

**MEĐUNARODNI STANDARD ZA ANGAŽMANE S
IZRAŽAVANJEM UVJERENJA 3410**
**ANGAŽMANI S IZRAŽAVANJEM UVJERENJA O
IZVJEŠĆIMA O STAKLENIČKIM PLINOVIMA**

(Stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja za razdoblja koja završavaju
30. rujna 2013. ili nakon toga)

SADRŽAJ

	Točka
Uvod	1
Područje koje uređuje ovaj MSIU.....	2–11
Datum stupanja na snagu	12
Ciljevi	13
Definicije	14
Zahtjevi	
MSIU 3000 (izmijenjen)	15
Prihvatanje i nastavljanje angažmana.....	16–18
Planiranje	19
Značajnost u planiranju i obavljanju angažmana	20–22
Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektovih internih kontrola, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.....	23–34
Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci	35–56
Korištenje rada drugih praktičara	57
Pisane izjave	58–60
Naknadni događaji	61
Usporedne informacije	62–63
Ostale informacije	64
Dokumentacija	65–70
Kontrolni pregled kvalitete angažmana	71
Formiranje zaključka o uvjerenju	72–75
Sadržaj izvješća o uvjerenju	76–77

Ostali komunikacijski zahtjevi	78
Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima	
Uvod	A1–A7
Definicije	A8–A16
MSIU 3000 (izmijenjen)	A17
Prihvatanje i nastavljanje angažmana.....	A18–A37
Planiranje	A38–A43
Značajnost u planiranju i obavljanju angažmana	A44–A51
Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući subjektovih internih kontrola, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.....	A52–A89
Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci	A90–A112
Korištenje rada drugih praktičara	A113–A115
Pisane izjave	A116
Naknadni događaji	A117
Usporedne informacije	A118–A123
Ostale informacije	A124–A126
Dokumentacija	A127–A129
Kontrolni pregled kvalitete angažmana	A130
Formiranje zaključka o uvjerenju	A131–A133
Sadržaj izvješća o uvjerenju	A134–A152
Dodatak 1.: Emisije, eliminacije i smanjenja emisija	
Dodatak 2.: Ilustracije izvješća o uvjerenju o SP izvješćima	

Međunarodni standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima*, trebali bi se čitati zajedno s *Predgovorom objavljenim standardima međunarodne kontrole kvalitete, revizije, uvida, drugim standardima o izražavanju uvjerenja i povezanim uslugama*.

Uvod

1. S obzirom na vezu između emisija stakleničkih plinova (SP) i klimatskih promjena, mnogi subjekti kvantificiraju svoje emisije stakleničkih plinova za potrebe unutarnjeg upravljanja, a mnogi pripremaju i izvješće o stakleničkim plinovima:
 - (a) kao dio regulatornog režima objavljivanja;
 - (b) kao dio sheme trgovanja emisijama; ili
 - (c) radi dobrovoljnog informiranja ulagatelja i drugih. Dobrovoljna objavljivanja mogu se, na primjer, objaviti kao samostalan dokument; uključen u šire izvješće o održivosti ili u godišnje izvješće subjekta; ili kako bi se poduprlo uključivanje u "registar ugljika".

Područje koje uređuje ovaj MSIU

2. Ovaj Međunarodni standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja (MSIU) uređuje angažmane s izražavanjem uvjerenja u svrhu izvješćivanja o izvješću subjekta o SP-u.
3. Zaključak praktičara u angažmanu s izražavanjem uvjerenja može obuhvaćati dodatne informacije povrh onih u izvješću o SP-u, na primjer, kad je praktičar angažiran izvjestiti o izvješću o održivosti čiji je jedan dio izvješće o SP-u. U takvim slučajevima: (Vidjeti točke: A1–A2)
 - (a) ovaj MSIU primjenjuje se na postupke provjere radi izražavanja uvjerenja koji se provode u odnosu na izvješće o SP-u osim kad je izvješće o SP-u relativno manji dio ukupnih informacija koje podliježu izražavanju uvjerenja;
 - (b) MSIU 3000 (izmijenjen)¹ (ili drugi MSIU koji se bavi određenim predmetnim pitanjem) primjenjuje se na postupke provjere radi izražavanja uvjerenja koji se provode u odnosu na ostatak informacija obuhvaćenih zaključkom praktičara.
4. Ovaj MSIU ne uređuje niti pruža posebne smjernice za angažmane s izražavanjem uvjerenja radi izvješćivanja o sljedećem:
 - (a) izvješća o emisijama koje nisu emisije stakleničkih plinova, na primjer, dušikovi oksidi (NO_x) i sumporni dioksid (SO₂). Ovaj MSIU ipak može pružiti smjernice za takve angažmane;²

¹ MSIU 3000 (izmijenjen), *angažmani s izražavanjem uvjerenja osim revizija ili uvida u povijesne financijske informacije*.

² NO_x (tj. NO i NO₂, koji se razlikuju od SP dušikovog oksida, N₂O) i SO₂ povezani su s "kiselom kišom", a ne s klimatskim promjenama.

- (b) ostale informacije povezane s stakleničkim plinovima, kao što su "otisci" životnog ciklusa proizvoda, hipotetske "osnovne" informacije i ključni pokazatelji učinka na temelju podataka o emisijama; ili (vidjeti točku: A3)
- (c) instrumenti, procesi ili mehanizmi, kao što su projekti kompenzacija, koje kao smanjenje emisija koriste drugi subjekti. Međutim, ako izvješće subjekta o stakleničkim plinovima uključuje smanjenja emisija koja podliježu izražavanju uvjerenja, zahtjevi ovog MSIU-a primjenjuju se u odnosu na takva smanjenja emisija prema potrebi (vidjeti točku 76 (f)).

Atestiranje i izravni angažmani

5. U *Međunarodnom okviru za angažmane s izražavanjem uvjerenja* (okvir za izražavanje uvjerenja) napominje se da angažman s izražavanjem uvjerenja može biti angažman atestiranja ili izravan angažman. Ovaj MSIU uređuje samo angažmane za atestiranje.³

Postupci za angažmane s razumnim uvjerenjem i angažmane s ograničenim uvjerenjem

6. MSIU 3000 (izmijenjen) napominje da angažman s izražavanjem uvjerenja može biti ili angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ili angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.⁴ Ovaj MSIU uređuje i angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja.
7. U angažmanima s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja o izvješću o SP, praktičar odabire kombinaciju postupaka provjere u svrhu izražavanja uvjerenja koja može uključivati: provjeravanje, promatranje, konfirmiranje, ponovni izračun, ponovno izvođenje, analitičke postupke i postavljanje upita. Utvrđivanje postupaka provjere radi izražavanja uvjerenja koji će se provoditi na određenom angažmanu pitanje je profesionalne prosudbe. Budući da izvješća o SP-u obuhvaćaju širok raspon okolnosti, vrste, vremenski raspored i opseg postupaka vjerojatno će se znatno razlikovati od angažmana do angažmana.
8. Osim ako nije drugačije navedeno, svaki zahtjev ovog MSIU-a primjenjuje se i na angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja i na angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Budući da je razina uvjerenja dobivenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja niža nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, postupci koje će praktičar provesti u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja bit će različiti po vrsti i

³ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (a)(ii)

⁴ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (a)(i)(b)

vremenskom rasporedu i bit će po opsegu uži nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja⁵ Zahtjevi koji se primjenjuju samo na jednu ili drugu vrstu angažmana prikazani su u stupčanom obliku sa slovom "O" (ograničeno uvjerenje) ili "R" (razumno uvjerenje) nakon broja točke. Iako su neki postupci zahtijevani samo za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja, oni ipak mogu biti prikladni u nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja (vidi i točku A90, u kojoj su navedene primarne razlike između daljnjih postupaka praktičara za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja u izvješću o SP-u). (Vidjeti točke: A4, A90)

Odnos s MSIU-om 3000 (izmijenjen), drugim objavljenim profesionalnim standardima i drugim zahtjevima

9. Praktičar je dužan pridržavati se MSIU-a 3000 (izmijenjen) i ovog MSIU-a prilikom obavljanja angažmana s izražavanjem uvjerenja kako bi izvijestio o izvješću subjekta o SP-u. Ovaj MSIU dopunjuje, ali ne zamjenjuje, MSIU 3000 (izmijenjen) i proširuje način na koji se MSIU 3000 (izmijenjen) primjenjuje u angažmanu s izražavanjem uvjerenja za izvještavanje o izvješću subjekta o SP-u. (Vidjeti točku A17)
10. Usklađenost s MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva, između ostalog, pridržavanje dijelova A i B *Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe* koje je izdao Odbor za međunarodne etičke standarde za računovođe (IESBA Kodeks) koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve propisane zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni.⁶ Ovo također zahtijeva od angažiranog partnera da bude član društva koja primjenjuje MSKK 1⁷ ili druge profesionalne zahtjeve ili zahtjeve u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1. (Vidjeti točke: A5–A6)
11. Ako angažman podliježe lokalnim zakonima ili regulativi ili odredbama sustava trgovanja emisijama, ovaj MSIU nema prednost pred tim zakonom, regulativom ili odredbom. U slučaju da se lokalni zakoni ili propisi ili odredbe sustava trgovanja emisijama razlikuju od ovog MSIU-a, angažman koji se provodi u skladu s lokalnim zakonima ili regulativom ili odredbama određenog sustava neće automatski biti u skladu s ovim MSIU-om. Praktičar ima pravo iskazati usklađenost s ovim MSIU-om povrh usklađenosti s lokalnim zakonima ili regulativom ili odredbama sustava trgovanja emisijama

⁵ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (a)(iii)

⁶ MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3 (a), 20. i 34.

⁷ MSIU 3000 (izmijenjen), točke 3 (b) i 31 (a). Međunarodni standardi za kontrolu kvalitete (MSKK) 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

samo ako su ispunjeni svi primjenjivi zahtjevi ovog MSIU-a. (Vidjeti točku A7)

Datum stupanja na snagu

12. Ovaj MSIU stupa na snagu za izvješća s izražavanjem uvjerenja za razdoblja koja završavaju 30. rujna 2013. ili nakon tog datuma.

Ciljevi

13. Ciljevi praktičara su:
 - (a) steći ili razumno uvjerenje ili ograničeno uvjerenje, ovisno što je primjereno, o tome je li izvješće o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške, što praktičaru omogućuje izrazito razumno uvjerenje ili zaključak o ograničenom uvjerenju;
 - (b) izvjestiti, u skladu s nalazima praktičara, o tome je li:
 - (i) u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja, izvješće o SP-u pripremljeno u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim kriterijima; ili
 - (ii) u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, praktičaru bilo što skrenulo pozornost zbog čega bi praktičar na temelju obavljenih postupaka i dobivenih dokaza smatrao da izvješće o SP-u nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima; i
 - (c) komunicirati u skladu s nalazima praktičara na način koji zahtijeva ovaj MSIU.

Definicije

14. Za potrebe ovog MSIU-a, sljedeći pojmovi imaju dolje navedena značenja:⁸
 - (a) Primjenjivi kriteriji – kriteriji kojima se subjekt koristi za kvantificiranje i izvještavanje o svojim emisijama u izvješću o stakleničkim plinovima.
 - (b) Tvrdnje – izjave subjekta, eksplicitne ili iskazane na neki drugi način, koje su sastavni dio izvješća o SP-u, koje praktičar koristi za razmatranje različitih vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja do kojih može doći.
 - (c) Bazna godina – određena godina ili prosjek više godina u odnosu na koje se emisije subjekta uspoređuju tijekom vremena.

⁸ Definicije u MSIU 3000 (izmijenjen) primjenjuju se i na ovaj MSIU.

- (d) Gornje ograničenje i trgovina – sustav koji određuje ukupna ograničenja emisija, dodjeljuje dopuštene emisijske jedinice sudionicima i omogućuje im međusobnu trgovinu dopuštenim emisijskim jedinicama i emisijskim kreditima.
- (e) Usporedne informacije – iznosi i objave uključeni u izvješće o SP-u u vezi s jednim ili više prethodnih razdoblja.
- (f) Emisije – emisije stakleničkih plinova koje su tijekom relevantnog razdoblja emitirane u atmosferu ili bi bile emitirane u atmosferu da nisu skupljene i usmjerene u ponor. Emisije se mogu kategorizirati kao:
 - Izravne emisije (poznate i kao emisije iz opsega 1), odnosno emisije iz izvora koji su u vlasništvu subjekta ili pod njegovom kontrolom. (Vidjeti točku: A8)
 - Neizravne emisije, odnosno emisije koje su posljedica aktivnosti subjekta, ali koje se javljaju na izvorima koji su u vlasništvu ili pod kontrolom drugog subjekta. Neizravne emisije mogu se dodatno kategorizirati kao:
 - Emisije iz opsega 2., to su emisije povezane s energijom koju subjekt prenosi i troši. (Vidjeti točku A9)
 - Emisije iz opsega 3., to su sve ostale neizravne emisije. (Vidjeti točku: A10)
- (g) Emisijski odbici – svaka stavka uključena u izvješće subjekta o stakleničkim plinovima koja se odbija od ukupnih prijavljenih emisija, ali koja nije uklanjanje; obično uključuje kupljene kompenzacije, ali može uključivati i niz drugih instrumenata ili mehanizama kao što su krediti za uspješnost i emisijske jedinice koje priznaje regulatorna ili druga shema čiji je subjekt dio. (Vidjeti točke: A11–A12)
- (h) Faktor emisija – matematički faktor ili omjer za pretvaranje mjere aktivnosti (na primjer, litara potrošenog goriva, prijeđenih kilometara, broja životinja u stočarstvu ili tona proizvedenog proizvoda) u procjenu količine stakleničkih plinova povezanih s tom aktivnošću.
- (i) Sustav trgovanja emisijama – tržišno utemeljen pristup koji se koristi za kontrolu stakleničkih plinova pružanjem gospodarskih poticaja za postizanje smanjenja emisija takvih plinova.
- (j) Subjekt – pravna osoba, gospodarski subjekt ili dio pravnog ili gospodarskog subjekta koji se može identificirati (na primjer, jedna tvornica ili drugi oblik objekta, kao što je odlagalište) ili kombinacija pravnih ili drugih subjekata ili dijelova tih subjekata (na primjer, zajednički pothvat) na koje se odnose emisije iz izvješća o stakleničkim plinovima.

- (k) Prijevara – namjerna radnja jednog ili više pojedinaca iz menadžmenta, onih koji su zaduženi za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana, uključujući korištenje obmane radi stjecanja nepravedne ili nezakonite prednosti.
- (l) Daljnji postupci – postupci koji se obavljaju kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, uključujući testove kontrola (ako postoje), testove detalja i analitičke postupke.
- (m) Izvješće o stakleničkim plinovima – izvješće u kojem se prikazuju sastavni elementi i kvantificiraju emisije stakleničkih plinova subjekta za razdoblje (ponekad poznato kao inventar emisija) i, prema potrebi, usporedne informacije i objašnjenja, uključujući sažetak značajnih politika kvantificiranja i izvješćivanja. Izvješće subjekta o stakleničkim plinovima može uključivati i kategorizirani popis eliminacija ili emisijskih odbitaka. Ako angažman ne obuhvaća cijelo izvješće o SP, pojam "izvješće o SP" treba tumačiti kao onaj dio koji je obuhvaćen angažmanom. Izvješće o SP je "informacija o predmetnom pitanju" angažmana.⁹
- (n) Staklenički plinovi (SP) – ugljični dioksid (CO₂) i svi drugi plinovi koji se prema primjenjivim kriterijima moraju uključiti u izvješće o stakleničkim plinovima kao što su: metan, dušikov oksid, sumporni heksafluorid, fluorougljikovodici, perfluorougljici i klorofluorougljici. Plinovi koji nisu ugljični dioksid često se izražavaju u smislu ekvivalenta ugljičnog dioksida (CO₂-e).
- (o) Organizacijska granica – granica koja određuje koje operacije treba uključiti u subjektovo izvješće o SP.
- (p) Značajnost za provedbu – iznos ili iznosi koje je praktičar odredio na razini nižoj od značajnosti za izvješće o SP kako bi se na primjereno nisku razinu smanjila vjerojatnost da ukupna neispravljena i neotkrivena pogrešna prikazivanja premašuju značajnost za izvješće o SP-u. Ako je primjenjivo, značajnost za provedbu odnosi se i na iznos ili iznose koje je praktičar odredio na razini ili razinama značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja.
- (q) Kupljena kompenzacija – emisijski odbitak u kojem subjekt plaća smanjenje emisija drugog subjekta (smanjenje emisija) ili povećanje eliminacija emisija (poboljšanja eliminacije) drugog subjekta u usporedbi s hipotetskom polaznom vrijednošću. (Vidjeti točku: A13)
- (r) Kvantifikacija – postupak određivanja količine SP-ova koji se izravno ili neizravno odnose na subjekt, a koje emitiraju (ili eliminiraju) određeni izvori (ili ponori).

⁹ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 12 (x)

- (s) Eliminacija – SP-ovi koje je subjekt tijekom tog razdoblja eliminirao iz atmosfere ili koji bi bili emitirani u atmosferu da nisu uhvaćeni i usmjereni u ponor. (Vidjeti točku: A14)
- (t) Značajan objekt – objekt koji je od pojedinačnog značaja zbog veličine svojih emisija u odnosu na ukupne emisije uključene u izvješće o stakleničkim plinovima ili njegove specifične prirode ili okolnosti koje dovode do posebnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti točke: A15–A16)
- (u) Ponor - fizička jedinica ili proces koji uklanja SP-ove iz atmosfere.
- (v) Izvor – fizička jedinica ili proces koji ispušta SP-ove u atmosferu.
- (w) Vrsta emisije – grupiranje emisija na temelju, primjerice, izvora emisije, vrste plina, regije ili objekta.

Zahtjevi

MSIU 3000 (izmijenjen)

15. Praktičar neće iskazati usklađenost s ovim MSIU-om, osim ako je ispunio zahtjeve ovog MSIU-a i MSIU-a 3000 (izmijenjen). (Vidjeti točke: A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

Prihvatanje i nastavak angažmana

Vještine, znanje i iskustvo

16. Angažirani partner će:
 - (a) imati kompetencije u vještinama i tehnikama razvijene opsežnim osposobljavanjem i praktičnom primjenom te dostatnu kompetentnost u kvantificiranju emisija i u izvješćivanju o emisijama za prihvatanje odgovornosti za zaključak o uvjerenju; i
 - (b) osigurati da osobe koje žele zajednički obavljati angažman imaju primjerene kompetencije i sposobnosti, uključujući u kvantificiranju i izvješćivanju o emisijama te na području izražavanja uvjerenja za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja u skladu s ovim MSIU-om. (Vidjeti točke: A18–A19)

Preduvjeti za angažman

17. Kako bi se utvrdilo postoje li preduvjeti za obavljanje angažmana:
 - (a) Angažirani partner će utvrditi imaju li izvješće o SP i angažman dovoljan opseg da budu korisni namjeravanim korisnicima, osobito uzimajući u obzir: (Vidjeti točku: A20)

- (i) ako se izvješćem o SP-a isključe znatne emisije koje su bile ili bi se lako mogle kvantificirati, jesu li takva isključenja razumna u danim okolnostima;
 - (ii) ako se angažmanom želi isključiti uvjerenje u pogledu znatnih emisija o kojima subjekt izvještava, jesu li takva isključenja razumna u ovim okolnostima; i
 - (iii) ako angažman treba uključivati uvjerenje u pogledu emisijskih odbitaka, je li vrsta uvjerenja koje će praktičar steći u pogledu odbitaka i namjeravanog sadržaja izvješća s izražavanjem uvjerenja u odnosu na njih jasna, razumna u danim okolnostima i razumije li angažirajuća stranka vrstu uvjerenja. (Vidjeti točke: A11–A12)
- (b) Pri određivanju prikladnosti primjenjivih kriterija, kako to zahtijeva MSIU 3000 (izmijenjen), praktičar utvrđuje obuhvaćaju li¹⁰ kriteriji najmanje: (Vidjeti točke: A23–A26)
 - (i) metodu za određivanje organizacijske granice subjekta; (Vidjeti točke: A27–A28)
 - (ii) SP-ove koje treba uzeti u obzir;
 - (iii) prihvatljive metode kvantifikacije, uključujući metode za prilagođavanje bazne godine (ako je primjenjivo); i
 - (iv) adekvatna objavljivanja da namjeravani korisnici mogu razumjeti značajne prosudbe donesene u pripremi izvješća o SP. (Vidjeti točke: A29–A34)
- (c) Praktičar će pribaviti suglasnost subjekta o tome da priznaje i razumije svoju odgovornost:
 - (i) za oblikovanje, implementaciju i održavanje takve unutarnje kontrole za koju subjekt utvrdi da je potrebna kako bi se omogućila priprema izvješća o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške;
 - (ii) za pripremu svojeg izvješća o SP-u u skladu s primjenjivim kriterijima; i (Vidjeti točku: A35)
 - (iii) za upućivanje na ili opisivanje u svojem izvješću o SP-u primjenjivih kriterija koje je koristio i, ako to nije lako vidljivo iz okolnosti angažmana, tko ih je razvio. (Vidjeti točku: A36)

¹⁰ MSIU 3000 (izmijenjen), točke 24 (b)(ii) i 41.

Ugovor o uvjetima angažmana

18. Uvjeti angažmana o kojima se mora dogovoriti u skladu s MSIU 3000 (izmijenjen)¹¹ uključuju: (Vidjeti točku A37.)
- (a) cilj i opseg angažmana;
 - (b) odgovornosti praktičara;
 - (c) odgovornosti subjekta, uključujući one opisane u točki 17c;
 - (d) utvrđivanje primjenjivih kriterija za pripremu izvješća o SP-u;
 - (e) upućivanje na očekivani oblik i sadržaj svih izvješća koje treba izdati praktičar i izjavu da mogu postojati okolnosti u kojima se izvješće može razlikovati od očekivanog oblika i sadržaja; i
 - (f) utvrđenje o tome da je subjekt suglasan dati pisane izjave po zaključenju angažmana.

Planiranje

19. Pri planiranju angažmana u skladu s MSIU 3000 (izmijenjen),¹² praktičar je dužan: (Vidjeti točke: A38–A41)
- (a) identificirati karakteristike angažmana koji definiraju njegov opseg;
 - (b) utvrditi ciljeve izvješćivanja o angažmanu za planiranje vremenskog rasporeda angažmana i vrste potrebnih komunikacija;
 - (c) razmotriti čimbenike koji su, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, značajni za usmjeravanje napora angažiranog tima;
 - (d) razmotriti rezultate postupaka prihvatanja angažmana ili postupaka odgode i, ako je primjenjivo, utvrditi je li relevantno znanje stečeno o drugim angažmanima koje je angažirani partner obavio za subjekt;
 - (e) utvrditi vrstu, vremenski raspored i opseg resursa potrebnih za obavljanje angažmana, uključujući sudjelovanje stručnjaka i drugih praktičara; i (Vidjeti točke: A42–A43)
 - (f) odredite utjecaj funkcije interne revizije subjekta, ako postoji, na angažman.

Značajnost u planiranju i provedbi angažmana

Određivanje značajnosti i značajnosti za provedbu u planiranju angažmana

20. Pri utvrđivanju cjelokupne strategije angažmana praktičar će utvrditi značajnost za izvješće o SP. (Vidjeti točke: A44–A50)

¹¹ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 27.

¹² MSIU 3000 (izmijenjen), točka 40.

21. Praktičar će utvrditi značajnost za provedbu u svrhu procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i određivanja vrste, vremenskog rasporeda i opsega daljnjih postupaka.

Promjene tijekom odvijanja angažmana

22. Praktičar će izmijeniti značajnosti za izvješće o SP-u u slučaju da tijekom angažmana postane svjestan informacija zbog kojih bi u početku odredio drugačiji iznos. (Vidjeti točku: A51)

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole subjekta, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

Stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja

23. Praktičar mora steći razumijevanje sljedećeg: (Vidjeti točke: A52–A53)
- (a) relevantnih industrijskih, regulatornih i drugih vanjskih čimbenika, uključujući primjenjivih kriterija,
 - (b) vrstu subjekta, uključujući:
 - (i) vrstu poslovnih aktivnosti uključenih u organizacijsku granicu subjekta, uključujući: (Vidjeti točke: A27–A28)
 - a. izvore i potpunost emisija i, ako ih ima, ponora i emisijskih odbitaka;
 - b. doprinos svakog od njih ukupnim emisijama subjekta; i
 - c. nesigurnosti povezane s količinama navedenim u izvješću o SP. (Vidjeti točke: A54–A59)
 - (ii) promjene u odnosu na prethodno razdoblje u vrsti ili opsegu poslovnih aktivnosti, uključujući pitanje je li bilo spajanja, preuzimanja ili prodaje izvora emisija ili eksternalizacije funkcija sa značajnim emisijama; i
 - (iii) učestalost i vrsta prekida u radu, (Vidjeti točke: Točka A60)
 - (c) subjektovog odabira i primjene metoda kvantifikacije i politika izvješćivanja, uključujući razloge za njihove promjene i mogućnost dvostrukog brojanja emisija u izvješću o stakleničkim plinovima,
 - (d) zahtjeve primjenjivih kriterija koji su relevantni za procjene, uključujući povezana objavljivanja,
 - (e) cilja i strategije subjekta u području klimatskih promjena, ako postoji, i povezanih gospodarskih, regulatornih, fizičkih i reputacijskih rizika, (Vidjeti točke: Točka A61)
 - (f) nadzora i odgovornosti za informacije o emisijama unutar subjekta,

- (g) ima li subjekt funkciju interne revizije i, ako ima, njezine aktivnosti i glavne nalaze u vezi s emisijama.

Postupci za stjecanje razumijevanja i identifikaciju i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

24. Postupci za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja te za identifikiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju sljedeće: (Vidjeti točke: A52–A53, A62)
- (a) upite postavljene onima unutar subjekta koji, prema prosudbi praktičara, imaju informacije koje bi vjerojatno mogle pomoći u identifikiranju i procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zbog prijave ili pogreške,
 - (b) analitičke postupke, (Vidjeti točke: A63–A65)
 - (c) promatranje i provjeru. (Vidjeti točke: A66–A68)

Stjecanje razumijevanja subjektivih internih kontrola

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p>25O. Za internu kontrolu koja je relevantna za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje, kao osnovu za identifikiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar će putem upita steći razumijevanje o: (Vidjeti točke: A52–A53, A69–A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) kontrolnom okruženju; (b) informacijskom sustavu, uključujući povezane poslovne procese, te komuniciranje uloga i odgovornosti za izvješćivanje o emisijama te o značajnim pitanjima povezanim s izvješćivanjem o emisijama; i (c) rezultatima subjektivog procesa procjene rizika. 	<p>25R. Praktičar će steći razumijevanje sljedećih komponenti internih kontrola subjekta koje su relevantne za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje kao osnovu za identifikiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja: (Vidjeti točke: A52–A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) kontrolno okruženje; (b) informacijski sustav, uključujući povezane poslovne procese, te priopćavanje uloga i odgovornosti za izvješćivanje o emisijama te značajna pitanja povezana s izvješćivanjem o emisijama; (c) subjektiv proces procjene rizika; (d) kontrolne aktivnosti relevantne za angažman, a to su one za koje praktičar prosudi da ih je potrebno razumjeti kako bi procijenio rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
	<p>razini tvrdnje i oblikovao daljnje postupke kao reakciju na procijenjene rizike. Angažman s izražavanjem uvjerenja ne zahtijeva razumijevanje svih kontrolnih aktivnosti povezanih sa svakom značajnom vrstom emisija i objavljivanjem u izvješću o stakleničkim plinovima ili za svaku tvrdnju koja im je relevantna; i (Vidjeti točke: A71–A72)</p> <p>(e) monitoring kontrola.</p>
	<p>26R. Pri stjecanju razumijevanja propisanog točkom 25R. praktičar će ocijeniti oblikovanje kontrola i utvrditi jesu li implementirane obavljanjem postupaka povrh postavljanja upita osoblju subjekta odgovornog za izvješće o SP. (Vidjeti točke: A52–A53)</p>

Drugi postupci za stjecanje razumijevanja te za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

27. Ako je angažirani partner obavljao druge angažmane za subjekt, angažirani partner će razmotriti jesu li dobivene informacije relevantne za identificiranje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. (Vidjeti točku: A73)
28. Praktičar će, ako je primjereno, ispitati menadžment i druge osobe unutar subjekta kako bi utvrdio imaju li saznanja o stvarnoj, sumnjivoj ili navodnoj prijeviri ili nepridržavanju zakona ili regulative koji utječu na izvješće o SP. (Vidjeti točke: A84–A86)
29. Angažirani partner i drugi ključni članovi angažiranog tima te svi praktičarevi ključni vanjski stručnjaci raspraviti će podložnost izvješća subjekta o SP značajnim pogrešnim prikazima bilo zbog prijevare ili pogreške te o primjeni primjenjivih kriterija na činjenice i okolnosti subjekta. Angažirani partner će odrediti koja će se pitanja priopćiti članovima angažiranog tima i praktičarevim vanjskim stručnjacima koji nisu bili uključeni u raspravu.

30. Praktičar će ocijeniti jesu li subjektive metode kvantifikacije i politike izvješćivanja, uključujući određivanje organizacijske granice subjekta, prikladne za njegovo poslovanje te jesu li u skladu s primjenjivim kriterijima i kvantifikacijskim politikama i politikama izvješćivanja koje se koriste u relevantnoj industriji i u prethodnim razdobljima.

Obavljanje postupaka na lokacijama u objektima subjekta

31. Praktičar će utvrditi je li u okolnostima angažmana potrebno provoditi postupke na lokacijama u značajnim objektima. (Vidjeti točke: A15–A16, A74–A77)

Interna revizija

32. Ako subjekt ima funkciju interne revizije koja je relevantna za angažman, praktičar je dužan: (Vidjeti točke: A78)
- (a) odrediti hoće li se i u kojoj mjeri koristiti određeni rad funkcije interne revizije; i
 - (b) ako se koristi određenim radom funkcije interne revizije, utvrditi je li taj rad prikladan za potrebe angažmana.

Identificiranje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p>33O. Praktičar će utvrditi i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja:</p> <p>(a) na razini izvješća o SP; i (Vidjeti točke: A79–A80)</p> <p>(b) za značajne vrste emisija i objavljivanja (Vidjeti točke: A81)</p> <p>kao osnovu za oblikovanje i provedbu postupaka čija vrsta, vremenski raspored i opseg:</p> <p>(c) reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja; i</p> <p>(d) omogućuju praktičaru stjecanje ograničenog uvjerenja o tome je li izvješće o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima.</p>	<p>33R. Praktičar će utvrditi i procijeniti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja:</p> <p>(a) na razini izvješća o SP; i (Vidjeti točke: A79–A80)</p> <p>(b) na razini tvrdnje za značajne vrste emisija i objavljivanja (Vidjeti točke: A81–A82)</p> <p>kao osnovu za oblikovanje i provedbu postupaka čija vrsta, vremenski raspored i opseg: (Vidjeti točke: A83)</p> <p>(c) reagiraju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja; i</p> <p>(d) omogućuju praktičaru stjecanje razumnog uvjerenja o tome je li izvješće o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima.</p>

Uzroci rizika značajnih pogrešnih prikazivanja

34. Pri obavljanju postupaka propisanih točkama 33.O ili 33.R praktičar će uzeti u obzir barem sljedeće čimbenike: (Vidjeti točke: A84–A89)
- (a) vjerojatnost namjernih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP-u; (Vidjeti točke: A84–A86)
 - (b) vjerojatnost nepridržavanja odredaba zakona i regulative za koje je općeprihvaćeno da imaju izravni utjecaj na sadržaj izvješća o SP; (Vidjeti točke: A87)
 - (c) vjerojatnost izostavljanja potencijalno značajne emisije; (Vidjeti točku: A88(a))
 - (d) značajne gospodarske ili regulatorne promjene; (Vidjeti točku: A88(b))
 - (e) vrstu poslovnih aktivnosti; (Vidjeti točku: A88(c))
 - (f) vrstu metoda kvantifikacije; (Vidjeti točku: A88(d))
 - (g) stupanj složenosti u određivanju organizacijske granice i jesu li uključene povezane strane; (Vidjeti točke: A27–A28)
 - (h) postoje li znatne emisije koje su izvan uobičajenog tijeka poslovanja subjekta ili koje se na drugi način čine neuobičajenima; (Vidjeti točku: A88(e))
 - (i) stupanj subjektivnosti u kvantifikaciji emisija; (Vidjeti točku: A88(e))
 - (j) jesu li emisije iz opsega 3 uključene u izvješće o SP i (Vidjeti točku: A88(f))
 - (k) kako subjekt donosi značajne procjene i podaci na kojima se one temelje. (Vidjeti točku: A88(g))

Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci

35. Praktičar oblikuje i provodi sveobuhvatne reakcije kako bi odgovorio na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP. (Vidjeti točke: A90–A93)
36. Praktičar oblikuje i provodi daljnje postupke čija vrsta, vremenski raspored i opseg odgovaraju procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, uzimajući u obzir razinu uvjerenja, razumnu ili ograničenu, ovisno što je primjereno. (Vidjeti točke: Točka A90)

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p>37O. Pri oblikovanju i provedbi daljnjih postupaka u skladu s točkom 36. praktičar mora: (Vidjeti točke: A90, A94)</p> <p>(a) razmotriti razloge za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja za značajne vrste emisija i objavljivanja; i (Vidjeti točku A95)</p> <p>(b) pribaviti to uvjerljivije dokaze što je viša praktičareva procjena rizika. (Vidjeti točku: A97)</p>	<p>37R. Pri oblikovanju i provedbi daljnjih postupaka u skladu s točkom 36. praktičar će: (Vidjeti točke: A90, A94)</p> <p>(a) razmotriti razloge za procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje za značajne vrste emisija i objavljivanja, uključujući: (Vidjeti točku: A95.)</p> <p>(i) vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja zbog posebnih karakteristika relevantne vrste emisije ili objavljivanja (to jest, inherentnog rizika);</p> <p>(ii) namjerava li se praktičar osloniti na operativnu učinkovitost kontrola pri određivanju vrste, vremena i opsega drugih postupaka; i (Vidjeti točku: A96))</p> <p>(b) pribaviti to uvjerljivije dokaze što je viša praktičareva procjena rizika. (Vidjeti točku: A97)</p>

	<p><i>Testovi kontrola</i></p> <p>38R. Praktičar će oblikovati i obaviti testove kontrola kako bi pribavio dovoljno primjerenih dokaza o operativnoj učinkovitosti relevantnih kontrola ako: (Vidjeti točku: A90(a))</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) se praktičar namjerava osloniti na operativnu učinkovitost kontrola pri određivanju vrste, vremena i opsega drugih postupaka; ili (Vidjeti točku: A96)) (b) postupci koji nisu testovi kontrola ne mogu sami pružiti dovoljno primjerenih dokaza na razini tvrdnje. (Vidjeti točku: A98) <p>39R. Ako se otkriju odstupanja od kontrola na koje se praktičar namjerava osloniti, praktičar će postaviti specifične upite kako bi razumio ta pitanja i njihove potencijalne posljedice te će utvrditi: (Vidjeti točku: A90.)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) pružaju li provedeni testovi kontrola primjerenu osnovu za oslanjanje na kontrole; (b) jesu li potrebni dodatni testovi kontrola; (c) treba li potencijalne rizike značajnih pogrešnih prikazivanja razriješiti drugim postupcima.
--	---

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
	<p data-bbox="624 215 973 244"><i>Postupci koji nisu testovi kontrola</i></p> <p data-bbox="644 262 1057 548">40R. Neovisno o procijenjenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar će oblikovati i provesti testove detalja ili analitičke postupke povrh testova kontrola, ako postoje, za svaku značajnu vrstu emisije i objavljivanja. (Vidjeti točke: A90, A94)</p> <p data-bbox="624 565 1057 690">41R. Praktičar će razmotriti treba li provesti postupke vanjskog confirmiranja. (Vidjeti točke: A90, A99)</p>

<p><i>Analički postupci provedeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja</i></p> <p>42O. Ako oblikuje i provodi analitičke postupke, praktičar mora: (Vidjeti točke: A90(c), A100–A102)</p> <p>(a) utvrditi prikladnost određenih analitičkih postupaka, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i testove detalja, ako postoje;</p> <p>(b) ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se razvija očekivanje praktičara o zabilježenim količinama ili omjerima, uzimajući u obzir izvor, usporedivost te vrstu i relevantnost dostupnih informacija te kontrole nad pripremom; i</p> <p>(c) razviti očekivanja u odnosu na zabilježene količine ili omjere.</p> <p>43O. Ako se analitičkim postupcima utvrde fluktuacije ili odnosi koji nisu u skladu s drugim relevantnim informacijama ili koji se znatno razlikuju od očekivanih količina ili omjera, praktičar će postaviti upite o takvim razlikama. Praktičar će razmotriti odgovore na te upite kako bi utvrdio jesu li u ovim okolnostima potrebni drugi postupci. (Vidjeti točku: A90(c))</p>	<p><i>Analički postupci provedeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja</i></p> <p>42R. Ako oblikuje i provodi analitičke postupke, praktičar mora: (Vidjeti točke: A90(c), A100–A102)</p> <p>(a) utvrditi prikladnost određenih analitičkih postupaka za dane tvrdnje, uzimajući u obzir procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i testove detalja, ako postoje, za te tvrdnje;</p> <p>(b) ocijeniti pouzdanost podataka iz kojih se razvija očekivanje praktičara o zabilježenim količinama ili omjerima, uzimajući u obzir izvor, usporedivost te vrstu i relevantnost dostupnih informacija te kontrole nad pripremom; i</p> <p>(c) razviti očekivanje evidentiranih količina ili omjera koje je dovoljno precizno za utvrđivanje mogućih značajnih pogrešnih prikazivanja.</p> <p>43R. Ako se analitičkim postupcima utvrde fluktuacije ili odnosi koji nisu u skladu s drugim relevantnim informacijama ili koji se znatno razlikuju od očekivanih količina ili omjera, praktičar takve razlike istražuje kroz: (Vidjeti točku: A90(c))</p> <p>(a) postavljanje upita subjektu i pribavljanje dodatnih dokaza relevantnih za odgovore subjekta; i</p>
--	---

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
	(b) provođenje drugih postupaka prema potrebi u danim okolnostima.

<i>Postupci u vezi s procjenama</i>	<i>Postupci u vezi s procjenama</i>
<p>44O. Na temelju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar mora: (Vidjeti točke: A103–A104)</p> <p>(a) ocijeniti:</p> <p>(i) je li subjekt na primjereni način primijenio zahtjeve primjenjivih kriterija relevantnih za procjene; i</p> <p>(ii) jesu li metode za izradu procjena primjerene i dosljedno primijenjene te jesu li promjene, ako postoje, u ocjenama navedenim u izvješću ili u metodi ocjenjivanja iz prethodnog razdoblja primjerene u danim okolnostima; i</p> <p>(b) razmotriti jesu li u ovim okolnostima potrebni drugi postupci.</p>	<p>44R. Na temelju procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar ocjenjuje: (Vidjeti točku: A103)</p> <p>(a) je li subjekt na primjereni način primijenio zahtjeve primjenjivih kriterija relevantnih za procjene; i</p> <p>(b) jesu li metode za izradu procjena primjerene i dosljedno primijenjene te jesu li promjene, ako postoje, u ocjenama navedenim u izvješću ili u metodi ocjenjivanja iz prethodnog razdoblja primjerene u danim okolnostima.</p> <p>45R. Kao odgovor na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar će poduzeti jedno ili više od sljedećeg, uzimajući u obzir vrstu procjena: (Vidjeti točku: A103)</p> <p>(a) testirati kako je subjekt sastavio procjenu i podatke na kojima se temelji. Pri tome će praktičar ocijeniti:</p> <p>(i) je li korištena metoda kvantifikacije primjerena u ovim okolnostima; i</p> <p>ii. jesu li razumne pretpostavke koje je subjekt koristio.</p> <p>(b) testirati operativnu učinkovitost kontrola nad načinom na koji je subjekt sastavio procjenu,</p>

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
	<p>zajedno s drugim primjerenim postupcima.</p> <p>(c) Razviti točku ili raspon procjene u svrhu ocjene subjektove procjene. U tu svrhu:</p> <p>(i) Ako praktičar koristi pretpostavke ili metode koje se razlikuju od subjektivih, praktičar će steći razumijevanje pretpostavki ili metoda subjekta koje je dostatno za utvrđivanje uzimaju li praktičareva točka procjene ili raspon procjene u obzir relevantne varijable i ocjenjuju li se sve značajne razlike u odnosu na subjektivu točku procjene.</p> <p>(ii) ako praktičar zaključi da je primjereno koristiti raspon, praktičar će suziti raspon, na temelju dostupnih dokaza, sve dok se svi ishodi unutar raspona ne budu smatrali razumnima.</p>

Uzorkovanje

46. Ako se koristi uzorkovanje, praktičar će pri oblikovanju uzorka uzeti u obzir svrhu postupka i karakteristike populacije iz koje će se uzorak izvući. (Vidjeti točke: A90(b), A105)

Prijevare, zakoni i regulativa

47. Praktičar mora na primjeren način odgovoriti na prijavu ili sumnju na prijavu i nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona ili regulative koji su utvrđeni tijekom angažmana. (Vidjeti točke: A106–A107)

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p><i>Postupci u vezi s procesom agregacije izvješća o SP</i></p> <p>48O. Postupci praktičara će uključiti sljedeće postupke povezane s postupkom agregacije izvješća o SP: (Vidjeti točku: A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) usuglašavanje ili usklađivanje izvješća o SP s osnovnim evidencijama; (b) putem postavljanja upita subjektu, stjecanje razumijevanja značajnih usklađivanja izvršenih tijekom pripreme izvješća o SP i razmatranje jesu li potrebni drugi postupci u tim okolnostima. 	<p><i>Postupci u vezi s procesom agregacije izvješća o SP</i></p> <p>48R. Postupci praktičara će uključiti sljedeće postupke povezane s postupkom agregacije izvješća o SP: (Vidjeti točku: A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) usuglašavanje ili usklađivanje izvješća o SP s osnovnim evidencijama; (b) ispitivanje značajnih usklada obavljenih tijekom pripreme izvješća o SP.

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
<p><i>Utvrđivanje jesu li potrebni dodatni postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja</i></p> <p>49O. Ako praktičar postane svjestan pitanja zbog kojih smatra da bi izvješće o SP moglo biti značajno pogrešno, praktičar će oblikovati i provesti dodatne postupke kako bi pribavio dodatne dokaze dok praktičar ne bude mogao: (Vidjeti točke: A109–A110)</p> <p>(a) zaključiti da nije vjerojatno da će pitanje/pitanja uzrokovati značajno pogrešno prikazivanje u izvješću o SP;</p> <p>(b) utvrditi da pitanje/pitanja uzrokuju značajno pogrešno prikazivanje u izvješću o SP. (Vidjeti točku: A111)</p>	<p><i>Promjena procjene rizika u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja</i></p> <p>49R. Praktičareva ocjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje može se promijeniti tijekom angažmana kako se pribave dodatni dokazi. U okolnostima u kojima praktičar pribavi dokaze koji nisu u skladu s dokazima na kojima je praktičar prvotno temeljio procjenu, praktičar će izmijeniti procjenu i u skladu s tim modificirati planirane postupke. (Vidjeti točku: A109)</p>

Akumulacija utvrđenih pogrešnih prikazivanja

50. Praktičar će akumulirati pogrešna prikazivanja utvrđena tijekom angažmana, osim onih koja su očito trivijalna. (Vidjeti točku: A112)

Razmatranje utvrđenih pogrešnih prikazivanja tijekom angažmana

51. Praktičar će utvrditi je li potrebno promijeniti cjelokupnu strategiju angažmana i plan angažmana ako:
- (a) vrsta utvrđenih pogrešnih prikazivanja i okolnosti njihova pojavljivanja upućuju na to da mogu postojati i druga pogrešna prikazivanja koja bi, ako se objedine s pogrešnim prikazivanjima akumuliranim tijekom angažmana, mogla biti značajna; ili
- (b) se zbroj pogrešnih prikazivanja akumuliranih tijekom angažmana približava značajnosti utvrđenoj u skladu s točkama od 20. do 22. ovog MSIU-a.

52. Ako je subjekt na zahtjev praktičara ispitao vrstu emisije ili objavljivanja i ispravio otkrivene pogrešne prikaze, praktičar će obaviti postupke u vezi s radom koji je obavio subjekt kako bi utvrdio ostaju li značajna pogrešna prikazivanja.

Komunikacija i ispravak pogrešnih prikazivanja

53. Praktičar će pravodobno obavijestiti primjerenu razinu unutar subjekta o svim pogrešnim prikazivanjima prikupljenima tijekom angažmana te će zahtijevati od subjekta ispravljanje pogrešnih prikazivanja.
54. Ako subjekt odbije ispraviti neke ili sva pogrešna prikazivanja o kojima ga je obavijestio praktičar, praktičar će steći razumijevanje subjektivih razloga zbog kojih nije proveo korekcije i to razumijevanje će uzeti u obzir pri donošenju svog zaključka.

Ocjena učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja

55. Prije ocjenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja, praktičar će preispitati značajnost utvrđenu u skladu sa točkama od 20. do 22. ovog MSIU-a kako bi potvrdio ostaje li primjerena u kontekstu stvarnih emisija subjekta.
56. Praktičar će utvrditi jesu li neispravljena pogrešna prikazivanja značajna, pojedinačno ili skupno. Pri donošenju te odluke praktičar će uzeti u obzir veličinu i vrstu pogrešnih prikazivanja te posebne okolnosti njihova nastanka u vezi s određenim vrstama emisija ili objavljivanja te izvješće o SP (Vidjeti točku 72.).

Korištenje rada drugog praktičara

57. Kada praktičar namjerava koristiti rad drugog praktičara, praktičar će:
- (a) jasno komunicirati s drugim praktičarima o opsegu i vremenu rada te o nalazima drugog praktičara; i (Vidjeti točke: A113–A114)
 - (b) ocijeniti dostatnost i primjerenost prikupljenih dokaza i postupak uključivanja povezanih informacija u izvješće o SP. (Vidjeti točku A115)

Pisane izjave

58. Praktičar će zahtijevati pisane izjave od osobe/osoba unutar subjekta s primjerenim odgovornostima i znanjem o predmetnim pitanjima o tome: (Vidjeti točku A116)
- (a) da su ispunili svoju odgovornost za pripremu izvješća o SP, uključujući, prema potrebi, usporedne informacije, u skladu s primjenjivim kriterijima, kako je utvrđeno u uvjetima angažmana;

- (b) da su praktičaru pružili sve relevantne informacije i pristup kako je dogovoreno u uvjetima angažmana i da su u izvješće o SP odražava sva relevantna pitanja;
 - (c) vjeruju li da su učinci neispravljenih pogrešnih prikazivanja neznačajni, pojedinačno i skupno, u odnosu na izvješće o SP. Sažetak takvih stavki uključuje se u pisanu izjavu ili joj se prilaže;
 - (d) smatraju li da su značajne pretpostavke koje se koriste u izradi procjena razumne;
 - (e) da su praktičaru komunicirali sve nedostatke internih kontrola relevantnih za angažman kojih su svjesni, a koji očito nisu trivijalni, i
 - (f) jesu li praktičara obavijestili o svojem znanju o stvarnoj, sumnji na ili navodnoj prijevarama ili nepridržavanju zakona ili regulative ako bi prijevarama ili neusklađenost mogle imati značajan učinak na izvješće o SP.
59. Datum pisanih izjava će biti što je moguće bliže ali ne kasnije od datuma izvješća o uvjerenju.
60. Praktičar će se suzdržati od zaključka o izvješću o SP ili se povući iz angažmana, ako je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom, ako:
- (a) praktičar zaključi da postoji dovoljna sumnja u integritet osoba koje pružaju pisane izjave zahtijevane točkama 58.(a) i (b) te da pisane izjave u tom pogledu nisu pouzdane;
 - (b) subjekt ne daje pisane izjave zahtijevane točkama 58. točke (a) i (b).

Naknadni događaji

61. Praktičar mora: (Vidjeti točku: A117)
- (a) razmotriti zahtijevaju li događaji koji su nastali između datuma izvješća o SP i datuma izvješća o uvjerenju uskladbu s izvješćem ili objavljivanje u izvješću o SP te ocijeniti dostatnost i primjerenost prikupljenih dokaza o tome odražavaju li se takvi događaji na primjeren način u izvješću o SP u skladu s primjenjivim kriterijima;
 - (b) primjerenom reagirati na činjenice koje su mu postale poznate nakon datuma izvješća o uvjerenju, a koje su, da su tog datuma bile poznate praktičaru, mogle dovesti do toga da praktičar izmijeni izvješće o uvjerenju.

Usporedne informacije

62. Ako se usporedne informacije prikazuju s tekućim informacijama o emisijama, a neke ili sve usporedne informacije obuhvaćene su zaključkom

- praktičara, postupci praktičara u odnosu na usporedne informacije uključivat će ocjenu o tome jesu li: (Vidjeti točke: A118–A121)
- (a) usporedne informacije usklađene s iznosima i drugim objavljivanjima prezentiranim u prethodnom razdoblju ili su, ako je primjereno, pravilno preinačene te su preinake primjereno objavljene; i (Vidjeti točku: A121)
 - (b) politike kvantifikacije koje se odražavaju u usporednim informacijama u skladu su s onima koje se primjenjuju u tekućem razdoblju ili, ako je došlo do promjena, jesu li pravilno primijenjene i na prikladan način objavljene.
63. Neovisno o tome obuhvaća li zaključak praktičara usporedne informacije, ako praktičar postane svjestan da bi moglo doći do značajnih pogrešnih prikazivanja u usporednim informacijama, praktičar mora:
- (a) raspraviti o tom pitanju s osobama unutar subjekta s primjerenim odgovornostima i znanjem o predmetnim pitanjima te provesti postupke primjerene okolnostima; i (Vidjeti točke: A122–A123)
 - (b) razmotriti učinak na izvješće o uvjerenju. Ako prezentirani usporedni podaci sadrže značajan pogrešan prikaz, a usporedni podaci nisu preinačeni:
 - (i) ako zaključak praktičara obuhvaća usporedne informacije, praktičar u izvješću o uvjerenju izražava zaključak s ogradom ili negativan zaključak; ili
 - (ii) ako zaključak praktičara ne pokriva usporedne informacije, praktičar u izvješće o uvjerenju uključuje odjeljak o pitanju u kojem se opisuju okolnosti koje utječu na usporedne informacije.

Ostale informacije

64. Praktičar mora pročitati druge informacije uključene u dokumente koji sadrže izvješće o SP i izvješće o uvjerenju kako bi utvrdio bitne nedosljednosti, ako postoje, s izvješćem o SP ili izvješćem o uvjerenju i, ako nakon što je pročitao te druge informacije, praktičar: (Vidjeti točke: A139)
- (a) utvrdi značajnu nedosljednost između tih drugih informacija i izvješća o SP ili izvješća o uvjerenju; ili
 - (b) postane svjestan značajnih pogrešnih prikazivanja činjenica u tim drugim informacijama koje nisu povezane s pitanjima koja se pojavljuju u izvješću o SP ili izvješću o uvjerenju,

praktičar će raspraviti o tom pitanju sa subjektom i, ako je primjereno, poduzeti daljnje radnje. (Vidjeti točke: A124–A126)

Dokumentacija

65. Pri dokumentiranju vrste, vremena i opsega obavljenih postupaka praktičar će evidentirati: (Vidjeti točke: A127)
- (a) identificirajuće karakteristike određenih testiranih predmeta ili pitanja;
 - (b) tko je obavio posao angažmana i datum završetka takvog posla; i
 - (c) tko je pregledao obavljeni angažman te datum i opseg takvog pregleda.
66. Praktičar će dokumentirati rasprave o važnim pitanjima sa subjektom i drugima, uključujući vrstu važnih pitanja o kojima se raspravljalo te kada i s kim su se rasprave odvijale. (Vidjeti točku: A127)

Kontrola kvalitete

67. Praktičar će u dokumentaciju o angažmanu uključiti:
- (a) pitanja utvrđena u pogledu usklađenosti s relevantnim etičkim zahtjevima i način na koji su riješena;
 - (b) zaključke o usklađenosti sa zahtjevima neovisnosti koji se primjenjuju na angažman i sve relevantne rasprave s društvom koje podupiru te zaključke;
 - (c) zaključke donesene o prihvaćanju i nastavku odnosa s klijentima i angažmanima s izražavanjem uvjerenja; i
 - (d) vrsta i opseg obavljenih konzultacija tijekom angažmana te zaključci koji proizašli iz tih konzultacija.

Pitanja koja nastaju nakon datuma izvješća o uvjerenju

68. Ako u iznimnim okolnostima praktičar provede nove ili dodatne postupke ili donese nove zaključke nakon datuma izvješća o uvjerenju, praktičar će dokumentirati: (Vidjeti točku: A128)
- (a) okolnosti s kojima se suočio;
 - (b) nove ili dodatne provedene postupke, dobivene dokaze i donesene zaključke te njihov učinak na izvješće o uvjerenju; i
 - (c) kada i od koga su napravljene i pregledane nastale izmjene dokumentacije o angažmanu.

Sastavljanje završnog spisa angažmana

69. Praktičar će skupiti dokumentaciju o angažmanu u spis angažmana i pravodobno dovršiti administrativni postupak sastavljanja konačnog spisa angažmana nakon datuma izvješća o uvjerenju. Nakon dovršetka sastavljanja završnog spisa angažmana praktičar ne smije izbrisati ili odbaciti dokumentaciju o angažmanu bilo koje vrste prije isteka razdoblja čuvanja. (Vidjeti točku: A129)
70. U okolnostima koje nisu predviđene točkom 68. ako praktičar smatra da je potrebno izmijeniti postojeću dokumentaciju o angažmanu ili dodati novu dokumentaciju o angažmanu nakon dovršetka sastavljanja završnog spisa angažmana, praktičar će, bez obzira na vrstu izmjena ili dopuna, dokumentirati:
- (a) specifične razloge za njihovu izradu; i
 - (b) kada i tko ih je sastavio i pregledao.

Pregled kontrole kvalitete angažmana

71. Za one angažmane, ako postoje, za koje je provjera kontrole kvalitete propisana zakonom ili regulativom ili za koje je društvo utvrdilo da je potrebna provjera kontrole kvalitete angažmana, provjeravatelj kontrole kvalitete angažmana provodi objektivnu evaluaciju značajnih prosudbi koje je donio angažirani tim i zaključaka donesenih pri formuliranju izvješća o uvjerenju. Ta evaluacija će uključiti: (Vidjeti točku: A130)
- (a) raspravu o važnim pitanjima s angažiranim partnerom, uključujući profesionalne kompetencije angažiranog tima u pogledu kvantificiranja emisija te izvješćivanja o njima i o uvjerenju;
 - (b) pregled izvješća o SP i predloženog izvješća o uvjerenju;
 - (c) pregled odabrane dokumentacije o angažmanu koja se odnosi na značajne prosudbe i zaključke koje je tim za angažman donio; i

- (d) evaluaciju zaključaka donesenih pri formuliranju izvješća o uvjerenju i razmatranje je li predloženo izvješće o uvjerenju primjereno.

Formiranje zaključka o uvjerenju

72. Praktičar će formirati zaključak o tome je li stekao razumno ili ograničeno uvjerenje, ovisno što je primjereno, o izvješću o SP. U tom će se zaključku uzeti u obzir zahtjevi iz točaka 56. i 73. – 75. ovog MSIU-a.

Ograničeno uvjerenje	Razumno uvjerenje
73O. Praktičar će ocijeniti je li mu bilo što skrenulo pozornost zbog čega smatra da izvješće o SP nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima.	73R. Praktičar će ocijeniti je li izvješće o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima.

74. Ova evaluacija će uključiti razmatranje kvalitativnih aspekata subjektivnih metoda kvantifikacije i praksi izvješćivanja, uključujući pokazatelje moguće pristranosti u prosudbama i odlukama pri donošenju procjena i pripremi izvješća¹³ o SP, te o tome, s obzirom na primjenjive kriterije:
- (a) jesu li odabrane i primijenjene metode kvantifikacije i izvješćivanja u skladu s primjenjivim kriterijima i jesu li primjerene;
 - (b) jesu li procjene učinjene u pripremi izvješća o SP razumne;
 - (c) jesu li informacije iznesene u izvješću o SP relevantne, pouzdane, potpune, usporedive i razumljive;
 - (d) pruža li izvješće o SP prikladno objavljivanje primjenjivih kriterija i drugih pitanja, uključujući nesigurnosti, tako da namjeravani korisnici mogu razumjeti značajne prosudbe donesene u njegovoj pripremi; i (Vidjeti točke: A29, A131–A133)
 - (e) je li prikladna terminologija koja se koristi u izvješću o SP.
75. Evaluacija koja se zahtijeva u točki 73. će uključiti i razmatranje:
- (a) cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja izvješća o SP; i
 - (b) kad je primjereno u kontekstu kriterija, formulacije zaključka o uvjerenju ili drugih okolnosti angažmana te prezentira li izvješće o SP osnovne emisije na način kojim se postiže fer prezentacija.

¹³ Pokazatelji moguće pristranosti sami po sebi ne predstavljaju pogrešne prikaze u svrhu donošenja zaključaka o razumnosti pojedinačnih procjena.

Sadržaj izvješća o uvjerenju

76. Izvješće o uvjerenju obavezno uključuje najmanje sljedeće osnovne elemente: (Vidjeti točku: A134)
- (a) Naslov koji jasno pokazuje da je riječ o neovisnom izvješću o uvjerenju.
 - (b) Naslovnik.
 - (c) Identifikacija ili opis razine uvjerenja, bilo razumnog ili ograničenog, koje daje praktičar.
 - (d) Identifikacija izvješća o SP, uključujući razdoblje/razdoblja koja pokriva, i, ako bilo koja informacija u tom izvješću nije pokrivena zaključkom praktičara, jasna identifikacija informacija koje podliježu uvjerenju, kao i isključenih informacija, zajedno s izjavom da praktičar nije proveo nikakve postupke u vezi s isključenim informacijama i, stoga nije izražen zaključak o njima. (Vidjeti točke: A120, A135)
 - (e) Opis odgovornosti subjekta. (Vidjeti točku: A35)
 - (f) Navod da je kvantifikacija SP-a podložna inherentnoj nesigurnosti. (Vidjeti točke: A54–A59)
 - (g) Ako izvješće o SP uključuje emisijske odbitke koji su pokriveni zaključkom praktičara, utvrđivanje tih emisijskih odbitaka i izjavu o odgovornosti praktičara u odnosu na njih. (Vidjeti točke: A136–A139)
 - (h) Utvrđivanje primjenjivih kriterija;
 - (i) identificiranje načina na koji se tim kriterijima može pristupiti;
 - (ii) ako su ti kriteriji dostupni samo određenim predviđenim korisnicima ili su relevantni samo za određenu svrhu, izvješće kojim se čitatelje upozorava na tu činjenicu i da zbog toga izvješće o SP možda nije prikladno za drugu svrhu. U izvješću se također ograničava uporaba izvješća o uvjerenju na predviđene korisnike ili u određenu svrhu; i (Vidjeti točke: A140–A141)
 - (iii) ako je utvrđene kriterije potrebno dopuniti objavljivanjima u obrazloženju izvješća o SP kako bi ti kriteriji bili prikladni, identifikacija relevantnih bilješki. (Vidjeti točku: A131)
 - (i) Iskaz da društvo čiji je praktičar član primjenjuje MSKK 1, ili druge profesionalne zahtjeve, ili zahtjeve u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao i MSKK 1. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u iskazu će se utvrditi primijenjeni

profesionalni zahtjevi ili zahtjevi u zakonu ili regulativi koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1.

- (j) Iskaz da je praktičar usklađen s zahtjevima neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima Kodeksa IESBA-e ili drugim profesionalnim zahtjevima ili zahtjevima propisanih zakonom ili propisima, koji su barem jednako zahtjevni kao dijelovi A i B Kodeksa IESBA-e koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja. Ako praktičar nije profesionalni računovođa, u iskazu će se utvrditi primijenjeni profesionalni zahtjevi ili zahtjevi propisani zakonom ili regulativom koji su barem jednako zahtjevni kao dijelovi A i B IESBA-inog Kodeksa koji se odnose na angažmane s izražavanjem uvjerenja.
- (k) Opis odgovornosti praktičara, uključujući:
- (i) izjavu da je angažman proveden u skladu s MSIU 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima*; i
 - (ii) informativni sažetak obavljenog posla kao osnovu za zaključak praktičara. U slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, prezentiranje vrste, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih postupaka ključno je za razumijevanje zaključka praktičara. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja u sažetku obavljenog posla će se navesti:
 - postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrsti i vremenskom rasporedu te su manji po opsegu nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja, i
 - posljedično tome, razina uvjerenja dobivenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja znatno je niža od uvjerenja koje bi se dobilo da je proveden angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. (Vidjeti točke: A142–A144)
- (l) Zaključak praktičara:
- (i) u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja zaključak se izražava u pozitivnom obliku; ili
 - (ii) u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja zaključak se izražava u obliku u kojem se prenosi jesu li, na temelju obavljenih postupaka i dobivenih dokaza, pitanje/pitanja praktičaru skrenula pozornost koja bi uzrokovala da praktičar vjeruje kako izvješće o SP nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim kriterijima.

- (iii) Kad praktičar izrazi modificirani zaključak, izvješće o uvjerenju će sadržavati:
 - (i) odjeljak koji daje opis materije koja dovodi do modifikacije; i
 - (ii) odjeljak koji sadrži modificirani zaključak praktičara.
- (m) Potpis praktičara. (Vidjeti točku: A145)
- (n) Datum izvješća o uvjerenju. Izvješće o uvjerenju će se datirati najranije na datum na koji je praktičar pribavio dokaze na kojima se temelji zaključak praktičara, uključujući dokaze o tome da su osobe s priznatim ovlaštenjem potvrdile svoju odgovornost za izvješće o SP.
- (o) Lokacija u jurisdikciji u kojoj praktičar prakticira.

Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za druga pitanja

77. Ako praktičar smatra potrebnim: (Vidjeti točke: A146–A152)

- (a) skrenuti pozornost ciljanih korisnika na pitanje prezentirano ili objavljeno u izvješću o SP koje je, prema prosudbi praktičara, toliko važno da je ključno za razumijevanje izvješća o SP od strane namjeravanih korisnika (odjeljak za isticanje pitanja); ili
- (b) komunicirati pitanje koje nije prezentirano ili objavljeno u izvješću o SP ali je, prema prosudbi praktičara relevantno za razumijevanje angažmana, odgovornosti praktičara ili izvješća o uvjerenju (odlomak o ostalim pitanjima),

a to nije zabranjeno zakonom ili regulativom, praktičar će to učiniti u odjeljku izvješća o uvjerenju s primjerenim naslovom u kojem se jasno navodi da zaključak praktičara nije izmijenjen zbog tog pitanja.

Ostali komunikacijski zahtjevi

78. Praktičar će komunicirati, osim ako to nije zabranjeno zakonom ili regulativom, osobama koje imaju nadzorne odgovornosti za izvješće o SP o sljedećim pitanjima koja praktičaru dolaze na znanje tijekom angažmana te će utvrditi postoji li obveza prijaviti ih drugoj stranci unutar ili izvan subjekta:

- (a) nedostaci internih kontrola koji su, prema profesionalnoj prosudbi praktičara, dovoljno važni da zaslužuju pozornost;
- (b) identificirana prijevara ili sumnja na prijevaru; i
- (c) pitanja koja uključuju utvrđeno ili sumnjivo nepridržavanje zakona i regulative, osim kad su pitanja očito trivijalna. (Vidjeti točku: A87)

Materijal za primjenu i drugi materijali s objašnjenjima

Uvod

Angažmani s izražavanjem uvjerenja koji obuhvaćaju dodatne informacije uz izvješće o SP (Vidjeti točku: 3.)

- A1. U nekim slučajevima praktičar može obaviti angažman s izražavanjem uvjerenja na izvješću koje uključuje informacije o SP, ali da informacije o SP ne obuhvaćaju izvješće o SP kako je definirano u točki 14 (m). U takvim slučajevima ovaj MSIU može pružiti smjernice za takav angažman.
- A2. Ako je izvješće o SP relativno minoran dio ukupnih informacija obuhvaćenih zaključkom praktičara, mjera u kojoj je ovaj MSIU relevantan pitanje je profesionalne prosudbe praktičara u okolnostima angažmana.

Ključni pokazatelji učinka na temelju podataka o SP (Vidjeti točku: 4(b))

- A3. Primjer ključnog pokazatelja učinka koji se temelji na podacima o SP jest ponderirani prosjek emisija po kilometru vozila koje je subjekt proizveo tijekom razdoblja, a koji se u nekim jurisdikcijama mora izračunati i objaviti na temelju zakona ili regulative.

Postupci za angažmane s izražavanjem razumnog i ograničenog uvjerenja (Vidjeti točku: 8)

- A4. Neki postupci koji su zahtijevani samo za angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja mogu ipak biti primjereni za neke angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja. Na primjer, iako stjecanje razumijevanja kontrolnih aktivnosti nije potrebno za angažmane s izražavanjem ograničenog uvjerenja, u nekim slučajevima, primjerice kada se informacije evidentiraju, obrađuju ili izvještavaju samo u elektroničkom obliku, praktičar ipak može odlučiti da su testiranje kontrola, a time i stjecanje razumijevanja relevantnih kontrolnih aktivnosti, potrebni za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja (Vidjeti točku: A90.).

Neovisnost (Vidjeti točke: 10, 15)

- A5. Kodeksom IESBA-e usvaja se pristup neovisnosti koji se bazira na prijetnjama i zaštitnim mjerama. Pridržavanje temeljnih načela može potencijalno biti pod prijetnjom zbog širokog raspona okolnosti. Mnoge prijetnje spadaju u sljedeće kategorije:
 - Osobni interesi, na primjer, pretjerana ovisnost o ukupnim naknadama od subjekta.

- Samoprovjera, na primjer, obavljanje druge usluge za subjekt koja izravno utječe na izvješće o SP, kao što je sudjelovanje u kvantifikaciji emisija subjekta.
- Zagovaranje, na primjer, kao odvjetnik u ime subjekta u pogledu tumačenja primjenjivih kriterija.
- Zbliženost, na primjer, člana angažiranog tima koji ima dugu povezanost, ili uži ili najuži obiteljski odnos sa zaposlenikom subjekta koji je u mogućnosti izvršiti izravan i značajan utjecaj na pripremu izvješća o SP.
- Zastrašivanje je, na primjer, biti pod pritiskom da se na neprimjeren način smanji opseg obavljenog posla kako bi se smanjile naknade ili biti pod prijetnjom povlačenja praktičareve registracije od strane registarskog tijela koje je povezano sa subjektovom industrijskom grupom.

A6. Zaštitne mjere koje je stvorila profesija, zakon ili regulativa ili zaštitne mjere u radnom okruženju mogu ukloniti ili smanjiti takve prijetnje na prihvatljivu razinu.

Lokalno pravo ili regulativa i odredbe sustava trgovanja emisijama (Vidjeti točku: 11)

A7. Lokalno pravo ili regulativa ili odredbe sustava trgovanja emisijama mogu: osim zahtjeva ovog MSIU-a uključivati i zahtjeve da se poduzmu posebni postupci za sve angažmane; ili zahtijevati da se postupci provode na određeni način. Na primjer, lokalno pravo ili regulativa ili odredbe sustava trgovanja emisijama mogu zahtijevati od praktičara da izvijesti u formatu koji nije u skladu s ovim MSIU-om. Kada zakon ili regulativa propisuju oblik ili formulaciju izvješća o uvjerenju koji se po obliku ili pojmovima znatno razlikuju od ovog MSIU-a, a praktičar zaključi da dodatno objašnjenje u izvješću o uvjerenju ne može ublažiti moguće nesporazume, praktičar može razmotriti uključivanje izjave u izvješće da se angažman ne provodi u skladu s ovim MSIU-om.

Definicije

Emisije (Vidjeti točku 14 (f), Dodatak 1.)

A8. Emisije iz opsega 1 mogu uključivati stacionarno izgaranje (iz goriva izgorjelog u stacionarnoj opremi subjekta, kao što su kotlovi, spalionice, motori i plamenici), izgaranje na mobilnim uređajima (iz goriva izgorjelog u subjektovim transportnim uređajima, kao što su kamioni, vlakovi, zrakoplovi i brodovi), emisije procesa (iz fizičkih ili kemijskih procesa, kao što su proizvodnja cementa, petrokemijska obrada i taljenje aluminija) i fugalne emisije (namjerna i nenamjerna ispuštanja, kao što su curenje iz opreme zbog

- spojeva i brtvi te emisije iz pročišćavanja otpadnih voda, jama i rashladnih tornjeva).
- A9. Gotovo svi subjekti kupuju energiju u obliku kao što su električna energija, toplina ili para. Stoga gotovo svi subjekti imaju emisije iz opsega 2. Emisije iz opsega 2. neizravne su jer su povezane s, na primjer, električnom energijom koju subjekt kupuje i odvijaju se u elektrani koja je izvan organizacijske granice subjekta.
- A10. Emisije iz opsega 3. mogu uključivati emisije povezane s, primjerice, poslovnim putovanjima zaposlenika; dodijeljenim vanjskim aktivnostima (outsourcing), potrošnjom fosilnih goriva ili električne energije potrebne za uporabu proizvoda subjekta; vađenjem i proizvodnjom materijala koji su kupljeni kao ulazni materijali u procese subjekta; i prijevozom kupljenih goriva. O emisijama iz opsega 3. dalje se raspravlja u točkama A31–A34.

Emisijski odbici (Vidjeti točke: 14(g), 17(a)(iii), Dodatak 1.)

- A11. U nekim slučajevima emisijski odbici uključuju kredite i dopuštene emisijske jedinice specifične za jurisdikciju te za koje ne postoji utvrđena veza između količine emisija dopuštenih kriterijima za odbitak i svakog smanjenja emisija do kojih može doći zbog plaćenog iznosa ili drugih mjera koje je subjekt poduzeo kako bi zahtijevao emisijski odbitak.
- A12. Ako izvješće subjekta o SP uključuje emisijske odbitke koji su obuhvaćeni angažmanom, zahtjevi ovog MSIU-a primjenjuju se u odnosu na emisijske odbitke kad je primjereno. (Vidjeti točke: A136. – A139).

Kupljena kompenzacija (Vidjeti točku: 14(q), Dodatak 1)

- A13. Ako subjekt kupi kompenzaciju od drugog subjekta, taj drugi subjekt može potrošiti novac koji dobije od prodaje iz projekata smanjenja emisija (kao što je zamjena proizvodnje energije fosilnim gorivima obnovljivim izvorima energije ili implementacija mjera energetske učinkovitosti) ili iz uklanjanja emisija iz atmosfere (na primjer, sadnjom i održavanjem stabala koja inače ne bi bila zasađena ili održavana), ili novac može biti naknada za nepoduzimanje radnje koja bi se inače poduzela (kao što su krčenje šuma ili degradacija šuma). U nekim jurisdikcijama kompenzacija se može kupiti samo ako je već došlo do smanjenja emisija ili poboljšanja uklanjanja.

Uklanjanje (Vidjeti točku: 14(s), Dodatak 1)

- A14. Uklanjanje se može postići skladištenjem SP-ova u geološke ponore (na primjer, pod zemljom) ili biološke ponore (na primjer, stabla). Ako izvješće o SP-a uključuje uklanjanje SP-ova koje bi subjekt inače emitirao u atmosferu, oni se obično navode u izvješću o SP na bruto osnovi, odnosno i izvor i ponor kvantificirani su u izvješću o SP. Ako su uklanjanja pokrivena zaključkom

praktičara, zahtjevi ovog MSIU-a primjenjuju se u odnosu na ta uklanjanja, ako je primjereno.

Značajan objekt (Vidjeti točke: 14(t), 31)

A15. S povećanjem pojedinačnog doprinosa objekta ukupnim emisijama o kojima je izviješteno u izvješću o SP-a, obično se povećavaju rizici značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP. Praktičar može primijeniti postotak na odabranu referentnu vrijednost kao pomoć za utvrđivanje objekata od pojedinačnog značaja zbog veličine njihovih emisija u odnosu na ukupne emisije uključene u izvješće o SP. Identificiranje referentne vrijednosti i određivanje postotka koji će se na nju primjenjivati uključuje profesionalnu prosudbu. Na primjer, praktičar može smatrati da su objekti koji premašuju 15 % ukupnog obujma proizvodnje značajni objekti. Međutim, može se utvrditi da je veći ili niži postotak primjeren okolnostima prema profesionalnoj prosudbi praktičara. To može biti slučaj kad, primjerice: postoji mali broj objekata od kojih nijedan nije manji od 15% ukupnog obujma proizvodnje, ali prema profesionalnoj prosudbi praktičara nisu svi objekti značajni; ili kad postoji niz objekata koji su neznatno manji od 15 % ukupnog obujma proizvodnje, koji su prema profesionalnoj prosudbi praktičara značajni.

A16. Praktičar također može identificirati objekt kao značajan zbog specifične vrste objekta ili okolnosti koje dovode do posebnih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, objekt bi mogao koristiti različite procese prikupljanja podataka ili tehnike kvantifikacije iz drugih objekata, zahtijevati uporabu osobito složenih ili specijaliziranih izračuna ili uključivati osobito složene ili specijalizirane kemijske ili fizičke procese.

MSIU 3000 (izmijenjen) (Vidjeti točke: 9, 15)

A17. MSIU 3000 (izmijenjen) uključuje zahtjeve koji se primjenjuju na angažmane s izražavanjem uvjerenja (osim revizija ili uvida u povijesne financijske informacije), uključujući angažmane u skladu s ovim MSIU-om. U nekim slučajevima ovaj MSIU može uključivati dodatne zahtjeve ili materijale za primjenu u vezi s tim temama.

Prihvatanje i nastavak angažmana

Kompetencija (Vidjeti točke: 16(b))

A18. Kompetencije vezane uz SP mogu uključivati:

- Opće razumijevanje znanosti o klimi, uključujući znanstvene procese koji SP-ove povezuju s klimatskim promjenama.
- Razumijevanje tko su namjeravani korisnici informacija u subjektovom izvješću o SP-a i na koji način će vjerojatno upotrijebiti te informacije. (vidjeti točku: A47).

- Razumijevanje sustava trgovanja emisijama i povezanih tržišnih mehanizama, ako je relevantno.
- Poznavanje primjenjivih zakona i regulativa, ako postoje, koji utječu na to kako subjekt mora izvijestiti o svojim emisijama, a mogu, primjerice, nametnuti ograničenje emisija subjekta.
- Metodologije kvantifikacije i mjerenja SP-a, uključujući povezane znanstvene nesigurnosti i nesigurnosti procjene te dostupne alternativne metodologije.
- Poznavanje primjenjivih kriterija, uključujući, na primjer:
 - utvrđivanje primjerenih faktora emisija,
 - utvrđivanje onih aspekata kriterija koji zahtijevaju donošenje značajnih ili osjetljivih procjena ili primjenu značajne prosudbe,
 - metode koje se koriste za određivanje organizacijskih granica, tj. subjekata čije emisije treba uključiti u izvješće o SP,
 - koji se emisijski odbici mogu uključiti u izvješće subjekta o SP.

A19. Složenost angažmana s izražavanjem uvjerenja u vezi s izvješćem o SP varira. U nekim slučajevima angažman može biti relativno jednostavan, na primjer, ako subjekt nema emisije iz opsega 1 i prijavljuje samo emisije iz opsega 2 koristeći faktor emisija naveden u regulativi koji se primjenjuje na potrošnju električne energije na jednoj lokaciji. U tom se slučaju angažman može u velikoj mjeri usredotočiti na sustav koji se upotrebljava za evidentiranje i obradu podataka o potrošnji električne energije prikazanih na računima te na aritmetičku primjenu navedenog faktora emisija. Međutim, ako je angažman relativno složen, vjerojatno će zahtijevati stručnu osposobljenost za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje o njima. Određena područja stručnosti koja mogu biti relevantna u takvim slučajevima uključuju:

Stručnost na području informacijskih sustava

- Razumijevanje načina na koji se stvaraju informacije o emisijama, uključujući način na koji se podaci iniciraju, evidentiraju, obrađuju, ispravljaju prema potrebi, uspoređuju i izvješćuju u izvješću o SP.

Znanstvena i inženjerska stručnost

- Mapiranje protoka materijala kroz proizvodni proces i prateće procese koji stvaraju emisije, uključujući utvrđivanje relevantnih točaka na kojima se prikupljaju izvorni podaci. To može biti osobito važno u razmatranju je li utvrđivanje izvora emisija potpuno.
- Analiza kemijskih i fizičkih odnosa između ulaznih materijala, procesa i izlaza te odnosa između emisija i drugih varijabli. Sposobnost

razumijevanja i analize tih odnosa često će biti važna u oblikovanju analitičkih postupaka.

- Utvrđivanje učinka nesigurnosti na izvješće o SP.
- Poznavanje politika i postupaka kontrole kvalitete koji su implementirani u testnim laboratorijima, bilo internim ili vanjskim.
- Iskustvo s određenim industrijama i povezanim procesima stvaranja i uklanjanja emisija. Postupci za kvantifikaciju emisija iz opsega 1 uvelike se razlikuju ovisno o uključenim industrijama i procesima, primjerice, vrsta elektrolitičkih procesa u proizvodnji aluminija; procesi izgaranja u proizvodnji električne energije pomoću fosilnih goriva i kemijski procesi u proizvodnji cementa su različiti.
- Rad fizičkih senzora i drugih metoda kvantifikacije te odabir primjerenih faktora emisija.

Opseg izvješća o SP i angažmana (Vidjeti točku: 17(a))

A20. Primjeri okolnosti u kojima razlozi za isključivanje poznatih izvora emisija iz izvješća o SP ili isključivanje objavljenih izvora emisija iz angažmana možda nisu razumni u danim okolnostima uključuju situacije u kojima:

- subjekt ima znatne emisije iz opsega 1, ali u izvješće o SP uključuje samo emisije iz opsega 2,
- subjekt je dio veće pravne osobe koja ima značajne emisije o kojima se ne izvješćuje zbog načina na koji je utvrđena organizacijska granica kad je vjerojatno da će to dovesti u zabludu namjeravane korisnike,
- emisije o kojima praktičar izvješćuje samo su mali dio ukupnih emisija uključenih u izvješće o SP.

Određivanje prikladnosti predmeta (Vidjeti točku:15)

A21. MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva od praktičara utvrđivanje je li osnovni predmet primjeren.¹⁴ U slučaju izvješća o SP, emisije subjekta (i uklanjanja i emisijski odbici ako je primjenjivo) osnovni je predmet angažmana. Taj osnovni predmet bit će primjeren ako se, između ostalog, emisije subjekta mogu dosljedno kvantificirati primjenom prikladnih kriterija.¹⁵

A22. Izvori SP mogu se kvantificirati:

- (a) izravnim mjerenjem (ili izravnim nadzorom) koncentracije SP i brzine protoka kontinuiranim nadzorom emisija ili periodičkim uzorkovanjem; ili

¹⁴ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 24 (b)(i)

¹⁵ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 24 (b)(ii)

- (b) mjerenjem zamjenske aktivnosti, kao što je potrošnja goriva, i izračunavanje emisija pomoću, na primjer, jednadžbi ravnoteže mase,¹⁶ faktora emisija specifičnih za subjekt ili prosječnih faktora emisija za regiju, izvor, industriju ili proces.

Utvrđivanje prikladnosti kriterija

Posebno razvijeni i uspostavljeni kriteriji (Vidjeti točku: 17(b))

- A23. Prikladni kriteriji pokazuju sljedeće karakteristike: relevantnost, potpunost, pouzdanost, neutralnost i razumljivost. Kriteriji mogu biti "posebno razvijeni" ili mogu biti "uspostavljeni". Na primjer, ugrađeni u zakon ili regulativu ili izdani od strane ovlaštenih ili priznatih tijela stručnjaka koja slijede transparentan uspostavljeni postupak donošenja.¹⁷ Tako se kriteriji koje je utvrdio regulator mogu smatrati relevantnima ako je taj regulator namjeravani korisnik, neki uspostavljeni kriteriji mogu se razviti za posebnu namjenu i biti neprikladni za primjenu u drugim okolnostima. Na primjer, kriteriji koje je razvio regulator i koji uključuju faktore emisija za određenu regiju mogu dati obmanjujuće informacije ako se upotrebljavaju za emisije u drugoj regiji; ili kriteriji koji su osmišljeni za izvješćivanje samo o određenim regulatornim aspektima emisija mogu biti neprikladni za izvješćivanje namjeravanih korisnika osim za regulatora koji je uspostavio kriterije.
- A24. Posebno razvijeni kriteriji mogu biti primjereni ako, na primjer, subjekt ima vrlo specijalizirane strojeve ili objedinjuje informacije o emisijama iz različitih jurisdikcija u kojima se uspostavljeni kriteriji koji se upotrebljavaju u tim jurisdikcijama međusobno razlikuju. Posebna pozornost može biti potrebna pri procjeni neutralnosti i drugih obilježja posebno razvijenih kriterija, osobito ako se većim dijelom ne temelje na uspostavljenim kriterijima koji se općenito koriste u subjektovoj industriji ili regiji ili nisu dosljedni u odnosu na takve kriterije.
- A25. Kriteriji mogu obuhvaćati uspostavljene kriterije dopunjene objavljivanjima u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP, o posebnim granicama, metodama, pretpostavkama, faktorima emisija itd. U nekim slučajevima uspostavljeni kriteriji možda nisu prikladni, čak i ako su dopunjeni objavljivanjima u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP, na primjer, kad ne obuhvaćaju pitanja navedena u točki 17 (b).
- A26. Treba napomenuti da razina uvjerenja ne utječe na prikladnost kriterija, to jest ako kriteriji nisu prikladni za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja,

¹⁶ To jest, izjednačavanje količine tvari koja ulazi i izlazi iz definirane granice, na primjer, količina ugljika u gorivu na bazi ugljikovodika koja ulazi u uređaj za izgaranje jednaka je količini ugljika koja izlazi iz uređaja u obliku ugljičnog dioksida.

¹⁷ MSIU 3000 (izmijenjen), točke do A45 do A48

onda također nisu prikladni za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obrnuto.

Poslovne operacije uključene u organizacijsku granicu subjekta (Vidjeti točke: 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. Određivanje poslovnih operacija u vlasništvu ili pod kontrolom subjekta koje subjekt treba uključiti u izvješće subjekta o SP poznato je kao određivanje organizacijske granice subjekta. U nekim slučajevima zakonom ili regulativom utvrđuju se granice subjekta za izvješćivanje o emisijama SP u regulatorne svrhe. U drugim slučajevima primjenjivi kriteriji mogu dopustiti odabir između različitih metoda za određivanje organizacijske granice subjekta, na primjer, kriteriji mogu dopustiti odabir između pristupa koji usklađuje izvještaj subjekta o SP subjekta s njegovim financijskim izvještajima i drugog pristupa koji, primjerice, zajedničke pothvate ili društva u kojima postoji sudjelujući interes tretira na drugačiji način. Određivanje organizacijske granice subjekta može zahtijevati analizu složenih organizacijskih struktura kao što su zajednički pothvati, partnerstva i trustovi te složeni ili neuobičajeni ugovorni odnosi. Na primjer, objekt može biti u vlasništvu jedne strane, njime upravlja druga strana, a obrađuje materijale isključivo za drugu stranu.

A28. Određivanje organizacijske granice subjekta razlikuje se od onoga što neki kriteriji opisuju kao određivanje "operativne granice" subjekta. Operativna granica odnosi se na to koje će kategorije emisija opsega 1, 2 i 3 biti uključene u izvješće o SP, a određuje se nakon postavljanja organizacijske granice.

Adekvatna objavljivanja (Vidjeti točke: 17(b)(iv), 74(d))

A29. U regulatornim režimima objavljivanja, ona objavljivanja koja su navedena u relevantnom zakonu ili regulativi prikladna su za izvješćivanje regulatora. Objavljivanje u izvješću o SP o pitanjima kao što su sljedeća može biti potrebno u situacijama dobrovoljnog izvješćivanja kako bi namjeravani korisnici razumjeli značajne prosudbe donesene u pripremi izvješća o SP:

- (a) koje su poslovne operacije uključene u organizacijsku granicu subjekta i koja metoda se koristi za određivanje te granice ako primjenjivi kriteriji dopuštaju izbor između različitih metoda (Vidjeti točke A27–A28);
- b) koje su značajne metode kvantifikacije i politike izvješćivanja, odabrane, uključujući:
 - (i) metodu koja se koristi za određivanje emisija iz opsega 1 i opsega 2 uključena je u izvješće o SP (Vidjeti točku: A30.);
 - (ii) sva značajna tumačenja donesena u primjeni primjenjivih kriterija u okolnostima subjekta, uključujući izvore podataka i,

kada su dopušteni odabiri između različitih metoda ili se koriste metode specifične za subjekt, objavljivanje korištene metode i obrazloženje za takvo postupanje; i

(iii) kako subjekt određuje treba li preinačiti prethodno prijavljene emisije.

- c) kategorizacija emisija u izvješću o SP. Kao što je navedeno u točki A14., ako izvješće o SP uključuje uklanjanje SP koje bi subjekt inače emitirao u atmosferu, i emisije i uklanjanja obično se navode u izvješću o SP na bruto osnovi, odnosno i izvor i ponor kvantificirani su u izvješću o SP;
- d) navod o nesigurnostima koje su relevantne za kvantifikaciju emisija subjekta, uključujući: njihove uzroke; način na koji su one riješene; njihove učinke na izvješće o SP; i, ako izvješće o SP uključuje emisije iz opsega 3, objašnjenje: (Vidjeti točke: A31–A34)
 - (i) vrste emisija iz opsega 3, uključujući navod o tome da nije izvedivo da subjekt u svoje izvješće o SP uključi sve emisije iz opsega 3; i
 - (ii) osnove za odabir uključenih izvora emisija iz opsega 3; i
- e) promjene, ako postoje, u pitanjima navedenima u ovom stavku ili u drugim pitanjima koja bitno utječu na usporedivost izvješća o SP s prethodnim razdobljem ili baznom godinom.

Emisije iz opsega 1 i 2

A30. Kriteriji obično zahtijevaju da se sve značajne emisije opsega 1, opsega 2 ili zajedno iz opsega 1 i opsega 2 uključe u izvješće o SP. Ako su neke emisije iz opsega 1 ili opsega 2 isključene, važno je da se u obrazloženju izvješća o SP objavi osnova za utvrđivanje koje su emisije uključene i koje su isključene, osobito ako one koje su uključene vjerojatno neće biti najveće za koje je subjekt odgovoran.

Emisije iz opsega 3

A31. Iako neki kriteriji zahtijevaju izvješćivanje o posebnim emisijama iz opsega 3, uključivanje emisija iz opsega 3 je češće neobavezno jer bi gotovo svakom subjektu bilo neizvedivo pokušati kvantificirati puni opseg svojih neizravnih emisija budući da to uključuje sve izvore prema gore i dolje u lancu opskrbe subjekta. Za neke subjekte izvješćivanje o određenim kategorijama emisija iz opsega 3 daje važne informacije za namjeravane korisnike. Na primjer, ako su emisije iz opsega 3 subjekta znatno veće od njegovih emisija iz opsega 1 i opsega 2, kao što je to slučaj s mnogim subjektima iz uslužnog sektora. U tim slučajevima praktičar može smatrati neprimjerenim poduzeti angažman s

- izražavanjem uvjerenja ako značajne emisije iz opsega 3 nisu uključene u izvješće o SP.
- A32. Ako su neki izvori emisija iz opsega 3 uključeni u izvješće o SP, važno je da je osnova za odabir izvora koje treba uključiti razumna, osobito ako oni koji su uključeni vjerojatno nisu najveći izvori za koje je subjekt odgovoran.
- A33. U nekim slučajevima subjekt može voditi evidencije o izvornim podacima koji se upotrebljavaju za kvantificiranje emisija iz opsega 3. Na primjer, subjekt može voditi detaljnu evidenciju kao osnovu za kvantificiranje emisija povezanih s putovanjima zaposlenika zrakoplovima. U nekim drugim slučajevima izvorni podaci koji se upotrebljavaju za kvantificiranje emisija iz opsega 3. mogu se održavati u dobro kontroliranom i pristupačnom izvoru izvan subjekta. Međutim, ako to nije slučaj, malo je vjerojatno da će praktičar moći pribaviti dostatne primjerene dokaze u vezi s takvim emisijama iz opsega 3. U takvim slučajevima može biti primjereno iz angažmana isključiti izvore emisija iz opsega 3.
- A34. Također može biti primjereno iz angažmana isključiti emisije iz opsega 3 ako metode kvantifikacije koje se koriste uvelike ovise o procjeni i dovode do visokog stupnja nesigurnosti izvještaja o emisijama. Na primjer, različite metode kvantifikacije za procjenu emisija povezanih sa zračnim prometom mogu dati znatno različite kvantifikacije čak i kada se upotrebljavaju identični izvorišni podaci. Ako su takvi izvori emisija iz opsega 3 uključeni u angažman, važno je da se korištene metode kvantifikacije odaberu objektivno i da su u potpunosti opisane zajedno s nesigurnostima koje su povezane s njihovom uporabom.

Odgovornost subjekta za pripremu izvješća o SP (Vidjeti točke: 17(c)(ii), 76(d))

- A35. Kao što je navedeno u točki A70, za neke angažmane zabrinutost u pogledu stanja i pouzdanosti evidencija subjekta može dovesti do zaključka praktičara da je malo vjerojatno da će biti dostupno dovoljno primjerenih dokaza koji bi potkrijepili nemodificirani zaključak o izvješću o SP. To se može dogoditi kada subjekt ima malo iskustva s pripremom SP izvješća. U takvim okolnostima može biti primjerenije da kvantifikacija i izvješćivanje o emisijama podliježu angažmanu o dogovorenim postupcima ili savjetodavnom angažmanu kao pripremi za angažman s izražavanjem uvjerenja u kasnijem razdoblju.

Tko je razvio kriterije (Vidjeti točku: 17(c)(iii))

- A36. Ako je izvješće o SP pripremljeno za regulatorni režim objavljivanja ili sustav trgovanja emisijama u kojima su propisani primjenjivi kriteriji i oblik izvješćivanja, iz okolnosti angažmana vjerojatno proizlazi da je regulator ili tijelo zaduženo za sustav razvilo kriterije. Međutim, u situacijama dobrovoljnog izvješćivanja možda nije jasno tko je razvio kriterije, osim ako to nije navedeno u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP.

Izmjena uvjeta angažmana (Vidjeti točke: 15, 18)

- A37. MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva da praktičar ne pristane na izmjenu uvjeta angažmana ako za to ne postoji razumno obrazloženje.¹⁸ Zahtjev za izmjenu opsega angažmana možda neće imati razumno obrazloženje ako se, primjerice, zatraži da se određeni izvori emisija izuzmu iz opsega angažmana zbog vjerojatnosti da bi zaključak praktičara mogao biti modificiran.

Planiranje (Vidjeti točku: 19)

- A38. Pri utvrđivanju sveobuhvatne strategije angažmana može biti relevantno razmotriti naglasak koji se stavlja na različite aspekte oblikovanja i implementacije informacijskog sustava SP. Na primjer, u nekim je slučajevima subjekt možda bio osobito svjestan potrebe za adekvatnom unutarnjom kontrolom kako bi se osigurala pouzdanost informacija o kojima se izvještava, dok se u drugim slučajevima subjekt možda više usredotočio na točno određivanje znanstvenih, operativnih ili tehničkih obilježja informacija koje treba prikupiti..
- A39. Manje angažmane ili jednostavnije angažmane (Vidjeti točku: A19) može obavljati vrlo mali angažirani tim. S manjim timom, koordinacija i komunikacija između članova tima je lakša. Uspostava sveobuhvatne strategije angažmana za manji angažman ili za jednostavniji angažman ne mora biti složen ili dugotrajan posao. Na primjer, kratak memorandum, koji se temelji na raspravama sa subjektom, može poslužiti kao dokumentirana strategija angažmana ako obuhvaća pitanja navedena u točki 19.
- A40. Praktičar može odlučiti razgovarati o elementima planiranja sa subjektom pri određivanju opsega angažmana ili olakšati provedbu angažmana i upravljanje angažmanom (na primjer, koordinirati neke od planiranih postupaka s radom osoblja subjekta). Iako se te rasprave često odvijaju, sveobuhvatna strategija angažmana i plan angažmana i dalje su odgovornost praktičara. Pri raspravi o pitanjima uključenima u sveobuhvatnu strategiju angažmana ili plan angažmana potrebno voditi računa o tome da se ne ugrozi učinkovitost angažmana. Na primjer, rasprava o vrsti i vremenskom rasporedu detaljnih postupaka sa subjektom može ugroziti učinkovitost angažmana na način da se postupci učine previše predvidljivima.
- A41. Obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja iterativni je proces. Tijekom praktičarevog provođenja planiranih postupaka, pribavljeni dokazi mogu uzrokovati da praktičar izmijeni vrstu, vremenski raspored ili opseg drugih planiranih postupaka. U nekim slučajevima, praktičaru mogu na pažnju doći informacije koje se znatno razlikuju od očekivanih u ranijoj fazi angažmana. Na primjer, sustavne pogreške otkrivene pri izvođenju postupaka na lokaciji

¹⁸ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 29.

u odabranim objektima mogu ukazivati na to da je potrebno posjetiti dodatne objekte.

Planiranje korištenja praktičarevog stručnjaka ili drugog praktičara (Vidjeti točku: 19(e))

- A42. Anagažman može obavljati multidisciplinarni tim koji uključuje jednog ili više stručnjaka, osobito u relativno složenim anagažmanima kad je vjerojatno da će biti potrebna stručna kompetencija u kvantifikaciji emisija i izvješćivanju o njima (Vidjeti točku: A19.). MSIU 3000 (izmijenjen) sadržava niz zahtjeva u pogledu korištenja rada stručnjaka koje će možda trebati razmotriti u fazi planiranja pri utvrđivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega resursa potrebnih za obavljanje anagažmana.¹⁹
- A43. Rad drugog praktičara može se koristiti u odnosu na, primjerice, tvornicu ili drugi oblik objekta na udaljenoj lokaciji; ovisno društvo, odjel ili ogranak u stranoj jurisdikciji; ili zajednički pothvat ili društvo u kojem postoji sudjelujući interes. Relevantna razmatranja kad anagažirani tim planira zatražiti od drugog praktičara obavljanje rada na informacijama koje treba uključiti u izvješće o SP mogu uključivati:
- razumije li i pridržava li se drugi praktičar etičkih zahtjeva koji su relevantni za anagažman, a osobito je li neovisan;
 - profesionalne kompetencije drugog praktičara;
 - opseg sudjelovanja anagažiranog tima u radu drugog praktičara;
 - djeluje li drugi praktičar u regulatornom okruženju koje aktivno nadzire tog praktičara.

Značajnost u planiranju i obavljanju anagažmana

Određivanje značajnosti pri planiranju anagažmana (Vidjeti točke: 20–21)

- A44. Kriteriji mogu razrađivati koncept značajnosti u kontekstu pripreme i prezentacije izvješća o SP. Iako kriteriji mogu razrađivati značajnost u različitim terminima, pojam značajnosti općenito uključuje:
- pogrešna prikazivanja, uključujući propuste, smatraju se značajnima ako se od njih, pojedinačno ili skupno, može razumno očekivati da imaju utjecaj na relevantne odluke korisnika donesene na temelju izvješća o SP;
 - prosudbe o značajnosti donose se s obzirom na okolnosti u okruženju i na njih utječe veličina ili vrsta pogrešnog prikazivanja ili kombinacija toga dvoga; i

¹⁹ MSIU 3000 (izmijenjen), točke 45(c), 52. i 54.

- prosudbe o pitanjima koja su značajna za namjeravane korisnike izvješća o SP temelje se na razmatranju zajedničkih potreba za informacijama namjeravanih korisnika kao grupe. Osim ako je angažman osmišljen kako bi se zadovoljile posebne potrebe određenih korisnika za informacijama, obično se ne razmatra mogući učinak pogrešnih prikaza na određene korisnike, čije potrebe za informacijama mogu uvelike varirati.
- A45. Takva razrada, ako je prisutna u primjenjivim kriterijima, pruža referentni okvir praktičaru u određivanju značajnosti za angažman. Ako primjenjivi kriteriji ne uključuju razradu pojma značajnosti, prethodno navedene značajke pružaju praktičaru takav referentni okvir.
- A46. Određivanje značajnosti od strane praktičara stvar je profesionalne prosudbe i na nju utječe percepcija praktičara o zajedničkim potrebama za informacijama namjeravanih korisnika kao skupine. U tom kontekstu, razumno je ako praktičar pretpostavi da namjeravani korisnici:
- (a) imaju razumno znanje o aktivnostima povezanim s SP i voljni su s razumnom pažnjom proučiti informacije u izvješću o SP;
 - (b) shvate da je izvješće o SP pripremljeno i o njemu je izraženo uvjerenje do razine značajnosti, te da razumiju sve koncepte značajnosti uključene u primjenjive kriterije;
 - (c) shvate da kvantifikacija emisija uključuje nesigurnosti (Vidjeti točke: A54– A59); i
 - (d) donose razumne odluke na temelju informacija iz izvješća o SP.
- A47. Namjeravani korisnici i njihove potrebe za informacijama mogu biti, na primjer:
- Ulagatelji i drugi dionici, kao što su dobavljači, kupci, zaposlenici i šira zajednica u slučaju dobrovoljnih objavljivanja. Njihove potrebe za informacijama mogu se odnositi na odluke o kupnji ili prodaji vlasničkog kapitala u subjektu; kreditiranju subjekta, trgovanju s njime ili zapošljavanju u subjektu; ili davanju izjave subjektu ili drugima, primjerice, od strane političara.
 - Sudionici na tržištu u slučaju sustava trgovanja emisijama, čije se potrebe za informacijama mogu odnositi na odluke o trgovini utrživim instrumentima (kao što su dozvole, krediti ili dopuštene emisijske jedinice) koje je sustav stvorio ili izriče novčane kazne ili druge kazne na temelju prekomjernih emisija.
 - Regulatori i tvorcii politika u slučaju regulatornog režima objavljivanja. Njihove potrebe za informacijama mogu se odnositi na monitoring usklađenosti s režimom objavljivanja i na širok raspon

odluka vladine politike koje se odnose na ublažavanje klimatskih promjena i prilagodbu njima, obično na temelju agregiranih informacija.

- Menadžment i oni zaduženi za upravljanje subjektom koji za strateške i operativne odluke upotrebljavaju informacije o emisijama, kao što je odluka o odabiru između alternativnih tehnologija i odluka o ulaganju i dezinvestiranju, možda u očekivanju regulatornog režima objavljivanja ili ulaska u sustav trgovanja emisijama.

Praktičar možda neće moći identificirati sve one koji će pročitati izvješće o uvjerenju, osobito ako postoji veliki broj ljudi koji mu imaju pristup. U takvim slučajevima, osobito kada je vjerojatno da će mogući korisnici imati širok raspon interesa u vezi s emisijama, namjeravani korisnici mogu biti ograničeni na glavne dionike sa značajnim i zajedničkim interesima. Namjeravani korisnici mogu se identificirati na različite načine, primjerice, dogovorom između praktičara i angažirane strane, ili zakonom ili propisom.

A48. Prosudbe o značajnosti donose se s obzirom na okolnosti u okruženju i na njih utječu kvantitativni i kvalitativni čimbenici. Međutim, treba napomenuti da na odluke o značajnosti ne utječe razina uvjerenja, odnosno da je značajnost za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja ista kao i za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

A49. Postotak se često primjenjuje na odabranu referentnu vrijednost kao početnu točku u određivanju značajnosti. Čimbenici koji mogu utjecati na utvrđivanje primjerene referentne vrijednosti i postotka uključuju:

- Elemente uključene u izvješće o SP (na primjer, emisije iz opsega 1, opsega 2 i opsega 3, emisijski odbici i eliminacije). Referentna vrijednost koja može biti primjerena, ovisno o okolnostima, su bruto iskazane emisije, odnosno agregat iskazanih emisija iz opsega 1, opsega 2 i opsega 3, prije oduzimanja bilo kakvih odbitaka ili eliminacije emisija. Značajnost se odnosi na emisije obuhvaćene zaključkom praktičara. Stoga, kada zaključak praktičara ne obuhvaća cijelo izvješće o SP, značajnost se određuje samo u odnosu na onaj dio izvješća o SP koji je obuhvaćen zaključkom praktičara kao da bi taj dio bio izvješće o SP.
- Količinu određene vrste emisije ili vrstu određenog objavljivanja. U nekim slučajevima postoje posebne vrste emisija ili objavljivanja za koje su prihvatljiva pogrešna prikazivanja manjih ili većih iznosa od značajnosti za izvješće o SP kao cjelinu. Na primjer, praktičar može smatrati prikladnim odrediti nižu ili veću značajnost emisija iz određene jurisdikcije ili određenog plina, opsega ili objekta.
- Način na koji se u izvješću o SP prezentiraju relevantne informacije, primjerice, uključuje li usporedbu emisija s prethodnim

razdobljem(razdobljima), baznom godinom ili "gornjom granicom", u kojem slučaju određivanje značajnosti u odnosu na usporedne informacije može biti relevantno razmatranje. Ako je "gornja granica" relevantna, može se utvrditi značajnost u odnosu na subjektovu alokaciju gornje granice ako je niža od iskazanih emisija.

- Relativnu volatilitnost emisija. Na primjer, ako se emisije znatno razlikuju od razdoblja do razdoblja, može biti primjereno odrediti značajnost u odnosu na donji kraj raspona fluktuacije, čak i ako je iznos tekućeg razdoblja viši.
- Zahtjeve primjenjivih kriterija. U nekim slučajevima primjenjivi kriteriji mogu odrediti prag točnosti i to se može smatrati značajnošću. Na primjer, u kriterijima se može navesti očekivanje da se emisije mjere pomoću ugovorenog postotka kao "praga značajnosti". Ako je to slučaj, prag utvrđen sukladno kriterijima pruža referentni okvir praktičaru u određivanju značajnosti za angažman.

A50. Kvalitativni čimbenici mogu uključivati:

- izvore emisija,
- vrste uključenih plinova,
- kontekst u kojem će se koristiti informacije iz izvješća o SP (na primjer, jesu li informacije namijenjene za uporabu u sustavu trgovanja emisijama, jesu li namijenjene regulatoru ili su za uključivanje u široko distribuirano izvješće o održivosti); i vrste odluka koje će namjeravani korisnici vjerojatno donijeti,
- postoje li jedna ili više vrsta emisija ili objavljivanja na koje je usmjerena pozornost namjeravanih korisnika, primjerice, plinovi koji, osim što doprinose klimatskim promjenama, oštećuju ozonski omotač,
- vrstu subjekta, njegove strategije za klimatske promjene i napredak prema povezanim ciljevima,
- industriju i gospodarsko i regulatorno okruženje u kojem subjekt posluje.

Promjene tijekom odvijanja angažmana (Vidjeti točku: 22)

A51. Značajnost će možda trebati izmijeniti zbog promjene okolnosti tijekom angažmana (na primjer, prodaje velikog dijela poslovanja subjekta), novih informacija ili promjene u praktičarevom razumijevanju subjekta i njegovih poslovnih operacija kao rezultat obavljanja postupaka. Na primjer, tijekom angažmana može postati očito da će se stvarne emisije vjerojatno znatno razlikovati od onih koje su se prvotno upotrebljavale za određivanje značajnosti. Ako tijekom angažmana praktičar zaključi da je primjerena niža značajnost za izvješće o SP (i, ako je primjenjivo, razine značajnosti ili razine

(razina) značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja) od one koja je prvotno utvrđena, možda će biti potrebno izmijeniti značajnost za provedbu te vrstu, vremenski raspored i opseg daljnjih postupaka.

Razumijevanje subjekta i njegova okruženja, uključujući subjektive interne kontrole, te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke: 23–26)

- A52. Praktičar koristi profesionalnu prosudbu kako bi utvrdio opseg razumijevanja i vrstu, vremenski raspored i opseg postupaka za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji su potrebni za dobivanje razumnog ili ograničenog uvjerenja, ovisno o tome što je primjereno. Za praktičara je glavno jesu li razumijevanje koje je stečeno te utvrđivanje i procjena rizika dovoljni za postizanje cilja navedenog u ovom MSIU-u. Dubina razumijevanja koja se zahtijeva od praktičara manja je od dubine koju ima menadžment u upravljanju subjektom, a dubina razumijevanja i vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja manji su za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.
- A53. Stjecanje razumijevanja te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja iterativan je proces. Postupci za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja te za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja sami po sebi ne pružaju dovoljno primjerenih dokaza na kojima bi se temeljio zaključak o uvjerenju.

Neizvjesnost (Vidjeti točke: 23(b)(i)c, 76(e))

- A54. Proces kvantifikacije SP rijetko može biti 100% točan zbog:
- Znanstvene nesigurnosti*: ona nastaje zbog nepotpunih znanstvenih spoznaja o mjerenju SP-ova. Na primjer, stopa sekvestracije SP u biološkim ponorima i vrijednosti "potencijala globalnog zagrijavanja" koje se koriste za kombiniranje emisija različitih plinova i njihovo iskazivanje kao ekvivalenta ugljičnog dioksida podliježu nepotpunosti znanstvenih spoznaja. Stupanj do kojeg znanstvena nesigurnost utječe na kvantifikaciju iskazanih emisija izvan je kontrole subjekta. Međutim, mogućnost da znanstvena nesigurnost rezultira nerazumnim varijacijama iskazanih emisija može se negirati primjenom kriterija kojima se određuju određene znanstvene pretpostavke koje će se koristiti u pripremi izvješća o SP ili posebnih čimbenika u kojima su ugrađene te pretpostavke; i
 - Procjenidbene (ili mjerne) nesigurnosti*: one proizlaze iz procesa mjerenja i izračuna koji se koriste za kvantificiranje emisija unutar granica postojećih znanstvenih spoznaja. Nesigurnost procjene može se odnositi na podatke na kojima se temelji procjena (na primjer, može se

odnositi na nesigurnost inherentnu korištenim mjernim instrumentima) ili na metodu, uključujući, ako je primjenjivo, model, koji se upotrebljava u izradi procjene (ponekad poznato kao nesigurnost parametara i modela). Subjekt često može kontrolirati stupanj nesigurnosti procjene. Smanjenje stupnja nesigurnosti procjene može uključivati veće troškove.

- A55. Činjenica da je kvantificiranje subjektivih emisija podložno nesigurnosti ne znači da su emisije subjekta neprimjerene kao predmetno pitanje. Na primjer, primjenjivi kriteriji mogu zahtijevati izračun emisija iz opsega 2 iz električne energije primjenom propisanog faktora emisije na broj potrošenih kWh. Propisani faktor emisije temeljit će se na pretpostavkama i modelima koji možda nisu istiniti u svim okolnostima. Međutim, sve dok su pretpostavke i modeli razumni u danim okolnostima i primjereno objavljeni, informacije u izvješću o SP će obično moći biti predmet angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- A56. Situacija iz stavka A55 može se usporediti s kvantifikacijom u skladu s kriterijima koji koriste modele i pretpostavke na temelju specifičnih okolnosti subjekta. Korištenje modela i pretpostavki specifičnih za pojedine subjekte vjerojatno će dovesti do točnije kvantifikacije od korištenja, primjerice, prosječnih faktora emisija za industriju; njime će se vjerojatno uvesti i dodatni rizici značajnih pogrešnih prikazivanja u pogledu načina na koji se došlo do modela i pretpostavki specifičnih za subjekt. Kako je navedeno u točki A55., sve dok su pretpostavke i modeli razumni u danim okolnostima i primjereno objavljeni, informacije u izvješću o SP-a će obično moći biti predmetno pitanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.
- A57. Međutim, u nekim slučajevima praktičar može odlučiti da nije primjereno poduzimati angažman u uvjerenju ako je učinak nesigurnosti na informacije u izvješću o SP-a vrlo visok. To može biti slučaj ako je, primjerice, znatan dio prijavljenih emisija subjekta iz fuge izvora (Vidjeti točku: A8.) koji nije obuhvaćen monitoringom i metode procjene nisu dovoljno sofisticirane ili kada se znatan dio iskazanih eliminacija subjekta može pripisati biološkim ponorima. Treba napomenuti da na odluke o tome poduzeti li angažman s izražavanjem uvjerenja u takvim okolnostima ne utječe razina uvjerenja, to jest, ako razina nije primjerena za angažman izražavanjem razumnog uvjerenja, onda ta razina također nije prikladna za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja i obrnuto.
- A58. Razrada u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP o vrsti, uzrocima i učincima nesigurnosti koje utječu na izvješće subjekta o SP upozorava namjeravane korisnike na nesigurnosti povezane s kvantifikacijom emisija. Ovo može biti osobito važno ako namjeravani korisnici nisu odredili kriterije koji će se koristiti. Na primjer, izvješće o SP može biti dostupno širokom krugu korisnika iako su korišteni kriteriji razvijeni za određenu regulatornu svrhu.

- A59. Budući da je nesigurnost značajna karakteristika svih izvješća o SP, točka 76c zahtijeva da se ona navode u izvješću o uvjerenju bez obzira na to koja su, ako postoje, objavljivanja uključena u objašnjavajuće bilješke uz izvješća o SP.²⁰

Subjekt i njegovo okruženje

Prekidi u radu (Vidjeti točku: 23(b)(iii))

- A60. Prekidi mogu uključivati incidente kao što su isključivanja koja se mogu dogoditi neočekivano ili se mogu planirati, primjerice, kao dio rasporeda održavanja. U nekim slučajevima vrsta poslovnih operacija može biti povremena, na primjer, kada se objekt koristi samo u vršnim razdobljima.

Ciljevi i strategije vezane za klimatske promjene (Vidjeti točku: 23e)

- A61. Razmatranje strategije subjekta za klimatske promjene, ako postoji, i povezanih gospodarskih, regulatornih, fizičkih i reputacijskih rizika, može pomoći praktičaru pri utvrđivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Na primjer, ako se subjekt obvezao da će postati ugljično neutralan, to može biti poticaj za podcjenjivanje emisija kako bi se činilo da će se cilj postići u deklariranom roku. S druge strane, ako subjekt očekuje da će u budućnosti podlijegati reguliranom sustavu trgovanja emisijama, to bi u međuvremenu moglo pružiti poticaj za preuveličavanje emisija kako bi se povećala mogućnost da na početku programa dobije više dopuštenih emisijskih jedinica.

Postupci za stjecanje razumijevanja i utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 24.)

- A62. Iako je praktičar dužan provesti sve postupke iz točke 24 tijekom stjecanja potrebnog razumijevanja subjekta, praktičar nije dužan sve njih provesti za svaki aspekt tog razumijevanja.

Analitički postupci za stjecanje razumijevanja subjekta i njegova okruženja te utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 24(b))

- A63. Analitičkim postupcima koji se provode radi stjecanja razumijevanja subjekta i njegova okruženja te utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja mogu se utvrditi aspekti subjekta kojih praktičar nije bio svjestan i koji mogu pomoći u procjeni rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kako bi se pružila osnova za oblikovanje i implementaciju odgovora na procijenjene rizike. Analitički postupci mogu uključivati, primjerice, usporedbu emisija SP iz različitih objekata s podacima o proizvodnji za te objekte.

²⁰ Vidjeti i MSIU 3000 (izmijenjen), točka 69 (e).

- A64. Analitički postupci mogu pomoći u utvrđivanju postojanja neuobičajenih događaja te količina, omjera i trendova koji bi mogli ukazivati na pitanja koja imaju implikacije za angažman. Neobični ili neočekivani odnosi koji su identificirani mogu pomoći praktičaru pri utvrđivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja.
- A65. Međutim, ako se u takvim analitičkim postupcima upotrebljavaju podaci agregirani na visokoj razini (što može biti situacija s analitičkim postupcima koji se provode radi razumijevanja subjekta i njegova okruženja te utvrđivanja i procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja), rezultati tih analitičkih postupaka pružaju samo široku početnu naznaku o tome postoji li možda do značajno pogrešno prikazivanje. U skladu s tim, u takvim slučajevima razmatranje drugih dokaza prikupljenih pri utvrđivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja zajedno s rezultatima takvih analitičkih postupaka može pomoći praktičaru u razumijevanju i procjeni rezultata analitičkih postupaka.

Promatranje i provjeravanje (Vidjeti točku: 24.(c))

- A66. Promatranje se sastoji od promatranja procesa ili postupka koji provode drugi, primjerice, praktičarevo promatranje monitoring uređaja kojeg kalibrira osoblje subjekta ili promatranje obavljanja kontrolnih aktivnosti. Promatranje pruža dokaze o provedbi procesa ili postupka, ali je ograničeno na vremensku točku u kojoj se promatranje odvija i činjenicu da čin promatranja može utjecati na način na koji se proces ili postupak obavlja.
- A67. Provjeravanje uključuje:
- (a) provjeravanje evidencija ili dokumenata, bilo unutarnjih ili vanjskih, u papirnatom obliku, elektroničkom obliku ili na drugim medijima, na primjer, kalibracijski zapisi uređaja za monitoring. Provjeravanjem evidencija i dokumenata pružaju se dokazi različitih stupnjeva pouzdanosti, ovisno o njihovoj vrsti i izvoru te, u slučaju internih evidencija i dokumenata, o učinkovitosti kontrola nad njihovim sastavljanjem; ili
 - (b) fizički pregled, primjerice, kalibracijskog uređaja.
- A68. Promatranje i provjeravanje mogu podupirati upite postavljene menadžmentu i drugima te također mogu pružiti informacije o subjektu i njegovom okruženju. Primjeri takvih postupaka uključuju promatranje ili provjeravanje sljedećeg:
- subjektivih poslovnih operacija. Procesi promatranja i oprema, uključujući opremu za monitoring, u objektima mogu biti osobito važni ako su značajne emisije iz opsega 1 uključene u izvješće o SP,

- dokumenata (kao što su planovi i strategije za ublažavanje emisija), evidencija (kao što su kalibracijski zapisi i rezultati ispitnih laboratorija) te priručnika s pojedinostima o postupcima prikupljanja informacija i internim kontrolama,
- izvješća pripremljenih za menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje, kao što su unutarnja ili vanjska izvješća o sustavima upravljanja okolišem subjekta.
- Izvješća koja je pripremio menadžment (kao što su tromjesečna izvješća menadžmenta) i oni koji su zaduženi za upravljanje (kao što je zapisnik sa sastanaka upravnog odbora).

Razumijevanje subjektovih internih kontrola (Vidjeti točke: 25O–26R)

A69. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja od praktičara se ne zahtijeva stjecanje razumijevanja svih sastavnica internih kontrola subjekta koje su relevantne za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje kao što je potrebno u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Povrh toga, praktičar nije dužan ocijeniti oblikovanje kontrola i utvrditi jesu li implementirane. Stoga, u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, iako je često primjereno postaviti upite subjektu o kontrolnim aktivnostima i monitoringu kontrola relevantnih za kvantifikaciju i izvješćivanje o emisijama, često neće biti potrebno stjecanje detaljnog razumijevanja tih komponenti internih kontrola subjekta.

A70. Praktičarevo razumijevanje relevantnih sastavnica internih kontrola može podići sumnje o tome je li praktičaru dostupno dovoljno primjerenih dokaza za dovršetak angažmana. Na primjer (vidjeti i točke A71–A72, A92–A93 i A96):

- Zabrinutost u pogledu integriteta osoba koje pripremaju izvješće o SP može biti toliko ozbiljna da uzrokuje da praktičar zaključi da je rizik menadžmentovog pogrešnog prikazivanja u izvješću o SP takav da se angažman ne može obaviti.
- Zabrinutost u pogledu stanja i pouzdanosti evidencije subjekta može dovesti do toga da praktičar zaključi da je malo vjerojatno da će biti dostupno dovoljno primjerenih dokaza koji bi potkrijepili nemodificirani zaključak o izvješću o SP.

Kontrolne aktivnosti relevantne za angažman (Vidjeti točku: 25R(d))

A71. Na prosudbu praktičara o tome jesu li određene kontrolne aktivnosti relevantne za angažman može utjecati razina sofisticiranosti, dokumentacije i formalnosti informacijskog sustava subjekta, uključujući povezane poslovne procese, relevantne za izvješćivanje o emisijama. Kako se izvješćivanje o emisijama razvija, može se očekivati da će se tako razvijati i razina sofisticiranosti, dokumentacije i formalnosti informacijskih sustava i

povezanih kontrolnih aktivnosti relevantnih za kvantifikaciju i izvješćivanje o emisijama.

- A72. U slučaju vrlo malih subjekata ili nerazvijenih informacijskih sustava, određene kontrolne aktivnosti vjerojatno će biti jednostavnije, manje dobro dokumentirane i mogu postojati samo neformalno. Kad je to slučaj, manje je vjerojatno da će praktičar ocijeniti da je potrebno razumjeti određene kontrolne aktivnosti kako bi procijenio rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i oblikovao daljnje postupke koji odgovaraju procijenjenim rizicima. U nekim reguliranim sustavima, s druge strane, može se zahtijevati da se informacijski sustav i kontrolne aktivnosti formalno dokumentiraju, a njihov dizajn odobri regulator. Međutim, čak i u nekim od tih slučajeva ne mogu se dokumentirati svi relevantni tokovi podataka i povezane kontrole. Na primjer, može biti vjerojatnije da su kontrolne aktivnosti u pogledu prikupljanja izvornih podataka iz kontinuiranog praćenja sofisticirane, dobro dokumentirane i formalnije od kontrolnih aktivnosti u pogledu naknadne obrade podataka i izvješćivanja (vidjeti i točke A70, A92– A93 i A96).

Ostali angažmani obavljeni za subjekt (Vidjeti točku: 27))

- A73. Informacije dobivene iz drugih angažmana obavljenih za subjekt mogu se odnositi na, primjerice, aspekte subjektovog kontrolnog okruženja.

Obavljanje postupaka na lokaciji u objektima subjekta (Vidjeti točku: 31)

- A74. Obavljanje promatranja i provjeravanja, kao i drugih postupaka, na lokaciji u objektu (koji se često naziva "posjet lokaciji") može biti važno za građenje razumijevanja subjekta koje praktičar razvija provođenjem postupaka u sjedištu. Budući da se može očekivati da će razumijevanje subjekta od strane praktičara te utvrđivanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja biti sveobuhvatniji za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, broj objekata u kojima se postupci provode na lokaciji u slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja obično će biti veći nego u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja.
- A75. Izvođenje postupaka na lokaciji u objektu (ili uključivanje drugog praktičara za provedbu takvih postupaka u ime praktičara) može se obaviti kao dio planiranja, pri provođenju postupaka za utvrđivanje i procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja ili pri reagiranju na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja. Izvođenje postupaka u značajnim objektima često je osobito važno za angažman koji se prvi put obavlja pri razmatranju potpunosti izvora iz opsega 1 i ponora uključenih u izvješće o SP te pri utvrđivanju jesu li sustavi prikupljanja i obrade podataka subjekta i njegove tehnike procjene primjereni u odnosu na osnovne fizičke procese i povezane nesigurnosti.

A76. Kako je navedeno u točki A74, postupci na lokaciji u objektu mogu biti važni za nadograđivanje na razumijevanje subjekta kojeg praktičar razvija provođenjem postupaka u sjedištu. Za mnoge angažmane s izražavanjem razumnog uvjerenja praktičar će također prosuditi je li potrebno provesti postupke na lokaciji u svakom značajnom objektu kako bi se odgovorilo na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja, osobito kad subjekt ima više značajnih objekata s emisijama iz opsega 1. Za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja ako subjekt ima niz značajnih objekata s emisijama iz opsega 1, smisljena razina uvjerenja možda se neće moći postići bez obavljanja postupaka od strane praktičara na odabranim objektima. Ako subjekt ima značajne objekte s emisijama iz opsega 1, a praktičar utvrdi da praktičar (ili drugi praktičar u njegovo ime) ne može provesti djelotvorne i učinkovite postupke na lokaciji u objektu), alternativni postupci mogu uključivati jedan ili više sljedećih postupaka:

- uvid u izvorne dokumente, dijagrame protoka energije i dijagrame toka materijala,
- analizu odgovora na upitnik dobivenih od menadžmenta objekta.
- provjeru satelitskih snimaka objekta.

A77. Kako bi dobio adekvatnu pokrivenost ukupnih emisija, osobito u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, praktičar može odlučiti da je primjereno obavljati postupke na lokaciji u odabranim objektima koji nisu značajni objekti. Čimbenici koji mogu biti relevantni za takvu odluku uključuju sljedeće:

- prirodu emisija u različitim objektima. Na primjer, vjerojatnije je da bi praktičar mogao odabrati posjet objektu s emisijama iz opsega 1 nego objektu sa samo emisijama iz opsega 2. U potonjem slučaju vjerojatnije je da će ispitivanje računa za energiju u glavnom uredu biti primarni izvor dokaza.
- broj i veličinu objekata te njihov doprinos ukupnim emisijama;
- koriste li objekti različite procese ili procese koji koriste različite tehnologije. Ako je to slučaj, može biti primjereno obaviti postupke na lokaciji u odabranim objektima koristeći različite procese ili tehnologije.
- metode koje se koriste u različitim objektima za prikupljanje informacija o emisijama;
- iskustvo relevantnog osoblja u različitim objektima;
- mijenjanje odabira objekata tijekom vremena.

Interna revizija (Vidjeti točku: 32.)

A78. Subjektova funkcija interne revizije vjerojatno će biti relevantna za angažman ako je vrsta odgovornosti i aktivnosti funkcije interne revizije povezana s kvantifikacijom emisija i izvješćivanjem o njima, a praktičar očekuje da će koristiti rad funkcije interne revizije kako bi izmijenio vrstu ili vremenski raspored ili smanjio opseg postupaka koje treba provesti.

Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP (Vidjeti točke: 33O(a)–33R(a))

A79. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP odnose se na rizike koji se prožimajuće odnose na izvješće o SP u cjelini. Rizici te vrste nisu nužno rizici koji se mogu utvrditi u odnosu na određenu vrstu emisije ili razinu objavljivanja. Umjesto toga, oni predstavljaju okolnosti koje mogu povećati rizik značajnih pogrešnih prikazivanja više općenito, na primjer, menadžmentovim prekoračenjem interne kontrole. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP mogu biti osobito relevantni za praktičarevo razmatranje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji proizlaze iz prijevare.

A80. Rizici na razini izvješća o SP mogu osobito proizaći iz manjkavog kontrolnog okruženja. Na primjer, nedostaci kao što je nedostatak kompetentnosti menadžmenta mogu imati prožimajući učinak na izvješće o SP i mogu zahtijevati sveobuhvatnu reakciju praktičara. Ostali rizici značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP mogu uključivati, na primjer:

- Neadekvatni, slabo kontrolirani ili slabo dokumentirani mehanizmi za prikupljanje podataka, kvantificiranje emisija i pripremu izvješća o SP.
- Nepostojanje kompetencija osoblja u prikupljanju podataka, kvantificiranju emisija i pripremi izvješća o SP.
- Neuključenost menadžmenta u kvantificiranje emisija i pripremu izvješća o SP.
- Netočno i nepotpuno utvrđivanje izvora SP.
- Rizik prijevare, na primjer, u vezi s tržištima gdje se trguje emisijama.
- Prezentiranje informacija koje obuhvaćaju prethodna razdoblja a koja nisu dosljedno pripremljena, na primjer, zbog promijenjenih granica ili promjena u metodologijama mjerenja.
- Obmanjujuće prezentiranje informacija u izvješću o SP, na primjer, neopravdano naglašavanje osobito povoljnih podataka ili trendova.
- Nedosljedne metode kvantifikacije i politike izvješćivanja, uključujući različite metode za određivanje organizacijske granice u različitim objektima.

- Pogreške u konverziji jedinice prilikom konsolidacije informacija iz objekata.
- Neadekvatno objavljivanje znanstvenih nesigurnosti i ključnih pretpostavki povezanih s procjenama.

Korištenje tvrdnji (Vidjeti točke: 33O(b)–33R(b))

A81. Praktičar koristi tvrdnje u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja i može ih koristiti u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja kako bi razmotrio različite vrste potencijalnih pogrešnih prikazivanja do kojih može doći.

A82. Izjavljujući da je izvješće o SP u skladu s primjenjivim kriterijima, subjekt implicitno ili izričito iznosi tvrdnje u vezi s kvantifikacijom, prezentiranjem i objavljivanjem emisija. Tvrdnje spadaju u sljedeće kategorije i mogu imati sljedeće oblike:

(a) Tvrdnje o kvantifikaciji emisija za razdoblje koje podliježe izražavanju uvjerenja:

- (i) Nastanak – emisije koje su evidentirane nastale su i odnose se na subjekt.
- (ii) Potpunost – evidentirane su sve emisije koje su trebale biti evidentirane (vidjeti točke: A30–A34 za raspravu o potpunosti vezano za različite opsege).
- (iii) Točnost – kvantifikacija emisija evidentirana je na primjeren način.
- (iv) Razgraničenje razdoblja izvještavanja (cutoff) – emisije su evidentirane u ispravnom izvještajnom razdoblju.
- (v) Klasifikacija – emisije su evidentirane ispravno po vrstama.

(b) Tvrdnje o prezentaciji i objavljivanju:

- (i) Nastanak i odgovornost – objavljene emisije i druga pitanja su nastala i odnose se na subjekt.
- (ii) Potpunost – uključena su sva objavljivanja koja su trebala biti uključena u izvješće o SP.
- (iii) Klasifikacija i razumljivost – informacije o emisijama su prikazane i opisane na primjeren način, a objavljivanja su jasno izražena.

(iv) Točnost i kvantifikacija – kvantifikacija emisija i povezane informacije uključene u izvješće o SP su objavljene na primjerena način.

(v) Dosljednost – politike kvantifikacije u skladu su s onima koje su primijenjene u prethodnom razdoblju ili su promjene tih politika opravdane te su pravilno primijenjene i adekvatno objavljene; i usporedne informacije, ako ih ima, su iskazane kao i u prethodnom razdoblju ili su na primjeren način preinačene.

Oslanjanje na interne kontrole (Vidjeti točku: 33R)

A83. Ako praktičareva procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole učinkovito djeluju (to jest, praktičar se namjerava osloniti na operativnu učinkovitost kontrola pri određivanju vrste, vremenskog rasporeda i opsega drugih postupaka), praktičar je dužan u skladu s točkom 38R oblikovati i provesti testove operativne učinkovitosti tih kontrola.

Uzroci rizika pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 34)

Prijevarena (Vidjeti točke: 28, 34(a))

A84. Pogrešna prikazivanja u izvješću o SP mogu nastati zbog prijevare ili pogreške. Razlikovni čimbenik između prijevare i pogreške jest u tome je li osnovna radnja koja rezultira pogrešnim prikazivanjem u izvješću o SP namjerna ili nenamjerna.

A85. Poticaji za namjerno pogrešno prikazivanje u izvješću o SP mogu nastati ako, na primjer, značajan dio naknade onih koji su izravno uključeni u postupak izvješćivanja o emisijama ili imaju priliku utjecati na njih ovisi o postizanju agresivnih ciljeva vezanih uz SP. Kao što je navedeno u točki A61, drugi poticaji za podcjenjivanje ili precjenjivanje emisija mogu proizaći iz subjektive strategije klimatske promjene, ako ona postoji, i povezanih gospodarskih, regulatornih, fizičkih i reputacijskih rizika.

A86. Iako je prijevarena širok pravni koncept, za potrebe ovog MSIU-a, praktičar vodi računa o prijevare koja uzrokuje značajan pogrešan prikaz u izvješću o SP-a. Iako praktičar može posumnjati ili, u rijetkim slučajevima, utvrditi postojanje prijevare, praktičar ne utvrđuje je li prijevarena doista i nastala.

Nepriдрžavanje zakona i regulative (Vidjeti točke: 34(b), 78(c))

A87. Ovaj MSIU razlikuje odgovornosti praktičara u pogledu usklađenosti s dvije različite kategorije zakona i regulative na sljedeći način:

- (a) Općenito je poznato da odredbe zakona i regulative izravno utječu na utvrđivanje značajnih iznosa i objavljivanja u izvješću o SP u kojem se utvrđuju iskazane količine i objavljivanja u izvješću subjekta o SP.

Točka 34(b) zahtijeva od praktičara da pri obavljanju postupaka propisanih točkama 33 ili 33R razmotri vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja zbog nepridržavanja odredaba takvog zakona ili regulative;

- (b) Drugi zakoni ili regulativa koji nemaju izravan učinak na utvrđivanje količina i objavljivanja u izvješću o SP, ali usklađenost s njima može biti ključna za operativne aspekte poslovanja, sposobnost subjekta da nastavi s poslovanjem ili izbjegne značajne kazne (na primjer, usklađenost s uvjetima odobrenja za poslovanje ili usklađenost s propisima o zaštiti okoliša). Planiranje i obavljanje angažmana s profesionalnim skepticizmom, kako zahtijeva MSIU 3000 (izmijenjen),²¹ važno je u kontekstu održavanja opreza spram mogućnosti da postupci koji se primjenjuju u svrhu formiranja zaključka o izvješću o SP mogu upozoriti praktičara na slučajeve utvrđenog ili sumnjivog nepridržavanja takvog zakona ili regulative.

Ostali uzroci rizika pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 34)

A88. Primjeri čimbenika iz točaka 34 (c)–(k) uključuju:

- (a) Izostavljanje jednog ili više izvora emisija vjerojatnije je za izvore koji su manje očiti i koji se mogu zanemariti, kao što su fugitivne emisije.
- (b) Značajne gospodarske ili regulatorne promjene mogu uključivati, na primjer, povećanje ciljeva vezanih uz obnovljivu energiju ili značajne promjene cijena dopuštenih emisijskih jedinica u okviru sustava trgovanja emisijama, što može dovesti do, na primjer, povećanog rizika pogrešne klasifikacije izvora u generatoru električne energije.
- (c) Vrsta poslovanja subjekta može biti složena (na primjer, može uključivati višestruke i različite objekte i procese), diskontinuirana (na primjer, proizvodnja električne energije u vršnim opterećenjima) ili dovesti do nekoliko ili slabih odnosa između emisija subjekta i drugih mjerljivih razina aktivnosti (na primjer, tvornica za kobaltni nikal). U takvim slučajevima mogućnost smislenih analitičkih postupaka može se značajno smanjiti.

Promjene u poslovnim operacijama ili granicama (na primjer, uvođenje novih procesa ili prodaja, nabava ili eksternalizacija izvora emisija ili ponora) također mogu uvesti rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (na primjer, zbog neupoznatosti s postupcima kvantifikacije ili izvješćivanja). Također, može doći do dvostrukog

²¹ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 37.

uračunavanja izvora emisija ili ponora zbog neadekvatne koordinacije u identifikaciji izvora i ponora u nekoj složenoj instalaciji.

- (d) Odabir neprimjerene metode kvantifikacije (na primjer, izračunavanje emisija iz opsega 1 pomoću faktora emisija a primjerenije bi bilo korištenje točnije metode izravnog mjerenja). Odabir primjerene metode kvantifikacije osobito je važno kad je metoda promijenjena. To je zato što su namjeravani korisnici često zainteresirani za trendove emisija tijekom vremena ili u odnosu na baznu godinu. Neki kriteriji mogu zahtijevati da se metode kvantifikacije mijenjaju samo kad se koristi točnija metoda. Ostali čimbenici povezani s vrstom metoda kvantifikacije uključuju:
- Nepravilnu primjenu metode kvantifikacije kao što je nekalibriranje brojila ili nedovoljno često očitavanje brojila ili korištenje faktora emisija koji nije primjeren u danim okolnostima. Na primjer, faktor emisija može se temeljiti na pretpostavci o kontinuiranoj uporabi i možda nije prikladan za uporabu nakon zatvaranja.
 - Složenost u metodama kvantifikacije, što će vjerojatno uključivati veći rizik pogrešnih značajnih prikazivanja, na primjer: opsežna ili složena matematička manipulacija izvornim podacima (kao što je uporaba složenih matematičkih modela); opsežna uporaba čimbenika konverzije stanja (kao što su oni za konverziju mjera tekućine u mjere plina); ili opsežna uporaba faktora konverzije jedinica (kao što su oni za konverziju imperijalnih mjera u metričke mjere).
 - Promjene u metodama kvantifikacije ili ulaznim varijablama (na primjer, ako se korištena metoda kvantifikacije temelji na sadržaju ugljika u biomasi, a sastav korištene biomase se mijenja tijekom razdoblja).
- (e) Značajne nerutinske emisije ili prosudbena pitanja izvor su većeg rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u odnosu na rutinske, nekompleksne emisije koje podliježu sustavnoj kvantifikaciji i izvješćivanju. Nerutinske emisije su one koje su neuobičajene, po veličini ili vrsti i koje se stoga događaju rijetko (na primjer, jednokratni događaji kao što su kvar u objektu ili veliko curenje). Prosudbena pitanja mogu uključivati razvijanje subjektivnih procjena. Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja mogu biti veći zbog pitanja kao što su:
- veća intervencija menadžmenta kako bi se odredile metode kvantifikacije ili način izvješćivanja,
 - veća ručna intervencija za prikupljanje i obradu podataka,

- složeni izračuni ili metode kvantifikacije i načela izvješćivanja,
 - vrsta nerutinskih emisija, što subjektu može otežati provedbu učinkovitih kontrola nad rizicima,
 - metode kvantifikacije i načela izvješćivanja za procjene mogu podlijegati različitim tumačenjima,
 - potrebne prosudbe mogu biti subjektivne ili složene.
- (f) Uključivanje emisija iz opsega 3 ako subjekt ne održava izvorne podatke upotrijebljene u kvantifikaciji ili ako su metode kvantifikacije koje se obično koriste neprecizne ili dovode do velikih razlika u iskazanim emisijama (Vidjeti točke: A31– A34).
- (g) Pitanja koja praktičar može razmotriti pri stjecanju razumijevanja načina na koji subjekt donosi značajne procjene i podatke na kojima se one temelje uključuju, na primjer:
- razumijevanje podataka na kojima se temelje procjene;
 - metodu, uključujući, prema potrebi, model, koji se koristi u izradi procjena;
 - relevantne aspekte kontrolnog okruženja i informacijskog sustava;
 - je li subjekt koristio stručnjaka;
 - pretpostavke na kojima se temelje procjene;
 - je li došlo ili je trebalo doći do promjene u odnosu na prethodno razdoblje u metodama za izradu procjena i, ako je došlo, zašto; i
 - je li i, ako jest, kako je subjekt ocijenio učinak nesigurnosti procjene na izvješće o SP, uključujući:
 - je li i, ako jest, način na koji je subjekt razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode, na primjer, provođenjem analize osjetljivosti kako bi se utvrdio učinak promjena pretpostavki na procjenu;
 - kako subjekt određuje procjenu kada analiza pokazuje niz scenarija ishoda procjene; i
 - obavlja li subjekt monitoring ishoda procjena iz prethodnog razdoblja i je li na primjeren način reagirao na ishod tog postupka monitoringa.

A89. Primjeri drugih čimbenika koji mogu dovesti do rizika značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju:

- ljudsku pogrešku u kvantifikaciji emisija koja će se vjerojatnije pojaviti ako osoblje nije upoznato s procesima emisija ili evidentiranjem podataka ili nije dobro osposobljeno za te poslove,
- neopravdano oslanjanje na loše oblikovan informacijski sustav koji može imati malo učinkovitih kontrola, na primjer, korištenje obračunskih tablica bez adekvatnih kontrola,
- ručno podešavanje inače automatski evidentiranih razina aktivnosti, na primjer, ručni unos može biti potreban ako se mjerač plamenika preoptereti,
- značajna vanjska događanja, kao što je pojačani javni nadzor određenog objekta.

Sveobuhvatne reakcije na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnji postupci

Angažmani s izražavanjem razumnog uvjerenja (Vidjeti točke: 8, 35–41R, 42O–43R, 46)

A90. Budući da je razina uvjerenja dobivena u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja niža nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, postupci koje praktičar provodi u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrsti i vremenskom rasporedu te su manji po opsegu nego za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. Primarne razlike između sveukupnih reakcija praktičara za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja i daljnjih postupaka za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja i angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja o izvješću o SP uključuju:

- (a) Naglasak koji se stavlja na vrstu raznih postupaka kao izvora dokaza vjerojatno će se razlikovati, ovisno o okolnostima angažmana. Na primjer:
 - Praktičar može prosuditi da je primjereno u okolnostima posebnog angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja staviti relativno veći naglasak na postavljanje upita osoblju subjekta i analitičke postupke a relativno manji naglasak na, ako postoje, na testove kontrola i pribavljanje dokaza iz vanjskih izvora nego što to može biti slučaj kod angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja.
 - Ako subjekt upotrebljava opremu za kontinuirano mjerenje radi kvantificiranja tokova emisija, praktičar može u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja odlučiti reagirati na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja postavljanjem upita o učestalosti kalibriranja opreme. U istim okolnostima za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja,

praktičar može odlučiti pregledati evidenciju subjekta o kalibraciji opreme ili neovisno testirati njezinu kalibraciju.

- Ako subjekt spaljuje ugljen, praktičar može u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja odlučiti neovisno analizirati značajke ugljena, ali u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može odlučiti da je pregled evidencije o rezultatima laboratorijskih ispitivanja adekvatna reakcija na procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja.
- (b) U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, daljnji provedeni postupci manji su nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. To može uključivati:
- odabir manje stavki za pregled;
 - provođenje manjeg broja postupaka (na primjer, provođenje samo analitičkih postupaka u okolnostima u kojima bi se, u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, obavljali i analitički postupci i testovi detalja); ili
 - izvođenje postupaka na lokaciji u manje objekata.
- (c) U angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja analitički postupci koji se provode kao reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju razvoj očekivanja o količinama ili omjerima koja su dovoljno precizna za utvrđivanje značajnih pogrešnih prikazivanja. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja analitički postupci mogu biti oblikovani kako bi se poduprla očekivanja u pogledu smjera trendova, odnosa i omjera, a ne kako bi se utvrdila pogrešna prikazivanja s razinom preciznosti koja se očekuje u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.²²

Nadalje, kada se utvrde značajne fluktuacije, odnosi ili razlike, često se mogu dobiti primjereni dokazi u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja postavljanjem upita subjektu i razmatranje primljenih odgovora u odnosu na poznate okolnosti angažmana, bez pribavljanja dodatnih dokaza kako je propisano točkom 43(a) za slučaj angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Povrh toga, pri obavljanju analitičkih postupaka u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja praktičar može, na primjer:

²² To ne mora uvijek biti slučaj; na primjer, u nekim okolnostima praktičar može razviti precizno očekivanje na temelju fiksnih fizičkih ili kemijskih odnosa čak i u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

- koristiti podatke koji su visoko agregirani, na primjer, podatke na regionalnoj razini a ne na razini objekta, ili mjesečne podatke, a ne tjedne podatke;
- koristiti podatke koji nisu bili podvrgnuti zasebnim postupcima radi testiranja njihove pouzdanosti u istoj mjeri u kojoj bi to bilo potrebno za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Sveobuhvatna reakcija na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 35.)

A91. Sveobuhvatne reakcije za rješavanje procijenjenih rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP mogu uključivati:

- naglašavanje osoblju za izražavanje uvjerenja potrebe za održavanjem profesionalnog skepticizma;
- dodjeljivanje više iskusnijeg osoblja ili onih s posebnim vještinama ili korištenje stručnjaka;
- povećanje nadzora;
- uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti u odabir daljnjih postupaka koje treba provesti;
- uvođenje općih promjena vrste, vremenskog rasporeda ili opsega postupaka, na primjer: provođenje postupaka na kraju razdoblja umjesto na privremeni datum; ili modificiranje vrste postupaka radi pribavljanja uvjerljivijih dokaza.

A92. Na procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja na razini izvješća o SP, a time i na sveobuhvatnu reakciju praktičara, utječe praktičarevo razumijevanje kontrolnog okruženja. Učinkovito kontrolno okruženje može omogućiti praktičaru da ima više povjerenja u interne kontrole i pouzdanost dokaza koji se interno generiraju unutar subjekta te na taj način, na primjer, omogućiti praktičaru provedbu nekih postupaka na privremeni datum, a ne na kraju razdoblja. Međutim, nedostaci u kontrolnom okruženju imaju suprotan učinak. Na primjer, praktičar može odgovoriti na neučinkovito kontrolno okruženje:

- provođenjem više postupaka na završetku razdoblja, a ne na privremeni datum;
- pribavljanjem opsežnijih dokaza iz postupaka koji nisu testiranje kontrola;
- povećanje veličine uzoraka i opsega postupaka, kao što je broj objekata u kojima se obavljaju postupci.

A93. Stoga takva razmatranja značajno utječu na opći pristup praktičara, na primjer, na relativni naglasak na testove kontrola naspram drugih postupaka (vidjeti i točke A70– A72 i A96).

Primjeri daljnjih postupaka (Vidjeti točke: 37.O – 37R, 40R)

A94. Daljnji postupci mogu uključivati, na primjer:

- Ispitivanje operativne učinkovitosti kontrola nad prikupljanjem i evidentiranjem podataka o aktivnostima, kao što su kWh kupljene električne energije.
- Usklađivanje faktora emisija s primjerenim izvorima (na primjer, vladinim publikacijama) i uzimajući u obzir njihovu primjenjivost u danim okolnostima.
- Preispitivanje sporazuma o zajedničkom pothvatu i drugih ugovora relevantnih za određivanje organizacijske granice subjekta.
- Usklađivanje evidentiranih podataka s, primjerice, brojačima kilometara na vozilima u vlasništvu subjekta.
- Ponovno izračunavanje (na primjer, izračuni stanja mase i energetske mase) i usklađivanje nađenih razlika.
- Očitavanje iz opreme za kontinuirani monitoring.
- Promatranje ili ponovno obavljanje fizičkog mjerenja, kao što je uranjanje u spremnike za ulje.
- Analiza ispravnosti i prikladnosti jedinstvenih tehnika mjerenja ili kvantifikacije, osobito složenih metoda koje mogu uključivati, na primjer, petlje recikliranja ili povratne veze.
- Uzorkovanje i neovisna analiza karakteristika materijala kao što je ugljen ili promatranje tehnika uzorkovanja subjekta i pregled evidencije rezultata laboratorijskih ispitivanja.
- Provjera točnosti izračuna i prikladnosti korištenih metoda izračuna (na primjer, konverzija i agregiranje mjerenja inputa).
- Usklađivanje evidentiranih podataka s izvornim dokumentima, kao što su podaci o proizvodnji, evidencija potrošnje goriva i fakture za kupljenu energiju.

Čimbenici koji mogu utjecati na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točke: 37O(a)–37R(a))

A95. Čimbenici koji mogu utjecati na procijenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja uključuju:

- inherentna ograničenja sposobnosti mjernih instrumenata i učestalosti njihove kalibracije;
- broj, vrstu, zemljopisnu rasprostranjenost i vlasnička obilježja objekata iz kojih se prikupljaju podaci;
- broj i vrste različitih plinova i izvora emisija uključenih u izvješće o SP;
- jesu li procesi na koje se emisije odnose kontinuirani ili s prekidima i postoji li rizik poremećaja u takvim procesima;
- složenost metoda za mjerenje aktivnosti i za izračunavanje emisija, na primjer, neki procesi zahtijevaju jedinstvene metode mjerenja i izračuna;
- rizik neidentificiranih fugitivnih emisija;
- u kojoj je mjeri količina emisija u korelaciji s lako dostupnim ulaznim podacima;
- je li osoblje koje obavlja prikupljanje podataka osposobljeno za relevantne metode i kolika je učestalost promjena takvog osoblja;
- vrstu i razinu automatizacije koja se koristi u evidentiranju podataka i manipulaciji podacima;
- politike i postupke kontrole kvalitete koji se provode u ispitnim laboratorijima, bilo internim ili vanjskim;
- složenost kriterija i politika kvantifikacije i izvješćivanja, uključujući način određivanja organizacijske granice.

Operativna učinkovitost kontrola (Vidjeti točke: 37R(a)(ii), 38R(a))

A96. U slučaju vrlo malih subjekata ili nerazvijenih informacijskih sustava, možda neće biti mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi praktičar mogao utvrditi ili može biti ograničen opseg u kojem je subjekt dokumentirao njihovo postojanje ili funkcioniranje. U takvim slučajevima praktičaru može biti učinkovitije obavljanje daljnjih postupaka koji su primarno različiti od testova kontrola. Međutim, u nekim rijetkim slučajevima nepostojanje kontrolnih aktivnosti ili drugih komponenti kontrole može onemogućiti pribavljanje dostatnih primjerenih dokaza (vidjeti i točke A70–A72 i A92–A93).

Uvjerljivost dokaza (Vidjeti točke: 37O(b)–37R(b))

A97. Kako bi pribavio uvjerljivije dokaze zbog više procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, praktičar može povećati količinu dokaza ili pribaviti dokaze koji su relevantniji ili pouzdaniji, na primjer, pribavljanjem potkrepljujućih dokaza iz niza neovisnih izvora.

Rizici za koje su potrebni testovi kontrola kako bi pružili dostatne primjerene dokaze (Vidjeti točku: 38R(b))

A98. Kvantifikacija emisija može uključivati postupke koji su visoko automatizirani uz malu ili nikakvu ručnu intervenciju, na primjer, ako se relevantne informacije evidentiraju, obrađuju ili iskazuju samo u elektroničkom obliku, primjerice u sustavu kontinuiranog praćenja, ili kada je obrada podataka o aktivnostima integrirana sa sustavom poslovnog ili financijskog izvještavanja koji je baziran na informacijskoj tehnologiji. U takvim slučajevima:

- dokazi mogu biti dostupni samo u elektroničkom obliku, a njihova dostatnost i primjerenost ovise o učinkovitosti kontrola nad njihovom točnošću i potpunosti,
- mogućnost nastanka nepravilnog pokretanja ili izmjene informacija koje se ne detektiraju može biti veća ako primjerene kontrole ne funkcioniraju učinkovito.

Postupci konfirmiranja (Vidjeti točku: 41R)

A99. Vanjski postupci konfirmiranja mogu pružiti relevantne dokaze o informacijama kao što su:

- podaci o aktivnostima koje je prikupila treća strana, kao što su podaci o: putovanju zaposlenika zrakoplovom koje je prikupio putnički agent; dotok energije u objekt koji mjeri dobavljač; ili broj prijeđenih kilometara vozilima u vlasništvu subjekta koje je zabilježio vanjski menadžer voznog parka;
- referentni podaci industrije koji se upotrebljavaju za izračun faktora emisija,
- uvjeti sporazuma, ugovora ili transakcija između subjekta i drugih strana ili informacije o tome uključuju li druge strane ili ne uključuju određene emisije u svoje izvješće o SP, kada se uzme u obzir organizacijska granica subjekta,
- rezultati laboratorijske analize uzoraka (na primjer, kalorijska vrijednost ulaznih uzoraka).

Analitički postupci obavljeni kao reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja (Vidjeti točke: 42.O–42R)

A100. U mnogim slučajevima fiksna priroda fizičkih ili kemijskih odnosa između određenih emisija i drugih mjerljivih pojava omogućuje oblikovanje snažnih analitičkih postupaka (na primjer, odnos između potrošnje goriva i emisije ugljičnog dioksida i dušikovog oksida).

- A101. Slično tome, može postojati razumno predvidljiv odnos između emisija i financijskih ili operativnih informacija (na primjer, odnos između emisija iz opsega 2 iz električne energije i salda glavne knjige za kupnju električne energije ili sati rada). Drugi analitički postupci mogu uključivati usporedbu informacija o emisijama subjekta s vanjskim podacima kao što su industrijski prosjeci ili analizu trendova tijekom razdoblja kako bi se utvrdile anomalije za daljnja istraživanja i trendove u razdobljima radi dosljednosti s drugim okolnostima kao što su stjecanje ili otuđenje objekata.
- A102. Analitički postupci mogu biti osobito učinkoviti kada su raščlanjeni podaci lako dostupni ili kad praktičar ima razloga smatrati da su podaci koji će se koristiti pouzdani, primjerice kad se preuzimaju iz dobro kontroliranog izvora. U nekim slučajevima informacijski sustav financijskog izvještavanja može sadržavati podatke koji će se upotrebljavati ili mogu biti uneseni u drugi informacijski sustav paralelno s unosom povezanih financijskih podataka i mogu biti primijenjene neke zajedničke kontrole ulaznih podataka. Na primjer, količina goriva kupljenog i evidentiranog na računima dobavljača može biti ulazna informacija pod istim uvjetima pod kojima se relevantne fakture unose u salda konta dobavljača. U nekim slučajevima podaci koji će se koristiti mogu biti integralni ulazni podaci za operativne odluke i stoga podložni pojačanom nadzoru operativnog osoblja ili podložni zasebnim postupcima vanjske revizije (na primjer, kao dio sporazuma o zajedničkom pothvatu ili nadzora regulatora).

Postupci u vezi s procjenama (Vidjeti točke 44.O–45R)

- A103. U nekim slučajevima može biti primjereno da praktičar ocijeni način na koji je subjekt razmotrio alternativne pretpostavke ili ishode i zašto ih je odbio.
- A104. U nekim angažmanima s izražavanjem ograničenog uvjerenja može biti primjereno da praktičar poduzme jedan ili više postupaka utvrđenih u točki 45.

Uzorkovanje (Vidjeti točku: 46)

- A105. Uzorkovanje uključuje:
- (a) Određivanje veličine uzorka dovoljne za smanjenje rizika uzorkovanja na prihvatljivo nisku razinu. Budući da je prihvatljiva razina rizika angažmana s izražavanjem uvjerenja niža za angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja nego za angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja, tako može biti i razina rizika uzorkovanja koja je prihvatljiva u slučaju testova detalja. Stoga, kada se uzorkovanje koristi za testove detalja u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja, veličina uzorka može biti veća nego kad se koristi u sličnim okolnostima u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja.

- (b) Odabir stavki za uzorak tako da svaka jedinica uzorkovanja u populaciji ima mogućnost biti odabrana i obavljanje postupaka koji su primjereni svrsi na svakoj odabranoj stavci. Ako praktičar nije u mogućnosti primijeniti oblikovane postupke ili prikladne alternativne postupke na odabranu stavku, ta se stavka tretira kao odstupanje od propisane kontrole u slučaju testova kontrola ili kao pogrešno prikazivanje u slučaju testova detalja.
- (c) Istraživanje vrste i uzroka utvrđenih odstupanja ili pogrešnih prikazivanja te ocjena njihovog mogućeg učinka na svrhu postupka i na druga područja angažmana.
- (d) Ocjenjivanje:
 - rezultata uzorka, uključujući za testove detalja, projiciranje pogrešnih prikazivanja pronađenih u uzorku iz populacije; i
 - je li korištenje uzorkovanja pružilo primjerenu osnovu za zaključke o populaciji koja je testirana.

Prijevara, pravo i regulativa (Vidjeti točku: 47)

A106. U odgovoru na prijevaru ili sumnju na prijevaru utvrđenu tijekom angažmana, može biti primjereno da praktičar, na primjer:

- razgovara o tome sa subjektom;
- zatraži od subjekta da se savjetuje s primjereno kvalificiranom trećom stranom, kao što je pravni savjetnik subjekta ili regulator;
- razmotri implikacije predmeta u odnosu na druge aspekte angažmana, uključujući procjenu rizika praktičara i pouzdanost pisanih izjava subjekta;
- pribaviti pravni savjet o posljedicama različitih smjerova djelovanja;
- komunicirati s trećim stranama (na primjer, regulatorom);
- uskratiti izvješće o uvjerenju;
- povući se iz angažmana.

A107. Mjere navedene u točki A106 mogu biti prikladne za odgovor na nepridržavanje ili sumnju na nepridržavanje zakona i regulative koji su utvrđeni tijekom angažmana. Također može biti primjereno opisati pitanje u odjeljku za druga pitanja u izvješću o uvjerenju u skladu sa točkom 77. ovog MSIU-a, osim ako praktičar:

- (a) zaključi da nepridržavanje ima značajan učinak na izvješće o SP i da se nije na adekvatan način odrazilo u izvješću o SP; ili

- (b) je spriječen od strane subjekta u pribavljanju dostatnih primjerenih dokaza kako bi procijenio je li došlo do nepridržavanja koje bi moglo biti značajno za izvješće o SP ili je vjerojatno da je značajno, u kojem se slučaju primjenjuje točka 66 MSIU-a 3000 (izmijenjen).

Postupci u vezi s procesom agregacije izvješća o SP (Vidjeti točke: 48O–48R)

A108. Kao što je navedeno u točki A71, budući da se izvješćivanje o emisijama razvija, može se očekivati da će tako biti i s razinom sofisticiranosti, dokumentiranosti i formalnosti informacijskih sustava koji su relevantni za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje o njima. U nerazvijenim informacijskim sustavima proces agregacije može biti vrlo neformalan. U sofisticiranijim sustavima postupak agregacije može biti sustavniji i formalno dokumentiran. Vrsta, kao i opseg postupaka praktičara u pogledu uskladbi i načina na koji se praktičar rješava razlike ili usklađuje izvješće o SP s temeljnim evidencijama ovisi o vrsti i složenosti postupka kvantifikacije i izvješćivanja subjekta te o povezanim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja.

Dodatni postupci (Vidjeti točke: 49O–49R)

A109. Angažman s izražavanjem uvjerenja je iterativni proces, a na pozornost praktičara mogu doći informacije koje se znatno razlikuju od onoga na kojima se temeljilo određivanje planiranih postupaka. Budući da praktičar obavlja planirane postupke pribavljeni dokazi mogu uzrokovati da praktičar obavi dodatne postupke. Takvi postupci mogu uključivati traženje od subjekta da istraži pitanja koja je utvrdio praktičar i da, ako je primjereno, prilagodi izvješće o SP.

Utvrđivanje jesu li potrebni dodatni postupci u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja (Vidjeti točke: 49O, 49O(b))

A110. Praktičar može postati svjestan pitanja koja uzrokuju da praktičar vjeruje da bi izvješće o SP moglo biti značajno pogrešno. Na primjer, prilikom obavljanja posjeta lokacijama praktičar može identificirati potencijalni izvor emisija za koji se čini da nije uključen u izvješće o SP. U takvim slučajevima praktičar postavlja daljnje upite o tome je li potencijalni izvor uključen u izvješće o SP. Opseg obavljenih dodatnih postupaka, u skladu s točkom 49O, bit će pitanje profesionalne prosudbe. Što je veća vjerojatnost značajnih pogrešnih prikazivanja, to uvjerljivije dokaze praktičar pribavlja.

A111. Ako, u slučaju angažmana s izražavanjem ograničenog uvjerenja, na pozornost praktičara dođe pitanje/pitanja zbog kojih praktičar smatra da bi izvješće o SP moglo biti značajno pogrešno, praktičar je dužan sukladno točki 49O oblikovati i obaviti dodatne postupke. Međutim, ako to praktičar učini ali nije u mogućnosti pribaviti dovoljno primjerenih dokaza kako bi zaključio da pitanje/pitanja vjerojatno neće uzrokovati da izvješće o SP bude značajno

pogrešno ili utvrdi da ona uzrokuju značajno pogrešno izvješće o SP, postoji ograničenje opsega.

Akumulacija identificiranih pogrešnih prikazivanja (Vidjeti točku: 50)

A112. Praktičar može odrediti iznos ispod kojeg bi pogrešna prikazivanja bila očito trivijalna i ne bi ih trebalo akumulirati jer praktičar očekuje da akumulacija takvih iznosa očito ne bi imala značajan učinak na izvješće o SP. "Očito trivijalno" nije još jedan izraz za "neznačajno". Pitanja koja su očito trivijalna bit će potpuno različitog (manjeg) reda veličine od značajnosti utvrđene u skladu s ovim MSIU-om i bit će pitanja koja su očito beznačajna, bilo da su uzeta pojedinačno ili skupno i prema bilo kojem kriteriju veličine, vrste ili okolnosti. Kada postoji bilo kakva neizvjesnost o tome jesu li jedna ili više stavki očito trivijalne, smatra se da stavka nije očito trivijalna.

Korištenje rada drugog praktičara

Komunikacija s drugim praktičarom (Vidjeti točku: 57(a))

A113. Relevantna pitanja koja angažirani tim može priopćiti drugim praktičarima u odnosu na rad koji treba obaviti, korištenju tog rada te obliku i sadržaju komunikacije drugog praktičara s angažiranim timom mogu uključivati:

- zahtjev da drugi praktičar, znajući kontekst u kojem će angažirani tim koristiti rad drugog praktičara, potvrdi da će drugi praktičar surađivati s angažiranim timom;
- značajnost za provedbu za rad drugog stručnjaka, koja može biti niža od značajnosti za provedbu za izvješće o SP (i, ako je primjenjivo, razine ili razina značajnosti za određene vrste emisija ili objavljivanja) i prag iznad kojeg se pogrešna prikazivanja ne mogu smatrati očito trivijalnim za izvješće o SP;
- utvrđene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP koji su relevantni za rad drugog praktičara; i zahtjev da drugi praktičar pravodobno priopći sve druge rizike utvrđene tijekom angažmana koji mogu biti značajni za izvješće o SP i reakcije drugog praktičara na takve rizike.

Komunikacija od drugog praktičara (Vidjeti točku: 57(a))

A114. Angažirani tim može zatražiti od drugog praktičara da komunicira relevantna pitanja koja uključuju:

- je li drugi praktičar ispunio etičke zahtjeve koji su relevantni za angažman na razini grupe, uključujući neovisnost i stručnu kompetenciju;
- je li drugi praktičar ispunio zahtjeve angažiranog tima na razini grupe;

- informacije o slučajevima nepridržavanja zakona ili regulative koje bi mogle dovesti do značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP;
- popis neispravljenih pogrešnih prikaza koje je drugi praktičar identificirao tijekom angažmana, a koji nisu očito trivijalni;
- pokazatelje moguće pristranosti u pripremi relevantnih informacija;
- opis svih utvrđenih značajnih nedostataka internih kontrola koje je drugi praktičar utvrdio tijekom angažmana;
- druga značajna pitanja koja je drugi praktičar priopćio ili očekuje da će priopćiti subjektu, uključujući prijevaru ili sumnju na prijevaru;
- sva druga pitanja koja mogu biti relevantna za izvješće o SP ili na koja drugi praktičar želi skrenuti pozornost angažiranog tima, uključujući iznimke navedene u svim pisanim izvješćima koje je drugi praktičar zatražio od subjekta;
- sveobuhvatne nalaze, zaključak ili mišljenje drugog praktičara.

Dokazi (Vidjeti točku: 57(b))

A115. Relevantna razmatranja pri pribavljanju dokaza o radu drugog praktičara mogu uključivati:

- rasprave s drugim praktičarom o poslovnim aktivnostima relevantnima za rad tog drugog praktičara koje su značajne za izvješće o SP,
- razgovori s drugim praktičarom o podložnosti relevantnih informacija značajno pogrešnom prikazivanju,
- pregled dokumentacije drugog praktičara o utvrđenim rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja, reakcija na te rizike i zaključaka. Takva dokumentacija može biti u obliku memoranduma koji odražava zaključak drugog praktičara u pogledu utvrđenih rizika.

Pisane izjave (Vidjeti točku: 58)

A116. Osim pisanih izjava propisanih u točki 58, praktičar može smatrati potrebnim zatražiti i druge pisane izjave. Osoba/osobe od kojih praktičar traži pisane izjave obično će biti član višeg menadžmenta ili osobe zadužene za upravljanje. Međutim, budući da se strukture menadžmenta i upravljanja razlikuju ovisno o jurisdikciji i subjektu odražavajući utjecaje kao što su različite kulturne i pravne pozadine te obilježja veličine i vlasništva, ovaj MSIU ne može za sve angažmane odrediti primjerene osobe od kojih će se tražiti pisane izjave. Na primjer, subjekt može biti objekt koji sam po sebi nije zasebna pravna osoba. U takvim slučajevima utvrđivanje primjerenog poslovnog osoblja ili osoba zaduženih za upravljanje od kojih se traži pisana izjava može zahtijevati profesionalnu prosudbu.

Naknadni događaji (Vidjeti točku: 61)

A117. Naknadni događaji mogu uključivati, na primjer, objavljivanje izmijenjenih čimbenika emisija od strane tijela kao što je državna agencija, izmjene relevantnog zakonodavstva ili regulative, poboljšane znanstvene spoznaje, značajne strukturne promjene u subjektu, dostupnost točnijih metoda kvantifikacije ili otkriće značajne pogreške.

Usporedne informacije (Vidjeti točke: 62–63, 76(c))

A118. Zakon ili regulativa, ili uvjeti angažmana mogu odrediti zahtjeve u odnosu na prezentaciju, izvješćivanje i uvjerenje o komparativnim informacijama u izvješću o SP. Ključna razlika između financijskih izvještaja i izvještaja o SP jest u tome što iznosi prikazani u izvješću o SP mjere emisije za pojedinačno razdoblje i ne temelje se na kumulativnim iznosima tijekom vremena. Kao rezultat toga, prikazane usporedne informacije ne utječu na informacije iz tekuće godine osim ako su emisije evidentirane u pogrešnom razdoblju te se stoga iznosi mogu temeljiti na pogrešnom početnom razdoblju za mjerenje.

A119. Ako izvješće o SP uključuje upućivanja na postotna smanjenja emisija ili sličnu usporedbu informacija o razdoblju na drugo razdoblje, važno je da praktičar razmotri primjerenost usporedbi. Usporedbe mogu biti neprimjerene zbog:

- (a) značajne promjene u poslovanju u odnosu na prethodno razdoblje;
- (b) značajne promjene u faktorima konverzije; ili
- (c) nedosljednosti izvora ili metoda mjerenja.

A120. Kad se usporedne informacije prikazu s tekućim informacijama o emisijama, ali neke ili sve te usporedne informacije nisu pokrivene zaključkom praktičara, važno je da je status takvih informacija jasno utvrđen i u izvješću o SP i u izvješću o uvjerenju.

Preinake (Vidjeti točku: 62(a))

A121. Količine SP-a iskazane u prethodnom razdoblju možda će se morati preinačiti u skladu sa zakonom ili regulativom ili primjenjivim kriterijima zbog, na primjer, poboljšanih znanstvenih spoznaja, značajnih strukturnih promjena u subjektu, dostupnosti točnijih metoda kvantifikacije ili otkrivanja značajne pogreške.

Obavljanje postupaka na usporednim informacijama (Vidjeti točku: 63(a))

A122. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja koji uključuje uvjerenje o usporednim informacijama, ako praktičar postane svjestan mogućeg postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja u prikazanim usporednim informacijama, postupci koje treba provesti moraju biti u skladu sa

zahtjevima iz točke 49O. U slučaju angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja postupci koje treba provesti moraju biti dostatni za sastavljanje mišljenja o usporednim informacijama.

A123. Ako angažman ne uključuje uvjerenje o usporednim informacijama, zahtjev za provođenje postupaka u okolnostima obuhvaćenima točkom 63(a) jest ispunjavanje etičke obveze praktičara da svjesno ne bude povezan s značajno lažnim ili obmanjujućim informacijama.

Druge informacije (Vidjeti točku: 64)

A124. Izvješće o SP može se objaviti s drugim informacijama koje nisu obuhvaćene zaključkom praktičara, na primjer, izvješće o SP može se uključiti u godišnje izvješće subjekta ili izvješće o održivosti ili uključiti u druge informacije specifične za klimatske promjene, kao što su:

- Strateška analiza, uključujući izjavu o utjecaju klimatskih promjena na strateške ciljeve subjekta.
- Objašnjenje i kvalitativna procjena trenutačnih i očekivanih značajnih rizika i prilika povezanih s klimatskim promjenama.
- Objavljivanja o aktivnostima subjekta, uključujući njegov dugoročni i kratkoročni plan za rješavanje rizika povezanih s klimatskim promjenama, te koji uključuje prilike i utjecaje.
- Objavljivanja o budućim izgledima, uključujući trendove i čimbenike povezane s klimatskim promjenama koji će vjerojatno utjecati na strategiju subjekta ili vremenski okvir u kojem se planira realizacija strategije.
- Opis procesa upravljanja i subjektivih resursa koji su dodijeljeni utvrđivanju, upravljanju i nadziranju pitanja povezanih s klimatskim promjenama.

A125. U nekim slučajevima subjekt može objaviti informacije o emisijama koje se izračunavaju na osnovi različitoj od one korištene u pripremi izvješća o SP. Na primjer, druge informacije mogu se pripremiti na bazi "slično prema sličnom" na temelju kojih se emisije preračunavaju kako bi se izostavio učinak neponovljivih događaja, kao što je puštanje u rad novog objekta ili zatvaranje objekta. Praktičar može tražiti uklanjanje takvih informacija ako bi metode koje se koriste za njihovu pripremu bile zabranjene kriterijima koji se koriste za pripremu izvješća o SP. Praktičar također može tražiti uklanjanje svih narativnih informacija koje nisu dosljedne kvantitativnim podacima uključenim u izvješće o SP ili ne mogu biti potkrijepljene (na primjer, špekulativne projekcije ili tvrdnje o budućim aktivnostima).

A126. Daljnje radnje koje bi mogle biti primjerene kad bi druge informacije mogle narušiti vjerodostojnost izvješća o SP i izvješća o uvjerenju uključuju, na primjer:

- zahtijevanje od subjekta da se savjetuje s kvalificiranom trećom stranom, kao što je pravni savjetnik subjekta,
- dobivanje pravnih savjeta o posljedicama različitih smjerova djelovanja,
- komunikacija s trećim stranama, na primjer, s regulatorom,
- neizdavanje izvješća o uvjerenju,
- povlačenje iz angažmana, ako je povlačenje moguće u skladu s primjenjivim zakonom ili regulativom,
- opisivanje predmeta u izvješću o uvjerenju.

Dokumentacija

Dokumentacija o obavljenim postupcima i pribavljeni dokazi (Vidjeti točke: 15, 65–66)

A127. MSIU 3000 (izmijenjen) zahtijeva od praktičara pravodobno pripremanje dokumentacije o angažmanu s evidencijom osnove za izvješće o uvjerenju.²³ Slijede primjeri pitanja koja bi mogla biti primjerena za uključivanje u dokumentaciju o angažmanu:

- **Prijevara:** rizici značajnih pogrešnih prikazivanja te vrsta, vremenski raspored i opseg postupaka u odnosu na prijevaru i komunikacije o prijevarama upućenima subjektu, regulatornim tijelima i drugima.
- **Zakon ili regulativa:** utvrđeno nepridržavanje ili sumnja na nepridržavanje zakona ili regulative te rezultati rasprave sa subjektom i drugim stranama izvan subjekta.
- **Planiranje:** sveobuhvatna strategija angažmana, plan angažmana i sve značajne promjene učinjene tijekom angažmana te razlozi za takve promjene.
- **Značajnost:** sljedeći iznosi i čimbenici uzeti u obzir pri određivanju: značajnost za izvješće o SP; ako je primjenjivo, razinu značajnosti ili razine za određene vrste emisija ili objavljivanja; značajnost provedbe; i svaku izmjenu značajnosti tijekom odvijanja angažmana.
- **Rizici značajnih pogrešnih prikazivanja:** rasprava koja se zahtijeva točkom 29 i donesene značajne odluke, ključni elementi razumijevanja stečeni u vezi sa svakim aspektom subjekta i njegovog okruženja koji

²³ MSIU 3000 (izmijenjen), točka 42.

su navedeni u točki 23 te rizici značajnih pogrešnih prikazivanja za koje su prema profesionalnoj prosudbi praktičara bili potrebni daljnji postupci.

- Daljnji postupci: vrsta, vremenski raspored i opseg obavljenih daljnjih postupaka, povezivanje tih daljnjih postupaka s rizicima značajnih pogrešnih prikazivanja i rezultati postupaka.
- Ocjena pogrešnih prikazivanja: iznos ispod kojeg bi se pogrešna prikazivanja smatrala očito trivijalnim, pogrešna prikazivanja akumulirana tijekom angažmana i jesu li ispravljena te zaključak praktičara o tome jesu li neispravljena pogrešna prikazivanja značajna, pojedinačno ili skupno, te osnova za taj zaključak.

Pitanja nastala nakon datuma izvješća o uvjerenju (Vidjeti točku: 68)

A128. Primjeri iznimnih okolnosti uključuju činjenice koje su postale poznate praktičaru nakon datuma izvješća o uvjerenju, ali koje su postojale na taj datum i koje su, da su bile poznate na taj datum, mogle uzrokovati izmjenu izvješća o SP ili modifikaciju zaključka praktičara u izvješću o uvjerenju, na primjer, otkriće značajne neispravljene pogreške. Posljedične izmjene dokumentacije o angažmanu preispituju se u skladu s politikama i postupcima društva u pogledu preispitivanja odgovornosti u skladu s MSKK 1, pri čemu partner za angažman preuzima konačnu odgovornost za promjene.²⁴

Sastavljanje konačne datoteke angažmana (Vidjeti točku: 69)

A129. MSKK 1 (ili drugi profesionalni zahtjevi, ili zahtjevi u zakonu ili regulativi, koji su barem jednako zahtjevni kao MSKK 1) zahtijeva od društava uspostavljanje politika i postupaka za pravodobno dovršenje sastavljanja datoteka angažmana.²⁵ Primjereni rok za dovršetak sastavljanja konačne datoteke o angažmanu obično nije duži od 60 dana od datuma izvješća o uvjerenju.²⁶

Kontrolni pregled kvalitete angažmana (Vidjeti točku: 71)

A130. Ostala pitanja koja se mogu uzeti u obzir pri kontrolnom pregledu kvalitete angažmana uključuju:

- procjenu neovisnosti društva u odnosu na angažman obavljena od strane angažiranog tima.

²⁴ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*, točke 32 – 33

²⁵ MSKK 1, točka 45.

²⁶ MSKK 1, točka A54.

- jesu li provedene primjerene konzultacije o pitanjima koja uključuju razlike u mišljenjima ili drugim teškim ili spornim pitanjima te zaključci koji proizlaze iz tih savjetovanja,
- odražava li dokumentacija o angažmanu koja je odabrana za pregled rad obavljen u vezi sa značajnim prosudbama i podupire li donesene zaključke.

Formiranje zaključka o uvjerenju

Opis primjenjivih kriterija (Vidjeti točke: 74(d), 76(g)(iv))

- A131. Priprema izvješća o SP od strane subjekta zahtijeva uvrštavanje prikladnog opisa primjenjivih kriterija u objašnjavajuće bilješke u izvješću o SP. Taj opis obavještava namjeravane korisnike o okviru na kojem se temelji izvješće o SP, a osobito je važan kad postoje značajne razlike između različitih kriterija u pogledu načina na koji se određena pitanja tretiraju u izvješću o SP, na primjer: koji su emisijski odbici uključeni, ako postoje; kako su kvantificirani i što predstavljaju; osnova za odabir emisija iz opsega 3 i kako su one kvantificirane.
- A132. Opis da je izvješće o SP pripremljeno u skladu s posebnim kriterijima prikladan je samo ako je izvješće o SP u skladu sa svim zahtjevima onih kriterija koji su na snazi tijekom razdoblja pokrivenog izvješćem o SP.
- A133. Opis primjenjivih kriterija koji sadrži neprecizne modificirajuće ili ograničavajuće formulacije (na primjer, "izvješće o SP je u najvećoj mjeri usklađeno sa zahtjevima XYZ-a") nije prikladan opis jer može dovesti korisnike izvješća o SP u zabludu.

Sadržaj izvješća o uvjerenju

Ilustrativna izvješća o uvjerenju (Vidjeti točku: 76)

- A134. Dodatak 2 sadržava ilustracije izvješća o uvjerenju o izvješću o SP koje uključuju elemente iz točke 76.

Informacije koje nisu pokrivene zaključkom praktičara (Vidjeti točku: 76(c))

- A135. Kako bi se izbjeglo nerazumijevanje i neopravdano oslanjanje na informacije koje nisu pokrivene uvjerenjem, ako izvješće o SP uključuje informacije kao što su usporedne informacije, koje nisu pokrivene zaključkom praktičara, te se informacije obično identificiraju kao takve u izvješću o SP i u izvješću o uvjerenju praktičara.

Emisijski odbici (Vidjeti točku: 76(f))

- A136. Formulacija iskaza koja će biti uključena u izvješće o uvjerenju kad izvješće o SP uključuje emisijske odbitke može se znatno razlikovati ovisno o okolnostima.

- A137. Dostupnost relevantnih i pouzdanih informacija u vezi s kompenzacijama i drugim emisijskim odbicima uvelike se razlikuje, pa tako i dokazi dostupni praktičarima za potporu subjektivim tvrdnjama o emisijskim odbicima.
- A138. Zbog varijacija u vrstama emisijskih odbitaka te često smanjenog broja i vrste postupaka koje praktičar može primijeniti na emisijske odbitke, ovaj MSIU zahtijeva identifikaciju tih emisijskih odbitaka u izvješću o uvjerenju, ako postoje, koji su obuhvaćeni zaključkom praktičara i izjavu o odgovornosti praktičara u odnosu na njih.
- A139. Izjava o odgovornosti praktičara u pogledu emisijskih odbitaka može se formulirati na sljedeći način kad se emisijski odbici sastoje od kompenzacija: "Izvješće o SP uključuje emisijski odbitak ABC-a za godinu yyy tona CO_{2-e} koji se odnosi na kompenzaciju. Obavili smo postupke provjere jesu li te kompenzacije stečene tijekom godine i je li njihov opis u izvješću o SP razuman sažetak relevantnih ugovora i povezane dokumentacije. Međutim, nismo obavili nikakve postupke u vezi s vanjskim pružateljima tih kompenzacija i ne izražavamo zaključak o tome jesu li kompenzacije rezultirale ili će rezultirati smanjenjem yyy tona CO_{2-e}."

Korištenje izvješća o uvjerenju (Vidjeti točku: 76(g)(iii))

- A140. Osim utvrđivanja naslovnika izvješća o uvjerenju, praktičar može smatrati prikladnim uključiti tekst u izvješće o uvjerenju u kojem se navodi svrha za koju je izvješće pripremljeno ili namjeravani korisnici za koje je izvješće pripremljeno. Na primjer, kad će izvješće o SP biti unijeto u javnu evidenciju, može biti primjereno da objašnjavajuće bilješke u izvješću o SP i izvješće o uvjerenju uključuju izjavu da je izvješće namijenjeno korisnicima koji imaju razumno znanje o aktivnostima povezanim sa SP i koji su s razumnom pažnjom proučili informacije u izvješću o SP i razumiju da je izvješće o SP pripremljeno i da je o njemu izraženo uvjerenje na bazi primjerenih razina značajnosti.
- A141. Povrh toga, praktičar može smatrati prikladnim uključiti tekst kojim se izričito ograničava distribucija izvješća o uvjerenju onima koji nisu namjeravani korisnici, njegovo korištenje od strane drugih ili u druge svrhe.

Sažetak postupaka praktičara (Vidjeti točku: 76(h)(ii))

- A142. Izvješće o uvjerenju u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja obično slijedi standardni tekst i samo ukratko opisuje obavljene postupke. To je zato što u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja opisivanjem bilo koje razine detalja obavljenih posebnih postupaka ne bi pomoglo korisnicima da shvate da je u svim slučajevima u kojima je izdano nemodificirano izvješće pribavljeno dovoljno primjerenih dokaza kako bi praktičar mogao izraziti mišljenje.

A143. U angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja, uvažavanje vrste, vremenskog rasporeda i opsega obavljenih postupaka ključno je da namjeravani korisnici razumiju zaključak izražen u izvješću o ograničenom uvjerenju. Opis postupaka praktičara u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja stoga je obično detaljniji nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Također može biti primjereno uključiti opis postupaka koji nisu provedeni i koji bi se obično izvodili u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Međutim, potpuna identifikacija svih takvih postupaka možda neće biti moguća jer praktičarevo potrebno razumijevanje i procjena rizika značajnih pogrešnih prikazivanja su manji onih koji su potrebni u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja.

Čimbenici koje treba razmotriti pri tom određivanju i razina detaljnosti koju treba dati uključuju:

- okolnosti specifične za subjekt (npr. različite vrste aktivnosti subjekta u usporedbi s onima koje su tipične za taj sektor),
- posebne okolnosti angažmana koje utječu na prirodu i opseg obavljenih postupaka,
- očekivanja namjeravanih korisnika o razini pojedinosti koje treba navesti u izvješću, na temelju tržišne prakse ili primjenjivog zakona ili regulative.

A144. *Pri opisivanju postupaka obavljenih u izvješću o ograničenom uvjerenju važno je da su napisani na objektivni način, ali da nisu sažeti u mjeri u kojoj su dvosmisleni niti napisani na način koji je precijenjen ili uljepšan ili koji podrazumijeva da je stečeno razumno uvjerenje. Također je važno da se u opisu postupaka ne ostavlja dojam da je poduzet angažman s dogovorenim postupcima te se u većini slučajeva neće detaljno opisati cijeli plan rada.*

Potpis praktičara (Vidjeti točku: 76(k))

A145. Potpis praktičara dan je ili u ime praktičarevog društva, osobno ime praktičara ili oboje, ovisno o tome što je primjereno u određenoj jurisdikciji. Osim potpisa praktičara, u određenim jurisdikcijama od praktičara se može zahtijevati da u izvješću o uvjerenju navede profesionalno imenovanje praktičara ili činjenicu da je praktičar ili društvo, što je primjereno, priznato od strane tijela nadležnog za licenciranje u toj jurisdikciji.

Odjeljci o isticanju pitanja i odjeljci o drugim pitanjima (Vidjeti točku: 77)

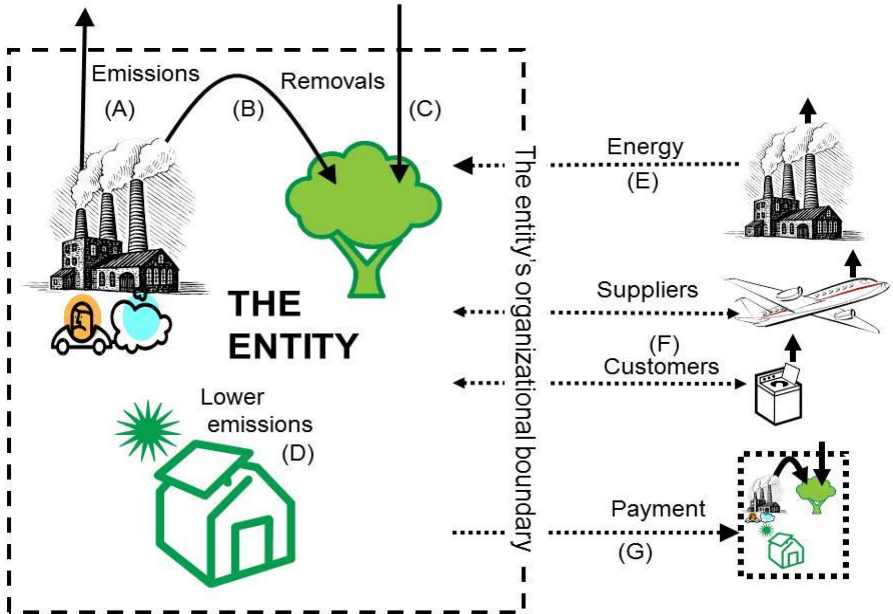
- A146. Široka upotreba odjeljaka o isticanju pitanja ili odjeljaka o drugim pitanjima umanjuje učinkovitost komunikacije praktičara o takvim pitanjima.
- A147. Odjeljak "Isticanje pitanja" može biti prikladan ako su, na primjer, korišteni različiti kriteriji ili ako su kriteriji izmijenjeni, ažurirani ili tumačeni drugačije nego u prethodnim razdobljima i to je imalo fundamentalni učinak na iskazane emisije ili zastoj rada sustava za dio razdoblja o kojem se izvještava znači da je korištena ekstrapolacija za procjenu emisija u tom razdoblju i to je navedeno u izvješću o SP.
- A148. Odjeljak o drugim pitanjima može biti prikladan ako se, na primjer, opseg angažmana znatno promijenio u odnosu na prethodno razdoblje i to nije navedeno u izvješću o SP.
- A149. Sadržaj odjeljka "Isticanje pitanja" uključuje jasno upućivanje na pitanje koje se ističe i na mjesto gdje se u izvješću o SP mogu naći relevantna objavljivanja koje u potpunosti opisuju to pitanje. Također ukazuje na to da zaključak praktičara nije modificiran u odnosu na istaknuto pitanje. (Vidjeti također točku: A125)
- A150. Sadržaj odjeljka "Ostala pitanja" jasno odražava da se takva druga pitanja ne moraju prezentirati i objaviti u izvješću o SP. Točka 77 ograničava korištenje odjeljka "Ostala pitanja" na pitanja relevantna za razumijevanje angažmana od strane korisnika, na odgovornosti praktičara ili na izvješće o uvjerenju, a koja pitanja praktičar smatra potrebnim priopćiti u izvješću o uvjerenju. (Vidjeti također točku: A124)
- A151. Uključivanje preporuka praktičara o pitanjima kao što su poboljšanja informacijskog sustava subjekta u izvješće o uvjerenju može značiti da ta pitanja nisu na primjeren način razriješena u pripremi izvješća o SP. Takve se preporuke mogu priopćiti, na primjer, u pismu menadžmentu ili u raspravi s onima koji su zaduženi za upravljanje. Razmatranja relevantna za odlučivanje o uključivanju preporuka u izvješće o uvjerenju uključuju je li njihova priroda relevantna za potrebe namjeravanih korisnika za informacijama i jesu li formulirane na primjeren način kako bi se osiguralo da ne budu pogrešno shvaćene kao modifikacija zaključka praktičara o izvješću o SP.

A152. Odjeljak o drugim pitanjima ne uključuje informacije čije pružanje praktičaru zabranjuje zakon, regulativa ili drugi profesionalni standardi, na primjer etički standardi koji se odnose na povjerljivost informacija. Odjeljak o drugim pitanjima također ne uključuje informacije koje mora pružiti menadžment.

Dodatak 1

(Vidjeti točke: A8–A14)

Emisije, eliminacije i emisijski odbici¹



A = Izravne emisije ili emisije iz opsega 1 (vidjeti točku: A8).

B = Eliminacije (emisije koje nastaju unutar granice subjekta, ali su zadržane i pohranjene unutar te granice, a ne puštene u atmosferu. Obično se obračunavaju na bruto osnovi, odnosno kao emisija iz opsega 1 i eliminacija) (vidjeti točku: A14.).

C = Eliminacije (SP-ovi koje je subjekt uklonio iz atmosfere) (vidjeti točku: A14).

¹ Zbog tehničke nemogućnosti uređenja slike, prijevod riječi iz slike navode se ovdje: emissions: Emisije; removals: Eliminacije; energy: Energija; suppliers: Dobavljači; customers: Kupci; payment: Plaćanje; the entity's organizational boundary: Organizacijska granica subjekta; the entity: Subjekt; lower emission: Slabije emisije

- D = Djelovanja koja subjekt poduzima kako bi smanjio svoje emisije. Takvim bi se mjerama mogle smanjiti emisije iz opsega 1 (na primjer, upotreba vozila s učinkovitijom potrošnjom goriva), emisije iz opsega 2 (na primjer, ugradnja solarnih panela za smanjenje količine kupljene električne energije) ili emisije iz opsega 3 (na primjer, smanjenje poslovnih putovanja ili prodaja proizvoda za koje je potrebno manje energije za korištenje). Subjekt može raspravljati o takvim mjerama u objašnjavajućim bilješkama uz izvješće o SP, ali one utječu samo na kvantifikaciju emisija iskazanim u subjektovom izvješću o SP u mjeri u kojoj su prijavljene emisije niže nego što bi inače bile ili predstavljaju emisijski odbitak u skladu s primjenjivim kriterijima (vidjeti točku: A11).
- E = Emisije iz opsega 2 (vidjeti točku: A9).
- F = Emisije iz opsega 3 (vidjeti točku: A10).
- G = Emisijski odbici, uključujući kupljene kompenzacije (vidjeti točke: A11–A13).

Dodatak 2

(Vidjeti točku: A134)

Ilustracije izvješća o uvjerenju o izvješćima o SP

Ilustracija 1:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja.**
- **Izvješće o SP subjekta ne sadrži emisije iz opsega 3.**
- **Izvješće subjekta o SP ne sadrži emisijske odbitke.**
- **Izvješće o SP ne sadrži usporedne informacije.**

Sljedeće ilustrativno izvješće služi samo kao smjernica i nije sastavljeno s namjerom da bude iscrpno ili primjenjivo na sve situacije.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA S IZRAŽAVANJEM RAZUMNOG UVJERENJA ZA ABC-JEVO IZVJEŠĆE O STAKLENIČKIM PLINOVIMA (SP)

[Odgovarajući naslovnik]

Izvješće o izvješću o SP (*ovaj naslov nije potreban ako je to jedini odjeljak*)

Poduzeli smo angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja o priloženom izvješću o SP ABC-a za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1, a sastoji se od inventara emisija i objašnjavajućih bilježaka na stranicama xx–yy. [Ovaj angažman obavio je multidisciplinarni tim, uključujući revizijske praktičare, inženjere i znanstvenike za zaštitu okoliša.]¹

ABC-jeva odgovornost za izvješće o SP

ABC je odgovoran za pripremu izvješća o SP u skladu s [*primjenjivim kriterijima*],² koji se primjenjuju kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP. Ta odgovornost uključuje oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola relevantnih za pripremu izvješća o SP koje je bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške.

[Kao što je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP,]³ kvantifikacija SP-a podložna je inherentnoj nesigurnosti zbog nepotpunih znanstvenih spoznaja koje se koriste za

¹ Rečenicu bi trebalo izbrisati ako nije primjenjiva na angažman (na primjer, ako se u angažmanu izvješćuje samo o emisijama iz opsega 2 i nisu korišteni drugi stručnjaci).

² [*Primjenjivi kriteriji*] dostupni su za besplatno preuzimanje s www.#####.org.

³ Ako se u bilješci 1. u izvješću o SP ne raspravlja o inherentnoj nesigurnosti, ovo bi trebalo izbrisati.

određivanje faktora emisija i vrijednosti potrebnih za kombiniranje emisija različitih plinova.

Naša neovisnost i kontrola kvalitete

Postupili smo u skladu s zahtjevom neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima *Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe* koji je izdao Međunarodni odbor za etičke standarde za računovođe, a koji je zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1⁴ i u skladu s tim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonski i regulatornih zahtjeva.

Naša odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o izvješću o SP na temelju dokaza koje smo prikupili. Obavili smo naš angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješću o stakleničkim plinovima* ("MSIU 3410"), koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanje uvjerenja. Taj standard zahtijeva da planiramo i obavimo ovaj angažman kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome je li izvješće o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja.

Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja u skladu s MSIU-om 3410 uključuje obavljanje postupaka za pribavljanje dokaza o kvantifikaciji emisija i povezanih informacija u izvješću o SP. Vrsta, vremenski raspored i opseg odabranih postupaka ovisi o prosudbi praktičara, uključujući procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja, bilo zbog prijevare ili pogreške, u izvješću o SP. Pri procjenjivanju tih rizika smatrali smo da interne kontrole relevantne za pripremu ABC-ovog izvješća o SP. Angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja uključuje i:

- procjenu prikladnosti u okolnostima korištenja [*primjenjivih kriterija*] od strane ABC-a, primijenjenih kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP, kao temelj za pripremu izvješća o SP;
- procjenu prikladnosti korištenih metoda kvantifikacije i izvješćivanja te razumnosti procjena koje je iznio ABC; i
- procjenu cjelokupne prezentacije izvješća o SP.

Vjerujemo da su dokazi koje smo pribavili dovoljni i primjereni za pružanje temelja za naše mišljenje.

⁴ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

Mišljenje

Prema našem mišljenju, izvješće o SP za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1. pripremljeno je, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [*primjenjivim kriterijima*] koji se primjenjuju kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP.

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima (*primjenjivo samo za neke angažmane*)

[Oblik i sadržaj ovog odjeljka izvješća o uvjerenju razlikovat će se ovisno o vrsti drugih odgovornosti praktičara za izvješćivanje.]

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća o uvjerenju]

[Adresa praktičara]

Dodatak

Ilustracija 2:

Okolnosti uključuju sljedeće:

- **Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja.**
- **Subjektovo izvješće o SP ne sadrži emisije iz opsega 3.**
- **Subjektovo izvješće o SP ne sadrži emisijske odbitke.**
- **Izvješće o SP ne sadrži usporedne informacije.**

Sljedeće ilustrativno izvješće služi samo kao smjernica i nije sastavljeno s namjerom da bude iscrpno ili primjenjivo na sve situacije.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG PRAKTIČARA S IZRAŽAVANJEM OGRANIČENOG UVJERENJA ZA ABC-JEVO IZVJEŠĆE O STAKLENIČKIM PLINOVIMA (SP)

[Odgovarajući naslovnik]

Izvješće o izvješću o SP (*ovaj naslov nije potreban ako je to jedini odjeljak*)

Poduzeli smo angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja o priloženom izvješću o SP ABC-a za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1., a sastoji se od inventara emisija [i objašnjavajućih bilježaka na stranicama xx–yy]. [Ovaj angažman obavio je multidisciplinarni tim, uključujući praktičare za izražavanje uvjerenja, inženjere i znanstvenike za zaštitu okoliša.]⁵

Odgovornost ABCa za izvješće o SP

ABC je odgovoran za pripremu izvješća o SP u skladu s [*primjenjivim kriterijima*],⁶ koji se primjenjuju kako je objašnjeno u bilješci 1 uz izvješće o SP. Ta odgovornost uključuje oblikovanje, implementaciju i održavanje internih kontrola relevantnih za pripremu izvješća o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja bilo zbog prijevare ili pogreške.

[Kao što je navedeno u bilješci 1 uz izvješće o SP,]⁷ kvantifikacija SP podložna je inherentnoj nesigurnosti zbog nepotpunih znanstvenih spoznaja koje se upotrebljavaju za određivanje faktora emisija i vrijednosti potrebnih za kombiniranje emisija različitih plinova.

⁵ Rečenicu bi trebalo izbrisati ako nije primjenjiva na angažman (na primjer, ako angažman izvješćuje samo o emisijama iz opsega 2 i ako nisu korišteni drugi stručnjaci).

⁶ [*Primjenjivi kriteriji*] dostupni su za besplatno preuzimanje s www.#####.org.

⁷ Ako se u bilješci 1 u izvješću o SP ne raspravlja o inherentnoj nesigurnosti, ovo bi trebalo izbrisati.

Naša neovisnost i kontrola kvalitete

Postupili smo u skladu s zahtjevom neovisnosti i drugim etičkim zahtjevima *Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe* koji je izdao Međunarodni odbor za etičke standarde za računovođe, a koji je zasnovan na temeljnim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.

Društvo primjenjuje Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1⁸ i u skladu s tim održava sveobuhvatan sustav kontrole kvalitete, uključujući dokumentirane politike i postupke u vezi s pridržavanjem etičkih zahtjeva, profesionalnih standarda i primjenjivih zakonskih i regulatornih i regulatornih zahtjeva.

Naša odgovornost

Naša je odgovornost izraziti ograničeni zaključak o uvjerenju u odnosu na izvješće o SP na temelju postupaka koje smo proveli i dokaza koje smo pribavili. Obavili smo naš angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja u skladu s Međunarodnim standardom o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410, *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima* ("MSIU 3410"), koje je izdao Odbor za međunarodne standarde revizije i izražavanja uvjerenja. Taj standard zahtijeva da planiramo i obavimo ovaj angažman kako bismo stekli ograničeno uvjerenje o tome je li izvješće o SP bez značajnih pogrešnih prikazivanja.

Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja poduzet u skladu s MSIU-om 3410 uključuje procjenu prikladnosti u okolnostima primjene [primjenjivih kriterija] ABC-a kao osnove za pripremu izvješća o SP, procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja u izvješću o SP, bilo zbog prijevare ili pogreške, reagiranje na procijenjene rizike prema potrebi u danim okolnostima i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije izvješća o SP. Angažman s izražavanjem ograničenog uvjerenja znatno je manjeg opsega od angažmana s izražavanjem razumnog uvjerenja u odnosu na postupke procjene rizika, uključujući razumijevanje internih kontrola, i na postupke koji se obavljaju kao reakcija na procijenjene rizike.

Postupci koje smo obavili temeljili su se na našoj profesionalnoj prosudbi i uključivali su postavljanje upita, promatranje funkcioniranja procesa, pregled dokumenata, analitičke postupke, procjenu primjerenosti metoda kvantifikacije i politika izvješćivanja te rješavanje razlika ili usklađivanje s osnovnim evidencijama.

[[Praktičar može umetnuti sažetak vrste i opsega obavljenih postupaka koji, prema prosudbi praktičara, pružaju dodatne informacije koje bi mogle biti relevantne za korisničko razumijevanje osnove za zaključak praktičara.⁹

⁸ MSKK 1, *Kontrola kvalitete za društva koja obavljaju revizije i uvide u financijske izvještaje te ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge*

⁹ *Postupke treba sažeti, ali ne u mjeri da postanu dvosmisleni ili opisani na način koji je pretjeran ili uljepšan ili koji podrazumijeva da je stečeno razumno uvjerenje. Važno je da se opisom postupaka ne*

Sljedeći odjeljak naveden je kao smjernica, a ogledni postupci nisu iscrpan popis ni vrsta ni opsega postupaka koji mogu biti važni za korisničko razumijevanje obavljenog posla.]¹⁰

S obzirom na okolnosti angažmana, u obavljanju gore navedenih postupaka:

- Postavljanjem upita stekli smo razumijevanje kontrolnog okruženja i informacijskih sustava ABC-a koji su relevantni za kvantifikaciju emisija i izvješćivanje, ali nismo ocijenili oblikovanje određenih kontrolnih aktivnosti, prikupili dokaze o njihovom obavljanju ili testirali njihovu operativnu učinkovitost.
- Ocijenili smo jesu li metode ABC-a za razvijanje procjena primjerene i jesu li se dosljedno primjenjivale. Međutim, naši postupci nisu uključivali testiranje podataka na kojima se temelje procjene ili odvojeno razvijanje vlastitih procjena naspram kojih bi se ocijenile procjene ABC-a.
- Poduzeli smo posjete lokacijama [tri lokacije] kako bi ocijenili potpunost izvora emisija, metode prikupljanja podataka, izvorne podatke i relevantne pretpostavke koje su primjenjive na te lokacije. Lokacije odabrane za ispitivanje odabrane su uzimajući u obzir njihove emisije u odnosu na ukupne emisije, izvore emisija i lokacije odabrane u prethodnim razdobljima. Naši postupci [su/nisu] uključivali testiranje informacijskih sustava za prikupljanje i agregiranje podataka o objektima ili kontrole na tim lokacijama.]¹¹

ostavlja dojam da je poduzet angažman s dogovorenim postupcima, a u većini slučajeva neće se detaljno opisati cijeli plan rada.

¹⁰ U konačnom izvješću ovaj objašnjavajući odjeljak će se brisati.

¹¹ Ovaj bi odjeljak trebalo izbrisati ako praktičar zaključi da proširene informacije o provedenim postupcima nisu potrebne u okolnostima angažmana.

Postupci koji se provode u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja razlikuju se po vrsti i vremenskom rasporedu te su u manji po opsegu nego u angažmanu s izražavanjem razumnog uvjerenja. Posljedično tome, razina uvjerenja stečenog u angažmanu s izražavanjem ograničenog uvjerenja znatno je niža od uvjerenja koje bi bilo stečeno da smo obavili angažman s izražavanjem razumnog uvjerenja. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje s razumnim uvjerenjem o tome je li izvješće ABC-a o SP pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [*primjenjivim kriterijima*] primijenjenim kako je objašnjeno u bilješci 1 u izvješću o SP.

Zaključak o ograničenom uvjerenju

Na temelju postupaka koje smo proveli i dokaza koje smo pribavili nismo uočili ništa zbog čega bi vjerovali da Izvješće ABC-a o SP za godinu koja je završila 31. prosinca 20X1 nije pripremljeno, u svim značajnim odrednicama, u skladu s [*primjenjivim kriterijima*] primijenjenim kako je objašnjeno u bilješci 1 u izvješću o SP.

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima (*primjenjivo samo za neke angažmane*)

[Oblik i sadržaj ovog odjeljka izvješća o uvjerenju razlikovat će se ovisno o vrsti drugih praktičarevih odgovornosti izvješćivanje.]

[Potpis praktičara]

[Datum izvješća o uvjerenju]

[Adresa praktičara]

Ovaj Međunarodni standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410 - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima*, koji je izdan od International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u prosincu 2018., na engleskom jeziku, na hrvatski jezik je prevela Hrvatska revizorska komora u prosincu 2021. i objavljuje se uz dopuštenje IFAC-a. Postupak prijevoda Međunarodnog standarda o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410 - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima*, razmotrio je IFAC i prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u “Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Odobreni tekst Međunarodnog standarda o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410 - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima*, je onaj kojeg je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima nikakvu odgovornost za ispravnost i potpunost prijevoda, niti za postupke koji bi mogli proizaći iz toga.

Tekst na engleskom jeziku Međunarodnog standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410 - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima* © 2018. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na hrvatskom jeziku Međunarodnog standard o angažmanima s izražavanjem uvjerenja 3410 - *Angažmani s izražavanjem uvjerenja o izvješćima o stakleničkim plinovima* © 2021. IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: International Standard on Assurance Engagements 3410, *Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*, 2018 Edition.