník důvod považovat údaje, které má použít, za spolehlivé, např. jsou-li extrahována z dobře řízeného zdroje. V některých případech

mohou být údaje, které mají být použity, zachyceny informačním systémem pro účetní výkaznictví nebo mohou být zadány do jiného informačního systému zároveň se zadáním souvisejících finančních údajů a některými používanými společnými kontrolami vstupů. Například množství nakoupeného paliva, jak je zaznamenáno na fakturách dodavatelů, může být vloženo za stejných podmínek, za nichž jsou do systému pohledávek vloženy relevantní faktury. V některých případech mohou být údaje, které mají být použity, nedílným vstupem provozních rozhodnutí a tím i předmětem podrobnějšího přezkoumání provozními pracovníky nebo předmětem samostatných externích auditních postupů (např. jako součást dohody o společném podniku nebo dohledu regulátora).

*Postupy týkající se odhadů (viz odst. 44O-45P)*

A103. V některých případech může být vhodné, aby odborník zhodnotil, jak účetní jednotka zvážila alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je zamítla.

A104. U některých zakázek poskytujících omezenou jistotu může být vhodné, aby odborník provedl jeden nebo více postupů identifikovaných v odstavci 45P.

*Výběr vzorků (viz odst. 46)*

A105. Výběr vzorků zahrnuje:

- (a) určení velikosti vzorku dostatečného pro snížení výběrového rizika na přijatelně nízkou úroveň. Protože je přijatelná úroveň rizika ověřovací zakázky nižší u zakázky poskytující přiměřenou jistotu než u zakázky poskytující omezenou jistotu, totéž může platit pro úroveň výběrového rizika, které je přijatelné v případě testů detailních údajů. Je-li pro testy detailních údajů v rámci zakázky poskytující přiměřenou jistotu použit výběr vzorků, velikost vzorku může být větší než při použití za podobných okolností v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu,
- (b) výběr položek pro vzorek takovým způsobem, aby měla každá jednotka vzorku v populaci šanci na výběr, a provedení postupů vhodných pro daný účel pro každou zvolenou položku. Pokud odborník není schopen aplikovat navržené postupy nebo vhodné alternativní postupy na zvolenou položku, tato položka je považována za odchylku od předepsané kontroly v případě testů kontrol nebo za nesprávnost v případě testů detailních údajů,
- (c) zkoumání povahy a příčiny identifikovaných odchylek nebo nesprávností a hodnocení jejich možného vlivu na účel postupu nebo na další oblasti zakázky,
- (d) hodnocení:
  - (i) výsledků vzorku včetně projektování nesprávností zjištěných ve vzorku populace v případě testů detailních údajů,
  - (ii) zda použití výběru vzorků poskytuje vhodný základ pro závěry o populaci, která byla testována.

*Podvod, právní předpisy (viz odst. 47)*

A106. V reakci na podvod nebo domnělý podvod identifikovaný během zakázky může být vhodné, aby odborník např.:

- projednal záležitost s účetní jednotkou,

- požádal účetní jednotku, aby provedla konzultaci s vhodně kvalifikovanou externí osobou, jako je právní zástupce účetní jednotky nebo regulátor,
- zvážil dopady záležitosti ve vztahu k ostatním aspektům zakázky včetně vyhodnocení rizika odborníkem a spolehlivosti písemných prohlášení od účetní jednotky,
- získal právní stanovisko o následcích různých průběhů činností,
- komunikoval se třetími stranami (např. regulátorem),
- nevydal zprávu o ověření,
- odstoupil od zakázky.

A107. Činnosti uvedené v odstavci A106 mohou být vhodné v reakci na nesoulad nebo domnělý nesoulad s právními předpisy identifikovaný během zakázky. V souladu s odstavcem 77 tohoto standardu může být také vhodné popsat záležitost ve zprávě o ověření v odstavci obsahujícím další skutečnosti, s výjimkou případů, kdy:

- (a) odborník dojde k závěru, že nesoulad má materiální vliv na výkaz emisí skleníkových plynů a nebyl dostatečně zohledněn ve výkazu emisí skleníkových plynů, nebo
- (b) účetní jednotka odborníkovi znemožní získat dostatečné a vhodné důkazní informace pro zhodnocení, zda se vyskytl nebo pravděpodobně vyskytne nesoulad, který může být pro výkaz emisí skleníkových plynů materiální, kdy v takovém případě platí odstavec 66 standardu ISAE 3000 (revidované znění).

*Postupy vztahující se k procesu agregace ve výkazu emisí skleníkových plynů (viz odst. 48O-48P)*

A108. Jak je uvedeno v odstavci A71, v souladu s vývojem vykazování emisí lze očekávat, že se bude vyvíjet i úroveň propracovanosti, dokumentace a formálnosti informačních systémů, které jsou relevantní pro kvantifikaci a vykazování emisí. U nevyspělých informačních systémů může být proces agregace velmi neformální. U propracovanějších systémů může být proces agregace systematičtější a formálně zdokumentovaný. Povaha, a také rozsah, postupů odborníka s ohledem na úpravy a způsob, jakým odborník odsouhlasí nebo sesouhlasí výkaz emisí skleníkových plynů se základními záznamy, závisí na povaze a složitosti procesů kvantifikace a vykazování účetní jednotky a souvisejících rizicích materiální nesprávnosti.

*Dodatečné postupy (viz odst. 49O-49P)*

A109. Ověřovací zakázka je opakující se proces a odborník si může povšimnout informací, které se významně liší od informací, na nichž bylo založeno určení plánovaných postupů. Jak odborník provádí plánované postupy, získané důkazní informace mohou způsobit, že odborník provede dodatečné postupy. Takové postupy mohou zahrnovat požádání účetní jednotky o prověření záležitosti (záležitostí), jež odborník identifikoval, a provedení případných úprav ve výkazu emisí skleníkových plynů.

*Určení, zda jsou dodatečné postupy v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu nezbytné (viz odst. 49O, 49Ob))*

- A110. Odborník si může povšimnout záležitosti (záležitostí), která způsobí, že bude považovat výkaz emisí skleníkových plynů za materiálně zkreslený. Například při provádění návštěv na místě může odborník identifikovat potenciální zdroj emisí, který nevypadá, že by byl zařazen do výkazu emisí skleníkových plynů. V takových případech provede odborník další dotazování, zda byl tento potenciální zdroj do výkazu emisí skleníkových plynů zařazen. Rozsah provedení dodatečných postupů v souladu s odstavcem 49O bude předmětem odborného úsudku. Čím je větší pravděpodobnost materiální nesprávnosti, tím přesvědčivější důkazní informace odborník získává.
- A111. Pokud v případě zakázky poskytující omezenou jistotu si odborník povšimne záležitosti (záležitostí), která způsobí, že se odborník domnívá, že výkaz emisí skleníkových plynů může být materiálně zkreslený, odstavec 49O vyžaduje, aby odborník navrhl a provedl dodatečné postupy. Pokud tak učinil a není schopen získat dostatečné a vhodné důkazy, aby došel k závěru, že tato záležitost (záležitosti) pravděpodobně nezpůsobí materiální zkreslení výkazu emisí skleníkových plynů, nebo určí, že způsobuje materiální zkreslení výkazu emisí skleníkových plynů, dochází k omezení rozsahu.

*Akumulace identifikovaných nesprávností (viz odst. 50)*

- A112. Odborník může navrhnout částku, pod níž jsou nesprávnosti jednoznačně bezvýznamné a není třeba je akumulovat, protože odborník očekává, že akumulace takových částek jednoznačně nebude mít materiální dopad na výkaz emisí skleníkových plynů. „Jednoznačně bezvýznamný“ není jiný výraz pro „nemateriální“. Záležitosti, které jsou jednoznačně bezvýznamné, budou mít řádově zcela odlišnou velikost (budou menší), než je materialita určená v souladu s tímto standardem, a budou to záležitosti, které jsou jednoznačně bez důsledků, a to samostatně nebo v úhrnu či na základě posouzení podle jakéhokoli kritéria, kterým je velikost, povaha nebo okolnosti. Pokud existuje nejistota, zda je jedna nebo více položek jednoznačně bezvýznamných, taková záležitost nebude považována za jednoznačně bezvýznamnou.

### **Použití práce jiného odborníka**

*Sdělení jinému odborníkovi (viz odst. 57(a))*

- A113. Relevantní záležitosti, které může tým provádějící zakázku sdělit jinému odborníkovi ve vztahu k práci, jež má být provedena, k využití této práce a formě a obsahu komunikace jiného odborníka s týmem provádějícím zakázku, mohou zahrnovat:
- žádost, aby jiný odborník znalý kontextu, v němž tým provádějící zakázku použije práci jiného odborníka, potvrdil, že jiný odborník bude spolupracovat s týmem provádějícím zakázku,
  - prováděcí materialita práce jiného odborníka, která může být nižší než prováděcí materialita výkazu emisí skleníkových plynů (a je-li to relevantní, úroveň materiality nebo úrovně konkrétních typů emisí nebo zveřejnění), a práh, nad nímž nesprávnosti nemohou být považovány za jednoznačně bezvýznamné pro výkaz emisí skleníkových plynů,
  - identifikovaná rizika materiální nesprávnosti výkazu emisí skleníkových plynů, která jsou relevantní pro práci jiného odborníka, a žádost, aby jiný odborník sdělil včas jakákoli jiná rizika identifikovaná během zakázky, která mohou být



materiální pro výkaz emisí skleníkových plynů, a reakce odborníka na taková rizika.

*Sdělení od jiného odborníka (viz odst. 57(a))*

A114. Relevantní záležitosti, o jejichž sdělení může tým provádějící zakázku požádat jiného odborníka, zahrnují:

- zda jiný odborník splnil etické požadavky, které jsou relevantní pro zakázku skupiny, včetně nezávislosti a odbornosti,
- zda jiný odborník splnil požadavky týmu skupiny provádějícího zakázku,
- informace o případech nesouladu s právními předpisy, které mohou vést k materiální nesprávnosti výkazu emisí skleníkových plynů,
- seznam neopravených nesprávností identifikovaných jiným odborníkem během zakázky, které nejsou jednoznačně bezvýznamné,
- ukazatele možné předpojatosti při sestavování relevantních informací,
- popis veškerých identifikovaných významných nedostatků vnitřního kontrolního systému identifikovaných jiným odborníkem během zakázky,
- jiné významné záležitosti, které jiný odborník sdělil nebo očekává, že sdělí, účetní jednotce včetně podvodu nebo domnělého podvodu,
- veškeré jiné záležitosti, které mohou být relevantní pro výkaz emisí skleníkových plynů nebo na něž chce jiný odborník upozornit tým provádějící zakázku včetně výjimek uvedených v jakýchkoli písemných prohlášeních, která si jiný odborník od účetní jednotky vyžádá,
- celková zjištění, závěr nebo výrok jiného odborníka.

*Důkazní informace (viz odst. 57(b))*

A115. Relevantní zvažované aspekty při získávání důkazních informací o práci jiného odborníka může zahrnovat:

- jednání s jiným odborníkem o podnikatelské činnosti relevantní pro práci tohoto jiného odborníka, která je významná pro výkaz emisí skleníkových plynů,
- jednání s jiným odborníkem o náchylnosti relevantních informací k materiální nesprávnosti,
- prověření dokumentace identifikovaných rizik materiální nesprávnosti sestavené jiným odborníkem, reakcí na tato rizika a závěrů. Taková dokumentace může mít formu memoranda, které odráží závěr jiného odborníka s ohledem na identifikovaná rizika.

**Písemná prohlášení (viz odst. 58)**

A116. Kromě písemných prohlášení vyžadovaných podle odstavce 58 může odborník považovat za nezbytné vyžádat si další písemná prohlášení. Osoby, od nichž bude odborník požadovat písemná prohlášení, budou obvykle členové vyššího vedení nebo osoby pověřené správou a řízením. Jelikož se však struktury vedení a správy a řízení

mohou lišit podle jurisdikce a podle účetní jednotky a odrážet vlivy, jako je jiné kulturní a právní zázemí a velikost a charakteristika vedení, není možné, aby tento standard specifikoval pro všechny zakázky příslušné osoby, od nichž mají být vyžádána písemná prohlášení. Účetní jednotka například může být zařízením, které po právu nepředstavuje samostatný právní subjekt. V takových případech může identifikace příslušných pracovníků vedení nebo osob pověřených správou a řízením, od nichž mají být požadována písemná prohlášení, vyžadovat uplatnění odborného úsudku.

**Události po datu účetní závěrky (viz odst. 61)**

A117. Události po datu účetní závěrky mohou zahrnovat např. zveřejnění revidovaných emisních faktorů orgánem, jako je vládní agentura, změny relevantní legislativy nebo nařízení, zdokonalení vědeckých poznatků, významné strukturní změny v účetní jednotce, dostupnost přesnějších kvantifikačních metod nebo zjištění významné chyby.

**Srovnávací informace (viz odst. 62-63, 76(c))**

A118. Právní předpis, nebo podmínky zakázky, mohou specifikovat požadavky s ohledem na prezentaci, vykazování a ověření srovnávacích informací ve výkazu emisí skleníkových plynů. Klíčový rozdíl mezi účetní závěrkou a výkazem emisí skleníkových plynů je takový, že množství prezentované ve výkazu emisí skleníkových plynů měří emise pro oddělené období a nejsou založeny na kumulativních částkách v průběhu času. Prezentované srovnávací informace proto neovlivňují informace za běžný rok, pokud nebyly emise vykázány ve špatném období a částky tak mohou být založeny na nesprávném počátečním období měření.

A119. Pokud výkaz emisí skleníkových plynů zahrnuje odkazy na procentní snížení emisí nebo podobné srovnání informací za jednotlivá období, je důležité, aby odborník posoudil vhodnost srovnání. Srovnání mohou být nevhodná z důvodu:

- (a) významných změn provozu oproti předcházejícímu období,
- (b) významných změn konverzních faktorů nebo
- (c) nesouladu zdrojů nebo metod měření.

A120. Pokud jsou srovnávací informace prezentovány s informacemi o stávajících emisích, ale některé nebo veškeré tyto srovnávací informace nejsou zahrnuty do závěru odborníka, je důležité, aby byl stav takových informací jednoznačně identifikován ve výkazu emisí skleníkových plynů a ve zprávě o ověření.

*Přepřacování (viz odst. 62(a))*

A121. Může vzniknout potřeba přepřacovat množství skleníkových plynů vykázaná v přecházejícím období v souladu s právními předpisy nebo příslušnými kritérii, např. kvůli zdokonalení vědeckých poznatků, významným strukturním změnám účetní jednotky, dostupnosti přesnějších kvantifikačních metod nebo zjištění významné chyby.

*Provádění postupů na srovnávacích informacích (viz odst. 63(a))*

A122. Pokud v případě zakázky poskytující omezenou jistotu, která zahrnuje ověření srovnávacích informací, odborník zjistí, že v prezentovaných srovnávacích informacích může být materiální nesprávnost, musí být prováděné postupy v souladu s požadavky

odstavce 49O. V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu musí být prováděné postupy dostatečné k vytvoření výroku o srovnávacích informacích.

A123. Pokud zakázka neobsahuje ověření srovnávacích informací, požadavek na provádění postupů za okolností uvedených v odstavci 63(a) je uspokojit etickou povinností odborníka nebýt vědomě spojován s materiálně chybnými nebo zavádějícími informacemi.

#### **Ostatní informace (viz odst. 64)**

A124. Výkaz emisí skleníkových plynů může být zveřejněn s ostatními informacemi, na něž se vztahuje závěr odborníka, výkaz emisí skleníkových plynů může být např. součástí výroční zprávy účetní jednotky nebo zprávy o udržitelnosti nebo může být zahrnut do jiných specifických informací o změně klimatu, jako jsou:

- strategická analýza, včetně výkazu o dopadu změny klimatu na strategické cíle účetní jednotky,
- vysvětlení a kvalitativní vyhodnocení stávajících a předpokládaných významných rizik a příležitostí spojených se změnou klimatu,
- zveřejnění o činnosti účetní jednotky včetně dlouhodobého a krátkodobého plánu na řešení rizik, příležitostí a dopadů souvisejících se změnou klimatu,
- zveřejnění o budoucím výhledu včetně trendů a faktorů souvisejících se změnou klimatu, která pravděpodobně ovlivní strategii účetní jednotky nebo časový rámec, během něhož je dosažení strategie plánováno,
- popis procesů správy a řízení a zdrojů účetní jednotky, které byly přiděleny pro identifikaci, řízení a dohled nad otázkami souvisejícími se změnou klimatu.

A125. V některých případech může účetní jednotka zveřejnit informace o emisích, které jsou kalkulovány na jiném základě než informace použité při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, ostatní informace např. mohou být sestaveny na základě podobnosti, kdy jsou emise přepočteny, aby vyloučily dopad jednorázových událostí, jako je spuštění nového závodu nebo uzavření zařízení. Odborník může nechat tyto informace vyloučit, pokud metody použité k jejich sestavení nebudou povoleny kritérii používanými k sestavení výkazu emisí skleníkových plynů. Odborník může také požadovat vyloučení slovních informací, které neodpovídají kvantitativním údajům zahrnutým do výkazu emisí skleníkových plynů nebo nemohou být doloženy (např. spekulativní prognózy nebo tvrzení týkající se budoucí činnosti).

A126. Další činnosti, které mohou být vhodné, pokud by ostatní informace mohly podkopat důvěryhodnost výkazu emisí skleníkových plynů a zprávy o ověření, zahrnují např.:

- požádání účetní jednotky o konzultaci s kvalifikovanou externí stranou, např. právním zástupcem účetní jednotky,
- získání právního stanoviska o následcích různých postupů činnosti,
- komunikaci s externími stranami, např. s regulátorem,
- nevydání zprávy o ověření,
- odstoupení od zakázky, kde je odstoupení možné podle příslušných právních předpisů,
- popsání skutečnosti ve zprávě o ověření.

## Dokumentace

*Dokumentace prováděných procesů a získaných důkazních informací (viz odst. 15, 65-66)*

A127. Standard ISAE 3000 (revidované znění) vyžaduje, aby odborník včas vypracoval k ověřovací zakázce dokumentaci, obsahující záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko jeho ověřovací zprávy.<sup>23</sup> Níže jsou uvedeny příklady skutečností, jejichž zahrnutí do dokumentace zakázky může být vhodné:

- podvod: rizika materiální nesprávnosti a povaha, načasování a rozsah postupů s ohledem na podvod a sdělení o podvodu poskytnutá účetní jednotce, regulátorům a ostatním,
- právní předpisy: identifikovaný nebo domnělý nesoulad s právními předpisy a výsledky jednání s účetní jednotkou a ostatními stranami mimo účetní jednotku,
- plánování: celková strategie zakázky, plán zakázky a veškeré významné změny provedené během zakázky a důvody těchto změn,
- materialita: následující výše a faktory zvažované při jejich určování: materialita pro výkaz emisí skleníkových plynů; je-li to relevantní, úroveň nebo úrovně materiality pro konkrétní typy emisí nebo zveřejnění; prováděcí materialita a revize materiality při pokračování zakázky,
- rizika materiální nesprávnosti: jednání vyžadovaná v odstavci 29 a významná dosažená rozhodnutí, klíčové prvky znalostí o každém aspektu účetní jednotky a jejím prostředí specifikované v odstavci 23 a rizika materiální nesprávnosti, u nichž byly vyžadovány další postupy odborného úsudku odborníka,
- další postupy: povaha, načasování a rozsah provedených dalších postupů, vazba těchto dalších postupů na rizika materiální nesprávnosti a výsledky těchto postupů,
- hodnocení nesprávností: výše, pod níž by nesprávnosti byly považovány za jednoznačně bezvýznamné, nesprávnosti akumulované během zakázky, a zda byly opraveny, závěr odborníka, zda jsou neopravené nesprávnosti materiální, samostatně nebo v úhrnu, a základ pro takový závěr.

*Skutečnosti zjištěné po datu zprávy o ověření (viz odst. 68)*

A128. Příklady výjimečných okolností zahrnují skutečnosti, o nichž se odborník dozví po datu zprávy o ověření, ale které k tomuto datu existovaly a které, pokud by k tomuto datu byly známy, by mohly způsobit úpravu výkazu emisí skleníkových plynů nebo modifikaci závěru zprávy o ověření odborníkem, např. zjištění významné neopravené chyby. Výsledné změny dokumentace zakázky jsou prověřovány v souladu se zásadami a postupy společnosti s ohledem na prověření odpovědností, jak vyžaduje standard ISQC 1, kdy partner odpovědný za zakázku přebírá konečnou odpovědnost za změny.<sup>24</sup>

*Kompletace finálního spisu zakázky (viz odst. 69)*

<sup>23</sup> ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 79

<sup>24</sup> ISQC 1, Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby, odstavce 32-33

A129. V souladu s ISQC 1 (případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1) jsou auditorské společnosti povinné zavést pravidla a postupy pro včasné dokončení kompletace spisů zakázky.<sup>25</sup> Příslušná lhůta pro dokončení kompletace finálního spisu zakázky obvykle nepřekročí 60 dní od data vydání zprávy o ověření.<sup>26</sup>

### **Kontrola řízení kvality zakázky (viz odst. 71)**

A130. Ostatní skutečnosti, které mohou být zvažovány při kontrole řízení kvality zakázky, zahrnují:

- hodnocení nezávislosti účetní jednotky ve vztahu k zakázce týmem provádějícím zakázku,
- zda se uskutečnily příslušné konzultace o skutečnostech zahrnujících názorové rozdíly nebo jiné složité nebo sporné skutečnosti a závěry vyplývající z těchto konzultací,
- zda dokumentace zakázky zvolená ke kontrole odráží prováděnou práci ve vztahu k významným úsudkům a dokládá dosažené závěry.

### **Formulace závěru o ověření**

*Popis příslušných kritérií (viz odst. 74(d), 76(g)(iv))*

A131. Sestavení výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotkou vyžaduje, aby vysvětlující informace výkazu emisí skleníkových plynů obsahovaly dostatečný popis příslušných kritérií. Tento popis informuje přepokládané uživatele o rámci, z něž výkaz emisí skleníkových plynů vychází, a je důležitý, zejména existují-li významné rozdíly mezi různými kritérii způsobu zachycení konkrétních skutečností ve výkazu emisí skleníkových plynů, např. jaké odpočty emisí jsou do něj zahrnuty, jak jsou kvantifikovány a co představují a základ pro výběr, jaké emise rozsahu 3 jsou zahrnuty a jak byly kvantifikovány.

A132. Popis, že výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven v souladu s konkrétními kritérii, je vhodný pouze v případě, že výkaz emisí skleníkových plynů splňuje veškeré požadavky těchto kritérií, které jsou účinné během období, k němuž se vztahuje výkaz emisí skleníkových plynů.

A133. Popis příslušných kritérií, který obsahuje nepřesné kvalifikační nebo omezující vyjádření (např. „výkaz emisí skleníkových plynů je v podstatném souladu s požadavky XYZ“), není dostatečný, protože může být pro uživatele výkazu emisí skleníkových plynů zavádějící.

### **Obsah zprávy o ověření**

*Příklady zpráv o ověření (viz odst. 76)*

---

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

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

A134. Příloha č. 2 obsahuje příklady zpráv o ověření výkazů emisí skleníkových plynů obsahujících prvky stanovené v odstavci 76.

*Informace, na něž se závěr odborníka nevztahuje (viz odst. 76(c))*

A135. Aby nedošlo k nedorozumění a nevhodnému spoléhání se na informace, které nejsou předmětem ověření, v případech, kdy výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje údaje, jako jsou srovnávací informace, na něž se nevztahují závěry odborníka, jsou tyto údaje běžně jako takové identifikovány ve výkazu emisí skleníkových plynů a ve zprávě odborníka o ověření.

*Odpočty emisí (viz odst. 76(f))*

A136. Formulace prohlášení zahrnutých do zprávy o ověření, pokud výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje odpočty emisí, se může značně lišit v závislosti na okolnostech.

A137. Dostupnost relevantních a spolehlivých informací ve vztahu ke kompenzacím a jiným odpočtům emisí se velmi liší, a proto se liší i důkazní informace dostupné odborníkům dokládající odpočty emisí nárokované účetní jednotkou.

A138. Kvůli různorodé povaze odpočtů emisí a často sníženému počtu a povaze postupů, které odborník může na odpočty emisí aplikovat, tento standard vyžaduje, aby byly ve zprávě o ověření identifikovány případné odpočty emisí, na něž se vztahuje závěr odborníka, a prohlášení o odpovědnosti odborníka ve vztahu k nim.

A139. Prohlášení o odpovědnosti odborníka s ohledem na odpočty emisí může být formulováno následovně, pokud odpočty emisí sestávají z kompenzací: „Výkaz emisí skleníkových plynů obsahuje odpočty emisí společnosti ABC za rok ve výši yyy tun CO<sub>2-e</sub> související s kompenzacemi. Provedli jsme postupy pro ověření, zda byly v průběhu roku tyto kompenzace pořízeny a zda jejich popis ve výkazu emisí skleníkových plynů představuje přiměřené shrnutí relevantních smluv a související dokumentace. Neprováděli jsme však postupy související s externími poskytovateli těchto kompenzací a nevyjadřujeme závěr o tom, zda tyto kompenzace způsobily nebo způsobí, snížení ve výši yyy tun CO<sub>2-e</sub>.“

*Použití zprávy o ověření (viz odst. 76(g)(iii))*

A140. Stejně jako v případě identifikace příjemce zprávy o ověření může odborník považovat za vhodné zahrnout do znění zprávy o ověření formulaci, která specifikuje účel a předpokládané uživatele, pro které byla zpráva sestavena. Například bude-li výkaz emisí skleníkových plynů vložen do veřejných záznamů, může být vhodné, aby vysvětlující informace k výkazu emisí skleníkových plynů a zpráva o ověření obsahovaly prohlášení, že výkaz je určen pro uživatele, kteří mají přiměřenou znalost činností souvisejících se skleníkovými plyny a kteří studovali informace uvedené ve výkazu emisí skleníkových plynů s přiměřenou pečlivostí a chápou, že výkaz emisí skleníkových plynů je sestaven a ověřen na příslušné úrovni významnosti (materiality).

A141. Odborník může také považovat za vhodné použít formulaci, která konkrétně omezuje distribuci zprávy o ověření jiným než předpokládaným uživatelům, její použití jinými osobami nebo její použití pro jiné účely.

*Shrnutí postupů odborníka (viz odst. 76(h)(ii))*

- A142. Zpráva o ověření v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu se běžně drží standardního znění a pouze stručně popisuje provedené postupy. Je tomu tak proto, že v případě zakázek poskytujících přiměřenou jistotu by popisování specifických provedených postupů v jakékoli míře podrobností předpokládaným uživatelům nepomohlo pochopit, že ve všech případech, kde se vydává nemodifikovaná zpráva, byly získány dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl odborník vyjádřit výrok.
- A143. V případě zakázky poskytující omezenou jistotu je pro předpokládané uživatele zásadní pochopit povahu, načasování a rozsah provedených postupů, aby pochopili závěr vyjádřený ve zprávě poskytující omezenou jistotu. Popis postupů odborníka v případě zakázky poskytující omezenou jistotu je proto zpravidla podrobnější než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Zároveň může být vhodné uvést popis postupů, které nebyly prováděny, ale které by běžně prováděny byly v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Úplná identifikace všech takových postupů však nemusí být možná, protože znalosti požadované od odborníka a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti jsou menší než v případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu.

Faktory ke zvážení při takovém určování a míra podrobností, které budou poskytnuty, zahrnují:

- okolnosti specifické pro účetní jednotku (např. rozdílnost povahy činností účetní jednotky ve srovnání s činnostmi typickými v daném sektoru),
- specifické okolnosti zakázky ovlivňující povahu a rozsah prováděných postupů,
- očekávání předpokládaných uživatelů ve vztahu k míře podrobností uvedených ve zprávě na základě tržní praxe nebo příslušných právních předpisů.

- A144. Při popisování prováděných postupů ve zprávě poskytující omezenou jistotu je důležité, aby byly popsány objektivně, ale nebyly shrnuty do té míry, že jsou nejednoznačné, a nebyly popsány způsobem, který je nadsazený či příkrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je také důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že byly provedeny dohodnuté postupy, a ve většině případů nebude obsahovat podrobnosti celého pracovního plánu.

*Podpis odborníka (viz odst. 76(k))*

- A145. Podpis odborníka je buď jménem společnosti odborníka, nebo osobním jménem odborníka nebo jménem společnosti i odborníka podle toho, co je v konkrétní jurisdikci relevantní. Kromě podpisu odborníka může mít odborník v některých jurisdikcích povinnost uvést ve zprávě o ověření prohlášení o odborném jmenování odborníka nebo skutečnost, že odborník, popř. společnost podle toho, co je relevantní, byl uznán příslušným úřadem poskytujícím oprávnění v dané jurisdikci.

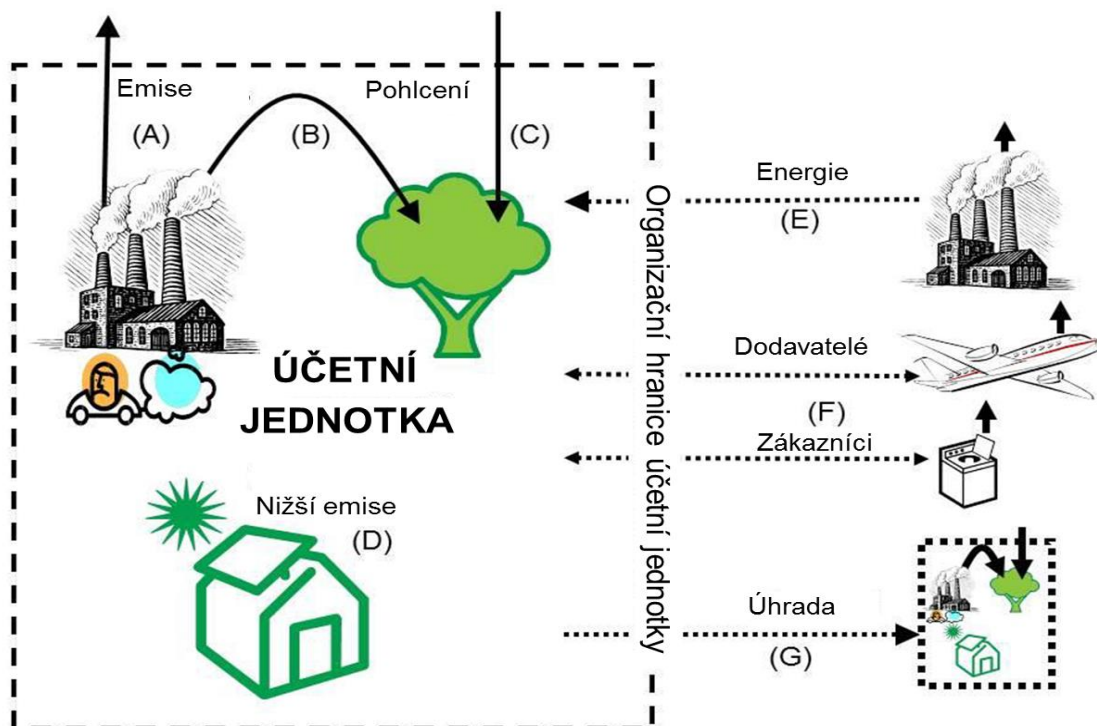
*Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující další skutečnosti (viz odst. 77)*

- A146. Všeobecné použití odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti nebo obsahující další skutečnosti snižuje účinnost odborníkova sdělení těchto skutečností.
- A147. Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti může být vhodný např. v případě, kdy byla použita různá kritéria nebo byla kritéria revidována, aktualizována nebo jinak vykládána než v předcházejících obdobích, což mělo zásadní vliv na vykazované emise, nebo zaúčtování selhání systému po část období znamená, že byla pro odhad emisí za toto období použita extrapolace a tato skutečnost byla uvedena ve výkazu emisí skleníkových plynů.
- A148. Odstavec obsahující další skutečnosti může být vhodný, pokud se např. rozsah zakázky od předcházejícího období významně změnil a ve výkazu emisí skleníkových plynů tato skutečnost není uvedena.
- A149. Obsah odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti zahrnuje jasný odkaz na zdůrazňovanou skutečnost, a kde ve výkazu emisí skleníkových plynů lze najít relevantní zveřejnění, která tuto skutečnost plně popisují. Uvádí také, že závěr odborníka není modifikován s ohledem na zdůrazňovanou skutečnost (viz také odst. A125).
- A150. Obsah odstavce obsahujícího další skutečnosti jednoznačně vyjadřuje, že taková další skutečnost nemusí být prezentována ani zveřejňována ve výkazu emisí skleníkových plynů. Odstavec 77 omezuje použití odstavce obsahujícího další skutečnosti na takové skutečnosti, které jsou relevantní pro uživatelské pochopení zakázky, odpovědnosti odborníka nebo zprávy o ověření, že odborník považuje za nezbytné sdělit je ve zprávě o ověření. (viz také odst. A124)
- A151. Začlenění odborníkových doporučení ohledně skutečností, jako je zdokonalení informačního systému účetní jednotky, do zprávy o ověření naznačuje, že tyto skutečnosti nebyly při sestavení výkazu emisí skleníkových plynů náležitě řešeny. Taková doporučení mohou být sdělena např. v dopisu vedení nebo při jednání s osobami pověřenými správou a řízením. Mezi zvažované aspekty relevantní pro rozhodování, zda doporučení zahrnout do zprávy o ověření, patří, zda je jejich povaha relevantní pro informační potřeby předpokládaných uživatelů a zda jsou přiměřeně vyjádřeny, aby zajistily, že nebudou špatně pochopeny jako výhrada v závěru odborníka ohledně výkazu emisí skleníkových plynů.
- A152. Odstavec obsahující další skutečnosti nezahrnuje informace, které odborník nesmí poskytovat podle právních předpisů nebo jiných profesních standardů, např. etických standardů vztahujících se k důvěrnosti informací. Odstavec obsahující další skutečnosti také nezahrnuje informace, které musí poskytovat vedení.



**Příloha č. 1**  
(viz odst. A8-A14)

**Emise, pohlcení a odpočty emisí**



- A = přímé emise neboli emise rozsahu 1 (viz odst. A8)
- B = pohlcení (emise, které jsou generovány v rámci hranic účetní jednotky, ale jsou zachyceny a ukládány v rámci této hranice, nikoli vypouštěny do ovzduší. Běžně se účtují na základě hrubé výše, tj. jako emise rozsahu 1 a pohlcení) (viz odst. A14).
- C = pohlcení (skleníkové plyny, které účetní jednotka odstranila z ovzduší) (viz odst. A14)
- D = činnosti, které účetní jednotka provádí, aby snížila své emise. Takové činnosti mohou snížit emise rozsahu 1 (např. používání vozidel s efektivnějším využitím paliva), emise rozsahu 2 (např. instalace solárních panelů ke snížení množství nakupované elektřiny) nebo emise rozsahu 3 (např. omezení služebních cest nebo prodej produktů, jejichž používání vyžaduje méně energie). Účetní jednotka může tyto činnosti uvést ve vysvětlujících informacích k výkazu emisí skleníkových plynů, ale ovlivní kvantifikace emisí ve výkazu emisí skleníkových plynů účetní jednotky pouze do té míry, že jsou vykázány emise nižší, než by jinak byly, nebo představují odpočet emisí v souladu příslušnými kritérii (viz odst. A11).
- E = emise rozsahu 2 (viz odst. A9)
- F = emise rozsahu 3 (viz odst. A10)
- G = odpočty emisí včetně pořízených kompenzací (viz odst. A11-A13)

**Příklady zpráv o ověření výkazů emisí skleníkových plynů****Příklad č. 1:**

Okolnosti jsou následující:

- **Zakázka poskytující přiměřenou jistotu**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné emise rozsahu 3**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné odpočty emisí**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje žádné srovnávací informace**

*Následující příklad zprávy poskytuje pouze vodítko a nemá být vyčerpávající ani použitelný pro všechny situace.*

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA POSKYTUJÍCÍ PŘIMĚŘENOU JISTOTU  
OHLEDNĚ VÝKAZU SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ SPOLEČNOSTI ABC

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o výkazu emisí skleníkových plynů** (*nadpis není nutný, pokud zpráva obsahuje pouze tento oddíl*)

Provedli jsme zakázku poskytující přiměřenou jistotu ohledně přiloženého výkazu emisí skleníkových plynů společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 obsahující emisní soupis a vysvětlující informace na stranách xx-yy. [Tuto zakázku prováděl multidisciplinární tým složený z odborníků v oblasti ověřování, technických odborníků a vědců z oblasti životního prostředí.]<sup>1</sup>

*Odpovědnost společnosti ABC za výkaz emisí skleníkových plynů*

Společnost ABC je odpovědná za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s použitými [*příslušná kritéria*]<sup>2</sup>, jak je popsáno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů. Tato odpovědnost zahrnuje návrh, implementaci a udržování vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, který neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

[Jak je uvedeno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů,]<sup>3</sup> kvantifikace skleníkových plynů je předmětem vnitřní nejistoty z důvodu neúplnosti vědeckých poznatků použitých pro určení emisních faktorů a hodnot potřebných pro kombinaci emisí různých plynů.

<sup>1</sup> Tuto větu je třeba smazat, pokud není pro zakázku relevantní (např. pokud zakázka podává zprávu pouze o emisích rozsahu 2 a nebyli využiti žádní jiní odborníci.

<sup>2</sup> [*Příslušná kritéria*] jsou k dispozici ke stažení na stránkách www. #####.org

<sup>3</sup> V případě, že bod 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů nepopisuje vnitřní nejistotu, je třeba toto tvrzení smazat.

### *Naše nezávislost a řízení kvality*

Dodrželi jsme požadavky týkající se nezávislosti a další požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, který definuje základní principy profesní etiky, tj. integritu, objektivitu, odbornou způsobilost a řádnou péči, zachování důvěrnosti informací a profesionální jednání.

Společnost se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1<sup>4</sup> a v souladu s tímto standardem zavedla komplexní systém řízení kvality, včetně interních zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

### *Naše odpovědnost*

Naší odpovědností je vyjádřit výrok k výkazu emisí skleníkových plynů na základě důkazních informací, které jsme obdrželi. Zakázku poskytující přiměřenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky 3410 – *Zakázka spočívající v ověření výkazu emisí skleníkových plynů* („ISAE 3410“) vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. V souladu s tímto standardem jsme povinni tuto zakázku naplánovat a provést tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Zakázka poskytující přiměřenou jistotu v souladu se standardem ISAE 3410 zahrnuje provedení postupů k získání důkazních informací o kvantifikaci emisí a souvisejících informací ve výkazu emisí skleníkových plynů. Povaha, načasování a rozsah zvolených postupů závisí na úsudku odborníka včetně vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti ve výkazu emisí skleníkových plynů způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik jsme posoudili vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů společností ABC. Zakázka poskytující přiměřenou jistotu také zahrnuje:

- posouzení vhodnosti použití [*příslušná kritéria*] za podmínek společnosti ABC, která jsme aplikovali, jak je popsáno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů, jako základu pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů,
- hodnocení vhodnosti použitých kvantifikačních metod a zásad vykazování a přiměřenosti odhadů provedených společností ABC,
- hodnocení celkové prezentace výkazu emisí skleníkových plynů.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

---

<sup>4</sup> ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících auditů a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

*Výrok*

Podle našeho názoru je výkaz emisí skleníkových plynů za rok končící 31. prosince 20X1 sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušná kritéria] aplikovanými způsobem popsaným v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.

**Zpráva o ostatních právních a regulačních požadavcích** (*relevantní pouze pro některé zakázky*)

[Forma a obsah tohoto oddílu zprávy o ověření se budou lišit v závislosti na povaze dalších výkazních odpovědností odborníka.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy o ověření]

[Adresa odborníka]

**Příklad č. 2:**

**Okolnosti jsou následující:**

- **Zakázka poskytující omezenou jistotu**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné emise rozsahu 3**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů účetní jednotky neobsahuje žádné odpočty emisí**
- **Výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje žádné srovnávací informace**

*Následující příklad zprávy poskytuje pouze vodítko a nemá být vyčerpávající ani použitelný pro všechny situace.*

**ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA POSKYTUJÍCÍ OMEZENOU JISTOTU  
OHLEDNĚ VÝKAZU SKLENÍKOVÝCH PLYNŮ SPOLEČNOSTI ABC**

[Příslušný příjemce]

**Zpráva o výkazu emisí skleníkových plynů** (*nadpis není nutný, pokud zpráva obsahuje pouze tento oddíl*)

Provedli jsme zakázku poskytující omezenou jistotu ohledně přiloženého výkazu emisí skleníkových plynů společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 obsahující emisní soupis [a vysvětlující informace na stranách xx-yy]. [Tuto zakázku prováděl multidisciplinární tým složený z odborníků v oblasti ověřování, technických odborníků a vědců z oblasti životního prostředí.]<sup>5</sup>

*Odpovědnost společnosti ABC za výkaz emisí skleníkových plynů*

Společnost ABC je odpovědná za sestavení výkazu emisí skleníkových plynů v souladu s použitými [příslušná kritéria<sup>6</sup>], jak je popsáno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů. Tato odpovědnost zahrnuje návrh, implementaci a udržování vnitřního kontrolního systému relevantního pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, který neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

[Jak je uvedeno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů,]<sup>7</sup> kvantifikace skleníkových plynů je předmětem vnitřní nejistoty z důvodu neúplnosti vědeckých poznatků použitých pro určení emisních faktorů a hodnot potřebných pro kombinaci emisí různých plynů.

<sup>5</sup> Tuto větu je třeba smazat, pokud není pro zakázku relevantní (např. pokud zakázka podává zprávu pouze o emisích rozsahu 2 a nebyli využiti žádní jiní odborníci.

<sup>6</sup> [Příslušná kritéria] jsou k dispozici ke stažení na stránkách [www.#####.org](#)

<sup>7</sup> V případě, že bod 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů nepopisuje vnitřní nejistotu, je třeba toto tvrzení smazat.

### *Naše nezávislost a řízení kvality*

Dodrželi jsme požadavky týkající se nezávislosti a další požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, který definuje základní principy profesní etiky, tj. integritu, objektivitu, odbornou způsobilost a řádnou péči, zachování důvěrnosti informací a profesionální jednání.

Společnost se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1<sup>8</sup> a v souladu s tímto standardem zavedla komplexní systém řízení kvality, včetně interních zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

### *Naše odpovědnost*

Naší odpovědností je vyjádřit závěr poskytující omezenou jistotu o výkazu emisí skleníkových plynů na základě postupů, které jsme provedli, a důkazních informací, které jsme obdrželi. Zakázku poskytující omezenou jistotu jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky 3410 – *Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů* („ISAE 3410“) vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. V souladu s tímto standardem jsme povinni tuto zakázku naplánovat a provést tak, abychom získali omezenou jistotu, že výkaz emisí skleníkových plynů neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Zakázka poskytující omezenou jistotu v souladu se standardem ISAE 3410 zahrnuje posouzení vhodnosti použití [*příslušná kritéria*] za podmínek společnosti ABC jako základu pro sestavení výkazu emisí skleníkových plynů, vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti výkazu emisí skleníkových plynů způsobené podvodem nebo chybou, potřebné reakce na vyhodnocená rizika za daných okolností a hodnocení celkové prezentace výkazu emisí skleníkových plynů. Rozsah zakázky poskytující omezenou jistotu je podstatně menší než rozsah zakázky poskytující přiměřenou jistotu ve vztahu k postupům vyhodnocení rizik, včetně pochopení vnitřního kontrolního systému, i k postupům prováděným v reakci na vyhodnocená rizika.

Postupy, které jsme provedli, vycházely z našeho odborného úsudku a zahrnovaly dotazování, pozorování prováděných procesů, přezkoumání dokumentů, analytické postupy, hodnocení vhodnosti kvantifikačních metod a zásad vykazování a odsouhlasení a sesouhlasení s podkladovými záznamy.

---

<sup>8</sup> ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

[Odborník může uvést shrnutí povahy a rozsahu provedených postupů, které podle jeho úsudku poskytují dodatečné informace, jež mohou být relevantní pro uživatelovo pochopení základu pro závěr odborníka.<sup>9</sup> Následující oddíl je uveden jako vodítko a příklady postupů nepředstavují vyčerpávající seznam typů nebo rozsahu postupů, které mohou být důležité pro pochopení provedené práce uživatelem.]<sup>10</sup>

S ohledem na okolnosti zakázky jsme při provádění postupů uvedených výše:

- získali pomocí dotazování znalosti o kontrolním prostředí společnosti ABC a informačních systémech relevantních pro kvantifikace emisí a vykazování, ale nehodnotili jsme návrh konkrétních kontrolních činností, nezískali jsme důkazní informace o jejich implementaci ani jsme netestovali jejich provozní účinnost,
- hodnotili, zda jsou metody společnosti ABC pro vytváření odhadů vhodné a byly aplikovány konsistentně. Naše postupy však nezahrnovaly testování údajů, z nichž odhady vycházejí, ani samostatné vytváření vlastních odhadů, podle nichž bychom hodnotili odhady společnosti ABC,
- provedli kontroly na místě [na třech místech], abychom vyhodnotili úplnost zdrojů emisí, metody sběru dat, zdrojová data a relevantní předpoklady vztahující se k těmto místům. Místa zvolená pro testování byla vybrána s ohledem na jejich emise v poměru k celkovým emisím, zdroje emisí a místa vybraná v předcházejících obdobích. Naše postupy [zahrnovaly/nezahrnovaly] testování informačních systémů pro sběr a agregaci údajů o zařízení nebo kontrolách na těchto místech.]<sup>11</sup>

Postupy provedené v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu se liší povahou a načasováním a mají menší rozsah než zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Proto míra jistoty získaná v rámci zakázky poskytující omezenou jistotu je významně nižší než jistota, která by byla získána, kdybychom prováděli zakázku poskytující přiměřenou jistotu. Nevyjadřujeme proto výrok na základě získání přiměřené jistoty, zda byl výkaz emisí skleníkových plynů společnosti ABC sestaven ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s [příslušná kritéria] aplikovanými, jak je uvedeno v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.

---

<sup>9</sup> Má být vytvořen souhrn těchto postupů, ale ne do té míry, aby byly nejednoznačné nebo popsány způsobem, který je nadsazený nebo přikrášlený nebo naznačuje, že byla získána přiměřená jistota. Je důležité, aby popis postupů nepůsobil dojmem, že byly provedeny dohodnuté postupy, a ve většině případů nebude uvádět podrobnosti celého pracovního plánu.

<sup>10</sup> Ve finální zprávě bude tento vysvětlující odstavec vymazán.

<sup>11</sup> Tento oddíl je třeba vymazat, pokud odborník dojde k závěru, že za podmínek zakázky nejsou třeba další informace o provedených postupech.

*Závěr poskytující omezenou jistotu*

Na základě postupů, které jsme provedli, a důkazních informací, které jsme získali, jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že výkaz emisí skleníkových plynů společnosti ABC za rok končící 31. prosince 20X1 není ve všech významných (materiálních) ohledech sestaven v souladu s [příslušná kritéria] aplikovanými způsobem popsáním v bodě 1 vysvětlujících informací k výkazu emisí skleníkových plynů.

**Zpráva o ostatních právních a regulačních požadavcích** (*relevantní pouze pro některé zakázky*)

[Forma a obsah tohoto oddílu zprávy o ověření se budou lišit v závislosti na povaze dalších výkazních odpovědností odborníka.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy o ověření]

[Adresa odborníka]