

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА  
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3410  
АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ О ИЗВЕШТАЈИМА О  
ГАСОВИМА СА ЕФЕКТОМ СТАКЛЕНЕ БАШТЕ**

(Важи за извештаје на основу којих се пружа уверавање  
за периоде који се завршавају 30. септембра 2013. или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

<b>Увод</b>	<b>1</b>	
Делокруг овог ISAE	2–11	
Датум ступања на снагу		<b>12</b>
<b>Циљеви</b>	<b>13</b>	
<b>Дефиниције</b>	<b>14</b>	
<b>Захтеви</b>		
ISAE 3000	15	
Прихватање и наставак ангажовања		16–18
Планирање	19	
Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања		20–22
Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа		23–34
Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре		35–56
Коришћење рада других практичара	57	
Писане изјаве руководства	58–60	
Накнадни догађаји	61	
Упоредне информације	62–63	
Остале информације	64	
Документација	65–70	
Преглед контроле квалитета ангажовања		71
Формирање закључка о уверавању	72–75	
Садржај извештаја о уверавању	76–77	
Захтеви у погледу других саопштења	78	

**Примена и друга објашњења**

Увод.....	A1–A7
Дефиниције.....	A8–A16
ISAE 3000.....	A17
Прихватање и наставак ангажовања.....	A18–A37
Планирање.....	A38–A43
Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања.....	A44–A51
Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу ентитета и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа.....	A52–A89
Општа одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре.....	A90–A112
Коришћење рада других практичара.....	A113–A115
Писане изјаве руководства.....	A116
Накнадни догађаји.....	A117
Упоредне информације.....	A118–A123
Друге информације.....	A124–A126
Документовање.....	A127–A129

Преглед контроле квалитета ангажовања.....	A130
Формирање закључка о уверавању .....	A131–A133
Садржај извештаја о уверавању.....	A134–A152
Прилог 1: Емисије, уклањања и одбици емисија	
Прилог 2: Илустрације извештаја о уверавању о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште	

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3410, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште*, треба тумачити у контексту *Предговора Међународних стандарда и саопштења контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*.

## Увод

1. Узимајући у обзир везу између емисије гасова са ефектом стаклене баште и климатских промена, многи ентитети квантификују своје емисија гасова са ефектом стаклене баште за сврхе интерног управљања, а многи такође састављају и извештај о гасовима са ефектом стаклене баште:

- (а) Као део регулаторног система обелодањивања;
- (б) Као део схеме за трговину емисијама; или
- (ц) У циљу информисања инвеститора и других на добровољној бази. Добровољна обелодањивања могу бити, на пример, објављена као самостални документ; као део ширег извештаја о одрживости или у годишњем извештају ентитета; или као додатак “регистру угљеника”.

### Делокруг овог ISAE

2. Овај Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) бави се ангажовањима на основу којих се пружа уверавање са циљем издавања извештаја о извештају ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште.

3. Закључак практичара у ангажовању на уверавању може да садржи и додатне информације поред извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример, када је практичар ангажован да извести о извештају о одрживости чији је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште само један део. У оваквим случајевима (погледати параграфе А1-А2)

- (а) Овај ISAE се примењује на процедуре уверавања које су обављене у погледу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, осим када је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште релативно мањи део целокупних информација које су предмет уверавања; и
- (б) ISAE 3000 (ревидиран<sup>1</sup>) (или неки други ISAE који се бави специфичним предметним питањем) примењује се на процедуре уверавања које се обављају у погледу остатка информација које су обухваћене закључком практичара.

4. Овај ISAE се не бави, нити пружа специфичне смернице за ангажовања на основу којих се пружа уверавање о следећем:

- (а) Извештајима о емисији, осим емисија гасова са ефектом стаклене баште, на пример, азотних оксида (NO<sub>x</sub>) и сумпор диоксида (SO<sub>2</sub>). Међутим, овај ISAE ипак може обезбедити смернице за оваква ангажовања;
- (б) Другим информацијама повезаним са гасовима са ефектом стаклене баште, као што су “трагови” животног циклуса производа, хипотетичке “полазне” информације и кључни показатељи перформанси на бази података о емисији; или (видети параграф А3)
- (ц) Инструментима, процесима или механизмима, као што су пројекти компензације, које користе други ентитети као одбитке емисија. Међутим, у случајевима када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета укључују одбитке емисија, који су предмет уверавања, захтеви овог ISAE се примењују у односу на та одбијања емисија уколико је то прикладно (видети параграф 76(ф)).

*Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања*

5. *Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање* (Оквир уверавања) наводи да ангажовање на основу којег се пружа уверавање може бити ангажовање на потврђивању или директно ангажовање. Овај ISAE бави се само ангажовањима на потврђивању.

*Процедуре за ангажовања на основу којих се*

*пружа уверавање у разумној мери и ограничено уверавање*

6. У ISAE 3000 (ревидиран) наводи се да ангажовање на основу којег се пружа уверавање може бити ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање. Овај ISAE бави се и ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ограничено уверавање.

7. И у једној и у другој врсти ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште, практичар бира комбинацију процедура уверавање која може да обухвата: посматрање; потврду; поновно израчунавање; поновно спровођење; аналитичке процедуре; и испитивање. Утврђивање процедура уверавања које треба спровести у одређеном ангажовању је питање професионалног просуђивања. Будући да извештаји о гасовима са ефектом стаклене баште обухватају низ различитих околности, природа и обим процедура ће вероватно значајно варирати од ангажовања до ангажовања.

8. Осим уколико није назначено другачије, сваки захтев овог ISAE примењује се и на ангажовања уверавања у разумној мери и на ангажовања са ограниченим уверавањем. Будући да је ниво уверавања који се добија код ангажовања са ограниченим уверавањем нижи него код ангажовања са уверавањем у разумној мери, процедуре које практичар обавља приликом ангажовања на основу којих се пружа ограничено уверавање ће се разликовати по природи од ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, и биће мањег обима од њих. Захтеви који се примењују само на једну врсту ангажовања презентовани су у формату колумни словом “Л” (ограничено уверавање) или словом “Р” (уверавање у разумној мери) након броја параграфа. Иако се неке процедуре захтевају само за ангажовања на основу којих се пружа разумно уверавање, оне ипак могу бити прикладне и у неким ангажовањима на основу којих се пружа ограничено уверавање (видети такође параграф А90, који наводи основне разлике између додатних процедура практичара за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште). (видети параграфе А4, А90).

*Веза са ISAE 3000, друга професионална саопштења и други захтеви*

9. При спровођењу ангажовања на основу којих се пружа уверавање, о извештајима ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште, од практичара се захтева усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) и са овим ISAE. Овај ISAE допуњава, али не замењује ISAE 3000 (ревидиран) и даље описује како се ISAE 3000 (ревидиран) примењује на ангажовања на основу којег се пружа уверавање у циљу извештавања о извештајима ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф А17)

10. Усклађеност са ISAE 3000, између осталог, захтева да практичар поштује захтеве усклађеност са Деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* које је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) у погледу ангажовања на основу којих се пружа уверавање или других професионалних захтева, или захтева које намећу закон и регулатива који су макар једнако захтевни. Такође захтева да партнер у ангажовању буде члан фирме која примењује ISQC 1 или друге професионалне захтеве, или захтеве закона или регулативе који су макар једнако захтевни као ISQC 1. (видети параграфе А5–А6)

11. У случајевима када ангажовање подлеже локалним законима и регулативи, или одредбама о схеми за трговању емисијама, овај ISAE не замењује ове законе, прописе или одредбе. У случају да се локални закони или регулатива или одредбе везане за схему за трговање емисијама разликују од овог ISAE, ангажовање спроведено у складу са локалним законима или регулативом или одредбама одређене схеме неће бити аутоматски усклађено са овим ISAE. Практичар има право да представи усклађеност са овим ISAE поред усклађености са локалним законима или прописима или одредбама схеме за трговину емисијама само када су испуњени сви применљиви захтеви овог ISAE. (видети параграф А7)

#### **Датум ступања на снагу**

12. Овај ISAE важи за извештаје о уверавању за периоде који се завршавају 30. септембра 2013. године или касније.

#### **Циљеви**

13. Циљеви практичара су следећи:

(а) Стицање или разумног уверавања или уверавања ограниченог степена, по потреби, о томе да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи материјално значајне погрешних исказа, настале услед криминалне радње или грешке, чиме се омогућава практичару да изнесе

закључак на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена;

(б) Извештавање, у складу са налазима практичара, о томе да ли је:

(i) У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима; или

(ii) У случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, практичар дошао до било ког сазнања које би узроковало да сматра, на бази обављених процедура и прибављених доказа, да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште није састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима; и

(ц) Саопштавање које захтева овај ISAE, у складу са налазима практичара.

## Дефиниције

14. За сврхе овог ISAE, следећи термини имају доле описана значења:

(а) Применљиви критеријуми – Критеријуми које користи ентитет за квантификацију и извештавање о емисији у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

(б) Тврдње – Изјаве ентитета, експлицитне или друге, које су садржане у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, које користи практичар за разматрање различитих врста потенцијалних погрешних исказа које могу да се јаве.

(ц) Основна година – Конкретна година или просек неколико година који се користе за упоређивање емисија током времена.

(д) Систем одређивања ограничења и трговине – Систем за одређивање укупних ограничења емисија и алоцирање одобрених количина емисија на учеснике и који им омогућује да међусобно тргују одобрењима и квотама у вези са емисијама.

(е) Упоредне информације – износи и обелодањивања укључени у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште који се односи на један или више ранијих периода.

(ф) Емисије – Гасови са ефектом стаклене баште који су током релевантног периода, испуштани у атмосферу или би били испуштени да нису задржани у колектору. Емисије могу да се поделе на:

- Директне емисије (такође познате као емисије првог реда), које се емитују из извора које ентитет поседује и контролише. (видети параграф А8)

- Индиректне емисије, које су последица активности ентитета, али које се емитују из извора које контролише или поседује други ентитет. Индиректне емисије могу даље да се поделе на:

- Емисије другог реда, које су повезане са енергијом која се преноси ентитету и коју ентитет троши. (видети параграф А9)

- Емисије трећег реда, које представљају све остале индиректне емисије. (видети параграф А10)

(г) Одбитак емисије – Свака ставка укључена у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште која се одбија од укупне количине исказаних емисија, али која не представља уклањање; обично укључује извршене компензације али може да укључи и различите друге инструменте или механизме као што су одобрења и раздужења признати регулативом или другим системом чији је ентитет део. (видети параграфе А11–А12)

(х) Фактор емисије – Математички фактор или однос за конверзију мере активности (на пример, литре потрошеног горива, број пређених километара, број грла стоке или тоне произведеног производа) у процену количине гасова са ефектом стаклене баште који су повезани са том активношћу.

(и) Схема за трговину емисијама – Тржишни приступ контроли гасова са ефектом стаклене баште који се базира на економским подстицајима за умањење емисија таквих гасова.

(ј) Ентитет – Правни субјект, економски субјект, или део правног или економског субјекта који може да се идентификује (на пример, једна фабрика или други облик постројења, као што је депонија), или комбинација правног или другог субјекта или делова тих субјеката (на пример, заједнички подухват) на који се односе емисије исказане у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене баште.

(к) Криминална радња – намерна активност једног или више руководиоца, лица овлашћених за управљање, запослених или трећих страна, која укључује обмањивање ради стицања неприпадајуће

или незаконите добити.

(л) Додатни поступци – Поступци извршени као одговор на процењене ризике од материјално погрешних исказа, укључујући тестове контрола (ако постоје), тестове детаља и аналитичке поступке.

(м) Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште – Извештај који садржи саставне елементе и у ком се квантификују емисије гасова са ефектом стаклене баште ентитета (понекад се назива и попис емисија) и када је то применљиво, упоредне информације и објашњења, укључујући сумарне податке о значајним политикама квантификације и извештавања. Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште може такође да садржи и категоризовани списак уклањања или одбитака емисија. Када ангажовање не покрива цео извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште, израз “извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште” треба тумачити као онај део који је покривен ангажовањем. Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште је “информација о предметном питању” ангажовања.

(н) Гасови са ефектом стаклене баште – Угљен диоксид ( $\text{CO}_2$ ) и други гасови за које се применљивим критеријумима захтева да буду укључени у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште, а међу њима су метан, азот оксид, сумпор хексафлуорид и перфлуороугљеници; и хлорофлуороугљеници. Гасови који нису угљен диоксид често се изражавају у облику еквивалентног угљен диоксида ( $\text{CO}_2$ ).

(о) Организационе границе– Границе која одређују који послови ће бити укључени у извештај ентитета о емисији гасова са ефектом стаклене баште.

(п) Материјалност перформанси – Износ или износи које практичар одређује као мањи од материјалног значајног за извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште да би се на прихватљив ниво свела вероватноћа да је укупан износ неусклађених и недетектованих погрешних исказа већи од материјално значајног износа за извештај о емисији гасова са ефектима стаклене баште. Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ (или износе) који практичар одређује као мањи од материјално значајног нивоа за одређене типове емисија или обелодањивања.

(q) Стечена компензација – Одбитак емисије у којој ентитет плаћа умањење обима емисије другог ентитета (одбитак емисије) или повећање обима уклањања другог ентитета (повећање уклањања), у поређењу са неком хипотетичком основном вредношћу. (видети параграф А13)

(р) Квантификација – Процес утврђивања количине гасова са ефектом стаклене баште који су повезани са ентитетом, директно или индиректно, и који су емитовани (или уклоњени) од стране одређених извора (или одређеним колекторима).

(с) Уклањање – Гасови са ефектом стаклене баште које је ентитет, током одређеног периода, уклонио из атмосфере, или који би били емитовани у атмосферу да нису ухваћени и спроведени у колектор. (видети параграф А14)

(т) Значајно постројење – Постројење које је од појединачног значаја због величине обима својих емисија у односу на укупне емисије наведене у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене баште или због своје специфичне природе или околности које узрокују одређене ризике од материјално значајног погрешног исказа. (видети параграф А15–А16)

(у) Колектор– Физичка јединица или процес који уклања гасове са ефектом стаклене баште из атмосфере.

(в) Извор – Физичка јединица која испушта гасове са ефектом стаклене баште у атмосферу.

(w) Тип емисије – Група емисија одређена на основу, на пример, извора емисије, врсте гаса, области или постројења.

## **Захтеви**

### **ISAE 3000 (Ревидиран)**

15. Практичар не представља усклађеност са овим ISAE осим уколико није усклађен са захтевима и овог ISAE и ISAE 3000. (видети параграфе А5-А6, А17, А21-А22, А37, А127)

### **Прихватање и наставак ангажовања**

*Вештине, знање и искуство*

16. Партнер у ангажовању треба:

(а) Да је компетентан у области уверавања, и и има технике развијене кроз обимне обуке да прихвати одговорност издавања закључка о уверавању; и

(б) Да се увери да лица која спроводе ангажовање заједнички имају одговарајуће компетенције и

способности, укључујући за квантификацију и извештавање о емисијама и у области уверавања, како би спровели ангажовање у складу са овим ISAE. (видети параграфе A18–A19)

#### *Предуслови ангажовања*

17. У циљу утврђивања да ли су присутни предуслови за ангажовање:

(a) Партнер у ангажовању утврђује да ли и извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и ангажовање имају делокруг који је довољан да би био користан циљним корисницима, нарочито при разматрању следећег: (видети параграф A20)

(i) Ако извештај о гасовима са ефектом стаклене баште искључује значајне емисије које су биле квантификоване, или би лако могле бити квантификоване, да ли су таква искључивања оправдана у датим околностима;

(ii) Ако ангажовање искључује уверавање у погледу значајних емисија о којима је ентитет поднео извештај, да ли су таква искључивања оправдана у датим околностима; и

(iii) Ако ангажовање искључује уверавање у погледу одбитака емисија, да ли су природа уверавања које ће практичар стећи у погледу одбитака и циљни садржај извештаја о уверавању који се односе на њих јасни, оправдани у датим околностима и да ли их разуме страна која ангажује. (видети параграфе A11–A12)

(б) Приликом процене адекватности применљивих критеријума које захтева ISAE 3000 (ревидиран) практичар треба да утврди, да ли критеријуми обухватају минимум следеће: (видети параграфе A23–A26)

(i) Метод за одређивање организационе границе ентитета; (видети параграфе A27–A28)

(ii) Гасове са ефектом стаклене баште који ће се узимати у обзир;

(iii) Прихватљиве методе квантификације, укључујући методе за прилагођавање основне године (ако је применљиво); и

(iv) Одговарајућа обелодањивања како би циљни корисници разумели значајна просуђивања која су обављена током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе A29–A34)

(ц) Практичар треба да прибави сагласност од ентитета да прихвата и разуме своју одговорност:

(i) За осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле за коју ентитет утврди да је неопходна за омогућавање припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште који не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале било услед криминалних радњи или грешака;

(ii) За припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште у складу са применљивим критеријумима; и (видети параграф A35)

(iii) За упућивање на применљиве критеријуме које је примењивао или њихове описе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и када то није евидентно на основу околности ангажовања, ко их је осмислио. (видети параграф A36)

#### *Споразум о условима ангажовања*

18. Уговорени услови ангажовања које захтева ISAE 3000 (ревидиран) треба да обухватају: (видети параграф A37)

(a) Циљ и делокруг ангажовања;

(б) Одговорности практичара;

(ц) Одговорности ентитета, укључујући и оне описане у параграфу 17(ц);

(д) Идентификовање применљивих критеријума за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште;

(е) Упућивање на очекивану форму и садржај извештаја које треба да изда практичар, као и саопштења да могу постојати околности у којима се извештај може разликовати од његове очекиване форме и садржаја; и

(ф) Потврду да ентитет пристаје да обезбеди писане примерке закључка о ангажовању.

#### **Планирање**

19. Приликом планирања ангажовања сходно захтевима ISAE 3000 (ревидиран) практичар треба да: (видети параграфе A38–A41)

(a) Идентификује карактеристике ангажовања које дефинишу његов делокруг;

(б) Утврди циљеве ангажовања у погледу извештавања, ради планирања времена ангажовања и природе неопходне комуникације;

(ц) Размотри факторе, који су, на основу професионалног просуђивања практичара, значајни за усмеравање активности тима који ради на ангажовању;

(д) Размотри резултате процедура за прихватање или наставак ангажовања и, тамо где је применљиво, да ли је сазнање које је резултат других ангажовања које је за ентитет спровео партнер у ангажовању релевантно;

(е) Утврђује природу, време и обим ресурса који су неопходни за спровођење ангажовања, укључујући учешће стручњака и других практичара; и (видети параграфе А42–А43)

(ф) Утврђује утицај функције интерне ревизије ентитета, уколико постоји, на ангажовање.

#### **Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања**

*Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ангажовања*

20. Приликом одређивања опште стратегије ангажовања, практичар утврђује материјалну значајност за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А44–А50)

21. Практичар утврђује материјалност перформансе за сврхе процене ризика од материјално значајних погрешних исказа и утврђивања природе, времена и додатних процедура.

*Ревидирања током трајања ангажовања*

22. Практичар ревидира материјални значај за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште у случају да током ангажовања постане упознат са информацијама које би узроковале различито почетно одређивање износа од стране практичара. (видети параграф А51)

#### **Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа**

*Стицање разумевања ентитета и његовог окружења*

23. Практичар стиче разумевање о следећем (видети параграфе А52–А53)

(а) Релевантној привредној грани, регулаторним и другим екстерним факторима укључујући и применљиве критеријуме.

(б) Природи ентитета, укључујући:

(i) Природу пословања које је у оквирима организационе границе ентитета, укључујући: (видети параграфе А27–А28)

а. Изворе и потпуност емисија, и, уколико постоје, колекторе емисија и одбитке емисија;

б. Допринос сваког од њих укупним емисијама ентитета; и

ц. Неизвесности повезане са количинама које су наведене у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграфе А54–А59)

(ii) Промене у односу на претходни период у погледу природе или обима пословања, укључујући и то да ли је било спајања, стицања или продаје извора емисије, или екстерног ангажовања функција у погледу значајних емисија; и

(iii) Учесталост и природу прекида у пословању. (видети параграф А60)

(ц) Одабиру и примени метода квантификације од стране ентитета, као и политика извештавања, укључујући и разлоге њихових промена, као и потенцијалну могућност дуплог рачунања емисија у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

(д) Захтевима применљивих критеријума који су релевантни за процене, укључујући и повезана обелодањивања.

(е) Циљу и стратегији ентитета у погледу климатских промена, ако постоје, и са њима повезаним економским, регулаторним, физичким и репутационим ризицима. (видети параграф А61)

(ф) Надзору и одговорности за информације о емисијама у оквиру ентитета.

(г) Да ли ентитет има функцију интерне ревизије, и ако има, активности ове функције и главне налазе у погледу емисија.

*Процедуре за стицање разумевања и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа*

24. Процедуре за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу, као и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа треба да укључују следеће: (видети параграфе А52–А53, А62)

(а) Испитивање лица у оквиру ентитета, која, по процени практичара, имају информације које могу да помогну у идентификовању и процени ризика од материјално значајних погрешних исказа насталих услед криминалних радњи или грешака.

(б) Аналитичке процедуре. (видети параграф А63–А65)

(ц) Посматрање и преглед. (видети параграфе А66–А68)

*Стицање сазнања о интерној контроли ентитета*

<b>Ограничено уверавање</b>	<b>Уверавање у разумној мери</b>
<p>25Л. За интерну контролу која је релевантна за квантификацију и извештавање о емисијама, као основе за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар стиче разумевање путем испитивања следећег: (видети параграфе А52–А53, А69–А70)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(а) Контролног окружења;</li><li>(б) Информационог система, укључујући повезане пословне процесе и саопштавања улога и одговорности и значајних питања која се односе на извешавање о емисијама; и</li><li>(ц) Резултата процеса за процену ризика ентитета.</li></ul>	<p>25Р. Практичар стиче разумевање о следећим компонентама интерне контроле ентитета које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама као основе за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа: (видети параграфе А52–А53, А70)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(а) Контролном окружењу;</li><li>(б) Информационом систему укључујући повезане пословне процесе и саопштавање улога и одговорности као и значајних питања која се односе на извешавање о емисијама;</li><li>(ц) Процесу за процену ризика ентитета;</li><li>(д) Контролним активностима релевантним за ангажовање, односно оне за које практичар просуди да је неопходно разумети у циљу процене ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње и осмишљавање додатних процедура као одговор на процењене ризике. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање не захтева разумевање свих активности контроле које се односе на сваку значајну врсту емисије и обелодањивање у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште или на сваку тврдњу која је за њих релевантна; и (видети параграфе А71–А72)</li><li>(е) Надзору контрола.</li></ul>
	<p>26Р. Приликом стицања разумевања која захтева параграф 25Р, поред испитивања особља ентитета практичар процењује концепт контрола и утврђује да ли су оне имплементиране путем спровођења процедура. (видети параграфе А52–А53)</p>

*Друге процедуре за разумевање и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа*

27. Ако је партнер у ангажовању обављао друга ангажовања за ентитет, партнер у ангажовању разматра да ли су добијене информације релевантне за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа. (видети параграф А73)

28. Практичар испитује руководство и друге у оквиру ентитета, по потреби, како би утврдио да ли имају сазнања о евентуалним реалним, наводним криминалним радњама или сумњама на криминалне радње или на неусклађеност са законом или регулативом, што утиче на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А84–А86)

29. Партнер у ангажовању и други кључни чланови тима који ради на ангажовању, као и кључни екстерни стручњаци, разматрају подложност извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета материјално значајном погрешном исказу, било услед криминалних радњи или грешака, као и примену применљивих критеријума на чињенице и околности ентитета. Партнер у ангажовању утврђује која питања треба саопштити члановима тима на ангажовању и евентуално екстерним стручњацима практичара који нису учествовали у дискусији.



30. Практичар процењује да ли методе квантификације и политике извештавања ентитета, укључујући и утврђивање организационих граница ентитета, одговарају његовом пословању и да ли су у складу са применљивим критеријумима и политикама квантификације и извештавања који су се користили у релевантној привредној грани и у претходним периодима.

Спровођење процедура на локацији постројења ентитета

31. Практичар утврђује да ли је неопходно у околностима ангажовања спроводити процедуре на локацији значајних постројења. (видети параграфе А15–А16, А74–А77)

Интерна ревизија

32. У случајевима када ентитет има функцију интерне ревизије која је релевантна за ангажовање, практичар: (видети параграф А78)

(а) Утврђује да ли, и у ком обиму, користити резултате специфичног рада функције интерне ревизије; и

(б) Уколико користи резултате специфичног рада функције интерне ревизије, утврђује да ли тај рад одговара сврхама ангажовања.

*Идентификовање и процена ризика*

*од материјално значајних погрешних исказа*

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
<p>33Л. Практичар идентификује и процењује ризике од материјално значајних погрешних исказа:</p> <p>(а) На нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; и (видети параграфе А79–А80)</p> <p>(б) За материјално значајне врсте емисија и обелодањивања, (видети параграф А81)</p> <p>као основу за осмишљавање и спровођење процедура чија природа, време и обим:</p> <p>(ц) Представљају одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа; и</p> <p>(д) Омогућавају практичару да стекне ограничено уверавање о томе да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.</p>	<p>33Р. Практичар идентификује и процењује ризике од материјално значајних погрешних исказа:</p> <p>(а) На нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; и (видети параграфе А79–А80)</p> <p>(б) На нивоу тврдње за материјално значајне врсте емисија и обелодањивања, (видети параграфе А81 – А82)</p> <p>као основу за осмишљавање и спровођење процедура чија природа, време и обим: (видети параграф А83)</p> <p>(ц) Представљају одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа; и</p> <p>(д) Омогућавају практичару да стекне уверавање у разумној мери о томе да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.</p>

Узроци ризика од материјално значајних погрешних исказа

34. Приликом спровођења процедура које захтевају параграфи 33Л или 33Р, практичар разматра, као минимум, следеће факторе: (видети параграфе А84–А89)

(а) Вероватноћу постојања намерних погрешних исказа у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште; (видети параграфе А84–А86)

(б) Вероватноћу неусклађености са одредбама, и оним законима и регулативом за које је опште признато да имају директан утицај на садржај извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; (видети параграф А87)

(ц) Могућност изостављања потенцијално значајне емисије; (видети параграф А88(а))

(д) Значајне економске или регулаторне промене; (видети параграф А88(б))

(е) Природу пословања; (видети параграф А88(ц))

- (ф) Природу метода квантификације; (видети параграф А88(д))
- (г) Степен сложености при одређивању организационих граница и да ли учествују повезане стране; (видети параграфе А27–А28)
- (х) Да ли постоје значајне емисије које су изван уобичајеног тока пословања за ентитет, или се чине неуобичајеним у неком другом погледу; (видети параграф А88(е))
- (и) Степен субјективности у квантификацији емисија; (видети параграф А88(е))
- (ј) Да ли су емисије трећег реда укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; и (видети параграф А88(ф))
- (к) На који начин ентитет врши значајне процене и податке на којима су они засновани. (видети параграф А88(г))

**Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре**

35. Практичар осмишљава и имплементира опште одговоре на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа, на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А90–А93)
36. Практичар осмишљава и спроводи додатне процедуре чија природа, време и обим одговарају процењеним ризицима и материјално значајним погрешним исказима, узимајући у обзир одговарајући ниво уверавања, разумни или ограничени. (видети параграф А90)

Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
<p>37Л. При осмишљавању и спровођењу додатних процедура у складу са параграфом 36, практичар: (видети параграфе А90, А94)</p> <p>(а) Разматра разлоге за процену ризика од материјално значајних погрешних исказа за материјално значајне врсте емисија и обелодањивања; и (видети параграф А95)</p> <p>(б) Прибавља убедљивије доказе што је процена ризика од стране практичара виша. (видети параграф А97)</p>	<p>37Р. При осмишљавању и спровођењу додатних процедура у складу са параграфом 36, практичар: (видети параграфе А90, А94)</p> <p>(а) Разматра разлоге за процену ризика од материјално значајних погрешних исказа за материјално значајне врсте емисија и обелодањивања; укључујући (видети параграф А95)</p> <p>(i) Вероватноћу постојања материјално значајних погрешних исказа услед одређених карактеристика релевантне врсте емисије или обелодањивања (односно, инхерентни ризик); и</p> <p>(ii) Да ли практичар намерава да се ослања на оперативну ефективност контрола приликом утврђивања природе, времена и обима других процедура; и (видети параграф А96)</p> <p>(с) Прибавља убедљивије доказе што је процена ризика од стране практичара виша. (видети параграф А97)</p>
	<p><i>Тестирање контрола</i></p> <p>38Р. Практичар осмишљава и спроводи тестове контрола у циљу прибављања довољно одговарајућих доказа о оперативној ефективности релевантних контрола ако: (видети параграф А90(а))</p> <p>(а) Практичар намерава да се ослања на оперативну ефективност контрола при утврђивању природе, времена и обима других процедура; или (видети параграф А96)</p>
	<p>(б) Друге процедуре, које нису тестови контрола, не могу саме обезбедити довољно одговарајућих доказа на нивоу тврдње. (видети</p>

Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
	<p>параграф А98)  39Р. Ако су откривена одступања од контрола на које практичар намерава да се ослони, практичар врши специфична испитивања у циљу разумевања ових питања и њихових потенцијалних последица и утврђује да ли: (видети параграф А90)  (а) Обављени тестови контрола обезбеђују одговарајућу основу за ослањање на контроле;  (б) Су неопходни додатни тестови контрола; или  (ц) Потенцијални ризици од материјално значајних погрешних исказа треба да се решавају помоћу других процедура.  <i>Друге процедуре</i>  <i>које нису тестови контрола</i>  40Р. Независно од процењених ризика од материјално значајних погрешних тврдњи, практичар осмишљава и обавља тестове детаља или аналитичке процедуре поред тестова контроле, уколико постоје, за сваку материјално значајну врсту емисија и обелодањивања. (видети параграфе А90, А94)  41Р. Практичар разматра да ли треба обавити екстерне процедуре потврђивања. (видети параграфе А90, А99)</p>

Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
<p><i>Аналитичке процедуре спроведене као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа</i></p> <p>42Л. Ако осмишљава и обавља аналитичке процедуре, практичар: (видети параграфе А90(ц), А100–А102)</p> <p>(а) Утврђује подесност одређених аналитичких процедура, узимајући у обзир процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и тестове детаља, ако их има;</p> <p>(б) Процењује поузданост података на основу којих је изграђено очекивање практичара о евидентираним количинама или сразмерама, узимајући у обзир извор, упоредивост и природу и релевантност доступних информација, као и контрола над припремом; и</p> <p>(ц) Развија очекивања у односу на евидентираним количине или сразмере.</p> <p>43Л. Ако се аналитичким процедурама идентификују флукуације или односи које нису у складу са другим релевантним информацијама, или се значајно разликују од очекиваних количина или сразмера, практичар врши испитивање ентитета о овим разликама. Практичар разматра све одговоре на ове упите како би утврдио да ли су у датим околностима неопходне друге процедуре. (видети параграф А90(ц))</p>	<p><i>Аналитичке процедуре спроведене као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа</i></p> <p>42Р. Ако осмишљава и обавља аналитичке процедуре, практичар: (видети параграфе А90(ц), А100–А102)</p> <p>(а) Утврђује подесност одређених аналитичких процедура, узимајући у обзир процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и тестове детаља, ако их има за ове тврдње;</p> <p>(б) Процењује поузданост података на основу којих је изграђено очекивање практичара о евидентираним количинама или сразмерама, узимајући у обзир извор, упоредивост и природу и релевантност доступних информација, као и контрола над припремом; и</p> <p>(ц) Развија очекивања у односу на евидентираним количине или сразмере који су довољно прецизна да идентификују могуће материјално значајне погрешне исказе.</p> <p>43Р. Ако се аналитичким процедурама идентификују флукуације или односи који нису у складу са другим релевантним информацијама, или се значајно разликују од очекиваних количина или сразмера, практичар врши испитивање ентитета о овим разликама путем: (видети параграф А90(ц))</p> <p>(а) Испитивања ентитета и прибављања додатних доказа који су релевантни у односу на одговоре ентитета; и</p> <p>(б) Обављања других процедура које су неопходне у датим околностима.</p>
<p><i>Процедуре које се односе на процене</i></p> <p>44Л. На бази процењених ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар: (видети параграфе А103–А104)</p> <p>(а) Процењује да ли:</p> <p>(i) Је ентитет адекватно применио захтеве применљивих критеријума који су релевантни за процене; и</p> <p>(ii) Су методе за вршење процена адекватне и да ли се доследно примењују, као и да ли промене, уколико их има, у проценама које су предмет извештаја или методама њиховог вршења за претходни период одговарају околностима; и</p> <p>(б) Разматра да ли су у датим околностима неопходне друге процедуре.</p>	<p><i>Процедуре које се односе на процене</i></p> <p>44Р. На бази процењених ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар процењује да ли: (видети параграф А103)</p> <p>(а) Је ентитет адекватно применио захтеве применљивих критеријума који су релевантни за процене; и</p> <p>(б) Су методе за вршење процена адекватне и да ли се доследно примењују, као и да ли промене, уколико их има, у проценама које су предмет извештаја или методама њиховог вршења за претходни период одговарају околностима; и</p>

Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
	<p>45P. При решавању процењеног ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар предузима једну или више следећих мера, узимајући у обзир природу процена: (видети параграф А103)</p> <p>(а) Тестира начин на који је ентитет извршио процену и податке на којима је она заснована. Притом, практичар процењује да ли:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Метод квантификације који је коришћен одговара околностима; и</li> <li>(ii) Су претпоставке којима се служи ентитет разумне.</li> </ul>
	<p>(б) Тестира оперативну ефективност контрола над вршењем процена од стране ентитета, заједно са другим одговарајућим процедурама.</p> <p>(ц) Одређује процењену вредност или распон вредности за вредновање процене ентитета. За ове сврхе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Ако практичар користи претпоставке или методе који се разликују од ентитетових, практичар стиче довољно сазнања о ентитетовим претпоставкама или методама да би установио да практичарева процењена вредност или распон вредности узима у обзир релевантне варијабле и да би проценио евентуалне значајне разлике од ентитетове процене.</li> <li>(ii) Ако практичар закључи да је прикладно користити распон вредности, практичар сужава распон, на бази доступних доказа, све док се резултати у оквиру распона не сматрају разумним.</li> </ul>

*Узорковање*

46. Ако се користи узорковање, практичар, приликом одређивања узорка, разматра сврху процедуре и карактеристике популације из које је узет узорак. (видети параграфе А90(б), А105)  
*Криминалне радње, закони и регулатива*

47. Практичар адекватно решава питања криминалних радњи, сумњи на криминалне радње и неусклађености или сумње на неусклађеност са законом или регулативом који су идентификовани током ангажовања. (видети параграфе А106–А107)

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
----------------------	---------------------------

<p><i>Процедуре које се односе на процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште</i></p> <p>48Л. Процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште укључују следеће процедуре практичара: (видети параграф А108)</p> <p>(а) Усаглашавање или усклађивање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са основном евиденцијом; и</p> <p>(б) Стицање, путем испитивања ентитета, разумевања о материјално значајним прилагођавањима извршеним током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и разматрање да ли су у датим околностима неопходне друге процедуре.</p>	<p><i>Процедуре које се односе на процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште</i></p> <p>48Р. Процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште укључује следеће процедуре практичара: (видети параграф А108)</p> <p>(а) Усаглашавање или усклађивање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са основном евиденцијом; и</p> <p>(б) Испитивање материјално значајних прилагођавања извршених током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.</p>
<p><i>Утврђивање да ли су неопходне додатне процедуре у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање</i></p> <p>49Л. Уколико практичар уочи питање (питања) које узрокује да практичар сматра да у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште постоји материјално значајан погрешан исказ, практичар осмишљава и спроводи довољно додатних процедура које ће му омогућити да: (видети параграфе А109–А110)</p> <p>(а) Закључи да није вероватно да ће то питање (питања) узроковати материјално погрешан извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; или</p> <p>(б) Утврди да питање (питања) узрокује материјално погрешан извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф А111)</p>	<p><i>Ревидирање процене ризика у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери</i></p> <p>49Р. Практичарева процена ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње може да се промени услед прибављања додатних доказа током ангажовања. У околностима када практичар прибави доказе на основу спровођења додатних процедура, или уколико се добију нове информације, а ти докази или информације нису у складу са доказима на основу којих је практичар првобитно засновао процену ризика, практичар ревидира процену и сходно томе модификује планиране процедуре. (видети параграф А109)</p>

*Акумулирање идентификованих погрешних исказа*

50. Практичар евидентира и акумулира погрешне исказе који су идентификовани током ангажовања, осим оних који су очигледно безначајни. (видети параграф А112)

*Разматрање погрешних исказа идентификованих током трајања ангажовања*

51. Практичар утврђује да ли општа стратегија и план ангажовања треба да буду ревидирани ако:

(а) Природа идентификованих погрешних исказа и околности њиховог јављања указују на могуће постојање других погрешних исказа, који узети збирно са погрешним исказима идентификованим током ангажовања могу бити материјално значајни; или

(б) Збир погрешних исказа идентификованих током ангажовања се приближава материјалном значају који је утврђен у складу са параграфима 20–22 овог ISAE.

52. Ако је, на захтев практичара, ентитет испитао врсту емисије или обелодањивање и исправио откривене погрешне исказе, практичар спроводи процедуре које се односе на рад који је обавио ентитет ради утврђивања да ли су материјално значајни погрешни искази и даље присутни.

*Саопштавање о исправкама погрешних исказа*

53. Практичар благовремено саопштава лицу одговарајућег нивоа у оквиру ентитета о свим сакупљеним акумулираним погрешним исказима током ангажовања и захтева од ентитета да исправи те погрешне исказе.

54. Ако ентитет одбије да исправи неке или све погрешне исказе које му је саопштио практичар, практичар прибавља информације о ентитетовим разлозима за не вршење исправки и те информације узима у обзир приликом формирања закључка.

*Процена утицаја неисправљених погрешних исказа*

55. Пре процене утицаја неисправљених погрешних исказа, практичар врши поновну процену материјалног значаја утврђеног у складу са параграфима 20-22 овог ISAE у циљу потврде да ли је и даље адекватна у контексту стварних емисија ентитета.

56. Практичар утврђује да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или збирно. Приликом утврђивања овога, практичар разматра величину и природу материјално значајних погрешних исказа, као и одређене околности њиховог настанка, у односу на одређене врсте емисија или обелодањивања и на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф 72).

#### **Коришћење рада других практичара**

57. Када практичар намерава да користи рад другог практичара, практичар треба да:

(а) Комуницира јасно са овим другим практичарима о делокругу и времену њиховог рада и њиховим налазима; и (видети параграфе А113–А114)

(б) Процењује да довољност и адекватност процеса и прибављених доказа, за сврхе укључивања повезаних информација у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф А115)

#### **Писане изјаве руководства**

58. Практичар захтева писане изјаве од лица у оквиру фирме која имају одговарајућу одговорност за одређена питања као и знање о њима: (видети параграф А116)

(а) Да су испунили своју одговорност припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, укључујући упоредне информације тамо где је прикладно, у складу са применљивим критеријумима, као што је установљено условима ангажовања;

(б) Да су обезбедили практичару релевантне информације и приступ, као што је договорено у условима ангажовања и приказали сва релевантна питања у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште;

(ц) Да ли сматрају да ефекти неисправљених погрешних исказа нису материјално значајни, појединачно или збирно, за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. Кратак приказ ових ставки треба укључити у писаној изјави или приложити уз њу;

(д) Да ли сматрају да су значајне претпоставке које су коришћене при вршењу процена, оправдане;

(е) Да су саопштили практичару све недостатке у интерној контроли који су релевантни за ангажовање а који нису очигледно безначајни, а са којима су упознати; и

(ф) Да ли су обелоданили практичару своја сазнања о стварним криминалним радњама, сумњама или тврдњама о криминалним радњама или неусклађености са законима и регулативом у случајевима када би криминалне радње или неусклађеност могли имати материјално значајан утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

59. Датум писане изјаве руководства треба да буде што ближи могуће датуму извештаја о уверавању, али не након тог датума.

60. Практичар се уздржава од изражавања закључка о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, у случајевима када повлачење није могуће под важећим законима и регулативом, ако:

(а) Практичар закључи да постоји довољно сумње у интегритет лица које обезбеђује писану изјаву која се захтева параграфима 58(а) и (б) тако да те писане изјаве у овим аспектима нису поуздане; или

(б) Ентитет није обезбедио писане изјаве које се захтевају параграфима 58(а) и (б).

#### **Накнадни догађаји**

61. Практичар: (видети параграф А117)

(а) Разматра да ли догађаји настали између датума извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и датума извештаја о уверавању захтевају корекцију или обелодањивање у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, и процењује да ли је прибављено довољно одговарајућих доказа

о томе да ли су овакви догађаји адекватно приказани у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште у складу са применљивим критеријумима; и

(б) Адекватно одговара на чињенице са којима практичар је упознат након датума извештаја о уверавању, које би, да су биле познате практичару на тај датум, могле да узрокују да практичар измени извештај о уверавању.

#### **Упоредне информације**

62. Када су, са информацијама о текућим емисијама презентоване упоредне информације, а неке од њих или све, су садржане у практичаревом закључку, његове процедуре у погледу упоредних информација треба да укључују процену да ли: (видети параграфе А118–А121)

(а) Се упоредне информације слажу са износима и другим обелодањивањима презентованим у том периоду, или су, када је то прикладно, адекватно преправљене, а ова преправљања адекватно обелодањена; и (видети параграф А121)

(б) Су политике које се односе на квантификацију упоредних информација, у складу са оним које се примењују у текућем периоду, или, ако је било промена, да ли су оне правилно примењене и адекватно обелодањене.

63. Без обзира на то да ли закључак практичара обухвата упоредне информације, ако практичар постане упознат са могућим постојањем презентованих материјално значајних погрешних исказа, практичар:

(а) Разматра ово питање са оним лицем (лицима) у оквиру ентитета које има одговарајуће одговорности за одређена питања и знање о њима, и спроводе процедуре које одговарају датим околностима; и (видети параграфе А122–А123)

(б) Разматра утицај на извештај о уверавању. Ако презентоване упоредне информације садрже материјално значајан погрешан исказ, а упоредне информације нису преправљене:

(i) У случајевима када закључак практичара обухвата упоредне информације, практичар изражава квалификовани закључак или негативан закључак у извештају о уверавању; или

(ii) У случајевима када закључак практичара не обухвата упоредне информације, практичар укључује параграф *Остала питања* у извештају о уверавању у којем описује околности које утичу на упоредне информације.

#### **Остале информације**

64. Практичар тумачи и друге информације укључене у документацију која садржи извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и извештај о уверавању у циљу идентификовања материјално значајних недоследности, уколико их има, са извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште или извештајем на основу којег се пружа уверавање, ако, након тумачења тих других информација, практичар: (видети параграф А139)

(а) Идентификује материјално значајну недоследност између тих осталих информација и извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште или са извештајем о уверавању; или

(б) Постане упознат са материјално значајним погрешним исказом чињенице у тим осталим информацијама која није повезана са питањима која се јављају у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште или са извештајем о уверавању,

практичар, разматра ово питање са ентитетом и, по потреби предузима даље мере. (видети параграфе А124–А126)

#### **Документација**

65. Приликом документовања природе, времена и обима спроведених процедура, практичар евидентира: (видети параграф А127)

(а) Идентификовање карактеристика тестираних специфичних ставки или питања;

(б) Лице које је спровело ангажовање и датум завршетка овог рада; и

(ц) Лице које је извршило преглед обављеног рада на ангажовању као и датум и обим овог прегледа.

66. Практичар документује разматрања значајних питања са ентитетом и другима, укључујући природу разматраних значајних питања, као и када и са ким су ова разматрања обављена. (видети параграф А127)

#### **Контрола квалитета**

67. Практичар укључује у документацију ангажовања следеће:

(а) Питања која су идентификована у погледу усклађености са релевантним етичким захтевима и начин на који су та питања решена;



- (б) Закључке о усклађености са захтевима независности који се примењују на ангажовање, и сва друга релевантна разматрања са фирмом која поткрепљују ове закључке;
- (ц) Закључке који су донети у погледу прихватања сарадње и наставку односа са клијентом и ангажовања на основу којег се пружа уверавање; и
- (д) Природу и делокруг консултација које су предузете током ангажовања, као и закључке који су из њих произашли.

*Питања која се јављају након датума извештаја о уверавању*

68. Уколико, у изузетним околностима, практичар обави нове или додатне процедуре или изведе нове закључке након датума извештаја о уверавању, практичар документује следеће: (видети параграф А128)

- (а) Околности са којима се сусрео;
- (б) Нове или додатне процедуре које су спроведене, прибављене доказе и донете закључке, као и њихов утицај на извештај о уверавању; и
- (ц) Када и ко је извршио документовање и преглед резултирајућих промена у ангажовању.

*Комплектирање коначног досијеа ангажовања*

69. Практичар благовремено саставља документацију ангажовања у досијеу ангажовања и завршава административни процес састављања коначног досијеа ангажовања након датума извештаја о уверавању. Након завршетка рада на састављању коначног досијеа ангажовања, практичар не брише и не одбацује документацију о ангажовања било какве природе, све док не истекне период чувања те документације. (видети параграф А129)

70. У околностима које нису предвиђене параграфом 68 када практичар сматра да је неопходно да модификује постојећу документацију ангажовања или да дода нову документацију ангажовања након састављања коначног досијеа ангажовања, без обзира на природу измена или допуна, практичар документује следеће:

- (а) Специфичне разлоге за измене или допуне; и
- (б) Када и ко их је извршио и прегледао.

#### **Преглед контроле квалитета ангажовања**

71. За она ангажовања, уколико постоје, за која се законом или регулативом захтева преглед контроле квалитета или за која је фирма утврдила да је неопходно обавити преглед контроле квалитета ангажовања, лице које врши преглед обавља објективну процену значајних просуђивања тима који је радио на ангажовању, као и закључака који су донети приликом формирања извештаја о уверавању. Ова процена укључује: (видети параграф А130)

- (а) Разматрање значајних питања са партнером који ради на ангажовању, укључујући професионалне компетенције тима који ради на ангажовању у погледу квантификације и извештавања о емисијама и уверавања;
- (б) Преглед извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и предложеног извештаја о уверавању;
- (ц) Преглед одабране документације о ангажовању која се односи на значајна просуђивања тима који је радио на ангажовању и донете закључке; и
- (д) Процену донетих закључака при формулисању извештаја о уверавању и разматрању да ли је предложени извештај о уверавању прикладан.

#### **Формирање закључка о уверавању**

72. Практичар формира закључак о томе да ли је стекао ограничено или уверавање у разумној мери, по потреби, о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Овај закључак узима у обзир захтеве параграфа 56 и 73-75 овог ISAE.

<b>Ограничено уверавање</b>	<b>Уверавање у разумној мери</b>
73Л. Практичар процењује да ли је дошао до било каквих сазнања која узрокују да сматра да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, није припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.	73Р. Практичар процењује да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.

74. Ова процена укључује разматрање квалитативних аспеката метода квантификације и пракси извештавања ентитета, укључујући показатеље могућих пристрасности у просуђивању и одлукама

приликом обављања процена и приликом припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и да ли, према применљивим критеријумима:

- (а) Су методе квантификације и политике извештавања које су одабране и које се примењују у складу са применљивим критеријумима и да ли су одговарајуће;
- (б) Су извршене процене током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште оправдане;
- (ц) Су информације презентоване у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште релевантне, поуздане, потпуне, упоредиве и разумљиве;
- (д) Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште обезбеђује адекватно обелодањивање применљивих критеријума и других питања, укључујући неизвесности, на такав начин да циљни корисници могу да схвате значајна просуђивања која су настала током његове припреме; и (видети параграфе А29, А131–А133)
- (е) Је терминологија која се користи у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште адекватна.

75. Процена која се захтева параграфом 73 треба такође да укључује разматрање следећег:

- (а) Укупне презентације, структуре и садржине извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; и
- (б) Где је прикладно и у контексту критеријума, формулације закључка о уверавању, или других околности ангажовања, да ли извештај о гасовима са ефектом стаклене баште представља основне емисије на начин којим се постиже фер презентација.

#### **Садржај извештаја о уверавању**

76. Извештај о уверавању укључује, минимум, следеће основне елементе: (видети параграф А134)

- (а) Наслов који јасно указује на то да извештај представља независни извештај којим се пружа уверавање.
- (б) Прималац (адресат).
- (ц) Идентификовање или опис нивоа уверавања, било у разумној мери или ограниченог степена, које је стекао практичар.
- (д) Идентификовање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, укључујући период(е) који покрива, и, ако нека информација у том извештају није обухваћена закључком практичара, јасно идентификовање информација које су предмет уверавања као и искључених информација, заједно са изјавом да практичар није спровео никакве процедуре у погледу тих искључених информација, и да, стога о њима не изражава закључак. (видети параграфе А120, А135)
- (е) Опис одговорности ентитета. (видети параграф А35)
- (ф) Изјаву да је квантификација гасова са ефектом стаклене баште подложна инхерентној непоузданости. (видети параграфе А54–А59)
- (г) Ако извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује одбитке емисија који су обухваћени закључком практичара, идентификовање тих одбитака емисија и изјаву о одговорности практичара у погледу њих. (видети параграфе А136–А139)
- (х) Идентификовање применљивих критеријума;
- (и) Идентификовање начина и могућности приступа тим критеријумима;
- (ii) Ако су критеријуми доступни само одређеним циљним корисницима, или су релевантни само за одређену сврху, изјава којом се ограничава употреба извештаја о уверавању на те циљне кориснике или за ту сврху; и (видети параграфе А140–А141)
- (iii) Уколико установљене критеријуме треба допунити обелодањивањима у објашњавајућим напоменама извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, да би ти критеријуми били одговарајући, идентификовање релевантне напомене(а). (видети параграф А131)
- (и) Изјаву да фирма чији је практичар члан примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве закона или регулативе који су макар једнако захтевни као ISQC 1. Ако практичар није професионални рачуновођа, изјава треба да идентификује професионалне захтеве или захтеве закона или регулативе, који су примењени, а који су макар једнако захтевни као ISQC 1.
- (j) Изјаву да практичар поштује захтев независности и друге етичке захтеве Кодекса IESBA, или друге професионалне захтеве које намећу закон или регулатива, који су макар једнако захтевни као Делови А и Б Кодекса IESBA повезани са ангажовањима о уверавању. Ако практичар није професионални рачуновођа, изјава треба да идентификује професионалне захтеве или захтеве које

намећу закон или регулатив, који су примењени, а који су макар једнако захтевни као Делови А и Б Кодекса IESBA повезани са ангажовањима о уверавању.

(к) Опис одговорности практичара, укључујући:

(i) Изјаву да је ангажовање спроведено у складу са ISAE 3410, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште*; и

(ii) Информативни кратак приказ рада који је обавио као основу за закључак практичара. У случају ангажовања на основу којег се пружа разумно уверавање, разумевање природе, времена и обима обављених процедура је од кључног значаја за разумевање закључка практичара. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, кратак приказ обављених процедура треба да наводи да:

- Се процедуре у оквиру ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање разликују по природи и времену од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и да су мањег обима; и

- Као резултат тога, ниво стеченог уверавања у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је значајно нижи од уверавања које би било стечено да је обављено ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. (видети параграфе А142–А144)

(л) Закључак практичара:

(i) у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање, закључак треба да буде изражен у позитивној форми; или

(ii) у случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, закључак треба да буде изражен у форми која преноси да ли је, на бази спроведених процедура и прибављених доказа, практичар постао упознат са питањем (питањима) које узрокује да сматра да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште није припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.

(iii) Ако практичар изражава закључак који је модификован, извештај на основу којег се пружа уверавање треба да садржи:

а. Одељак који обезбеђује опис питања који узрокују модификацију; и

б. Одељак који садржи модификован закључак практичара.

(м) Потпис практичара. (видети параграф А145)

(н) Датум извештаја о уверавању. Извештај на основу којег се пружа уверавање треба да буде датиран најраније на датум на који је практичар прибавио доказе на којима је засновао закључак, укључујући доказе да су они који су признати код надлежних органа потврдили да су преузели одговорност за извештаје о гасовима са ефектом стаклене баште.

(о) Локацију у законском систему где практичар спроводи праксу.

*Пасуси Скретање пажње и Остала питања*

77. Ако практичар сматра да је неопходно да: (видети параграфе А146–А152)

(а) Скрене пажњу циљних корисника на неко питање које је презентовано или обелодањено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, које је, по мишљењу практичара, од толиког значаја да је кључно за разумевање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште од стране корисника (параграф Скретање пажње); или

(б) Саопштава питање које није презентовано или обелодањено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, које је, по мишљењу практичара, релевантно за разумевање ангажовања, одговорности практичара или извештај о уверавању од стране циљних корисника, (параграф Остала питања),

а ово није забрањено законима или регулативом, практичар то чини у параграфу у извештају о уверавању са одговарајућим заглављем, који јасно указује да закључак практичара није модификован у погледу тог питања.

**Захтеви у погледу других саопштења**

78. Практичар саопштава лицу (лицима) која имају одговорност надзора над извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште, да је практичар током ангажовања уочио следећа питањима и утврђује да ли постоји одговорност извештавања о њима према другој страни унутар или изван ентитета:

(а) Недостаци у интерној контроли, који су, према професионалном просуђивању практичара довољно значајни да завређују пажњу;

(б) Идентификована криминална радња или сумња на криминалну радњу; и

(ц) Питања која укључују неусклађеност са законом или регулативом, осим оних питања која су очигледно безначајна. (видети параграф А87)

\*\*\*

## **Примена и друга објашњења**

### **Увод**

*Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која обухватају остале информације поред извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште* (видети параграф 3)

A1. У неким случајевима, практичар може спроводити ангажовање на основу којег се пружа уверавање у погледу извештаја који укључује информације о гасовима са ефектом стаклене баште, али те информације о гасовима са ефектом стаклене баште нису део извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, као што је дефинисано у параграфу 14(м). У оваквим случајевима, овај ISAE може обезбедити смернице за таква ангажовања.

A2. У случајевима када је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште релативно мањи део укупних информација које су обухваћене закључком практичара, обим у којем је овај ISAE релевантан питање је професионалног просуђивања практичара у околностима ангажовања.

*Кључни показатељи перформанси на бази података*

*о гасовима са ефектом стаклене баште* (видети параграф 4(б))

A3. Пример кључног показатеља перформанси на бази података о гасовима са ефектом стаклене баште је пондерисани просек емисија по километру вожње возила која су произведена од стране ентитета током неког периода, чије израчунавање и обелодањивање се у појединим законским системима захтева законима или регулативом.

*Процедуре за ангажовања на основу којих се пружа*

*уверавање у разумној мери и ограничено уверавање* (видети параграф 8)

A4. Неке процедуре које се захтевају само за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери ипак могу бити адекватне у неким ангажовањима на основу којих се пружа ограничено уверавање. На пример, иако стицање сазнања о активностима контроле није неопходно за ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, у неким случајевима, као на пример када се информације евидентирају, обрађују или о њима подноси извештај само у електронском формату, практичар ипак може одлучити да је тестирање контрола, и самим тим, стицање информација о релевантним активностима контроле, неопходно за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање (видети такође А90).

*Независност* (видети параграфе 10, 15)

A5. IESBA Кодекс усваја приступ претњи и заштитних мера у погледу независности. Усклађеност са основним принципима може потенцијално бити угрожена низом различитих околности. Многе претње спадају у следеће категорије:

- Лични интерес, на пример, претерана зависност од накнада једног ентитета.
- Самоконтрола, на пример, обављање друге услуге за ентитет која директно утиче на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, као што је учешће у квантификацији емисија ентитета.
- Заступништво, на пример, деловање у својству заступника у име ентитета у погледу тумачења применљивих критеријума.
- Присност, на пример, члан тима који ради на ангажовању има дугу сарадњу са запосленим у ентитету који је на позицији да врши директан и значајан утицај на припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, или му је такав запослени у ентитету блиски сродник или члан уже породице.
- Заstraшивање, на пример, притисак да се неприкладно умањи обим обављеног посла како би се смањила накнада, или претња укидања регистрације за обављање праксе од стране овлашћеног регистрационог тела за привредну грану којој ентитет припада.

A6. Заштитне мере које је креирала професија, закон или регулатива, или заштитне мере у радном окружењу, могу елиминисати претње или их свести на прихватљив ниво.

*Локални закони и регулатива и одредбе схеме за трговину емисијама*

(видети параграф 11)

A7. Локални закони или регулатива или одредбе схеме за трговину емисијама могу: укључивати захтеве поред захтева овог ISAE; захтевати да одређене процедуре буду спроведене на свим ангажовањима; или захтевати да процедуре буду спроведене на одређени начин. На пример, локални закони или регулатива или одредбе схеме за трговину емисијама могу захтевати од практичара да

поднесе извештај у формату који није у складу са овим ISAE. Када закони или регулатива прописују форму и текст извештаја о уверавању так ода се значајно разликују од захтева овог ISAE, а практичар закључи да додатно објашњење извештају о уверавању никако не може да ублажи ризик погрешног разумевања, практичар може да размотри укључивање изјаве у извештај да ангажовање није спроведено у складу са овим ISAE.

### **Дефиниције**

*Емисије* (видети параграф 14(ф), Прилог 1)

A8. Емисије првог реда могу укључивати стационарна сагоревања (сагоревање горива у стационарној опреми ентитета, као што су бојлери, пећи за спаљивање, мотори и генератори), мобилна сагоревања (сагоревање горива у ентитетовим транспортним средствима, као што су камиони, возови, авиони и чамци), процесне емисије (од физичких или хемијских процеса, као што су производња цемента, петрохемијска обрада и топљење алуминијума), и фугитивне емисије (намерна или ненамерна ослобађања, као што је испуштање из спојница и вентила опреме и емисије из индустријских отпадних вода, јама и расхладних торњева).

A9. Скоро сви ентитети купују енергију као што је струја, грејање или пара; стога, скоро сви ентитети имају емисије другог реда. Емисије другог реда су индиректне зато што се емисије које су повезане са, на пример, струјом коју ентитет купује, дешавају у електричној централи, што је изван организационих граница ентитета.

A10. Емисије трећег реда могу укључивати емисије повезане са, на пример: пословним путовањем запосленог, екстерно повереним активностима; употребом фосилног горива или струјом која је неопходна за коришћење производа ентитета; извлачењем и производњом материјала који су купљени као инпут за процесе ентитета; и транспортовањем купљених горива. Емисије трећег реда детаљно су размотрене у параграфима А31-А34.

*Одбици емисија* (видети параграфе 14(г), 17(а)(iii), Прилог 1)

A11. У неким случајевима, одбици емисија укључују раздужења и дозволе које су специфичне за одређене законске системе, а за које не постоји успостављена веза између количине емисија које је на основу критеријума дозвољено одбити и смањења емисија које могу да се догоде као резултат плаћања или друге активности коју је ентитет предузео како би могао да захтева одбитак емисија.

A12. У случајевима када извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште укључује одбитке емисија који су унутар делокруга ангажовања, захтеви овог ISAE се примењују на одбитке емисија по потреби (видети такође параграфе А136-А139).

*Стечена компензација*

(видети параграф 14(д), Прилог 1)

A13. Када ентитет купује компензацију од другог ентитета, тај други ентитет може потрошити новац који добије од продаје на пројекте смањења емисија (као што је замена генерисања енергије коришћењем фосилних горива, са обновљивим енергетским ресурсима, или имплементирање мера за енергетску ефикасност), или на уклањање емисија из атмосфере (на пример, сађењем и одржавањем дрвећа које се у супротном не би посадило или одржавало), или тај новац може бити компензација за непредузимање мера које би у супротном биле предузете (као што је крчење шума или деградација шума). У неким законским системима, компензације се могу купити само ако је већ дошло до смањења или повећаног уклањања емисија.

*Уклањање* (видети параграф 14(с), Прилог 1)

A14. Уклањање може да се постигне чувањем гасова са ефектом стаклене баште у геолошким колекторима (на пример подземним) или биолошким колекторима (на пример, дрвеће). У случајевима када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује уклањање гасова са ефектом стаклене баште које би ентитет у супротном емитовао у атмосферу, они се обично у извештају о гасовима са ефектима стаклене баште наводе на бруто основи, односно, у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште се квантификују и извор и колектор. У случајевима када су уклањања обухваћена практичаревим закључком, захтеви овог ISAE се примењују у односу на ова уклањања по потреби.

*Значајно постројење* (видети параграфе 14(т), 31)

A15. Са повећањем појединачног доприноса постројења збирним емисијама које су предмет извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, обично се повећавају и ризици од материјално значајних погрешних исказа у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Практичар може да примени проценат на одабрани репер као помоћ у идентификовању постројења која су од

појединачног значаја услед количине њихових емисија у односу на збирне емисије укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. Идентификовање репера и утврђивање процента који ће се на њега применити подразумева професионално просуђивање. На пример, практичар може сматрати да су постројења која премашују 15% укупног обима производње значајна постројења. Међутим, према професионалном просуђивању практичара, и виши или нижи ниво процента, може да се утврди као прикладан. Ово може бити случај, када, на пример: постоји мали број постројења од којих ниједно није мање од 15% укупног обима производње, али према професионалном просуђивању практичара, нису сва постројења значајна; или када постоји велики број постројења која су маргинално испод 15% укупног обима производње, а која су према професионалном просуђивању практичара значајна.

A16. Практичар такође може неко постројење идентификовати као значајно због његове специфичне природе или околности које су узроковале појаву одређених ризика од материјално значајних погрешних исказа. На пример, постројење може да користи другачије процесе сакупљања података или технике квантификације од других ентитета, да захтева употребу нарочито сложених или специјализованих прорачуна, или да укључује нарочито сложене или специјализоване хемијске или физичке процесе.

### **ISAE 3000 (ревидиран)**

(видети параграфе 9, 15)

A17. ISAE 3000 (ревидиран) укључује захтеве који се примењују на ангажовања о уверавању (осим ревизија или прегледа историјских финансијских информација), укључујући ангажовања у складу са овим ISAE. У неким случајевима, овај ISAE може укључивати додатне захтеве или материјал који се односи на примену, везано за ове теме.

### **Прихватање и наставак ангажовања**

*Компетентност* (видети параграф 16(б))

A18. Компетенције у вези са извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште могу да укључују:

- Опште разумевање науке о клими, укључујући научне процесе који повезују гасове са ефектом стаклене баште са климатским променама.
- Упознатост са циљним корисницима информација у извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште, и начином на који ће они вероватно користити те информације (видети параграф A47).
- Познавање схема за трговину емисијама и повезаним тржишним механизмима, у случајевима када је то релевантно.
- Познавање важећих закона и регулативе, ако постоје, који утичу на начин на који ентитет треба да подноси извештај о својим емисијама, и који, такође, могу да наметну ограничење на емисије ентитета.
- Методологије за мерење и квантификацију гасова са ефектом стаклене баште, укључујући са њима повезане научне и непоузданости процене, као и доступне алтернативне методологије.
  - Познавање применљивих критеријума, укључујући, на пример:
    - Идентификовање одговарајућих фактора емисија.
    - Идентификовање оних аспеката критеријума који захтевају обављање значајних или деликатних процена, или примену значајног просуђивања.
    - Методе које се користе за утврђивање организационих граница, то јест, ентитети чије емисије треба да буду укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
    - Које одбитке емисија је дозвољено укључити у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште.

A19. Сложеност ангажовања на основу којих се пружа уверавање у погледу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште се разликује. У неким случајевима, ангажовање може бити релативно једноставно, на пример, када ентитет нема емисије првог реда и подноси извештај само о емисијама другог реда помоћу фактора емисија који је назначен у регулативи, који се примењује на потрошњу електричне енергије на једној локацији. У овом случају, ангажовање може да буде углавном усмерено на систем који се користи за евидентирање и обраду бројчане потрошње електричне енергије, која је идентификована на фактурама, и на аритметичкој примени назначеног фактора емисија. Међутим, када је ангажовање релативно сложено, вероватно ће захтевати стручност у области квантификације и извештавања о емисијама. Одређене области стручности које могу бити релевантне у оваквим случајевима, укључују:

#### Стручност у области информационих система

- Познавање начина на који се генеришу информације о емисијама, укључујући начин на који се подаци креирају, евидентирају, обрађују, исправљају по потреби, сакупљају и подносе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

#### Стручност у области науке и инжењеринга

- Мапирање протока материјала кроз процес производње и пратеће процесе који креирају емисије, укључујући релевантне тачке сакупљања података о изворима емисија. Ово може бити нарочито значајно приликом разматрања да ли је завршено идентификовање извора емисија ентитета.
- Анализа хемијских и физичких односа између инпута, процеса и аутпута, као и односа између емисија и других варијабли. Капацитет разумевања и анализирања ових односа често је значајан за осмишљавање аналитичких процедура.
- Идентификовање утицаја неизвесности на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Познавање политика и процедура контроле квалитета које су имплементирани у интерним или екстерним лабораторијама за тестирање.
- Искуство са специфичним привредним гранама и повезаним процесима стварања и уклањања емисија. Процедуре за квантификацију емисија првог реда значајно се разликују у зависности од привредних грана и процеса који учествују, на пример, од природе електролитичких процеса у производњи алуминијума; процеси сагоревања у производњи електричне енергије помоћу фосилних горива; и хемијски процеси у производњи цемента се разликују једни од других.
- Функционисање физичких сензора и других метода квантификације и одабир одговарајућих фактора емисија.

*Делокруг извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и ангажовања (видети параграф 17(а))*

A20. Примери околности у којима разлози за искључивање познатих извора емисија из извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, или искључивање обелодањених извора емисија из ангажовања, могу бити неоправдани у околностима када:

- Ентитет има значајне емисије првог реда али у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште укључује само емисије другог реда.
- Ентитет је део већег ентитета који има значајне емисије а о којима се не извештава у извештају због начина на који је утврђена организациона граница када то може циљне кориснике да наведе на погрешан закључак.
- Емисије о којима практичар извештава чине само мали удео укупних емисија укључених у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Утврђивање адекватности предметног питања (видети параграф 15)*

A21. ISAE 3000 (ревидиран) захтева од практичара да утврди да ли је основно предметно питање адекватно<sup>о</sup> У случају извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, емисије ентитета (и уклањања и одбици емисија, ако је применљиво) су основнопредметно питање ангажовања. Ово предметно питање биће адекватно, ако, између осталог, емисије ентитета могу доследно да се квантификују употребом одговарајућих критеријума.

A22. Извори гасова са ефектом стаклене баште могу да се квантификују путем:

- (а) Директног мерења (или директног надзора) концентрације гасова са ефектом стаклене баште и стопе протока помоћу континуираног надзора емисија или периодичног узорковања; или
- (б) Мерења сурогатних активности као што је потрошња горива и израчунавања емисија помоћу, на пример, једначина равнотеже масе фактора емисије специфичних за ентитет, или фактора просечних емисија за регион, извор, привредну грану или процес.

*Утврђивање адекватности критеријума*

Посебно осмишљени и установљени критеријуми (видети параграф 17(б))

A23. Одговарајући критеријуми имају следеће карактеристике: релевантност, потпуност, поузданост, неутралност и разумљивост. Критеријуми могу бити “посебно осмишљени” или “установљени”, односно, укључени у законе и регулативу, или објављени од стране овлашћених или признатих тела стручњака у оквиру транспарентног процес доношења. Иако критеријуми које је установило неко регулаторно тело могу да се сматрају релевантним када је то регулаторно тело циљни корисник, неки установљени критеријуми могу бити осмишљени за посебне сврхе а да не буду адекватни за примену у неким другим околностима. На пример, критеријуми које развија регулаторно

тело који укључују факторе емисија за одређени регион, могу да дају обмањујуће информације ако се користе за емисије у неком другом региону; или критеријуми који су осмишљени за извештавање само о одређеним регулаторним аспектима емисија могу бити неадекватне за извештавање циљним корисницима осим регулаторног тела које је установило критеријуме.

A24. Посебно развијени критеријуми могу бити адекватни када, на пример, ентитет има уско специјализовану машинерију или сакупља информације о емисијама из различитих законских система, при чему се у тим законским системима установљени критеријуми који се користе разликују. Може бити неопходна посебна пажња приликом процене неутралности и других карактеристика посебно осмишљених критеријума, нарочито ако нису суштински засновани на установљеним критеријумима који се обично користе у привредној грани или региону ентитета, или нису у складу са оваквим критеријумима.

A25. Критеријуми могу да садрже установљене критеријуме употпуњене обелодањивањима, у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, специфичних ограничења, метода, претпоставки, фактора емисија и тако даље. У неким случајевима, установљени критеријуми могу бити неадекватни, чак и ако су допуњени обелодањивањима у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример, када не обухватају питања наведена у параграфу 17(б).

A26. Ваља напоменути да на адекватност критеријума не утиче ниво уверавања, односно, ако нису адекватни за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, онда нису адекватни ни за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање, и обрнуто.

*Пословања у организационим границама ентитета*

(видети параграфе 17(б)(i), 23(б)(i), 34(г))

A27. Одређивање које послове у власништву или под контролом ентитета треба укључити у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште познато је као одређивање организационе границе ентитета. У неким случајевима, закон или регулатива дефинишу границе ентитета за извештавање о емисијама гасова са ефектом стаклене баште, за регулаторне сврхе. У другим случајевима, применљиви критеријуми могу дозволити избор између различитих метода за одређивање организационе границе ентитета, на пример, критеријуми могу дозволити избор између приступа којим се усклађује извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште са његовим финансијским извештајима и други приступ који различито третира, на пример, заједничке подухвате или придружене ентитете. Одређивање организационих граница ентитета може захтевати анализу комплексних организационих структура као што подухвати, партнерства и трустови, као и комплексни или неубичајени уговорни односи. На пример, постројење може да буде у власништву једне стране, да њим управља друга страна, а да се материјали обрађују искључиво за трећу страну.

A28. Одређивање организационих граница ентитета разликује се од онога што неки критеријуми прописују за одређивање ентитетових “граница пословања”. Граница пословања односи се на то које категорије емисија првог, другог и трећег реда ће бити укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, и одређује се након установљавања организационе границе.

*Одговарајућа обелодањивања* (видети параграфе 17(б)(iv), 74(д))

A29. Код уобичајених поступака регулаторног обелодањивања, назначена обелодањивања у релевантним законима или регулативи су адекватна за извештавање према регулаторном телу. Обелодањивање у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште оваквих питања као што су доле наведена, могу бити неопходна у случајевима добровољног извештавања како би циљни корисници разумели значајна просуђивања обављена током припреме извештаја са ефектом стаклене баште:

(а) Који послови су укључени у организационе границе ентитета и метод који се користи за одређивање ових граница ако применљиви критеријуми дозвољавају избор између различитих метода (видети параграфе A27–A28);

(б) Значајне методе квантификације и одабраних политика извештавања, укључујући:

(i) Метод који се користи за утврђивање које емисије првог и другог реда се укључују у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграф A30);

(ii) Сва значајна тумачења током примене применљивих критеријума на околности ентитета, укључујући изворе података и, када је дозвољен избор између различитих метода, или се користе методе специфичне за ентитет, обелодањивање метода који се користи и образложења за коришћење;

и

(iii) Начин на који ентитет утврђује да ли претходне извештаје о емисијама треба преправити.

(ц) Категоризација емисија у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Као што је



наведено у параграфу А14, где извештај о гасовима са ефектом стаклене баште садржи уклањање гасова са ефектом стаклене баште које би ентитет у супротном емитовао у атмосферу, и емисије и уклањања су обично предмет извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште на бруто основи, односно, и извор и колектор се квантификују у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште;

(д) Извештај који се односи на неизвесности у погледу квантификације емисија ентитета, укључујући: њихове узроке, начин на који се решавају; њихов утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; и, случајеве када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује емисије трећег реда, објашњење следећег: (видети параграфе А31–А34)

(i) Природе емисија трећег реда, укључујући да за ентитет није изводљиво да обухвати све емисије трећег реда својим извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште; и

(ii) Основе за избор оних емисија трећег реда које су укључене у извештај; и

(е) Промене, ако их има, у питањима која су поменута у овом параграфу или у другим питањима која материјално утичу на упоредивост извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са претходним периодом (периодима) или основном годином.

Емисије првог и другог реда

А30. Критеријуми обично захтевају да све материјално значајне емисије првог, другог реда или и првог и другог реда буду укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. У случајевима када неке емисије првог или другог реда нису укључене, важно је да објашњења у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште обелодањују основу за одређивање које емисије су укључене, а које не, нарочито ако оне које су укључене нису највеће емисије за које је ентитет одговоран.

Емисије трећег реда

А31. Док неки критеријуми захтевају извештавање о одређеним емисијама трећег реда, најчешће је укључивање емисија трећег реда опционално, зато што би било непрактично да готово сваки ентитет настоји да квантификује цео распон својих индиректних емисија, будући да то подразумева све изворе како на крају, тако и на почетку ланца снабдевања ентитета. За неке ентитете, извештавање о одређеним категоријама емисија трећег реда обезбеђује значајне информације за циљне кориснике, на пример, у случајевима када су емисије трећег реда ентитета знатно веће од његових емисија првог и другог реда, као што може бити случај код многих ентитета услужног сектора. У овим случајевима, практичар може сматрати да није прикладно предузимати ангажовање на основу којег се пружа уверавање уколико значајне емисије трећег реда нису укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

А32. У случајевима када су неки извори емисија трећег реда укључени у извештаје о гасовима са ефектом стаклене баште, важно је да основа за вршење одабира које изворе треба укључити у извештај буде оправдана, нарочито ако они који су укључени нису највећи извори емисије за које је ентитет одговоран.

А33. У неким случајевима, изворне податке који се користе за квантификацију емисија трећег реда може да одржава ентитет. На пример, ентитет може да води детаљну евиденцију као основу за квантификацију емисија повезаних са летовима запослених. У неким другим случајевима, ентитет може да одржава изворне податке које је користио за квантификацију емисија трећег у извору изван ентитета који је под добром контролом и има лак приступ. Када ово није случај, може бити мало вероватно да ће практичар моћи да прибави довољно одговарајућих доказа у погледу оваквих емисија трећег реда. У оваквим случајевима, може бити прикладно искључити ове изворе емисија трећег реда из ангажовања.

А34. Такође може бити прикладно искључити емисије трећег реда из ангажовања у случајевима када методе квантификације које су у употреби у великој мери зависе од процене и воде до високог степена неизвесности у извештајима о емисијама. На пример, различите методе квантификације за процену емисија повезаних са летовима могу дати широк распон различитих квантификација, чак и када се користе идентични изворни подаци. Ако су у ангажовање укључене овакви извори емисија трећег реда, важно је да су употребљене методе квантификације објективно одабране и да су у потпуности описане заједно са неизвесностима које су повезане са њиховом употребом.

*Одговорност ентитета за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште* (видети параграфе 17(ц)(ii), 76(д))

А35. Као што је наведено у параграфу А70, за поједина ангажовања, забринутости око услова и поузданости евиденције ентитета могу узроковати да практичар закључи да вероватно неће бити довољно доказа на располагању који би поткрепили немодификовани закључак о извештају о

гасовима са ефектом стаклене баште. Ово може да се деси када ентитет нема довољно искуства у припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. У оваквим околностима, може бити прикладније да квантификација и извештавање о емисијама буду предмет ангажовања спровођења договорених процедура или консултантског ангажовања током припреме за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у каснијем периоду.

*Ко је осмислио критеријуме*  
(видети параграф 17(ц)(iii))

A36. Када је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен за регулативом уређен поступак обелодањивања, или схему трговине емисијама у случајевима када су применљиви критеријуми и облик извештавања прописани, вероватно ће бити евидентно из околности ангажовања да је регулаторно тело које је задужено за схему осмислило критеријуме. У случајевима добровољног извештавања, међутим, може бити нејасно ко је осмислио критеријуме осим уколико то није наведено у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Промена услова ангажовања*  
(видети параграфе 15, 18)

A37. ISAE 3000 (ревидиран) захтева да практичар не пристане на промену у условима ангажовања у случајевима када за то не постоје оправдани разлози. Захтев за променом делокруга ангажовања можда нема разумно оправдање када, на пример, постоји захтев за искључењем одређених извора емисија из делокруга ангажовања због вероватноће да ће закључак практичара бити модификован.  
**Планирање** (видети параграф 19)

A38. Приликом установљавања опште стратегије ангажовања, може бити релевантно размотрити нагласак на различитим аспектима концепта и имплементације система информација о гасовима са ефектом стаклене баште. На пример, у неким случајевима, ентитет је можда био нарочито свестан потребе за одговарајућом интерном контролом у циљу обезбеђивања поузданости информација које су предмет извештаја, док се у другим случајевима ентитет можда фокусирао прецизно утврђивању научних, оперативних или техничких карактеристика информација које треба прикупити.

A39. Мања ангажовања или једноставнија ангажовања (видети параграф A19) може да спроводи веома мали тим који ради на ангажовању. Са мањим тимом, координација и комуникација између чланова тима је лакша. Установљавање опште стратегије ангажовања, не мора да буде комплексно нити да одузима превише времена. На пример, кратка белешка, заснована на дискусијама са ентитетом, може да послужи као документована стратегија ангажовања ако обухвата сва питања која су наведена у параграфу 19.

A40. Практичар може да одлучи да размотри елементе планирања са ентитетом приликом утврђивања делокруга ангажовања или спровођења и управљања ангажовањем (на пример, да координира неке од планираних процедура са радом особља ентитета), Иако оваква разматрања могу бити фреквентна, целокупна стратегија ангажовања и план ангажовања остају одговорност практичара. Приликом разматрања питања која су укључена у целокупну стратегију ангажовања или план ангажовања, неопходан је опрез како се не би умањила ефективност ангажовања. На пример, разматрање природе и времена спровођења детаљних процедура са ентитетом може умањити ефективност ангажовања на тај начин што ће процедуре бити превише предвидиве.

A41. Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање је континуиран процес. Док практичар спроводи планиране процедуре, прибављени докази могу узроковати да практичар модификује природу, време или обим планираних процедура. У неким случајевима, практичар може стећи информације које се значајно разликују од оних које су очекиване у ранијој фази ангажовања. На пример, систематске грешке које су откривене приликом спровођења процедура, на локацији у одабраним постројењима, могу указивати на неопходност посете додатним постројењима.

*Планирање ангажовања стручњака и другог практичара*  
(видети параграф 19(e))

A42. Ангажовање може да спроводи мултидисциплинарни тим који укључује једног или више стручњака, нарочито код релативно сложених ангажовања где ће вероватно бити неопходне специјализоване компетенције у области квантификације и извештавања о емисијама (видети параграф A19). ISAE 3000 (ревидиран) садржи низ захтева у погледу ангажовања стручњака које треба размотрити у фази планирања приликом утврђивања природе, времена и ресурса неопходних за спровођење ангажовања.

A43. Рад другог практичара може да се користи у вези са, на пример, фабриком или неким другим

постројењем на удаљеној локацији; придруженим ентитетом, делом ентитета или огранком у иностраном законском систему; или заједничког подухвата или зависног ентитета. Релевантна разматрања када тим који ради на ангажовању планира да тражи од другог практичара да ради на информацијама које ће бити укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште могу обухватати:

- Да ли други практичар разуме и поштује етичке захтеве који су релевантни за ангажовање и, нарочито, да ли је независан.
- Професионалне компетенције другог практичара.
- Обим учешћа тима који ради на ангажовању у раду другог практичара.
- Да ли други практичар ради у регулаторном окружењу које активно надгледа тог практичара.

#### **Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања**

*Утврђивање материјалности приликом планирања ангажовања*

(видети параграфе 20–21)

A44. У критеријумима се може разматрати концепт материјалног значаја у контексту припреме и презентације извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Иако се критеријумима могу разматрати материјални значај у различитим аспектима, концепт материјалног значаја генерално укључују следеће:

- Погрешни искази, укључујући пропусте, сматрају се материјално значајним, уколико се може оправдано очекивати да ће појединачно или збирно утицати на релевантне одлуке које корисници доносе на основу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште;
- Просуђивања о материјалном значају врше се у светлу датих околности, и на њих утичу величина или природа погрешног исказа, или комбинација оба ова фактора;
- Просуђивања о питањима која су од материјалног значаја за циљне кориснике извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште заснована су на разматрању уобичајених потреба за информацијама циљних корисника као групе. Осим ако ангажовање није осмишљено да задовољи одређене потребе специфичних корисника у погледу информација, могући ефекат погрешних исказа на специфичне кориснике, чије потребе у погледу информација могу у великој мери да се разликују, обично се не разматра.

A45. Оваква разматрања, уколико су присутна у применљивим критеријумима, обезбеђују референтни оквир практичару за утврђивање материјалности за ангажовање. Ако применљиви критеријуми не укључују разматрање концепта материјалног значаја, напред наведене карактеристике обезбеђују практичару овакав референтни оквир.

A46. Утврђивање материјалног значаја од стране практичара је питање професионалног просуђивања, на које утиче практичарева перцепција заједничких потреба у погледу информација циљних корисника као групе. У овом контексту, оправдано је да практичар претпостави да циљни корисници:

- (а) Имају разумно знање о активностима везаним за гасове са ефектом стаклене баште и спремност да са довољно пажње проуче информације у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште;
- (б) Разумеју да се извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припрема и о њему се пружа уверавање на нивоу материјалног значаја и разумеју концепт материјалног значаја који су укључени у применљиве критеријуме;
- (ц) Разумеју да квантификација емисија подразумева несигурност (видети параграфе A54–A59); и
- (д) Доносе оправдане одлуке на бази информација у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A47. Циљни корисници и њихове потребе у погледу информација могу да укључују, на пример:

- Инвеститоре и друге стејкхолдере као што су добављачи, клијенти, запослени и шира заједница у случају добровољних обелодањивања. Њихове потребе у погледу информација могу да се односе на одлуке о томе да ли да купе или продају капитал у ентитету; да ли да дају позајмицу ентитету, да тргују са њим или да ли да се запосле у ентитету; односно, да ли да подносе званичне жалбе ентитету или другима, на пример, политичарима.
- Учеснике на тржишту у случају схеме за трговину емисијама, чије потребе у погледу информација могу да се односе на одлуке о трговини преносивим инструментима (као што су дозволе, квоте или одобрења) који су креирани путем схеме, или изрицање новчаних и других казни услед прекорачења емисија.

- Регулаторна тела и доносиоци политика у случају регулаторног обелодањивања. Њихове потребе у погледу информација могу да се односе на надзор усклађености са захтевима обелодањивања, или на широк спектар државне политике у вези са политиком ублажавања и прилагођавања климатских промена, обично на основу агрегатних информација.
- Руководство и лица задужена за управљање ентитетом који користе информације о емисијама за стратешке и пословне одлуке, као што су одабир између алтернативних технологија и одлука о инвестирању и дезинвестирању, можда у ишчекивању захтева регулаторног обелодањивања или учешћа у схеми трговине емисијама.

Може да се деси да практичар можда не буде у могућности да идентификује све оне који ће читати извештај о уверавању, нарочито у случају када постоји велики број људи који имају приступ извештају. У оваквим случајевима, нарочито када могући корисници могу имати широк спектар интереса у погледу емисија, циљни корисници могу бити ограничени на главне стејхолдере са значајним и заједничким интересима. Циљни корисници се могу идентификовати на разне начине, на пример, на основу споразума између практичара и стране која га ангажује, или путем закона и регулативе.

A48. Просуђивања о материјалном значају обављају се у светлу датих околности, и на њих утичу како квантитативни тако и квалитативни фактори. Међутим, треба напоменути да на одлуке које се односе на материјални значај не утиче ниво уверавања, односно, материјалност за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери је иста као и за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање.

A49. Одређени проценат се често примењује на одабрани репер као полазна тачка у одређивању материјалног значаја. Фактори који могу да утичу на идентификовање одговарајућег репера и процента обухватају:

- Елементе укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (на пример, емисије првог, другог и трећег реда, затим одбитака емисија и уклањања). Репер који може бити одговарајући, у зависности од околности може бити укупна емисија о којој се извештава, односно збир емисија првог, другог и трећег реда, пре одузимања одбитака или уклањања емисија. Материјални значај односи се на емисије које су обухваћене закључком практичара. Стога, када закључак практичара не обухвата цео извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, материјални значај се утврђује само у односу на онај део извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште који је обухваћен извештајем практичара као да је то извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Количину одређене врсте емисије или природу одређеног обелодањивања. У неким случајевима, постоје одређене врсте емисија или обелодањивања за које су прихватљиви погрешни искази мањих или већих износа од материјално значајног за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште у целисти. На пример, практичар може сматрати прикладним одређивање ниже или више материјалности за емисије из одређеног законског система, или за одређени гас, распон или постројење.
- Начин на који извештај о гасовима са ефектом стаклене баште презентује релевантне информације, на пример, да ли садржи поређење емисија из претходног (претходних) периода, основном годином, или “горњом границом” у којем случају одређивање материјалног значаја на основу упоредних информација може бити релевантно. У случајевима када је “горња граница” релевантна, материјални значај може да се одреди у односу на алокацију границе од стране ентитета уколико је она нижа од емисија које су биле предмет извештаја.
- Релативну променљивост емисија. На пример, ако се емисије значајно разликују од периода до периода, може бити прикладно одредити материјални значај који се односи на доњи крај распона флукуације чак и ако је текући период виши.
- Захтеве применљивих критеријума. У неким случајевима, применљиви критеријуми могу да одређују границу за прецизност и могу да се односе према томе као према материјално значајном елементу. На пример, критеријуми могу да наводе очекивање да се емисије мере помоћу прописаног процента као “границе материјалности”. Када је ово случај, граница коју постављају критеријуми обезбеђује оквир за одређивање материјалности ангажовања.

A50. Квалитативни фактори могу да укључују:

- Изворе емисија.
- Врсте гасова који су укључени.
- Контекст у којем ће се користити информације из извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште

(на пример, ће се информације користити у схеми за трговину емисијама, да ли се подносе регулаторном телу, или ће бити укључене у извештај о одрживости који ће бити дистрибуиран на ширем плану); и врсте одлука које ће циљни корисници донети.

- Да ли постоји једна или више врста емисија или обелодањивања на којима пажња циљних корисника тежи да буде усмерена, на пример, гасови који, поред тога што доприносе климатској промени, оштећују озонски омотач.
- Природу ентитета, његове стратегије климатских промена и напредак ка повезаним циљевима.
- Привредну грану и економско и регулаторно окружење у којем ентитет послује.

*Ревидирања током трајања ангажовања*

(видети параграф 22)

A51. Материјални значај ће можда морати да се ревидира као последица промена у околностима током ангажовања (на пример, отуђење великог дела пословања ентитета) нових информација, или промена у практичаревом разумевању ентитета и његовог пословања као резултат спроведених процедура. На пример, може постати очигледно током ангажовања да стварне емисије могу значајно да се разликују од оних које су иницијално коришћене за утврђивање материјалног значаја. Ако током ангажовања практичар закључи да је прикладан нижи ниво материјалног значаја за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (и, ако је применљиво, ниво или нивои материјалног значаја за одређене врсте емисија или обелодањивања) од оних који су иницијално коришћени за утврђивање материјалног значаја, може бити неопходно ревидирање материјалности перформанси, као и природе, времена и обима додатних процедура.

**Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу ентитета и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа** (видети параграфе 23–26)

A52. Практичар користи професионално просуђивање за утврђивање обима разумевања и природе, времена и обима процедура за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа који су неопходни за стицање уверавања у разумној мери или ограниченог уверавања. Практичар првенствено разматра да ли су стечено разумевање и идентификовање и процена ризика довољни за постизање циља наведеног у овом ISAE. Ниво разумевања који се захтева од практичара је мањи од оног који поседује руководство за сврхе управљања ентитетом, а ниво разумевања као и природа, време и обим процедура за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа мањи су за ангажовања на основу којих се пружа ограничено уверавање него за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери.

A53. Стицање разумевања и идентификовање и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа је континуиран процес. Процедуре за разумевање ентитета и његовог окружења као и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа саме по себи не обезбеђују довољно адекватних доказа на којима може да се заснива закључак о уверавању.

*Неизвесност* (видети параграфе 23(б)(i)ц, 76(е))

A54. Процес квантификације гасова са ефектом стаклене баште ретко може да буде 100% прецизан због:

(а) *Научне непоузданости*: Ово се јавља због непотпуног научног сазнања о мерењу гасова са ефектом стаклене баште. На пример, стопа секвестрације у биолошким колекторима и вредности “потенцијала глобалног загревања” које се користе за спајање емисија различитих гасова и извештавање о њима као о еквивалентима угљен-диоксида, предмет су непотпуног научног сазнања. Степен у којем научна непоузданост утиче на квантификацију емисија које су предмет извештаја је изван контроле ентитета. Међутим, могућност да научна непоузданост резултира неоправданим варијацијама у емисијама које су предмет извештаја може се поништити употребом критеријума који прописују примену одређених научних претпоставки приликом припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, или одређених фактора који укључују те претпоставке; и

(б) *Непоузданост процене (или мерења)*: Ово је резултат процеса мерења и рачунања који се користе за квантификацију емисија у оквиру граница постојећег научног сазнања. Непоузданост процене може да се односи на податке на којима је процена заснована (на пример, може да се односи на непоузданост која је својствена мерним инструментима који су коришћени), или на метод, укључујући, тамо где је применљиво, модел који је коришћен за обављање процене (понекад познато као непоузданост параметра и непоузданост модела). Степен непоузданости процене ентитет често може да контролише. Смањење степена непоузданости процене може да подразумева веће трошкове.

A55. Чињеница да је квантификација емисија ентитета подложна непоузданости не значи да емисије ентитета нису применљиве као предметно питање. На пример, применљиви критеријуми могу захтевати израчунавање емисија другог реда од електричне енергије путем примене фактора прописаних емисија на број утрошених киловат сати. Фактор прописаних емисија заснован је на претпоставкама и моделима који можда неће важити у свим околностима. Међутим, све док су претпоставке и модели оправдани у датим околностима и адекватно обелодањени, за информације о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште обично може да се пружи уверавање.

A56. Случај из параграфа А55 може да се упореди са квантификацијом у складу са критеријумима који користе моделе и претпоставке на бази појединачних околности ентитета. Коришћење модела специфичних за ентитет вероватно ће имати за резултат прецизнију квантификацију од коришћења, на пример, фактора просечних емисија за одређену привредну грану; вероватно ће, такође, довести до појаве додатних ризика од материјално значајних погрешних исказа у погледу начина на који се долази до модела специфичних за ентитет и до претпоставки. Као што је наведено у параграфу А55, све док су претпоставке и модели оправдани у датим околностима и адекватно обелодањени, информације о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште ће обично моћи да буду предмет ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

A57. Међутим, у неким случајевима практичар може одлучити да није прикладно предузимати ангажовање на основу којег се пружа уверавање ако је утицај непоузданости на информације у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште веома висок. Ово може бити случај када, на пример, значајан удео емисија које су предмет извештаја ентитета потиче од фугитивних извора (видети параграф А8) који се не надгледају, а методе процене нису довољно унапређене или када значајни удео уклањања које је ентитет изнео у извештају може да се припише биолошким колекторима. Треба напоменути да на одлуке о томе да ли треба предузети ангажовање на основу којег се пружа уверавање у оваквим околностима, не утиче ниво уверавања, односно, ако није одговарајући за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, онда није одговарајући ни за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање, и обрнуто.

A58. Разматрање у објашњавајућим напоменама извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште о природи, узроцима и последицама непоузданости које утичу на извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште, упозорава циљне кориснике на непоузданости које су повезане са квантификацијом емисија. Ово може бити нарочито значајно у случајевима када циљни корисници нису утврдили критеријуме које ће користити. На пример, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може бити доступан низу корисника чак и ако су примењени критеријуми осмишљени за одређену регулаторну сврху.

A59. Будући да је непоузданост значајна карактеристика свих извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, параграф 76(е) захтева његово помињање у извештају о уверавању без обзира на то која обелодањивања су укључена (ако их има) у објашњавајућим напоменама извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Ентитет и његово окружење*

Прекид у пословању (видети параграф 23(б)(iii))

A60. Прекиди могу обухватати незгоде као што су искључења постројења, која могу да се догоде неочекивано, или могу бити планска, на пример, као део планираног одржавања. У неким случајевима, природа пословања може бити непрекидана, на пример, када се постројење користи само у периодима највеће потражње.

Циљеви и стратегије које се односе на климатске промене  
(видети параграф 23(е))

A61. Разматрање стратегије ентитета која се односи на климатске промене, уколико постоји, и повезаних економских, регулаторних, физичких ризика и ризика у погледу репутације, могу помоћи практичару да идентификује ризике од материјално значајних погрешних исказа. На пример, ако се ентитет обавезао на смањења емисија угљеника то може да представља подстицај да се наведе мања количина емисија у извештају како би изгледало да је циљ остварен у оквиру објављеног временског оквира. Насупрот томе, ако ентитет очекује да у будућности учествује у схеми за трговину емисијама, то може бити подстицај да се наведе већа количина емисија у међувремену, како би се повећала могућност добијања већег одобрења на почетку схеме.

*Процедуре за стицање разумевања и идентификовање и процену ризика од материјално значајних*

*погрешних исказа* (видети параграф 24)

A62. Иако се од практичара тражи да спроведе све процедуре из параграфа 24 током стицања неопходног разумевања о ентитету, од практичара се не тражи да све процедуре спроведе за сваки аспект тог процеса стицања разумевања.

*Аналитичке процедуре за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу и идентификовање и процену ризика*

*од материјално значајних погрешних исказа* (видети параграф 24(б))

A63. Аналитичке процедуре које се спроведе за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа могу идентификовати аспекте ентитета са којима практичар није био упознат и могу помоћи у процени ризика од материјално значајних погрешних исказа као основе за осмишљавање и имплементацију одговора на процењене ризике. Аналитичке процедуре могу укључивати, на пример, поређење емисија гасова са ефектом стаклене баште из различитих постројења са бројчано израженом производњом тих постројења.

A64. Аналитичке процедуре могу помоћи у идентификовању постојања неубичајених догађаја, и износа, коефицијената и трендова који могу указивати на питања која имају последице по ангажовање. Неубичајени или неочекивани односи који су идентификовани могу помоћи практичару да идентификује ризике од материјално значајних погрешних исказа.

A65. Међутим, када овакве аналитичке процедуре користе податке који су агрегирани на високом нивоу (што може бити случај код аналитичких процедура које се спроведе за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа), резултати тих аналитичких процедура представљају само шири почетни показатељ о томе да ли можда постоје материјално значајни погрешни искази. Сходно томе, у оваквим случајевима, разматрање других доказа који су сакупљени приликом идентификовања ризика од материјално значајних погрешних исказа заједно са резултатима оваквих аналитичких процедура могу да помогну практичару у разумевању и процени резултата аналитичких процедура.

*Посматрање и преглед* (видети параграф 24(ц))

A66. Посматрање се састоји из праћења процеса или процедуре које спроведе други, на пример, практичарево посматрање подешавања контролних уређаја од стране особља ентитета, или спровођења контролних активности. Посматрање обезбеђује доказе о спровођењу процеса или процедуре, али је ограничено на одређени тренутак у времену у којем се врши посматрање и чињеницу да сам чин посматрања може утицати на начин на који се процес или процедура спроведе.

A67. Преглед подразумева:

(а) Преглед евиденције или докумената, било интерних или екстерних, у папирној форми, или неком другом медијуму, на пример, евиденције подешавања контролног уређаја. Преглед евиденције или докумената обезбеђује доказе различитог степена поузданости, у зависности од њихове природе и извора и, у случају интерне евиденције и докумената, од ефикасности контрола над њиховим креирањем; или

(б) Физички преглед, на пример, уређаја за подешавање.

A68. Посматрање и преглед могу помоћи приликом упита руководства и других, а такође могу обезбедити информације о ентитету и његовом окружењу. Примери оваквих процедура укључују посматрање и преглед следећег:

- Пословања ентитета. Посматрање процеса и опреме, укључујући опрему за надзор, у постројењима може бити нарочито релевантно у случајевима када су значајне емисије првог реда укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Документације (као што су планови и стратегије за ублажавање емисија), евиденције (као што су евиденције о подешавању и резултати из лабораторија за тестирање) и приручника са процедурама за сакупљање информација и интерних контрола.
- Извештаја састављених за руководство или лица задужена за управљање; као што су интерни или екстерни извештаји ентитета о систему управљања животном средином.
- Извештаја које саставља руководство (као што су квартални извештаји руководства) и лица задужена за управљање (као што су белешке са састанака одбора директора).

*Стицање разумевања о интерним контрола ентитета*  
(видети параграфе 25Л–26Р)

A69. У ангажовању на основу којих се пружа ограничено уверавање, од практичара се не тражи да стекне разумевање о свим компонентама интерне контроле ентитета које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама, што се захтева у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Поред тога, од практичара се не тражи да процени концепт контрола и да утврди да ли су оне имплементирани. Стога, у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, иако може бити прикладно спровести упит о контролним активностима ентитета и надзору контрола које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама, често неће бити неопходно стицање детаљног разумевања о овим компонентама интерне контроле ентитета.

A70. Практичарево разумевање релевантних компонента интерне контроле може да иницира сумњу о томе да ли практичар има на располагању довољно одговарајућих доказа како би завршио ангажовање. На пример (видети такође параграфе A71-A72, A92-A93 и A96):

- Забринутости око интегритета лица која припремају извештај о гасовима са ефектом стаклене баште могу бити толико озбиљне да наведу практичара на закључак да је ризик од погрешних изјава руководства у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште толики да ангажовање не може да се спроведе.
- Забринутости о стању и поузданости евиденције одређеног ентитета могу навести практичара на закључак да неће бити довољно одговарајућих доказа да подрже немодификовани закључак о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Контролне активности релевантне за ангажовање*  
(видети параграф 25P(д))

A71. На практичарево просуђивање о томе да ли су одређене контролне активности релевантне за ангажовање може утицати ниво напредности, документовања и формалности информационог система ентитета, укључујући повезане пословне процесе, који су релевантни за извештавање о емисијама. Са развојем извештавања о емисијама, може се очекивати да ће се развијати и ниво напредности, документовања и формалности информационог система и са њима повезаних контролних активности које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама.

A72. У случају врло малих ентитета или недовољно усавршених информационог система, одређене контролне активности ће вероватно бити неразвијене, лошије документоване, или могу бити неформалне природе. Када је ово случај, мања је вероватноћа да ће практичар просудити да је неопходно да разуме одређене контролне активности, како би проценио ризике од материјално значајних погрешних исказа и осмислио додатне процедуре као одговор на процењене ризике. У неким регулисаним схемама, са друге стране, може се захтевати формално документовање информационог система и контролних активности, као и одобрење њиховог концепта од стране регулаторног тела. Међутим, чак и у неким од ових случајева, не могу се документовати сви релевантни токови података и са њима повезане контроле. На пример, већа је вероватноћа да ће контролне активности које се односе на сакупљање изворних података путем континуираног надзора бити напредне, добро документоване и формалније од контролних активности које се односе на накнадну обраду података и извештавање (видети такође параграфе A70, A92-A93 и A96).

*Друга ангажовања која се спроведе за ентитет*  
(видети параграф 27)

A73. Информације које су добијене током других ангажовања спроведених за ентитет могу да се односе, на пример, на аспекте контролног окружења ентитета.

*Спровођење процедура на локацији постројења ентитета*  
(видети параграф 31)

A74. Спровођење посматрања и прегледа, као и других процедура, на локацији постројења (често се назива и "теренски обилазак") може бити значајно за стицање разумевања о ентитету које практичар развија путем спровођења процедура у седишту ентитета. Будући да се може очекивати да практичарево разумевање ризика од материјално значајних погрешних исказа буде свеобухватније за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери него за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање, број постројења на којима се спроведе процедуре на терену у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери обично ће бити већи него у случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање.

A75. Спровођење процедура на локацији постројења (или ангажовање другог практичара да обави овакве процедуре) може да се обави као део планирања, приликом спровођења процедура за



идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа или као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа. Обављање процедура у значајним постројењима је често нарочито значајно за ангажовања која се предузимају по први пут приликом разматрања потпуности извора емисија првог реда и колектора који су укључени у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и при установљавању да ли су системи за сакупљање и обраду података ентитета и његове технике процене одговарајући у погледу основних физичких процеса и са њима повезаних непоузданости.

A76. Као што је напоменуто у параграфу A74, спровођење процедура на локацији постројења може бити значајно за надоградњу разумевања ентитета које практичар стиче путем спровођења процедура у седишту ентитета. За велики број ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, практичар такође просуђује да ли је неопходно спровести процедуре на локацији сваког значајног постројења како би одговорио на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа, нарочито када ентитет има значајна постројења са емисијама првог реда. За ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање где ентитет има велики број значајних постројења са емисијама првог реда, значајан ниво уверавања можда неће моћи да се стекне без спровођења процедура од стране практичара у изабраним значајним постројењима. У случајевима када ентитет има значајна постројења са емисијама првог реда а практичар утврди да не може (или неки други практичар у његово име) да спроведе ефективне и ефикасне процедуре на локацији у постројењу, алтернативне процедуре могу укључивати следеће:

- Преглед докумената о изворима, дијаграма тока енергије и дијаграма тока материјала.
- Анализу одговора на упитнике које је попунило руководство постројења.
- Преглед сателитских снимака постројења.

A77. За обезбеђивање адекватне покривености укупних емисија, нарочито у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, практичар може одлучити да је прикладно спровести процедуре на локацији одабраних постројења која нису значајна постројења. Фактори који могу бити релевантни при доношењу овакве одлуке укључују:

- Природу емисија у различитим постројењима. На пример, већа је вероватноћа да практичар одлучи да посети постројење са емисијама првог реда него постројење само са емисијама другог реда. У овом другом случају, преглед фактура са подацима о електричној енергији у седишту ће вероватно бити примарни извор доказа.
- Број и величину постројења и њихов допринос укупним емисијама.
- Да ли се у постројењима користе различити процеси и да ли се у процесима користе различите технологије. Када је ово случај, може бити прикладно спровести процедуре на локацији одабраних постројења која користе различите процесе или технологије.
- Методе које се користе у различитим постројењима за сакупљање информација о емисијама.
- Искуство релевантног особља у различитим постројењима.
- Ротацију одабраних различитих постројења током времена.

*Интерна ревизија (видети параграф 32)*

A78. Функција интерне ревизије ентитета ће бити релевантна за ангажовање ако су природа одговорности и активности функције интерне ревизије повезани са квантификацијом и извештавањем о емисијама а практичар очекује да ће користити рад интерне ревизије у циљу модификовања природе или времена или смањења обима процедура које треба спровести.

*Ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграфе 33Л(а)–33Р(а))*

A79. Ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште односе се на ризике који су повезани са извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште у целини. Ризици ове природе нису нужно ризици који се идентификују код одређене врсте емисије или нивоа обелодањивања. Уместо тога, они представљају околности које могу да повећају ризике од материјално значајних погрешних исказа, на општијем нивоу, на пример, услед заобилажења интерне контроле од стране руководства. Ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу бити нарочито релевантни за разматрање практичара о ризицима од материјално значајних погрешних исказа који настају услед криминалних радњи.

A80. Ризици на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу у одређеном облику да потичу од недостатака у контролном окружењу. На пример, недостаци као што су недовољна стручност руководства може имати утицај који се одражава и на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и може захтевати одговор практичара. Други ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу укључивати на пример:

- Неадекватне, слабо контролисане или недокументоване механизме који служе за сакупљање података, квантификацију емисија и припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Недостатак компетенција код особља за сакупљање података, квантификацију емисија и припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Одсуство учешћа руководства у квантификацији емисија и припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Неуспешност у прецизном идентификовању свих извора гасова са ефектом стаклене баште.
- Ризици од криминалних радњи, на пример, повезаних са тржиштима за трговину емисијама.
- Презентовање информација које обухватају претходне периоде, а које нису припремљене на доследној основи, на пример, услед промењених ограничења или промена у методологијама мерења.
- Презентовање информацијама у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште на обмањујући начин, на пример, прекомерно наглашавање повољних података или трендова.
- Недоследне методе квантификације и политике извештавања, укључујући различите методе за утврђивање организационих граница у различитим постројењима.
- Грешке у конверзији јединица при консолидовању информација из постројења.
- Неадекватна обелодањивања научних непоузданости и кључних претпоставки које се односе на процене.

*Примена тврдњи*

(видети параграфе 33Л(б)–33Р(б))

A81. Практичар примењује тврдње у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и оне се могу користити у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, ради разматрања различитих врста потенцијалних погрешних исказа који могу да се јаве.

A82. Приликом представљања усклађености извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са применљивим критеријумима, ентитет имплицитно или експлицитно износи тврдње које се односе на квантификацију, презентацију и обелодањивање емисија. Тврдње се могу поделити на следеће категорије и могу имати следеће облике:

- (a) Тврдње о квантификацији емисија за период који је предмет уверавања:
  - (i) Постојање – емисије чија појава је евидентирана постоје и односе се на ентитет.
  - (ii) Потпуност – евидентирани су све емисије које је требало да буду евидентирани (видети параграфе А30-А24 за разматрање потпуности у погледу различитих редова емисија).
  - (iii) Прецизност – квантификација емисија је адекватно евидентирана.
  - (iv) Временско разграничење – емисије су евидентирани у исправном извештајном периоду.
  - (v) Класификација – врста емисије је евидентирана исправно.
- (б) Тврдње о презентацији и обелодањивању:
  - (i) Појава и одговорност – обелодањене емисије и друга питања су се појавила и припадају ентитету.
  - (ii) Потпуност – сва обелодањивања која је требало да буду укључена у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште су укључена.
  - (iii) Класификација и одговорност – информације о емисијама су адекватно презентоване и описане, а обелодањивања су јасно изражена.
  - (iv) Прецизност и квантификација – квантификација емисија и повезане информације укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште су адекватно обелодањени.
  - (v) Доследност – политике квантификације доследне су онима које су примењиване у претходном периоду, односно, промене су оправдане и примењене на одговарајући начин и адекватно обелодањене; и упоредне информације, уколико постоје, су исте као и претходном периоду који је био предмет извештаја или су адекватно преправљене.

*Ослањање на интерну контролу* (видети параграф 33Р)

A83. Ако практичарева процена ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу

тврдње укључује очекивање да контроле ефективно функционишу (односно, практичар намерава да се ослања на оперативну ефективност контрола при одређивању природе, времена и обима других процедура), од практичара се параграфом 38P захтева да конципира и спроводи тестове оперативне ефективности ових контрола.

*Узроци ризика од материјално значајних погрешних исказа*

(видети параграф 34)

Криминалне радње

(видети параграфе 28, 34(а))

A84. Погрешни искази у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште могу да настану услед криминалних радњи или грешака. Фактор на основу којег се разликују криминалне радње од грешака је питање да ли је основна активност која резултира погрешним исказом у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште намерна или ненамерна.

A85. Подстицаји за намерне погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште могу настати ако, на пример, лицима која директно учествују у процесу извештавања о емисијама или имају могућност да утичу на процес извештавања, значајан део накнаде зависи од остваривања агресивно постављених циљева који се односе на гасове са ефектом стаклене баште. Као што је напоменуто у параграфу А61, други подстицаји за приказивање емисије као мање или веће него што је реално, може бити резултат стратегије ентитета која се односи на климатске промене, уколико постоји, и са њом повезаних економских, регулаторних, физичких ризика и ризика по репутацију.

A86. Иако криминалне радње представљају шири правни концепт, за потребе овог ISAE, практичар се бави оним криминалним радњама које узрокују материјално значајне погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Иако практичар може сумњати на криминалну радњу, или у ретким случајевима, открити њихову појаву, практичар не доноси правно мишљење да ли је заиста било криминалних радњи.

Неусклађеност са законима и регулативом

(видети параграфе 34(б), 78(ц))

A87. Овај ISAE прави разлику између одговорности практичара у погледу усклађености путем две различите категорије закона и регулативе, као што следи:

(а) Одредбама закона и регулативе који су опште признати да имају директан утицај на одређивање материјално значајних количина и обелодањивања у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште тако што утврђују количину и обелодањивања у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета. Параграф 34(б) захтева од практичара да размотри вероватноћу материјално значајних погрешних исказа услед неусклађености са одредбама оваквих закона или регулативе приликом спровођења процедура које се захтевају параграфима 33Л или 33Р; и

(б) Другим законом или регулативом који немају директан утицај на утврђивање количина и обелодањивања у извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште, али усклађеност са њима може бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања, за могућност континуираног пословања ентитета, или за избегавање материјално значајних казни (на пример, поштовање услова за пословање, или поштовање регулативе за заштиту животне средине). Планирање и спровођење ангажовања са професионалним скептицизмом, као што захтева ISAE 3000 (ревидиран) је значајно како би и даље био присутан опрез у погледу могућности да процедуре које се примењују за сврхе формирања закључка о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, скрену пажњу практичара на појаву идентификоване неусклађености са оваквим законом и регулативом или сумње на неусклађеност.

Други узроци ризика од материјално значајних погрешних исказа

(видети параграф 34)

A88. Примери фактора који су поменути у параграфу 34(ц)–(к) укључују:

(а) Постоји већа вероватноћа изостављања једног или више извора емисија за изворе који су мање очигледни и могу се превидети, као што су фугитивне емисије.

(б) Значајне економске или регулаторне промене могу обухватати, на пример, већи фокус на циљеве у погледу обновљиве енергије, или значајне промене у ценама за дозволе у оквиру схеме за трговину емисијама, што може довести до, на пример, повећаног ризика од погрешне класификације извора код генератора електричне енергије.

(ц) Природа пословања ентитета може бити сложена (на пример, може укључивати вишеструке

или разноврсне постројење и процесе), испрекидана (на пример, генерисање електричне енергије када је највеће оптерећење), или може резултирати недовољним бројем веза или slabим везама између емисија ентитета и других нивоа мерљивих активности (на пример, фабрика кобалта и никла). У оваквим случајевима, могућност спровођења корисних аналитичких процедура може бити знатно умањена.

Промене у пословању или границама (на пример, увођење нових процеса, или продаја, стицање или коришћење екстерних ресурса извора емисија или колектора за уклањање) такође могу довести до ризика од материјално значајних погрешних исказа (на пример, услед непознавања процедура квантификације или извештавања). Такође, може доћи до дуплог рачунања извора емисија или колектора за уклањање услед неадекватне координације при идентификовању извора и колектора код сложених инсталација.

(д) Одабир неодговарајуће методе квантификације (на пример, израчунавање емисија првог реда помоћу фактора емисија када је доступан прецизнији метод који би више одговарао). Одабир одговарајуће методе квантификације је нарочито важан када је метод промењен. Разлог је у томе што су циљни корисници често заинтересовани за трендове у емисијама током времена, или у односу на основну годину. Неки критеријуми могу захтевати да се методе квантификације промене само уколико ће се користити прецизнији метод. Остали фактори који су повезани са природом квантификације су следећи:

- Неисправна примена методе квантификације, као на пример, неподешавање мерних инструмената или њихово недовољно често читавање, или примена фактора емисије који не одговара околностима. На пример, фактор емисије може да се предвиди на основу претпоставке о континуираној употреби и може бити неодговарајући за употребу након искључења.
- Сложеност у методама квантификације, која ће вероватно подразумевати виши ризик од материјално значајних погрешних исказа, на пример: обимну или сложену математичку обраду изворних података (као што је примена сложених математичких модела); екстензивну употребу фактора за конвертовање стања (као што су они за конвертовање мера за течност у мере за гас); или екстензивну примену фактора за конвертовање јединица (као што су они за конвертовање империјалних у метричке мере).
- Промене у методама квантификације или варијаблама инпута (на пример, ако метод квантификације који се користи није базиран на садржају угљеника биомасе, а састав биомасе која се користи се мења током периода).

(е) Значајне нерутинске емисије или питања просуђивања извор су већег ризика од материјално значајних погрешних исказа који се односе на рутинске, некомплексне емисије које су подложне систематској квантификацији и извештавању. Нерутинске емисије су оне које су неуобичајене, по величини или природи и које се, стога, не дешавају често (на пример, једнократни догађаји, као што је квар у фабрици или веће испуштање емисија). У том случају процес просуђивања може укључивати субјективне процене. Ризици од материјално значајних погрешних исказа могу бити већи због питања као што су следећа:

- Већа интервенција руководства приликом спецификација метода квантификације или поступка извештавања.
- Већа мануална интервенција током сакупљања и обраде података.
- Сложени прорачуни или методе квантификације и принципи извештавања.
- Природа нерутинских емисија, које могу да отежавају ентитету имплементацију ефективних контрола над ризицима.
- Методе квантификације и принципи извештавања за сврхе процене могу бити подложне различитим тумачењима.
- Неопходна просуђивања могу бити субјективна или сложена.

(ф) Укључивање емисија трећег реда када ентитет није споменуо изворне податке који су коришћени у квантификацији, или када су методе квантификације који се обично користе непрецизне или доводе до великих варијација у емисијама које су предмет извештаја (видети параграфе А31-А34).

(г) Питања која пактичар може размотрити приликом стицања разумевања о начину на који

ентитет сачињава значајне процене и разумевања података на основу којих су оне засноване, на пример:

- Разумевање података на којима су засноване процене;
- Метод који се користи за сачињавање процена укључујући и модел који се користи, где је то применљиво;
- Релевантне аспекте контролног окружења и информационог система;
- Да ли је ентитет ангажовао стручњака;
- Претпоставке на којима су засноване процене;
- Да ли је било или је требало да буде промене у односу на претходни период у методама за сачињавање процена и, ако је било, који су разлози; и
- Да ли је, и ако јесте, на који начин је ентитет проценио утицај непоузданости процене на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, укључујући:
  - Да ли је, и ако јесте, на који начин је ентитет размотрио алтернативне претпоставке или исходе, на пример, путем спровођења анализе осетљивости у циљу утврђивања утицаја промена претпоставки на процену;
  - Како ентитет одређује процену када анализа указује на низ различитих могућих исхода; и
  - Да ли ентитет врши надзор над резултатима процена сачињених за претходни период и да ли је адекватно одговорио на исход ове процедуре надзора.

A89. Примери осталих фактора који могу довести до ризика од материјално значајних погрешних исказа укључују:

- Људску грешку у квантификацији емисија, која може имати већу вероватноћу дешавања ако особље није упознато са процесима емисија или евидентирањем података или није адекватно обучено у овим областима.
- Прекомерно ослањање на лоше конципиран информациони систем, који може имати недовољно ефективних контрола, на пример, употреба унакрсних табела без адекватних контрола.
- Мануалне корекције нивоа активности који се обично бележе аутоматски, на пример, може бити неопходно мануално унети инпуте ако настане застој у раду аутоматских мерача.
- Значајне екстерне измене као што је појачани јавни надзор одређеног постројења.

**Општа одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре**

*Ограничено уверавање и уверавање у разумној мери*  
(видети параграфе 8, 35–41Р, 42Л–43Р, 46)

A90. Будући да је ниво стеченог уверавања у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање нижи од оног у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, процедуре које практичар спроводи у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у ограниченој мери се по природи и времену разликују од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и мањег су обима од њих. Основне разлике између општег одговора практичара на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатних процедура за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и за ограничено уверавање о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште обухватају:

(а) Нагласак на природи различитих процедура као извору доказа разликоваће се у зависности од околности ангажовања. На пример:

- Практичар може просудити да је прикладно у околностима одређеног ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање ставити већи нагласак на испитивање особља ентитета и на аналитичке процедуре, а релативно мањи нагласак, на тестове контрола и прибављање доказа од екстерних извора него што то може да буде случај код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.
- У случајевима када ентитет косити опрему за континуирано мерење ради квантификације емисија, практичар може одлучити да у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање одговори на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа путем спровођења упита о учесталости подешавања (калибрације)

опреме. У истим околностима за ангажовање на основу којег се пружа разумно уверавање, практичар може одлучити да испита евиденције ентитета о подешавају опреме или да независно тестира подешавање.

- У случају ентитета који сагоревају угаљ, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери практичар може одлучити да независно анализира карактеристике угља, али у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, практичар може одлучити да је преглед евиденције ентитета која се односи на резултате одговарајући одговор на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа.

(б) Обим додатних процедура које се спроводе у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је мање него код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Ово може укључивати:

- Одабир мање ставки за испитивање;
- Спровођење мањег броја процедура (на пример, спровођење само аналитичких процедура у околностима када би се, код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, спроводиле и аналитичке процедуре и тестирање детаља); или
- Спровођење процедура на локацији мањег броја постројења.

(ц) У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, аналитичке процедуре које су спроведене као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа укључују развој очекивања о количинама или коефицијентима који су довољно прецизни за идентификовање материјално значајних погрешних исказа. У ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, аналитичке процедуре могу да буду конципиране као подршка очекивањима у погледу правца у којем се крећу трендови, односи и коефицијенти, а не у циљу идентификовања материјално значајних погрешних исказа са нивоом прецизности који се очекује у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Такође, када се идентификују значајне флукуације, односи или разлике, одговарајући докази у ангажовању на ограниченом уверавању могу се прибавити путем спровођења упита у ентитету и разматрања добијених одговора у светлу познатих околности ангажовања, без прибављања додатних доказа које захтева параграф 43Р(а) у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Поред тога, приликом предузимања аналитичких процедура у ангажовању на ограниченом уверавању, практичар може, на пример:

- Да користи податке који су сажетији, на пример, податке на регионалном нивоу уместо на нивоу постројења, или на месечном нивоу, уместо на недељном.
- Да користи податке који нису били подвргнути одвојеним процедурама за тестирање њихове поузданости у истој мери у којој би то био случај за ангажовање на разумном уверавању.

*Општи одговори на процењене ризике*

*од материјално значајних погрешних исказа (видети параграф 35)*

A91. Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу укључивати следеће:

- Наглашавање особљу које ради на уверавању потребе за одржавањем става професионалног скептицизма.
- Додељивање искуснијег особља или особља са специјалистичким вештинама или ангажовање стручњака.
- Виши ниво надзора.
- Укључивање додатних елемената непредвидивости у избор додатних процедура које треба спровести.
- Промене у природи, времену или обиму процедура, на пример: спровођење процедура на крају периода уместо у међупериоду; или модификовање природе процедура у циљу прибављања убедљивијих доказа.

A92. На процену ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште утиче практичарево разумевање контролног окружења. Ефективно

контролно окружење може омогућити практичару да има више поверења у интерну контролу и већи ниво поузданости доказа који су сакупљени интерно у оквиру ентитета и стога, на пример, може омогућити практичару да спроведе неке процедуре у међупериоду уместо на крају периода. Недостаци у контролном окружењу, међутим, имају супротан ефекат. На пример, практичар може одговорити на проблем неефикасног контролног окружења путем:

- Спровођења више процедура на крају периода уместо у међупериоду.
- Прибављања обимнијих доказа из процедура које се спроводе поред тестова контрола.
- Повећања величине узорака и обима процедура, као што је повећање броја постројења у којима се спроводе процедуре.

A93. Друга разматрања, стога, имају значајан утицај на општи приступ практичара, на пример, релативни нагласак на тестовима контрола насупрот другим процедурама (видети такође параграфе A70–A72, и A96).

*Примери додатних процедура* (видети параграфе 37Л–37Р, 40Р)

A94. Додатне процедуре могу укључивати, на пример:

- Тестирање оперативне ефикасности контрола над сакупљањем и евидентирањем података о активностима, као што су киловат сати купљене електричне енергије.
- Усклађивање фактора емисија са одговарајућим изворима (на пример, државне публикације), и разматрање њихове применљивости у датим околностима.
- Преглед споразума о заједничким подухватима и других уговора који су релевантни за утврђивање организационих граница.
- Усаглашавање евидентираних података са, на пример, мерачима пређеног пута на возилима која су у власништву ентитета.
- Поновно израчунавање (на пример, израчунавања равнотеже масе и равнотеже енергије), и усаглашавање уочених разлика.
- Анализа читавања са опреме за континуирани надзор.
- Посматрање или поновно спровођење физичких мерења, као што је мерење цурења из нафтних резервоара.
- Анализа исправности и адекватности јединствених техника за мерење или квантификацију, нарочито сложених метода.
- Узорковање и независно анализирање карактеристика материјала као што је угаљ, или посматрање техника узорковања које примењује ентитет и преглед евиденције резултата лабораторијских тестова.
- Провера прецизности прорачуна и адекватности метода за израчунавање које се користе (на пример, конвертовање и агрегирање мера инпута).
- Усаглашавање евидентираних података са изворним документима, као што су евиденције о производњи, евиденције о потрошњи горива и фактуре за купљену електричну енергију.

*Фактори који могу утицати на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа* (видети параграфе 37Л(а)–37Р(а))

A95. Фактори који могу утицати на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа укључују:

- Инхерентна ограничења капацитета мерних инструмената и учесталости њиховог подешавања.
- Број, природу, географски распон и власничке карактеристике постројења из којих се сакупљају подаци.
- Број и природу различитих гасова и извора емисија који су укључени у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Питање да ли су процеси на које се односе емисије континуирани или са прекидима, и ризик од ремећења оваквих процеса.
- Сложеност метода за мерење активности и за израчунавање емисија, на пример, неки процеси захтевају јединствене методе мерења и израчунавања.
- Ризик од неидентификованих фугитивних емисија.
- Обим у којем количина емисија одговара лако доступним подацима – инпутима.
- Да ли је особље које обавља сакупљање података прошло обуку о релевантним методама и учесталост ротације оваквог особља.
- Природу и ниво аутоматизације која се користи за бележење података и манипулацију.
- Политике и процедуре контроле квалитета који су имплементирани у лабораторијама за

тестирање, било интерним или екстерним.

- Сложеност критеријума и политика квантификације и извештавања, укључујући начин на који се утврђују организационе границе.

*Оперативна ефективност контрола*

(видети параграфе 37P(a)(ii), 38P(a))

A96. У случају веома малих ентитета или неразвијених информационих система, можда неће бити много контролних активности које практичар може да идентификује, или обим у којем је њихово постојање или функционисање документовано од стране ентитета, може бити ограничен. У оваквим случајевима, може бити ефикасније за практичара да спроведе додатне процедуре, пре свега оне које нису тестови контрола. У неким ређим случајевима, међутим, одсуство контролних активности или других компоненти контроле, може онемогућити прибављање довољно одговарајућих доказа (видети такође параграфе A70-A72 и A92-A93).

*Убедљивост доказа* (видети параграфе 37Л(б)–37P(б))

A97. У циљу прибављања убедљивијих доказа услед процене већег ризика од материјално значајног погрешног исказа, практичар може повећати количину доказа, или прибавити доказе који су релевантнији или поузданији, на пример, путем прибављања поткрепљујућих доказа из низа независних извора.

*Ризици за које су неопходни тестови контрола у циљу*

*обезбеђивања довољно одговарајућих доказа* (видети параграф 38P(б))

A98. Квантификација емисија може укључивати процесе који су у великој мери аутоматизовани са врло мало мануалне интервенције, на пример, када се релевантне информације евидентирају, обрађују или се подносе у извештају у електронском формату, као на пример, у систему континуираног надзора, или када се обрада података о активностима интегрише са оперативним или системом финансијског извештавања на бази технологије. У оваквим случајевима:

- Докази могу бити доступни само у електронском формату а њихова потпуност и адекватност зависе од ефикасности контрола над њиховом тачношћу и потпуношћу.
- Потенцијал да неправилно евидентиране или измењене информације не буду откривене може бити већи ако одговарајуће контроле не функционишу ефективно.

*Процедуре потврђивања* (видети параграф 41P)

A99. Процедуре екстерног потврђивања могу обезбедити релевантне доказе о информацијама као што су:

- Подаци о активностима које сакупља трећа страна, као што су подаци о: летовима запослених који се добијају од агенције за путовања; приливу енергије у постројење који мери добављач; или пређена километража возила у власништву ентитета коју мери екстерни руководиоца возног парка.
- Подаци о реперима у привредној грани који се користе за израчунавање фактора емисија.
- Услови споразума, уговора или трансакција између ентитета и других страна, или информације о томе да ли друге стране укључују одређене емисије у свој извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, приликом разматрања организационих граница ентитета.
- Резултати лабораторијских анализа узорака (на пример, топлотна вредност узорака-инпута).

*Аналитичке процедуре које се спроводе као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа* (видети параграфе 42Л–42P)

A100. У многим случајевима, непроменљива природа физичких или хемијских веза између одређених емисија и других мерљивих феномена, омогућава конципирање поузданих аналитичких процедура (на пример, однос између потрошње горива и емисија угљен диоксида и азот оксида).

A101. Слично томе, у разумној мери предвидива веза може постојати између емисија и финансијских или оперативних информација (на пример, веза између емисија другог реда које потичу од електричне енергије и биланса у главној књизи који се односи на набавку енергије и радне сате). Друге аналитичке процедуре могу укључивати поређења информација о емисијама ентитета са екстерним подацима као што су индустријски просеци; или анализу трендова током одређеног периода у циљу идентификовања одступања за сврхе додатног истраживања, трендова у различитим периодима као и специфичних околности као што су стицање или отуђивање постројења.

A102. Аналитичке процедуре могу бити делимично ефективне када су рашчлањени подаци лако доступни или када практичар има разлога да сматра да су подаци који ће се користити поуздани, као што је случај када се подаци узимају из добро контролисаног извора. У неким случајевима, подаци који



ће се користити могу да се евидентирају у информационом систему финансијског извештавања, или могу да се унесу у други систем информација паралелно са уношењем повезаних финансијских података уз примену заједничких контрола инпута. На пример, количина горива које је купљено према евиденцијама на фактурама добављача, може бити инпут по истим условима по којима су релевантне фактуре унете у систем обавеза према добављачима. У неким случајевима, подаци који ће се користити могу бити интегрални инпут за оперативне одлуке и самим тим предмет већег надзора од стране оперативног особља, или предмет посебних процедура екстерне ревизије (на пример, као део споразума о заједничком подухвату или надзора од стране регулаторног тела).

*Процедуре које се односе на процене*

(видети параграфе 44Л–45Р)

A103. У неким случајевима, може бити прикладно да практичар процени начин на који је ентитет размотрио алтернативне претпоставке или исходе, и зашто их је одбацио.

A104. У неким ангажовањима на основу којих се пружа ограничено уверавање, може бити прикладно да практичар предузме једну или више процедура које су идентификоване у параграфу 45Р.

*Узорковање* (видети параграф 46)

A105. Узорковање обухвата:

(а) Утврђивање да ли је величина узорка довољна како би се ризик по основу узорковања смањио на прихватљиво низак ниво. Будући да је прихватљиви ниво ризика нижи за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери него за ангажовања на основу којих се пружа ограничено уверавање, исто може бити случај и са нивоом ризика по основу узорковања који је прихватљив за сврхе тестирања детаља. Стога, када се узорковање користи за тестирање детаља у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, величина узорка може бити већа од оног који се користи у сличним околностима у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање.

(б) Одабир ставки за узорак на такав начин да свака јединица узорковања у популацији има вероватноћу да буде одабрана и спровођење процедура, прикладних датој сврси, за сваку одабрану ставку. Ако практичар не може да примени осмишљене процедуре, или одговарајуће алтернативне процедуре, на одабраној ставци, онда се та ставка третира као одступање од прописане контроле, у случају тестирања контрола, или као погрешан исказ, у случају тестирања детаља.

(ц) Истраживање природе и узрока идентификованих одступања или погрешних исказа и процена њиховог могућег утицаја на сврху процедуре и друге области ангажовања.

(д) Процену:

(i) Резултата узорка, укључујући, за тестирање детаља, пројектовање погрешних исказа откривених у узорку на целокупну популацију; и

(ii) Да ли је коришћење узорковања обезбедило одговарајућу основу за закључивање о популацији која је тестирана.

*Криминалне радње, закони и регулатива* (видети параграф 47)

A106. Као одговор на идентификоване криминалне радње или сумње на криминалне радње током ангажовања, може бити прикладно да практичар, на пример:

- Размотри та питања са ентитетом.
- Захтева да ентитет консултује одговарајуће квалификовану трећу страну, као што је правни саветник ентитета или регулаторно тело.
- Размотри импликације одређеног питања на друге аспекте ангажовања, укључујући процену ризика од стране практичара и поузданост писаних изјава ентитета.
- Прибави правни савет о последицама различитих активности које се могу предузети.
- Комуницира са трећим странама (на пример, регулаторним телом).
- Обустави издавање извештаја о уверавању.
- Повуче се из ангажовања.

A107. Активности наведене у параграфу A106 могу бити прикладне као одговор на неусклађеност или сумњу на неусклађеност са законима и регулативом која је идентификована током ангажовања. Такође, може бити прикладно описати проблем у параграфу *Остала питања* у извештају о уверавању у складу са параграфом 77 овог ISAE, осим ако:

(а) Практичар не закључи да неусклађеност има материјално значајан утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и да није наведена у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште; или

(б) Ентитет онемогући практичару да прибави довољно одговарајућих доказа за процену да ли

можда постоји неусклађености која је материјално значајна за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште или постоји вероватноћу да се то деси, у којем случају се примењује параграф 56 ISAE 3000 (ревидиран).

*Процедуре које се тичу процеса агрегирања извештаја*

*о гасовима са ефектом стаклене баште* (видети параграфе 48Л–48Р)

A108. Као што је наведено у параграфу А71, са развојем извештавања о емисијама, исто се може очекивати и од нивоа развоја, документовања и формалности информационих система који се односе на квантификацију и извештавање о емисијама. У неразвијеним информационим системима, процес агрегирања може бити веома неформалан. У развијенијим системима, процес агрегирања може бити систематичнији и формално документован. Природа, а такође и обим, процедура практичара које се односе на прилагођавања и начин на који практичар усклађује извештај о гасовима са ефектом стаклене баште са евиденцијама зависе од природе и сложености квантификације ентитета и процеса извештавања као и повезаних ризика од материјално значајних погрешних исказа.

*Додатне процедуре* (видети параграфе 49Л–49Р)

A109. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је континуиран процес и практичар може постати упознат са информацијама које се значајно разликују од оних на којима су иницијално засноване планиране процедуре. Током спровођења планираних процедура, практичара може прибавити доказе који захтевају да практичар спроведе додатне процедуре. Овакве процедуре могу укључивати захтев да ентитет испита питање(а) које је идентификовао практичар и да унесе корекције у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, по потреби.

*Утврђивање да ли су неопходне додатне процедуре у ангажовању на ограниченом уверавању* (видети параграфе 49Л, 49Л(б))

A110. Практичар може постати упознат са питањем (питањима) која узрокују да практичар сматра да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може да садржи материјално значајне погрешне исказе. На пример, приликом обиласка локација, практичар може идентификовати потенцијални извор емисија за које се чини да није укључен у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. У оваквим случајевима, практичар додатно испитује да ли је потенцијални извор интегрисан у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. Обим додатних процедура које се спроводе, у складу са параграфом 49Л, предмет је професионалног просуђивања. Што је већа вероватноћа материјално значајних погрешних исказа, практичар прибавља убедљивије доказе.

A111. Ако, у случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање практичар постане упознат са питањем (питањима) која би узроковала да практичар сматра да у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште може постојати материјално значајан погрешан исказ, параграф 49Л захтева од практичара да осмисли и спроведе додатне процедуре. Међутим, уколико и поред тога, практичар не успе да прибави довољно одговарајућих доказа како би закључио да питање (питања) вероватно неће узроковати погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, или како би утврдио да не узрокује погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, постоји ограничење делокруга.

*Акумулирање идентификованих погрешних исказа*  
(видети параграф 50)

A112. Практичар може одредити границу испод које би се погрешни искази сматрали очигледно безначајним и не би се акумулирали, јер практичар очекује да очигледно не би имали материјално значајан утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. “Очигледно безначајни” није други израз за “нису материјално значајни”. Питања која су очигледно безначајна су у потпуности другачијег (мањег) реда величине од материјалног значаја који је утврђен у складу са овим ISAE, и то су питања која су очигледно безначајна, било да се посматрају појединачно, или збирно и без обзира на то да ли се о њима доноси суд на основу критеријума величине, природе или околности. Када је неизвесно да ли су једна или више ставки очигледно безначајне, онда се сматра да питање није очигледно безначајно.

### **Коришћење рада другог практичара**

*Комуникација са другим практичарем*

(видети параграф 57(а))

A113. Релевантна питања која тим који ради на ангажовању може да саопшти другим практичарима у погледу рада који треба обавити, користи од тог рада и облик и садржина комуникације другог практичара са тимом који ради на ангажовању, могу да обухватају:

- Захтев да други практичар, познајући контекст у којем ће тим који ради на ангажовању користити рад другог практичара, потврди да ће други практичар сарађивати са тимом који ради на ангажовању.
- Материјалност перформансе рада другог практичара, која може бити нижа од материјалног значаја за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (и ако је применљиво, материјалног значаја за одређене врсте емисија или обелодањивања) као и граница изнад које се погрешни искази не могу сматрати очигледно безначајним за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Идентификовани ризици од материјално значајних погрешних исказа извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште релевантни су за рад других практичара; и захтев да други практичари благовремено обавештавају о било којим другим ризицима који су идентификовани током ангажовања, а који би могли бити од материјално значаја за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, као и о одговорима другог практичара на овакве ризике.

#### *Саопштења другог практичара*

(видети параграф 57(а))

A114. Релевантна питања о којима тим који ради на ангажовању може захтевати обавештење од стране другог практичара, укључују:

- Да ли други практичар поштује етичке захтеве који су релевантни за заједничко ангажовање, укључујући независност и професионалну оспособљеност.
- Да ли други практичар поштује захтеве тима који ради на заједничком ангажовању.
- Информације о случајевима неусклађености са законима или регулативом који би могли да доведу до појаве материјално значајних погрешних исказа у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Листу неисправљених погрешних исказа које је идентификовао други практичар током ангажовања, а који нису очигледно безначајни.
- Показатеље могуће пристрасности у припреми релевантних информација.
- Опис идентификованих значајних недостатака у интерној контроли које је идентификовао други практичар током ангажовања.
- Друга значајна питања која је други практичар саопштио или очекује да ће саопштити ентитету, укључујући постојање криминалне радње или сумњу на постојање криминалне радње.
- Било која друга питања која могу бити релевантна за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, или на која други практичар жели да скрене пажњу тиму на ангажовању, укључујући изузетке који су наведени у писаним изјавама које је други практичар захтевао од ентитета.
- Укупне налазе другог практичара, закључак или мишљење.

*Докази* (видети параграф 57(б))

A115. Релевантна разматрања током прибављања доказа о раду другог практичара могу да укључују:

- Разговоре са другим практичарем у погледу пословних активности које су релевантне за рад тог другог практичара, а значајне за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Разговоре са другим практичарем о подложности релевантних информацијама материјално значајним погрешним исказима.
- Преглед документације другог практичара у вези са идентификованим ризицима од материјално значајних погрешних исказа, одговорима на те ризике и закључцима.

Оваква документација може бити у облику бележака у којима је наведен закључак другог практичара у погледу идентификованих ризика.

#### **Писане изјаве руководства**

(видети параграф 58)

A116. Поред писаних изјава које се захтевају параграфом 58, практичар може сматрати неопходним да захтева друге писане изјаве. Лице(а) од којег практичар захтева писане изјаве обично је члан вишег руководства или лице задужено за управљање. Међутим, будући да се руководеће и управљачке структуре разликују од једног до другог законског система, као и од једног до другог ентитета, и осликавају утицаје као што су различите културолошке или законске околности, величину и власничке карактеристике, овај ISAE не може за сва ангажовања да назначи одговарајуће лице(а) од којих се захтевају писане изјаве. На пример, ентитет може бити постројење које само по себи није засебни правни ентитет. У оваквим случајевима, за идентификовање одговарајућег руководећег особља или лица задужених за управљање од којих се захтевају писане изјаве може бити неопходно професионално просуђивање.

#### **Накнадни догађаји**

(видети параграф 61)

A117. Накнадни догађаји могу да укључују, на пример, публикавање ревидираних фактора емисија од стране регулаторних тела, промене у релевантним законима или регулативи, унапређена научна сазнања, значајне структурне промене у ентитету, доступност прецизнијих метода квантификације, или откривање значајне грешке.

#### **Упоредне информације**

(видети параграфе 62–63, 76(ц))

A118. Закон или регулатива, или услови ангажовања, могу назначавати захтеве у погледу презентације, извештавања и уверавања о упоредним информацијама у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Кључна разлика између финансијских извештаја и извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште је у томе што износи који су презентовану у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште мере емисије у одређеном периоду а нису засновани на кумулативним износима током времена. Као последица тога, презентоване упоредне информације не утичу на информације из текуће године, осим ако емисије нису евидентирани у погрешном периоду и стога износи могу бити засновани на мерењу у погрешном периоду.

A119. У случајевима када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује референце на проценат смањења емисија, или слична поређења информација различитих периода, важно је да практичар размотри прикладност поређења. Поређења могу бити неприкладна услед:

(а) Значајних промена у пословању у односу на претходни период;

(б) Значајних промена у факторима конверзије; или

(ц) Недоследности извора или метода мерења.

A120. Када су упоредне информације презентоване са информацијама о тренутним емисијама, али неке или све упоредне информације нису обухваћене закључком практичара, важно је да статус оваквих информација буде јасно идентификован у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и у извештају о уверавању.

#### *Преправљени извештаји*

(видети параграф 62(а))

A121. Количине гасова са ефектом стаклене баште који су били предмет извештаја у претходном периоду можда ће морати да буду преправљене у складу са законима или регулативом или другим применљивим критеријумима због, на пример, нових научних сазнања, доступности прецизнијих метода квантификације или откривања значајне грешке.

#### *Спровођење процедура које се односе на упоредне информације*

(видети параграф 63(а))

A122. У ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање које укључује уверавање о упоредним информацијама, ако практичар постане упознат са чињеницом да у презентованим упоредним информацијама можда има материјално значајних погрешних исказа, процедуре које треба спровести треба да буду у складу са захтевима параграфа 49Л. У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, треба спровести довољно процедура за формирање мишљења о упоредним информацијама.

A123. Ако ангажовање не укључује уверавање о упоредним информацијама, захтев за обављање процедура у околностима које наводи параграфу 63(а) је испуњавање етичке обавезе практичара да не буде свесно упознат са материјално значајним лажним информацијама или информацијама које наводе на погрешне закључке.

#### **Друге информације** (видети параграф 64)

A124. Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може бити објављен са другим информацијама које нису обухваћене практичаревим закључком, на пример, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може бити укључен као део годишњег извештаја ентитета или извештаја о одрживости, или може бити укључен са другим информацијама о климатским променама, као што су:

- Стратешка анализа, укључујући изјаву о утицају који климатска промена има на стратешке циљеве ентитета.
- Објашњење о квалитативној процени тренутних и очекиваних значајних ризика и приликама које су повезане са климатском променом.
- Обелодањивања о активностима ентитета, укључујући његов дугорочни и краткорочни план за решавање ризика повезаних са климатским променама, као и приликама и утицајима.
- Обелодањивања о будућим очекивањима, укључујући трендове и факторе повезане са климатским

променама који ће вероватно утицати на стратегију ентитета или на временски оквир у којем је планирано реализовање стратегије.

- Опис процеса управљања и ресурса ентитета који су додељени за сврхе идентификовања, управљања и надзора питања везаних за климатске промене.

A125. У неким случајевима, ентитет може објавити информације о емисијама које се израчунавају на различитој основи од оне која се користи у припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример, друге информације могу се припремати на истоветној основи, где се емисије поново израчунавају како би се избегао утицај догађаја који се не понављају, као што су пуштање у рад новог погона, или затварање неког постројења. Практичар такође може захтевати да се уклоне такве информације уколико методи њихове припреме нису у складу са критеријумима коришћеним у припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Практичар, такође, може захтевати да се уклоне евентуалне нарративне информације које нису конзистентне квантитативним подацима укљученим у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште или не могу бити поткрепљене (на пример, спекулативне прогнозе или тврдње о будућим активностима).

A126. Додатне активности које могу бити прикладне када друге информације нарушавају веродостојност извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и извештај о уверавању, укључују, на пример:

- Захтев да ентитет консултује квалификовану трећу страну, као што је правни саветник ентитета.
- Прибављање правног савета о последицама различитих праваца деловања.
- Комуникација са трећим странама, на пример, са регулаторним телом.
- Обустављање издавања извештаја о уверавању.
- Повлачење из ангажовања, када је повлачење могуће према важећим законима и регулативом.
- Описивање датог питања у извештају о уверавању.

#### **Документовање**

*Документовање спроведених процедура и прибављених доказа*  
(видети параграфе 15, 65–66)

A127. ISAE 3000 (ревидиран) захтева од практичара да благовремено припреми документацију ангажовања која обезбеђује евиденцију основа за извештај о уверавању. Следе примери питања која могу бити прикладна за укључивање у документацију о ангажовању:

- Криминалне радње: Ризици од материјално значајних погрешних исказа, као и природа, време и обим процедура које се односе на криминалне радње; и саопштења о криминалним радњама која су дата ентитету, регулаторним телима и осталима.
- Закон или регулатива: Идентификована неусклађеност са законом и регулативом или сумња на неусклађеност и резултати разматрања са ентитетом и другим странама изван ентитета.
- Планирање: Општа стратегија ангажовања, план ангажовања и евентуалне значајне промене унете током ангажовања, као и разлози тих промена.
- Материјални значај: Следеће количине и фактори који су разматрани приликом њиховог утврђивања: материјални значај за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; ако је применљиво ниво или нивои материјалног значаја за одређене врсте емисија или обелодањивања; материјални значај перформанси; и евентуално ревидирање материјалног значаја током трајања ангажовања.
- Ризици од материјално значајних погрешних исказа: разматрање које се захтева параграфом 29 и донете значајне одлуке, кључни елементи разумевања које је стечено у погледу сваког аспекта ентитета и његовог окружења назначеног у параграфу 23 и ризици од материјално значајних погрешних исказа за које је било неопходно професионално просуђивање практичара и додатне процедуре.
- Додатне процедуре: природа, време и обим спроведених додатних процедура, повезаност између ових додатних процедура са ризицима од материјално значајних погрешних исказа и резултати процедура.
- Процена погрешних исказа: Граница испод које би се погрешни искази сматрали очигледно безначајним, погрешни искази сакупљени током ангажовања и евиденција да ли су исправљени, закључак практичара о томе да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или збирно, као и основа тог закључка.

*Питања која се јављају након датума извештаја о уверавању*  
(видети параграф 68)

A128. Примери изузетних околности укључују чињенице које постају познате практичару након датума извештаја о уверавању, али које су постојале на тај датум и које би, да су биле познате на тај датум могле да узрокују да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште буде измењен или да практичар модификује закључак у извештају о уверавању, на пример, откривање значајне неисправљене грешке. Резултирајуће промене у документацији се прегледају у складу са политикама и процедурама фирме у погледу одговорности као што захтева ISQC 1, где партнер у ангажовању има коначну одговорност за промене.

*Састављање коначног досијеа ангажовања (видети параграф 69)*

A129. ISQC 1 (или други професионални захтеви или захтеви закона или прописа који су у најмању руку, једнако захтевни као ISQC 1) захтева од фирме да установе политике и процедуре за благовремено комплетирање рада на састављању досијеа ангажовања<sup>а</sup> Адекватно временско ограничење у оквиру којег би требало комплетирати састављање коначног досијеа ангажовања обично је највише 60 дана од датума извештаја о ангажовању.

#### **Преглед контроле квалитета ангажовања**

(видети параграф 71)

A130. Друга питања која могу да се разматрају у прегледу контроле квалитета ангажовања укључују:

- Процену тима који ради на ангажовању у вези са независношћу фирме у погледу ангажовања.
- Да ли су обављене одговарајуће консултације око разлика у мишљењу или спорних питања и закључци који су произашли из тих консултација.
- Да ли документација ангажовања која је одабрана за преглед осликава обављени рад у погледу значајних просуђивања и да ли поткрепљује донете закључке.

#### **Формирање закључка о уверавању**

*Опис применљивих критеријума*

(видети параграфе 74(д), 76(г)(iv))

A131. Припрема извештаја о гасовима са ефектима стаклене баште од стране ентитета захтева укључивање одговарајућег описа применљивих критеријума у објашњењима извештаја о гасовима са ефектима стаклене баште. Тај опис даје обавештења циљним корисницима о оквиру на којем је заснован извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и нарочито је значајан у случајевима када постоје значајне разлике између различитих критеријума у погледу начина на који се одређена питања третирају у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример: који одбици емисија су укључени, ако их има; како су квантификовани и шта представљају; и основу за одабир које емисије трећег реда су укључене и начин на који су квантификоване.

A132. Опис да је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен у складу са одговарајућим критеријумима је прикладан само ако је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште усклађен са свим захтевима и свим оним критеријумима који су на снази током периода обухваћеног извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште.

A133. Опис применљивих критеријума који су непрецизни или ограничавајући (на пример, “извештај о гасовима са ефектом стаклене баште је значајно усклађен са захтевима XYZ”) није адекватан опис јер може навести кориснике извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште на погрешан закључак.

#### **Садржај извештаја о уверавању**

*Илустрације извештаја о уверавању (видети параграф 76)*

A134. У Прилогу 2 налазе се илустрације извештаја о уверавању о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште укључујући елементе који су дефинисани у параграфу 76.

*Информације које нису обухваћене закључком практичара*

(видети параграф 76(ц))

A135. Како би се избегло погрешно разумевање и прекомерно ослањање на информације које нису биле предмет уверавања, где извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује информације као што су упоредне информације које нису обухваћене закључком практичара, те информације се обично идентификују као такве у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и у извештају о уверавању практичара.

*Одбици емисија (видети параграф 76(ф))*

A136. Текст извештаја који треба да буде укључен у извештај о уверавању када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште садржи одбитке емисија може знатно да се разликује у зависности од околности.

A137. Доступност релевантних и поузданих информација које се односе на компензације и одбитке емисија значајно варира, а самим тим и докази који су на располагању практичарима као подршка тврдњама ентитета о одбици емисија.

A138. Због разноврсне природе одбитака емисија и често смањеног броја процедура које практичар може применити на одбитке емисија, овај ISAE захтева идентификовање у извештају о уверавању оних одбитака емисија, ако постоје, који су обухваћени закључком практичара и изјаву о одговорности практичара у погледу њих.

A139. Изјава о одговорности практичара у погледу одбитака емисија може бити формулисана на следећи начин када су одбици емисија засновани на компензацијама: "Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште садржи одбитке од емисија компаније АБЦ за дату годину у износу од ууу тона CO<sub>2-e</sub>, који се односе на компензације. Спровели смо процедуре у погледу тога да ли су ове компензације стечене током године и да ли њихов опис у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште представља разуман приказ релевантних уговора и повезане документације. Међутим, нисмо спровели процедуре у погледу екстерних пружалаца ових компензација, и стога не изражавамо закључак о томе да ли су компензације резултирале, или ће резултирати, смањењем количине од ууу тона CO<sub>2-e</sub>."

*Коришћење извештаја о уверавању (видети параграф 76(г)(iii))*

A140. Поред идентификовање примаоца извештаја о уверавању, практичар може сматрати прикладним укључивање у извештај о уверавању у текста којем је назначена сврха, односно циљни корисници за које је извештај састављен. На пример, када ће извештај о гасовима са ефектом стаклене баште бити поднет јавном регистру, може бити прикладно да објашњења у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и извештај о уверавању садрже изјаву да је извештај намењен корисницима који имају значајно знање о активностима повезаним са гасовима са ефектом стаклене баште и који су довољно пажљиво проучили информације у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и разумеју да је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен и пружа уверавање у складу са одговарајућим нивоима материјалног значаја.

A141. Поред тога, практичар може сматрати прикладним да укључи текст којим се нарочито ограничава дистрибуција извештаја о уверавању осим циљним корисницима, затим његова употреба од стране других, као и употреба за друге сврхе.

*Кратак преглед процедура практичара (видети параграф 76(х)(ii))*

A142. Извештај о уверавању у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери обично прати стандардни текст и само укратко описује спроведене процедуре. Разлог је у томе, што, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери описивање одређених спроведених процедура на било ком нивоу детаљности не би помогло корисницима да разумеју да је у свим случајевима издавања немодификованог извештаја, прибављено довољно одговарајућих доказа како би се омогућили практичару да изрази мишљење.

A143. У ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, одређивање природе, времена и обима спроведених процедура од кључног је значаја за разумевање закључка израженог у извештају о ограниченом уверавању од стране циљних корисника. Опис процедура практичара у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је стога обично детаљнији него у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање. Такође може бити прикладно укључити опис процедура које нису спроведене, а које би се обично спроводиле у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање. Међутим, потпуно идентификовање свих оваквих процедура може бити немогуће зато што су неопходно разумевање практичара и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа мањи него у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Фактори које треба размотрити приликом овога утврђивања и одређивања нивоа детаљности укључују следеће:

- Околности које су специфичне за ентитет (на пример, различита природа активности ентитета у поређењу са активностима које су типичне у датом сектору).
- Специфичне околности ангажовања које утичу на природу и обим спроведених процедура.
- Очекивања циљних корисника и погледу нивоа детаљности који треба обезбедити у извештају, на бази тржишне праксе, или важећих закона или регулативе.

A144. При описивању спроведених процедура у извештају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, важно је да буду описане објективно али да не буду сажете у толикој мери да буду нејасне, нити написане на начин којим се преувеличава или "улепшава" или имплицира да је

стечено уверавање у разумној мери. Такође је значајно да опис процедура не одаје утисак да је предузето ангажовање на спровођењу договорених процедура, а у већини случајева не износе се ни детаљи о целокупном плану рада.

*Потпис практичара* (видети параграф 76(к))

A145. Потпис практичара је или назив фирме практичара или лично име практичара, или оба, у зависности од законског система. Поред потписа практичара, у одређеним законским системима, од практичара се може тражити да наведе у извештају своје професионално звање или чињеницу да је практичар или фирма, по потреби, признат од стране одговарајућег тела који издаје лиценце у том законском систему.

*Пасуси Скретање пажње и Остала питања*  
(видети параграф 77)

A146. Прекомерно коришћење пасуса *Скретање пажње* и *Остала питања* умањује ефективност практичарева комуникације о оваквим питањима.

A147. Пасус *Скретање пажње* може бити прикладан када се, на пример, користе различити критеријуми или су критеријуми ревидирани, ажурирани или се тумаче другачије него у претходним периодима и то је имало суштински утицај на емисије које су биле предмет извештаја, или када пад система за део периода који се обухвата значи да је коришћена екстраполација за процену емисија за тај период и то је назначено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A148. Пасус *Остала питања* може бити прикладан када је, на пример, делокруг ангажовања значајно промењен у односу на претходни период а то није наведено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A149. Садржај пасуса *Скретање пажње* укључује јасну референцу на питање које се наглашава, као и на то где се у извештају гасовима са ефектом стаклене баште могу наћи релевантна обелодањивања која у потпуности описују то питање. Такође, у њему се указује на то да закључак практичара није модификован у погледу наглашеног питања. (Видети такође параграф A125)

A150. Садржај пасуса *Остала питања* јасно описује да се не захтева да таква друга питања буду презентована и обелодањена у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Параграф 77 ограничава употребу пасуса *Остала питања* на питања која су релевантна за разумевање ангажовања, практичаревих одговорности или извештаја о уверавању од стране корисника, а за које практичар сматра да је неопходно саопштити у извештају о уверавању. (Видети такође параграф A124)

A151. Укључивање у извештај о уверавању препорука практичара о питањима као што су унапређење информационог система ентитета може имплицирати да се ова питања нису адекватно решена приликом припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Овакве препоруке могу се саопштити, на пример, у писму руководства или у разговорима са лицима задуженим за управљање. Разматрања која су релевантна за одлучивање о томе да ли укључити препоруке у извештај о уверавању укључују питање да ли је њихова природа релевантна за потребе у погледу информација циљних корисника и да ли су адекватно формулисана како би се обезбедило да не буду погрешно схваћена као ограничење закључка практичара у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A152. Пасус *Остала питања* не садржи информације које се законима, регулативом или другим професионалним стандардима, на пример, етичким стандардима који се односе на поверљивост информација, забрањују да практичар пружа. Пасус *Остала питања* такође не укључује информације које је неопходно да обезбеди руководство.

---

ISAE 3000 (Ревидиран), *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање осим ревизија или прегледа историјских финансијских информација.*

NO<sub>x</sub> (тј., NO и NO<sub>2</sub>, који се разликују од гасова са ефектом стаклене баште азот-оксида, N<sub>2</sub>O) и SO<sub>2</sub> доводе се у везу са “киселом кишом”, а не климатском променом.

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12 (а)(ii)

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12 (а)(i)(б)

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12(а) (iii)



---

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 3(а), 20 и 34

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 3(б) и 31(а). Међународни стандарди контроле квалитета (ISQC) 1, *Међународни стандард контроле квалитета за фирме које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

Дефиниције у ISAE 3000 (ревидиран) се примењују и на овај ISAE.

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12(х)

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 24(б)(ii) и 41

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 27

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 40

Показатељи могуће пристрасности сами по себи не чине погрешне исказе за сврхе извођења закључака о оправданости појединачних процена.

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 24(б)(i)

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 24(б)(ii)

Односно, изједначавање количине супстанце која улази и излази из дефинисане границе, на пример, количина угљеника у гориву на бази угљоводоника која улази у уређај за сагоревање једнака је количини угљеника који излази из уређаја у облику угљеник диоксида.

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи A45-AA48

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 29

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 45(ц), 52 и 54

Видети такође ISAE 3000 (ревидиран), параграф 69(е).

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 37

Ово не мора увек да буде случај, на пример, у неким околностима, практичар може да развије прецизна очекивања на бази фиксних физичких или хемијских односа чак и у ангажовању на ограниченом уверавању.

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 42

ISQC 1, *Контрола квалитета за фирме које спроводе ревизије и прегледе финансијских извештаја и ангажовања на другим уверавањима и сродне услуге, параграфи 32–33*

ISQC 1, параграф 45

ISQC 1, параграф A54