

Załącznik nr 2.4 do uchwały Nr 3436/52e/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 8 kwietnia 2019 r.

**Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednoczone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r.**

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH  
INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3410**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH 3410**

**USŁUGI ATESTACYJNE  
DOTYCZĄCE SPRAWOZDAŃ NA TEMAT GAZÓW CIEPLARNIANYCH**

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH 3410

## USŁUGI ATESTACYJNE DOTYCZĄCE SPRAWOZDAŃ NA TEMAT GAZÓW CIEPLARNIANYCH

(Stosuje się do raportów atestacyjnych obejmujących  
okresy sprawozdawcze zakończone 30 września 2013 r. i później)

### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b> .....	1
Zakres niniejszego MSUA .....	2–11
Data wejścia w życie .....	12
<b>Cele</b> .....	13
<b>Definicje</b> .....	14
<b>Wymogi</b>	
MSUA 3000 .....	15
Akceptacja i kontynuacja zlecenia .....	16-18
Planowanie .....	19
Istotność podczas planowania i przeprowadzania zlecenia .....	20-22
Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki oraz identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia .....	23-34
Ogólna reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz dalsze procedury .....	35-56
Wykorzystanie wyników pracy innych biegłych rewidentów .....	57
Pisemne oświadczenia .....	58-60
Późniejsze zdarzenia .....	61
Informacje porównawcze .....	62-63
Inne informacje .....	64
Dokumentacja .....	65-70
Przegląd kontroli jakości zlecenia .....	71
Formułowanie wniosku atestacyjnego .....	72-75
Treść raportu atestacyjnego .....	76-77
Inne wymogi dotyczące informowania .....	78
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Wprowadzenie .....	A1-A7
Definicje .....	A8-A16
MSUA 3000 .....	A17

Akceptacja i kontynuacja zlecenia .....	A18-A37
Planowanie .....	A38-A43
Istotność podczas planowania i przeprowadzania zlecenia .....	A44-A51
Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, oraz identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia .....	A52-A89
Ogólna reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz dalsze procedury .....	A90-A112
Wykorzystanie wyników pracy innych biegłych rewidentów .....	A113-A115
Pisemne oświadczenia .....	A116
Późniejsze zdarzenia .....	A117
Informacje porównawcze .....	A118-A123
Inne informacje .....	A124-A126
Dokumentacja .....	A127-A129
Przegląd kontroli jakości zlecenia .....	A130
Formułowanie wniosku atestacyjnego .....	A131-A133
Treść raportu atestacyjnego .....	A134-A152

**Załącznik 1:** Emisje, usuwanie i odliczenia emisji

**Załącznik 2:** Przykładowe raporty atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych

---

Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3410 „*Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych*” należy odczytywać w kontekście „*Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych*”.

## Wprowadzenie

1. Biorąc pod uwagę związek pomiędzy emisjami gazów cieplarnianych (GC) i zmianami klimatu, wiele jednostek określa ilościowo swoje emisje GC dla wewnętrznych celów zarządczych i wiele sporządza także sprawozdanie GC:
  - (a) jako część systemu regulacyjnego dotyczącego ujawniania informacji,
  - (b) jako część systemu handlu uprawnieniami do emisji lub
  - (c) w celu poinformowania inwestorów oraz innych osób na zasadzie dobrowolności.

Dobrowolnie ujawniane informacje mogą być, np. publikowane jako osobne dokumenty, włączane jako część do szerszego raportu zrównoważonego rozwoju lub do raportu rocznego jednostki; lub sporządzane w celu ujęcia w „rejestrze węglowym”.

## Zakres niniejszego MSUA

2. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych polegających na wydaniu raportu na temat sprawozdania GC jednostki.
3. Wniosek biegłego rewidenta w ramach usługi atestacyjnej może obejmować informacje dodatkowe do sprawozdania GC, np. gdy biegły rewident został zaangażowany do wydania raportu na temat raportu zrównoważonego rozwoju, którego sprawozdanie GC jest tylko jedną z części. W takich przypadkach (zob. par. A1-A2):
  - (a) niniejszy MSUA stosuje się do procedur atestacyjnych przeprowadzanych w odniesieniu do sprawozdania GC innego niż wtedy, gdy sprawozdanie GC jest relatywnie niewielką częścią całościowej informacji będącej przedmiotem usługi atestacyjnej oraz
  - (b) MSUA 3000 (zmieniony)<sup>1</sup> (lub inny MSUA dotyczący konkretnego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia) stosuje się do procedur atestacyjnych przeprowadzanych w odniesieniu do pozostałych informacji, objętych wnioskiem biegłego rewidenta.
4. Niniejszy MSUA nie dotyczy lub nie dostarcza szczególnych wytycznych dla usług atestacyjnych polegających na wydaniu raportu na następujące tematy:
  - (a) sprawozdań dotyczących emisji innych substancji niż GC, np. tlenków azotu (NO<sub>x</sub>) oraz dwutlenku siarki (SO<sub>2</sub>); niemniej jednak niniejszy standard może dostarczać wytycznych dla takich usług,<sup>2</sup>
  - (b) innych informacji związanych z GC, takich jak „odcisk stopy” cyklu życiowego produktu, hipotetyczna informacja o „linii bazowej” oraz kluczowe wskaźniki działalności oparte na danych na temat emisji lub (zob. par. A3),
  - (c) instrumentów, procesów lub mechanizmów, takich jak projekty kompensujące, wykorzystywanych przez inne jednostki jako odliczenia emisji. Jednakże, gdy sprawozdanie GC jednostki zawiera informacje o odliczeniu emisji, które są przedmiotem usługi atestacyjnej, wymogi niniejszego standardu stosuje się odpowiednio w odniesieniu do tych odliczeń emisji (zob. par. 76(f)).

---

<sup>1</sup> MSUA 3000 (zmieniony) „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”.

<sup>2</sup> Tlenki azotu NO<sub>x</sub> (tj. tlenek azotu NO i dwutlenek azotu NO<sub>2</sub>, które różnią się od gazu cieplarnianego - podtlenku azotu N<sub>2</sub>O) oraz dwutlenek siarki SO<sub>2</sub> są raczej związane z „kwaśnymi deszczami” niż ze zmianami klimatu.

*Usługi zaświadczające i usługi bezpośrednio*

5. *Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych* (Ramowe założenia atestacyjne) zwracają uwagę, że usługa atestacyjna może być albo usługą zaświadczającą albo usługą bezpośrednią. Niniejszy MSUA dotyczy tylko usług zaświadczających.<sup>3</sup>

*Procedury dla usług o racjonalnej pewności i ograniczonej pewności*

6. MSUA 3000 (zmieniony) zwraca uwagę, że usługa atestacyjna może być albo usługą o racjonalnej pewności albo usługą o ograniczonej pewności.<sup>4</sup> Niniejszy MSUA dotyczy usług zarówno o racjonalnej jak i ograniczonej pewności.
7. Zarówno podczas usług o racjonalnej pewności, jak i o ograniczonej pewności, na temat sprawozdania GC, biegły rewident wybiera kombinację procedur atestacyjnych, które mogą zawierać: inspekcję, obserwację, potwierdzanie, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne oraz kierowanie zapytań. Ustalenie procedur atestacyjnych, które mają zostać przeprowadzone w trakcie danego zlecenia jest kwestią zawodowego osądu. Ponieważ sprawozdania GC obejmują szeroki zakres okoliczności, rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur mogą się prawdopodobnie znacząco różnić pomiędzy poszczególnymi zleceniami.
8. Każdy wymóg niniejszego MSUA stosuje się zarówno do usług o racjonalnej pewności, jak i ograniczonej pewności, chyba że określono to inaczej. Ponieważ poziom pewności w ramach usługi o ograniczonej pewności jest niższy niż w ramach usługi o racjonalnej pewności, procedury, jakie przeprowadzi biegły rewident podczas usługi o ograniczonej pewności będą się różnić rodzajem i czasem oraz będą miały mniejszy zakres niż dla usługi o racjonalnej pewności.<sup>5</sup> Wymogi, które stosuje się tylko do jednego lub drugiego rodzaju usługi zostały zaprezentowane w formacie kolumnowym z oznaczeniem literą „O” (ograniczona pewność) lub „R” (racjonalna pewność) po numerze paragrafu. Pomimo, że niektóre procedury są wymagane tylko dla usług o racjonalnej pewności, niemniej jednak mogą one być właściwe w niektórych usługach o ograniczonej pewności (zob. także par. A90, który nakreśla podstawowe różnice pomiędzy dalszymi procedurami biegłego rewidenta dla usługi o racjonalnej pewności oraz dla usługi o ograniczonej pewności na temat sprawozdania GC). (Zob. par. A4, A90)

*Związek z MSUA 3000, innymi dokumentami zawodowymi oraz innymi wymogami*

9. Od biegłego rewidenta przeprowadzającego usługę atestacyjną dotyczącą wydania raportu na temat sprawozdania GC jednostki wymaga się przestrzegania MSUA 3000 (zmienionego) i niniejszego MSUA. Ten MSUA uzupełnia ale nie zastępuje MSUA 3000 (zmienionego) tylko rozwija sposoby stosowania MSUA 3000 (zmienionego) do usług atestacyjnych polegających na wydaniu raportu na temat sprawozdania GC jednostki. (Zob. par. A17)
10. Zgodność z MSUA 3000 (zmienionym) wymaga, między innymi, aby biegły rewident działał zgodnie z zapisami części A i B *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) dotyczącymi usług atestacyjnych lub innymi zawodowymi, prawnymi lub regulacyjnymi wymogami, które są przynajmniej tak samo wymagające.<sup>6</sup> Wymaga to również aby partner odpowiedzialny za

<sup>3</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 12(a)(ii).

<sup>4</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 12(a)(i)(b).

<sup>5</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 12(a)(iii).

<sup>6</sup> MSUA 3000 (zmieniony) paragrafy 3(a), 20 i 34.

zlecenie był członkiem firmy stosującej MSKJ 1<sup>7</sup> lub inne zawodowe, prawne lub regulacyjne wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. (Zob. par. A5-A6)

11. Gdy usługa podlega lokalnym przepisom prawa lub regulacjom lub przepisom dotyczącym systemu handlu uprawnieniami do emisji, niniejszy MSUA nie zastępuje tych przepisów prawa, regulacji lub innych przepisów. W sytuacji, gdy lokalne przepisy prawa lub regulacje lub przepisy dotyczące systemu handlu uprawnieniami do emisji różnią się od niniejszego MSUA, usługa prowadzona zgodnie z lokalnymi przepisami prawa lub regulacjami lub przepisami dotyczącymi danego schematu nie będzie automatycznie zgodna z niniejszym MSUA. Biegły rewident jest uprawniony do stwierdzenia zgodności z niniejszym standardem i dodatkowo zgodności z lokalnymi przepisami prawa lub regulacjami lub przepisami dotyczącymi systemu handlu uprawnieniami do emisji tylko wtedy, gdy wszystkie mające zastosowanie wymogi niniejszego MSUA zostały spełnione. (Zob. par. A7)

#### Data wejścia w życie

12. Niniejszy standard obowiązuje dla raportów atestacyjnych obejmujących okresy sprawozdawcze zakończone 30 września 2013 r. i później.

#### Cele

13. Celami biegłego rewidenta są:
- (a) uzyskanie, odpowiednio, racjonalnej lub ograniczonej pewności na temat tego, czy sprawozdanie GC nie zawiera istotnych zniekształceń, wynikających zarówno z powodu oszustwa, jak i błędu, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie wniosku o racjonalnej lub ograniczonej pewności,
  - (b) wydanie raportu zgodnego z ustaleniami biegłego rewidenta na temat tego, czy:
    - (i) w przypadku usługi o racjonalnej pewności - sprawozdanie GC jest sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami lub
    - (ii) w przypadku usługi o ograniczonej pewności – cokolwiek zwróciło uwagę biegłego rewidenta, co kazałoby biegłemu rewidentowi sądzić, na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, że sprawozdanie GC nie jest sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami oraz
  - (c) przedstawienie ustaleń biegłego rewidenta jak tego wymaga niniejszy MSUA.

#### Definicje

14. Dla celów niniejszego MSUA następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:<sup>8</sup>
- (a) Mające zastosowanie kryteria – kryteria wykorzystywane przez jednostkę w celu określenia ilościowego i przedstawienia swoich emisji w sprawozdaniu GC.
  - (b) Stwierdzenia – oświadczenia jednostki, wyraźne lub inne, które są zawarte w sprawozdaniu GC, wykorzystane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych

<sup>7</sup> MSUA 3000 (zmieniony) 3(b) i 31(a) Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MKSJ) 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

<sup>8</sup> Definicje opisane w MSUA 3000 (zmienionym) stosuje się także do niniejszego MSUA.

rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą zaistnieć.

- (c) Rok bazowy – określony rok lub średnia z wielu lat, do których porównywane są emisje jednostki z różnych okresów.
- (d) Ograniczenia i handel (lub też handel emisjami) – system, który ustala ogólne limity emisji, przypisuje przydziały uprawnień do emisji do poszczególnych uczestników i zezwala im na handlowanie przydziałami i prawami do emisji pomiędzy sobą.
- (e) Informacje porównawcze – kwoty i ujawnienia zawarte w sprawozdaniu GC w odniesieniu do jednego lub wielu poprzednich okresów.
- (f) Emisje – gazy cieplarniane, które w trakcie odnośnego okresu zostały wyemitowane do atmosfery lub byłyby wyemitowane do atmosfery, gdyby nie zostały przechwycone i odprowadzone do pochłaniacza. Emisje można podzielić na następujące kategorie:
  - emisje bezpośrednie (znane także jako emisje z zakresu 1.), które są emisjami ze źródeł posiadanych lub kontrolowanych przez jednostkę (zob. par. A8),
  - emisje pośrednie, które są emisjami będącymi konsekwencją działalności jednostki, ale które mają miejsce w źródłach posiadanych lub kontrolowanych przez inną jednostkę; emisje pośrednie mogą być dalej dzielone na kategorie jako:
    - emisje z zakresu 2., które obejmują emisje związane z energią przekazywaną do jednostki i zużywaną przez nią (zob. par. A9),
    - emisje z zakresu 3., które obejmują wszystkie inne emisje pośrednie (zob. par. A10).
- (g) Odliczenia emisji – każda pozycja zawarta w sprawozdaniu GC jednostki, która jest odejmowana od łącznych przedstawionych w sprawozdaniu emisji, ale która nie jest usunięciem emisji; zwykle zawiera nabyte kompensaty, ale może także zawierać różnorodne inne instrumenty lub mechanizmy, takie jak prawa do emisji wynikające z działalności i przydziały, które są uznawane przez schemat regulacyjny lub inny, którego jednostka jest częścią (zob. par. A11-A12).
- (h) Współczynnik emisji – matematyczny współczynnik lub wskaźnik przeliczający miarę działalności (np. litry zużytego paliwa, przebyte kilometry, liczbę zwierząt w rolnictwie lub tony wyprodukowanych produktów) na szacunek ilości gazów cieplarnianych związanych z taką działalnością.
- (i) Schemat handlu uprawnieniami do emisji – podejście rynkowe wykorzystywane do kontroli gazów cieplarnianych przez dostarczenie zachęt ekonomicznych do osiągnięcia ograniczenia emisji takich gazów.
- (j) Jednostka – osoba prawna, jednostka ekonomiczna lub dająca się zidentyfikować część osoby prawnej lub jednostki ekonomicznej (np. samodzielna fabryka lub inny rodzaj obiektu, taki jak składowisko) lub kombinacja osób prawnych lub innych jednostek lub części tych jednostek (np. wspólne przedsięwzięcie), do których emisji odnosi się sprawozdanie GC.
- (k) Oszustwo – zamierzone działanie jednej lub wielu osób spośród kierownictwa, osób odpowiedzialnych za nadzór, pracowników lub osób trzecich, obejmujące wykorzystanie podstępny, aby uzyskać niesprawiedliwą lub bezprawną korzyść.
- (l) Dalsze procedury – procedury przeprowadzane w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego

zniekształcenia, w tym testy kontroli (jeżeli zostały przeprowadzone), testy szczegółowe oraz procedury analityczne.

- (m) Sprawozdanie GC – sprawozdanie określające elementy składowe oraz określające ilościowo emisje gazów cieplarnianych jednostki za dany okres (czasem określane jako zestawienie emisji) oraz, jeżeli ma to zastosowanie, informacje porównawcze i noty objaśniające, zawierające podsumowanie znaczących polityk określania ilościowego i sprawozdawczości. Sprawozdanie GC jednostki może także zawierać skategoryzowane zestawienie usunięć lub odliczeń emisji. Jeżeli zlecenie nie obejmuje całego sprawozdania GC, termin „sprawozdanie GC” powinno być rozumiane jako ta część, która została objęta zleceniem. Sprawozdanie GC jest „informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia”.<sup>9</sup>
- (n) Gazy cieplarniane (GC) – dwutlenek węgla (CO<sub>2</sub>) oraz wszelkie inne gazy, które zgodnie z wymaganiami mających zastosowanie kryteriów, mają zostać objęte sprawozdaniem GC, takie jak: metan, podtlenek azotu, sześćfluorek siarki, wodorofluorowęglowodory, perfluorowęglowodory oraz chłorofluorowęglowodory. Gazy inne niż dwutlenek węgla są często określane jako ekwiwalenty dwutlenku węgla (CO<sub>2</sub>-e).
- (o) Granica organizacyjna – granica, która ustala, które działania należy objąć sprawozdaniem GC jednostki.
- (p) Istotność wykonawcza – kwota lub kwoty ustalone przez biegłego rewidenta na poziomie niższym niż istotność dla sprawozdania GC, aby zmniejszyć do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łączna wartość nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekracza istotność dla sprawozdania GC. Jeżeli ma to zastosowanie, istotność wykonawcza odnosi się także do kwoty lub kwot ustalonych przez biegłego rewidenta na poziomie niższym niż poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych rodzajów emisji lub ujawnień.
- (q) Nabyta kompensata – odliczenie emisji, gdzie jednostka płaci za obniżenie emisji innej jednostki (zmniejszenie emisji) lub zwiększenie usunięć emisji innej jednostki (zwiększenie usunięć) w porównaniu z hipotetyczną linią bazową (zob. par. A13).
- (r) Określenie ilościowe – proces ustalania ilości gazów cieplarnianych, które odnoszą się do jednostki, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, jako wyemitowane (lub usunięte) przez poszczególne źródła (lub pochłaniacze).
- (s) Usuwanie – gazy cieplarniane, które jednostka w trakcie okresu usunęła z atmosfery lub mogłaby wyemitować do atmosfery, gdyby nie zostały przechwycone i odprowadzone do pochłaniacza (zob. par. A14).
- (t) Znaczący obiekt – obiekt, który samodzielnie jest znaczący ze względu na wielkość jego emisji w porównaniu do łącznych emisji zawartych w sprawozdaniu GC lub jego szczególną charakterystykę lub okoliczności, które powodują powstanie szczególnych ryzyk istotnego zniekształcenia (zob. par. A15-A16).
- (u) Pochłaniacz – jednostka fizyczna lub proces, który usuwa gazy cieplarniane z atmosfery.
- (v) Źródło – jednostka fizyczna lub proces, który uwalnia gazy cieplarniane do atmosfery.
- (w) Rodzaj emisji – grupowanie emisji na podstawie, np. źródła emisji, rodzaju gazu, regionu

<sup>9</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 12 (x).



lub obiektu.

## Wymogi

### MSUA 3000 (zmieniony)

15. Biegły rewident nie stwierdza\* zgodności z niniejszym MSUA, jeżeli biegły rewident nie przestrzegął wymogów zarówno niniejszego MSUA, jak i MSUA 3000 (zmienionego). (Zob. par. A5-A6, A17, A21-A22, A37, A127)

### Akceptacja i kontynuacja zlecenia

#### *Umiejętności, wiedza i doświadczenie*

16. Partner odpowiedzialny za zlecenie:
- (a) posiada kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych, rozwijane poprzez intensywne szkolenia i praktyczne stosowanie oraz wystarczające kompetencje w określaniu ilościowym i sprawozdawczości dotyczącej emisji, aby zaakceptować odpowiedzialność za wniosek z atestacji oraz
  - (b) jest przekonany, że osoby wykonujące wspólnie zlecenie posiadają niezbędne kompetencje i możliwości, w tym w określaniu ilościowym i sprawozdawczości dotyczącej emisji oraz w usługach atestacyjnych, aby wykonać usługę atestacyjną zgodnie z niniejszym MSUA (zob. par. A18-A19).

#### *Warunki wstępne zlecenia*

17. W celu ustalenia, czy warunki wstępne dla zlecenia zostały spełnione:
- (a) partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, że zarówno sprawozdanie GC, jak i zlecenie mają wystarczający zakres, aby były przydatne dla zamierzonych użytkowników, w szczególności (zob. par. A20):
    - (i) jeżeli sprawozdanie GC ma nie obejmować znaczących emisji, które zostały lub mogłyby zostać łatwo określone ilościowo, czy takie wyłączenia są uzasadnione w danych okolicznościach,
    - (ii) jeżeli zlecenie ma nie obejmować atestacji w odniesieniu do znaczących emisji, które są przedstawiane w sprawozdaniu przez jednostkę, czy takie wyłączenia są uzasadnione w danych okolicznościach oraz
    - (iii) jeżeli zlecenie ma objąć atestację w odniesieniu do pomniejszych emisji, to czy rodzaj pewności, jaką biegły rewident uzyska w odniesieniu do pomniejszych oraz zamierzona treść raportu atestacyjnego w odniesieniu do nich są jasne, racjonalne w danych okolicznościach oraz zrozumiane przez stronę zlecającą (zob. par. A11-A12),
  - (b) podczas oceny odpowiedniości mających zastosowanie kryteriów, wymaganej przez MSUA 3000 (zmieniony),<sup>10</sup> biegły rewident ustala, czy kryteria obejmują co najmniej

---

\* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSUA w części określającej wymogi sformułowanie *practitioner shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej przez użycie słów *musi*, *ma*, *powinien itp.* nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSUA.

<sup>10</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 24 (b)(ii), oraz 41.

(zob. par. A23-A26):

- (i) metodę ustalania granicy organizacyjnej jednostki (zob. par. A27-A28),
  - (ii) gazy cieplarniane, które mają zostać ujęte,
  - (iii) akceptowalne metody określania ilościowego, w tym metody dokonywania korekt dla roku bazowego (jeżeli ma to zastosowanie) oraz
  - (iv) odpowiednie ujawnienia informacji, takie aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć znaczące osądy dokonane podczas sporządzania sprawozdania GC (zob. par. A29-A34),
- (c) biegły rewident uzyskuje zgodę jednostki, że potwierdza ona i rozumie swoją odpowiedzialność:
- (i) za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie takiej kontroli wewnętrznej, jaką jednostka uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania GC niezawierającego istotnych zniekształceń, spowodowanych zarówno przez oszustwo, jak i błąd,
  - (ii) za sporządzenie sprawozdania GC zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami oraz (zob. par. A35)
  - (iii) za odwołanie do mających zastosowanie kryteriów, które wykorzystwała, lub ich opisanie w sprawozdaniu GC, gdy nie jest oczywiste na podstawie okoliczności zlecenia, kto je opracował (zob. par. A36).

#### *Umowa dotycząca warunków zlecenia*

18. Uzgodnione warunki zlecenia wymagane przez MSUA 3000 (zmieniony)<sup>11</sup> zawierają (zob. par. A37):
- (a) cel i zakres zlecenia,
  - (b) odpowiedzialność biegłego rewidenta,
  - (c) odpowiedzialność jednostki, w tym tę opisaną w paragrafie 17(c),
  - (d) identyfikację mających zastosowanie kryteriów dla sporządzenia sprawozdania GC,
  - (e) odwołanie do oczekiwanej formy i treści wszelkich raportów, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą zaistnieć okoliczności, w których raport może się różnić od oczekiwanej formy i treści oraz
  - (f) potwierdzenie, że jednostka zgadza się dostarczyć pisemne oświadczenia na zakończenie zlecenia.

#### **Planowanie**

19. Podczas planowania zlecenia wymaganego przez MSUA 3000 (zmieniony)<sup>12</sup> biegły rewident (zob. par. A38-A41):
- (a) identyfikuje charakterystykę zlecenia, która określa jego zakres,
  - (b) upewnia się co do celów raportowania zlecenia, aby zaplanować harmonogram przeprowadzenia zlecenia oraz rodzaj wymaganego przekazywania informacji,

<sup>11</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 27.

<sup>12</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 40.

- (c) rozważa czynniki, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla ukierunkowania działań zespołu wykonującego zlecenie,
- (d) rozważa wyniki procedur akceptacji lub kontynuacji zlecenia oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czy wiedza zdobyta w trakcie innych zleceń wykonanych przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla jednostki jest odpowiednia,
- (e) upewnia się co do rodzaju, harmonogramu i wielkości zasobów potrzebnych do wykonania zlecenia, w tym zaangażowania ekspertów i innych biegłych rewidentów oraz (zob. par. A42-A43)
- (f) ustala wpływ funkcji audytu wewnętrznego jednostki, jeżeli taki istnieje, na zlecenie.

### **Istotność podczas planowania i przeprowadzania zlecenia**

#### *Ustalanie istotności i istotności wykonawczej podczas planowania zlecenia*

- 20. Gdy ustalana jest ogólna strategia zlecenia, biegły rewident określa istotność dla sprawozdania GC. (Zob. par. A44-A50)
- 21. Biegły rewident ustala istotność wykonawczą dla celów oceny ryzyk istotnego zniekształcenia oraz ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur.

#### *Weryfikacja w trakcie realizacji zlecenia*

- 22. Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdania GC w przypadku, gdy dowie się podczas zlecenia o informacjach, które mogłyby spowodować, że biegły rewident ustaliłby na początku zlecenia inną wartość. (Zob. par. A51)

### **Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, oraz identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia**

#### *Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia*

- 23. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie następujących zagadnień (zob. par. A52-A53):
  - (a) stosownych branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie kryteriów,
  - (b) charakterystyki jednostki, w tym:
    - (i) charakterystyki działalności operacyjnych zawartych w granicy organizacyjnej jednostki, w tym (zob. par. A27-A28):
      - a. źródeł i kompletności emisji oraz, jeżeli takie istnieją, pochłaniaczy i pomniejszeń emisji,
      - b. wkładu każdego z nich w łączną emisję jednostki oraz
      - c. niepewności związanych z ilościami przedstawionymi w sprawozdaniu GC (zob. par. A54-A59),
    - (ii) zmian od poprzedniego okresu charakteru lub zakresu działalności operacyjnych, w tym czy miały miejsce jakiegokolwiek połączenia, nabycia lub sprzedaż źródeł emisji lub outsourcing funkcji związanych ze znaczącymi emisjami oraz
    - (iii) częstotliwości i charakteru przerw w działalności operacyjnej (zob. par. A60);
  - (c) wyboru i zastosowania przez jednostkę metod określania ilościowego oraz polityk sprawozdawczych, w tym powodów ich zmian oraz możliwości dwukrotnego liczenia

tych samych emisji w sprawozdaniu GC,

- (d) wymogów mających zastosowanie kryteriów stosownych dla wartości szacunkowych, w tym powiązanych ujawnień informacji,
- (e) celu i strategii jednostki dotyczących zmian klimatu, jeżeli istnieją, oraz powiązanych ryzyk ekonomicznych, regulacyjnych, fizycznych i reputacji (zob. par. A61),
- (f) nadzoru nad informacjami o emisjach wewnątrz jednostki oraz odpowiedzialności za nie;
- (g) czy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, jej działalności oraz głównych ustaleń w odniesieniu do emisji.

*Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia oraz identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia*

24. Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia obejmują następujące procedury (zob. par. A52-A53, A62):
- (a) zapytania kierowane do osób wewnątrz jednostki, które według osądu biegłego rewidenta posiadają informacje, które prawdopodobnie pomogą przy identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa lub błędu,
  - (b) procedury analityczne (zob. par. A63-A65),
  - (c) obserwacje i inspekcje (zob. par. A66-A68).

*Uzyskiwanie zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>25O. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla określania ilościowego oraz sprawozdawczości dotyczącej emisji, jako podstawy do identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia, poprzez kierowanie zapytań, dotyczących (zob. par. A52-A53, A69-A70):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) środowiska kontroli,</li> <li>(b) systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych oraz komunikacji obowiązków i odpowiedzialności w zakresie sprawozdawczości dotyczącej emisji i znaczących kwestii związanych z tą sprawozdawczością oraz</li> <li>(c) wyników procesu oceny ryzyka przez jednostkę.</li> </ul>	<p>25R. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie następujących komponentów kontroli wewnętrznej jednostki stosownych dla określania ilościowego i sprawozdawczości dotyczącej emisji, jako podstawy dla identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia (zob. par. A52-A53, A70):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) środowiska kontroli,</li> <li>(b) systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych oraz komunikacji obowiązków i odpowiedzialności w zakresie sprawozdawczości dotyczącej emisji i znaczących kwestii związanych z tą sprawozdawczością,</li> <li>(c) procesu oceny ryzyka przez jednostkę,</li> <li>(d) czynności kontrolnych stosownych dla zlecenia, których zrozumienie w ocenie biegłego rewidenta jest konieczne aby ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń</li> </ul>

	<p>i zaprojektowania dalszych procedur odpowiadających oszacowanym ryzykom. Usługa atestacyjna nie wymaga zrozumienia wszystkich czynności kontrolnych powiązanych z każdym znaczącym rodzajem emisji i ujawnieniem w sprawozdaniu GC lub z każdym stwierdzeniem stosownym dla nich oraz (zob. par. A71-A72)</p> <p>(e) monitorowania kontroli.</p>
	<p>26R. Podczas uzyskiwania zrozumienia wymaganego przez paragraf 25R, biegły rewident ocenia zaprojektowanie kontroli oraz ustala, czy zostały one wdrożone poprzez przeprowadzanie procedur dodatkowych do kierowania zapytań do personelu jednostki odpowiedzialnego za sprawozdanie GC (zob. par. A52-A53).</p>

*Inne procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia oraz identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia*

27. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadzał inne zlecenia dla jednostki, partner odpowiedzialny za zlecenie rozważa, czy uzyskane informacje są przydatne dla identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia (zob. par. A73).
28. Biegły rewident kieruje zapytania do kierownika jednostki oraz, odpowiednio, do innych osób wewnątrz jednostki, aby ustalić, czy posiadają one wiedzę o jakimkolwiek rzeczywistym, podejrzanym lub domniemanym oszustwie lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami wpływającymi na sprawozdanie GC (zob. par. A84-A86).
29. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz wszyscy kluczowi zewnątrzni eksperci biegłego rewidenta omawiają podatność sprawozdania GC jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane zarówno oszustwem, jak i błędem, oraz zastosowanie mających zastosowanie kryteriów do faktów i okoliczności w danej jednostce. Partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, o których kwestiach mają zostać poinformowani członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnątrzni eksperci biegłego rewidenta niezaangażowani w dyskusję.
30. Biegły rewident ocenia, czy metody określania ilościowego oraz polityki sprawozdawcze jednostki, w tym ustalanie granicy organizacyjnej jednostki, są właściwe dla jej działalności operacyjnych i są spójne z mającymi zastosowanie kryteriami oraz politykami określania ilościowego i sprawozdawczości wykorzystywanymi w danej branży i w poprzednich okresach.

*Przeprowadzanie procedur w lokalizacjach obiektów jednostki*

31. Biegły rewident ustala, czy jest konieczne w danych okolicznościach zlecenia przeprowadzanie procedur w lokalizacjach znaczących obiektów (zob. par. A15-A16, A74-A77).

*Audyty wewnętrzny*

32. Gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, która jest przydatna dla celów zlecenia,

biegły rewident (zob. par. A78):

- (a) ustala, czy i w jakim zakresie wykorzystać określone wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego oraz
- (b) jeżeli określone wyniki pracy funkcji audytu wewnętrznego są wykorzystywane, ustala czy takie wyniki pracy są przydatne dla celów zlecenia.

*Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>33O. Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) na poziomie sprawozdania GC oraz (zob. par. A79-A80)</li> <li>(b) dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień (zob. par. A81),</li> </ul> <p>jako podstawę do projektowania i przeprowadzania procedur, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) odpowiadają oszacowanym ryzykom istotnego zniekształcenia oraz</li> <li>(d) pozwalają biegłemu rewidentowi uzyskać ograniczoną pewność na temat tego, czy sprawozdanie GC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.</li> </ul>	<p>33R. Biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyka istotnego zniekształcenia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) na poziomie sprawozdania GC oraz (zob. par. A79-A80)</li> <li>(b) na poziomie stwierdzeń dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień (zob. par. A81-A82),</li> </ul> <p>jako podstawę do projektowania i przeprowadzania procedur, których rodzaj rozłożenie w czasie i zakres (zob. par. A83):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) odpowiadają oszacowanym ryzykom istotnego zniekształcenia oraz</li> <li>(d) pozwalają biegłemu rewidentowi uzyskać racjonalną pewność na temat tego, czy sprawozdanie GC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.</li> </ul>

*Przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia*

34. Przeprowadzając procedury wymagane przez paragrafy 33O lub 33R, biegły rewident rozważa co najmniej następujące czynniki (zob. par. A84-A89):

- (a) prawdopodobieństwo zamierzonego zniekształcenia w sprawozdaniu GC (zob. par. A84-A86),
- (b) prawdopodobieństwo niezgodności z przepisami praw i regulacjami powszechnie uznanymi za mające bezpośredni wpływ na treść sprawozdania GC (zob. par. A87),
- (c) prawdopodobieństwo pominięcia potencjalnie znaczącej emisji (zob. par. A88(a)),
- (d) znaczące zmiany ekonomiczne lub regulacyjne (zob. par. A88(b)),
- (e) charakter działalności operacyjnych (zob. par. A88(c)),
- (f) charakter metod określania ilościowego (zob. par. A88(d)),
- (g) stopień złożoności ustalania granicy organizacyjnej oraz czy występują strony powiązane (zob. par. A27-A28),
- (h) czy istnieją znaczące emisje, które występują poza zwykłą działalnością gospodarczą

- jednostki, lub które z innych powodów wydają się nietypowe (zob. par. A88(e)),
- (i) stopień subiektywizmu w określaniu ilościowym emisji (zob. par. A88(e)),
  - (j) czy emisje z zakresu 3. są objęte sprawozdaniem GC oraz (zob. par. A88(f))
  - (k) w jaki sposób jednostka dokonuje znaczących szacunków oraz dane, na których są one oparte (zob. par. A88(g)).

**Ogólna reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz dalsze procedury**

- 35. Biegły rewident projektuje i wdraża ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC (zob. par. A90-A93).
- 36. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres odpowiadają oszacowanym ryzykom istotnego zniekształcenia, biorąc pod uwagę poziom pewności, odpowiednio, racjonalny lub ograniczony (zob. par. A90).

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>37O. Podczas projektowania i przeprowadzania dalszych procedur zgodnie z paragrafem 36, biegły rewident (zob. par. A90, A94):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozważa przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień oraz (zob. par. A95)</li> <li>(b) uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody, im wyższy jest szacunek ryzyka ustalony przez biegłego rewidenta (zob. par. A97).</li> </ul>	<p>37R. Podczas projektowania i przeprowadzania dalszych procedur zgodnie z paragrafem 36, biegły rewident (zob. par. A90, A94):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozważa przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień, w tym (zob. par. A95):                             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia spowodowanego szczególną charakterystyką danego rodzaju emisji lub ujawnienia (to jest ryzyko nieodłączne) oraz</li> <li>(ii) czy biegły rewident zamierza polegać na skuteczności operacyjnej kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu innych procedur oraz (zob. par. A96)</li> </ul> </li> <li>(b) uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody, im wyższe jest oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyko (zob. par. A97).</li> </ul>
	<p><i>Testy kontroli</i></p> <p>38R. Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody co do skuteczności operacyjnej stosownych kontroli, jeżeli (zob. par. A90(a)):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) biegły rewident zamierza polegać na skuteczności operacyjnej kontroli przy</li> </ul>

	<p>ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu innych procedur lub (zob. par. A96)</p> <p>(b) procedury inne niż testy kontroli nie mogą samodzielnie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów na poziomie stwierżeń (zob. par. A98).</p> <p>39R. Jeżeli zostaną wykryte odstępstwa od kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident kieruje szczegółowe zapytania, aby zrozumieć te kwestie i ich potencjalne konsekwencje oraz ustala, czy (zob. par. A90):</p> <p>(a) testy kontroli, które zostały przeprowadzone, dostarczają właściwej podstawy dla polegania na kontrolach,</p> <p>(b) dodatkowe testy kontroli są konieczne lub</p> <p>(c) na potencjalne ryzyka istotnego zniekształcenia trzeba zareagować wykorzystując inne procedury.</p> <p><i>Procedury inne niż testy kontroli</i></p> <p>40R. Bez względu na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident projektuje i przeprowadza testy szczegółowe lub procedury analityczne jako dodatkowe do testów kontroli, jeżeli takie są przeprowadzane, dla każdego istotnego rodzaju emisji i ujawnień (zob. par. A90, A94).</p> <p>41R. Biegły rewident rozważa, czy mają zostać przeprowadzone procedury potwierżeń zewnętrznych (zob. par. A90, A99).</p>
<p><i>Procedury analityczne przeprowadzane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia</i></p> <p>42O. Jeżeli projektuje się i przeprowadza procedury analityczne, biegły rewident (zob. par. A90(c), A100-A102):</p> <p>(a) ustala odpowiedniość poszczególnych procedur analitycznych, biorąc pod uwagę oszacowane ryzyka istotnego</p>	<p><i>Procedury analityczne przeprowadzane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia</i></p> <p>42R. Jeżeli projektuje się i przeprowadza procedury analityczne, biegły rewident (zob. par. A90(c), A100-A102):</p> <p>(a) ustala odpowiedniość poszczególnych procedur analitycznych dla danych stwierżeń, biorąc pod uwagę</p>



<p>zniekształcenia oraz testy szczegółowe, jeżeli takie zostały przeprowadzone,</p> <p>(b) ocenia rzetelność danych, na podstawie których oczekiwanie biegłego rewidenta odnośnie zarejestrowanych ilości lub wskaźników zostało sformułowane, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i przydatność dostępnych informacji, a także kontroli nad sporządzaniem oraz</p> <p>(c) formułuje oczekiwanie w odniesieniu do zarejestrowanych ilości lub wskaźników.</p> <p>43O. Jeżeli procedury analityczne zidentyfikują fluktuacje lub powiązania, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub które różnią się znacząco od oczekiwanych ilości lub wskaźników, biegły rewident kieruje zapytania do jednostki dotyczące tych różnic. Biegły rewident rozważa odpowiedzi na te zapytania, aby ustalić, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach (zob. par. A90(c)).</p>	<p>oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz testy szczegółowe dla tych stwierdzeń, jeżeli takie zostały przeprowadzone,</p> <p>(b) ocenia rzetelność danych, na podstawie których oczekiwanie biegłego rewidenta odnośnie zarejestrowanych ilości lub wskaźników zostało sformułowane, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i przydatność dostępnych informacji, a także kontroli nad sporządzaniem oraz</p> <p>(c) formułuje oczekiwane wartości zarejestrowanych ilości lub wskaźników, które jest wystarczająco dokładne, aby zidentyfikować możliwe istotne zniekształcenia.</p> <p>43R. Jeżeli procedury analityczne zidentyfikują fluktuacje lub powiązania, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub które różnią się znacząco od oczekiwanych ilości lub wskaźników, biegły rewident wyjaśnia takie różnice poprzez (zob. par. A90(c)):</p> <p>(a) kierowanie zapytań do jednostki oraz uzyskiwanie dodatkowych dowodów stosownych do odpowiedzi jednostki oraz</p> <p>(b) przeprowadzanie innych procedur koniecznych w danych okolicznościach.</p>
<p><i>Procedury dotyczące wartości szacunkowych</i></p> <p>44O. Na podstawie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident (zob. par. A103-A104):</p> <p>(a) ocenia czy:</p> <p>(i) jednostka właściwie zastosowała wymogi mających zastosowanie kryteriów stosownych dla wartości szacunkowych oraz</p> <p>(ii) metody dokonywania szacunków są właściwe i zostały zastosowane w sposób spójny oraz czy zmiany, jeżeli takie były, w wartościach</p>	<p><i>Procedury dotyczące wartości szacunkowych</i></p> <p>44R. Na podstawie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia biegły rewident ocenia czy (zob. par. A103):</p> <p>(a) jednostka właściwie zastosowała wymogi mających zastosowanie kryteriów stosownych dla wartości szacunkowych oraz</p> <p>(b) metody dokonywania szacunków są właściwe i zostały zastosowane w sposób spójny oraz czy zmiany, jeżeli takie były, w wartościach szacunkowych przedstawionych w sprawozdaniu lub w metodach ich dokonywania w stosunku do poprzedniego okresu są właściwe w</p>

<p>szacunkowych przedstawionych w sprawozdaniu lub w metodach ich dokonywania w stosunku do poprzedniego okresu są właściwe w danych okolicznościach oraz</p> <p>(b) rozważa, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.</p>	<p>danych okolicznościach.</p> <p>45R. Podczas reagowania na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia biegły rewident podejmuje jedno lub wiele spośród następujących działań, biorąc pod uwagę charakter wartości szacunkowych (zob. par. A103):</p> <p>(a) przeprowadzenie testu, w jaki sposób jednostka dokonuje szacunków oraz danych, na których są one oparte. Podczas dokonywania tego biegły rewident ocenia czy:</p> <p>(i) wykorzystana metoda określania ilościowego jest właściwa w danych okolicznościach oraz</p> <p>(ii) założenia wykorzystane przez jednostkę są racjonalne,</p> <p>(b) przeprowadzenie testu skuteczności operacyjnej kontroli dotyczących tego, w jaki sposób jednostka dokonuje szacunków, łącznie z innymi właściwymi procedurami;</p> <p>(c) dokonanie oszacowania punktowego lub przedziałowego, aby ocenić szacunek jednostki. Dla tego celu:</p> <p>(i) jeżeli biegły rewident wykorzystuje założenia lub metody, które różnią się od zastosowanych przez jednostkę, biegły rewident uzyskuje zrozumienie założeń jednostki lub metod wystarczające do ustalenia, że punktowe lub przedziałowe oszacowania biegłego rewidenta biorą pod uwagę odpowiednie zmienne oraz do oceny wszelkich znaczących różnic pomiędzy punktowym szacunkiem jednostki,</p> <p>(ii) jeżeli biegły rewident wnioskuje, że właściwe jest wykorzystanie przedziału, biegły rewident zawęży przedział na podstawie dostępnych dowodów, dopóki wszystkie wyniki w ramach przedziału nie zostaną uznane za racjonalne.</p>
---	--

*Próbkowanie*

46. Jeżeli stosowane jest próbkowanie, biegły rewident podczas projektowania próby rozważa cel procedury oraz charakterystykę populacji, z której próba zostanie wybrana (zob. par. A90(b), A105).

*Oszustwo, przepisy prawa i regulacje*

47. Biegły rewident reaguje odpowiednio na wystąpienie lub podejrzenie oszustwa oraz na wystąpienie lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, zidentyfikowane podczas zlecenia (zob. par. A106-A107).

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalne pewność</b>
<p><i>Procedury dotyczące procesu agregowania sprawozdania GC</i></p> <p>48O. Procedury biegłego rewidenta obejmują następujące procedury związane z procesem agregowania sprawozdania GC (zob. par. A108):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) potwierdzenie zgodności lub uzgodnienie sprawozdania GC ze stanowiącymi jego podstawę rejestrami oraz</li> <li>(b) uzyskanie zrozumienia istotnych korekt dokonywanych w trakcie sporządzania sprawozdania GC poprzez kierowanie zapytań do jednostki oraz rozważenie, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.</li> </ul>	<p><i>Procedury dotyczące procesu agregowania sprawozdania GC</i></p> <p>48R. Procedury biegłego rewidenta obejmują następujące procedury związane z procesem agregowania sprawozdania GC (zob. par. A108):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) potwierdzenie zgodności lub uzgodnienie sprawozdania GC ze stanowiącymi jego podstawę rejestrami oraz</li> <li>(b) weryfikacja istotnych korekt dokonywanych w trakcie sporządzania sprawozdania GC.</li> </ul>
<p><i>Określenie, czy dodatkowe procedury są konieczne podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności</i></p> <p>49O. Jeżeli biegły rewident dowiaduje się o kwestii(-ach), która(-e) powoduje(-ą) przekonanie biegłego rewidenta, że sprawozdanie GC może być istotnie zniekształcone, biegły rewident projektuje i przeprowadza dodatkowe procedury w celu uzyskania dalszych dowodów dopóki biegły rewident nie będzie w stanie (zob. par. A109-A110):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wyciągnąć wniosku, że kwestia(-e) prawdopodobnie nie powoduje(-ą), że sprawozdanie GC jest istotnie zniekształcone lub</li> </ul>	<p><i>Weryfikacja oceny ryzyka podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności</i></p> <p>49R. Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta na poziomie stwierdzeń może zmieniać się w trakcie trwania zlecenia ze względu na uzyskiwanie dodatkowych dowodów. W okolicznościach, gdy biegły rewident uzyskuje dowody, które są niespójne z dowodami, na których początkowo biegły rewident opierał ocenę, biegły rewident weryfikuje ocenę i modyfikuje odpowiednio zaplanowane procedury (zob. par. A109).</p>

(b) określić, że kwestia(-e) powoduje(-ą), że sprawozdanie GC jest istotnie zniekształcone (zob. par. A111).	
--	--

*Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń*

50. Biegły rewident gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane w trakcie zlecenia, inne niż te, które są w sposób oczywisty błahе (zob. par. A112).

*Rozważanie zidentyfikowanych zniekształceń w trakcie trwania zlecenia*

51. Biegły rewident ustala, czy ogólna strategia zlecenia oraz plan zlecenia powinny zostać zmienione, jeżeli:

- (a) rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą istnieć inne zniekształcenia, które skumulowane ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas zlecenia mogłyby być istotne lub
- (b) skumulowane zniekształcenia zgromadzone podczas zlecenia zbliżają się do poziomu istotności ustalonego zgodnie z paragrafami 20-22 niniejszego MSUA.

52. Jeżeli na żądanie biegłego rewidenta jednostka sprawdziła rodzaj emisji lub ujawnienie i skorygowała zniekształcenia, które zostały wykryte, biegły rewident przeprowadza procedury w odniesieniu do pracy wykonanej przez jednostkę, aby ustalić, czy pozostały istotne zniekształcenia.

*Komunikowanie i korekta zniekształceń*

53. Biegły rewident przedstawia na bieżąco na właściwym szczeblu jednostki wszelkie zniekształcenia zebrane podczas zlecenia i zgłasza żądanie, aby jednostka skorygowała te zniekształcenia.

54. Jeżeli jednostka odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń przedstawionych przez biegłego rewidenta, biegły rewident uzyskuje zrozumienie powodów, dla których jednostka nie dokonuje korekt oraz bierze je pod uwagę podczas formułowania wniosku biegłego rewidenta.

*Ocena skutków nieskorygowanych zniekształceń*

55. Przed oceną skutku nieskorygowanych zniekształceń biegły rewident ponownie ocenia istotność ustaloną zgodnie z paragrafami 20-22 niniejszego MSUA, aby potwierdzić, czy pozostaje ona właściwa w kontekście rzeczywistych emisji jednostki.

56. Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Przy dokonywaniu tego ustalenia biegły rewident rozważa rozmiar i charakter zniekształceń oraz szczególne okoliczności ich wystąpienia w powiązaniu z poszczególnymi rodzajami emisji lub ujawnień oraz sprawozdaniem GC (zob. par. 72).

**Wykorzystanie wyników pracy innego biegłego rewidenta**

57. Gdy biegły rewident zamierza wykorzystać wyniki pracy innego biegłego rewidenta, biegły rewident:

- (a) komunikuje się jasno z innymi biegłymi rewidentami odnośnie zakresu i harmonogramu pracy oraz ustaleń tego innego biegłego rewidenta, a także (zob. par. A113-A114)
- (b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów oraz procesu włączania powiązanych informacji do sprawozdania GC (zob. par. A115).

### **Pisemne oświadczenia**

58. Biegły rewident żąda pisemnych oświadczeń od osoby(-ób), które w jednostce ponoszą stosowną odpowiedzialność i posiadają wiedzę w kwestiach dotyczących (zob. par. A116):
- (a) tego, że wypełnili swoją odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania GC, w tym danych porównawczych, jeżeli jest to odpowiednie, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, określonymi w warunkach zlecenia,
  - (b) tego, że dostarczyli biegłemu rewidentowi wszelkich stosownych informacji oraz umożliwili dostęp, jak uzgodniono w warunkach zlecenia oraz odzwierciedlili wszelkie stosowne kwestie w sprawozdaniu GC,
  - (c) czy są przekonani, że skutki nieskorygowanych zniekształceń są nieistotne dla sprawozdania GC pojedynczo oraz łącznie. Podsumowanie takich pozycji jest zawierane w pisemnych oświadczeniach lub załączane do nich,
  - (d) czy są przekonani, że znaczące założenia wykorzystane przy dokonywaniu szacunków są uzasadnione,
  - (e) tego, że poinformowali oni biegłego rewidenta o wszelkich niedociągnięciach kontroli wewnętrznych przydatnych dla zlecenia, które nie są w sposób oczywisty znikome, a których są oni świadomi oraz
  - (f) czy ujawnili oni biegłemu rewidentowi swoją wiedzę na temat faktycznych, podejrzewanych lub domniemyanych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, gdy oszustwo lub niezgodność mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie GC.
59. Data pisemnych oświadczeń jest tak bliska, jak jest to wykonalne, ale nie późniejsza od daty raportu atestacyjnego.
60. Biegły rewident odmawia sformułowania wniosku na temat sprawozdania GC lub wycofuje się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami, jeżeli:
- (a) biegły rewident wyciąga wniosek, że istnieje wystarczająca wątpliwość odnośnie uczciwości osoby(-ób) dostarczającej(-ych) pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragrafy 58(a) i (b), że pisemne oświadczenia w związku z tym nie są wiarygodne lub
  - (b) jednostka nie dostarcza pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragrafy 58(a) i (b).

### **Późniejsze zdarzenia**

61. Biegły rewident (zob. par. A117):
- (a) rozważa, czy zdarzenia mające miejsce pomiędzy datą sprawozdania GC oraz datą raportu atestacyjnego wymagają korekty w sprawozdaniu GC lub ujawnienia w nim oraz ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów uzyskanych na temat tego, czy takie zdarzenia zostały właściwie odzwierciedlone w tym sprawozdaniu GC zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami oraz

- (b) właściwie reaguje na fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie raportu atestacyjnego, które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi na tę datę, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport atestacyjny.

### **Informacje porównawcze**

62. Gdy informacje porównawcze są prezentowane razem z informacjami o bieżących emisjach i niektóre lub wszystkie z tych informacji porównawczych są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, procedury biegłego rewidenta w odniesieniu do informacji porównawczych zawierają ocenę czy (zob. par. A118-A121):
- (a) informacje porównawcze są zgodne z wartościami i innymi ujawnieniami zaprezentowanymi w poprzednim okresie lub, jeżeli jest to właściwe, zostały prawidłowo przekształcone, a przekształcenie to zostało odpowiednio ujawnione oraz (zob. par. A121)
  - (b) polityki określania ilościowego odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi mającymi zastosowanie w bieżącym okresie lub, jeżeli nastąpiły zmiany, czy zostały one prawidłowo zastosowane i odpowiednio ujawnione.
63. Bez względu na to, czy wniosek biegłego rewidenta obejmuje informacje porównawcze, jeżeli biegły rewident dowiaduje się, że może występować istotne zniekształcenie w zaprezentowanych informacjach porównawczych, biegły rewident:
- (a) omawia tę kwestię z osobą(-ami) wewnątrz jednostki, które ponoszą stosowną odpowiedzialność i posiadają wiedzę o odnośnych kwestiach, oraz przeprowadza procedury właściwe w danych okolicznościach oraz (zob. par. A122-A123)
  - (b) rozważa skutki dla raportu atestacyjnego. Jeżeli prezentowane informacje porównawcze zawierają istotne zniekształcenie i informacje porównawcze nie zostały przekształcone:
    - (i) gdy wniosek biegłego rewidenta obejmuje informacje porównawcze, biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny w raporcie atestacyjnym lub
    - (ii) gdy wniosek biegłego rewidenta nie obejmuje informacji porównawczych, biegły rewident zawiera w raporcie atestacyjnym akapit zawierający inne sprawy, opisujący okoliczności dotyczące informacji porównawczych.

### **Inne informacje**

64. Biegły rewident czyta inne informacje zawarte w dokumentach zawierających sprawozdanie GC i raport atestacyjny na jego temat w celu zidentyfikowania istotnych niezgodności, jeśli takie występują, pomiędzy sprawozdaniem GC i raportem atestacyjnym oraz, jeżeli czytając te inne informacje, biegły rewident:(zob. par. A139).
- (a) zidentyfikuje istotną niezgodność pomiędzy tymi innymi informacjami i sprawozdaniem GC lub raportem atestacyjnym lub
  - (b) uzyska informacje o istotnym zniekształceniu faktu w tych innych informacjach, który nie ma związku ze sprawami pojawiającymi się w sprawozdaniu GC lub raporcie atestacyjnym,
- biegły rewident omawia tę sprawę z jednostką i jeśli to właściwe podejmuje dalsze działania (zob. par. A124-A126).

## Dokumentacja

65. Podczas dokumentowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonanych procedur biegły rewident rejestruje (zob. par. A127):
- (a) charakterystyki identyfikujące poszczególne testowane pozycje lub kwestie,
  - (b) kto wykonał pracę w trakcie zlecenia i datę, kiedy taka praca została zakończona oraz
  - (c) kto dokonał przeglądu pracy wykonanej w trakcie zlecenia oraz datę i zakres takiego przeglądu.
66. Biegły rewident dokumentuje rozmowy na temat znaczących kwestii z jednostką i innymi osobami, w tym charakter omawianych znaczących kwestii oraz kiedy i z kim dyskusja miała miejsce (zob. par. A127).

### *Kontrola jakości*

67. Biegły rewident zawiera w dokumentacji zlecenia:
- (a) kwestie zidentyfikowane w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób zostały one rozwiązane,
  - (b) wnioski na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie do zlecenia, oraz wszelkie stosowne rozmowy z jednostką, które wspierają te wnioski,
  - (c) wnioski wyciągnięte odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i usług atestacyjnych oraz
  - (d) rodzaj i zakres konsultacji przeprowadzonych w trakcie trwania zlecenia oraz wnioski z nich wynikające.

### *Kwestie powstające po dacie raportu atestacyjnego*

68. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident przeprowadza nowe lub dodatkowe procedury lub wyciąga nowe wnioski po dacie raportu atestacyjnego, biegły rewident dokumentuje (zob. par. A128):
- (a) napotkane okoliczności,
  - (b) nowe lub dodatkowe przeprowadzone procedury, uzyskane dowody i wyciągnięte wnioski oraz ich skutek dla raportu atestacyjnego oraz
  - (c) kiedy i przez kogo wynikające z powyższego zmiany do dokumentacji zlecenia zostały dokonane i przejrane.

### *Gromadzenie ostatecznej dokumentacji zlecenia*

69. Biegły rewident gromadzi dokumentację zlecenia w aktach zlecenia i kończy administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia terminowo po dacie raportu atestacyjnego. Po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia biegły rewident nie usuwa lub nie odrzuca żadnego rodzaju dokumentacji zlecenia przed końcem okresu jej przechowywania (zob. par. A129).
70. W okolicznościach innych, niż te przewidziane w paragrafie 68, gdy biegły rewident uznaje za konieczne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji zlecenia lub dodanie nowej dokumentacji zlecenia po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia, bez względu na charakter modyfikacji lub uzupełnienia, biegły rewident dokumentuje:
- (a) szczególne powody ich dokonania oraz

- (b) kiedy i przez kogo zostały one dokonane i przejrane.

### Przegląd kontroli jakości zlecenia

71. Dla tych zleceń, jeżeli takie występują, dla których przegląd kontroli jakości jest wymagany przez przepisy prawa lub regulacje lub dla których firma ustaliła, że przegląd kontroli jakości zlecenia jest wymagany, osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia przeprowadza obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego. Ocena ta obejmuje (zob. par. A130):
- (a) omówienie znaczących kwestii z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie, w tym kompetencji zawodowych zespołu wykonującego zlecenie w odniesieniu do określania ilościowego oraz sprawozdawczości dotyczącej emisji i usług atestacyjnych,
  - (b) przegląd sprawozdania GC oraz proponowanego raportu atestacyjnego,
  - (c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia związanej ze znaczącymi osądami, których dokonał zespół wykonujący zlecenie, i wniosków, które wyciągnął oraz
  - (d) ocenę wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego oraz rozważenie, czy proponowany raport atestacyjny jest właściwy.

### Formułowanie wniosku atestacyjnego

72. Biegły rewident formułuje wniosek dotyczący tego, czy biegły rewident uzyskał odpowiednio, racjonalną lub ograniczoną pewność dotyczącą sprawozdania GC. Taki wniosek bierze pod uwagę wymogi paragrafów 56 i 73-75 niniejszego MSUA.

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
73O. Biegły rewident ocenia, czy uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co powodowałoby przekonanie biegłego rewidenta, że sprawozdanie GC nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.	73R. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie GC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.

74. Ocena ta zawiera rozważenie jakościowych aspektów metod określania ilościowego jednostki oraz praktyk sprawozdawczych, w tym przesłanek możliwej stroniczości osądów i decyzji podczas dokonywania oszacowań i sporządzania sprawozdania GC,<sup>13</sup> a także czy w świetle mających zastosowanie kryteriów:
- (a) wybrane i zastosowane metody określania ilościowego i polityki sprawozdawcze są spójne z mającymi zastosowanie kryteriami i są właściwe,
  - (b) oszacowania dokonane podczas sporządzania sprawozdania GC są racjonalne,
  - (c) informacje prezentowane w sprawozdaniu GC są odpowiednie, rzetelne, kompletne, porównywalne i zrozumiałe,
  - (d) sprawozdanie GC dostarcza odpowiednich ujawnień dotyczących mających zastosowanie

<sup>13</sup> Przesłanki możliwej stroniczości same w sobie nie stanowią zniekształceń dla celów wyciągania wniosków na temat racjonalności pojedynczych szacunków.



kryteriów oraz innych kwestii, w tym niepewności, takich aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć znaczące osądy dokonane w trakcie jego sporządzania oraz (zob. par. A29, A131-A133)

- (e) terminologia wykorzystywana w sprawozdaniu GC jest właściwa.

75. Ocena wymagana przez paragraf 73 obejmuje także rozważania dotyczące:

- (a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania GC oraz
- (b) gdy jest to właściwe w kontekście kryteriów, sformułowań wniosku atestacyjnego lub innych okoliczności zlecenia, czy sprawozdanie GC przedstawia przedmiotowe emisje w sposób, który spełnia wymogi rzetelnej prezentacji.

### **Treść raportu atestacyjnego**

76. Raport atestacyjny zawiera, co najmniej następujące podstawowe elementy (zob. par. A134):

- (a) tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym,
- (b) adresatów raportu atestacyjnego,
- (c) identyfikację lub opis stopnia zapewnienia, zarówno racjonalnej lub ograniczonej pewności uzyskanej przez biegłego rewidenta,
- (d) identyfikację sprawozdania GC, w tym okres(-y) nim objęty(-e) oraz, jeżeli jakakolwiek informacja w tym sprawozdaniu nie jest objęta wnioskiem biegłego rewidenta, jasną identyfikację informacji będącej przedmiotem usługi atestacyjnej, jak również informacji wyłączonej, łącznie ze stwierdzeniem, że biegły rewident nie przeprowadził żadnych procedur w odniesieniu do wyłączonej informacji i w związku z tym, żaden wniosek na ten temat nie został sformułowany (zob. par. A120, A135),
- (e) opis odpowiedzialności jednostki (zob. par. A35),
- (f) stwierdzenie, że określanie ilościowe gazów cieplarnianych podlega nieodłącznej niepewności (zob. par. A54-A59),
- (g) jeżeli sprawozdanie GC zawiera pomniejszenia emisji, które są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, identyfikację tych pomniejszeń emisji oraz stwierdzenie odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do nich (zob. par. A136-A139),
- (h) identyfikację mających zastosowanie kryteriów:
  - (i) identyfikację, w jaki sposób można uzyskać dostęp do tych kryteriów,
  - (ii) jeżeli kryteria te są dostępne tylko dla określonych zamierzonych użytkowników lub są stosowne tylko dla określonego celu, stwierdzenie ostrzegające czytelników o tym fakcie oraz, że w wyniku tego sprawozdanie GC może nie nadawać się do innego celu. Stwierdzenie to również ogranicza wykorzystanie raportu atestacyjnego do tych zamierzonych użytkowników lub do tego celu oraz (zob. par. A140-A141)
  - (iii) jeżeli ustalone kryteria muszą zostać uzupełnione o ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania GC, aby te kryteria były odpowiednie, identyfikację stosownych(-ej) not(-y) (zob. par. A131),
- (i) oświadczenie, że firma której biegły rewident jest członkiem, stosuje MSKJ 1 lub inne zawodowe, prawne lub regulacyjne wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające

jak MSKJ 1; jeśli praktyk (ang. Practitioner) nie jest biegłym rewidentem oświadczenie powinno identyfikować zastosowane zawodowe, prawne lub regulacyjne wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1,

- (j) oświadczenie, że biegły rewident przestrzega niezależności i innych etycznych wymagań Kodeksu etyki IESBA, innych wymogów zawodowych, prawnych lub regulacyjne wymogi, które są przynajmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu etyki IESBA odnoszące się do zleceń atestacyjnych; jeśli praktyk (ang. Practitioner) nie jest biegłym rewidentem oświadczenie powinno identyfikować zastosowane zawodowe, prawne lub regulacyjne wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA odnoszące się do zleceń atestacyjnych,
- (k) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w tym:
  - (i) oświadczenie, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z MSUA 3410 *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych* oraz
  - (ii) informacyjne podsumowanie prac wykonanych przez biegłego rewidenta będących podstawą wniosku biegłego rewidenta. W przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, poznanie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonanych procedur ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia wniosku biegłego rewidenta. W przypadku zlecenia atestacyjnego o ograniczonej pewności podsumowanie wykonanych prac powinno świadczyć, że:
    - procedury przeprowadzone podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności różnią się rodzajem i rozłożeniem w czasie oraz mają mniejszy zakres, niż dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i
    - w konsekwencji poziom pewności uzyskany podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest znacząco niższy niż pewność, która zostałaby uzyskana, gdyby przeprowadzona została usługa atestacyjna o racjonalnej pewności (zob. par. A142-A144).
- (l) wniosek biegłego rewidenta:
  - (i) w przypadku zlecenia atestacyjnego o racjonalnej pewności wniosek formułowany jest w formie pozytywnej lub
  - (ii) w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności wniosek formułowany jest w formie, która przekazuje czy w oparciu o wykonane procedury i uzyskaną dokumentację zwróciła uwagę biegłego rewidenta kwestia(e) skłaniająca biegłego rewidenta do uznania, że sprawozdanie GC nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami,
  - (iii) (iii) jeżeli biegły rewident formułuje zmodyfikowany wniosek, raport atestacyjny zawiera:
    - a. akapit zawierający opis kwestii dających podstawę do modyfikacji oraz
    - b. akapit zawierający zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta,
- (m) podpis biegłego rewidenta (zob. par. A145),
- (n) data raportu atestacyjnego. Raport atestacyjny jest datowany nie wcześniej niż data otrzymania przez biegłego rewidenta dokumentacji, na której opiera się wniosek biegłego rewidenta, w tym dokumentacja dotycząca wzięcia odpowiedzialności za sprawozdanie

GC przez osoby z uznanego organu,

- (o) miejsce prowadzenia działalności przez biegłego rewidenta w danym systemie prawnym.

*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi i akapity zawierające inne sprawy*

77. Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne (zob. par. A146-A152):

- (a) zwrócenie uwagi zamierzonych użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu GC, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta jest na tyle ważna, że jest ona kluczowa dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników sprawozdania GC (Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi) lub
- (b) poinformowanie o sprawie innej niż te, które są zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu GC, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta jest stosowna do zrozumienia zlecenia, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu atestacyjnego przez zamierzonych użytkowników (Akapit zawierający inne sprawy),

i nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje, biegły rewident dokonuje tego w akapicie zamieszczonym w raporcie atestacyjnym, opatrzonym właściwym nagłówkiem, który jasno wskazuje, że wniosek biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowany w odniesieniu do tej kwestii.

#### **Inne wymogi dotyczące informowania**

~~78. Biegły rewident informuje osobę(-y) odpowiedzialną(-e) za nadzór nad sprawozdaniem GC o następujących kwestiach, które zwróciły uwagę biegłego rewidenta w trakcie trwania zlecenia i ustala, czy istnieje odpowiedzialność dotycząca powiadomienia o nich innej strony w jednostce lub poza nią:~~

- ~~(a) słabościach kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są wystarczająco ważne, aby zasługiwały na uwagę,~~
- ~~(b) zidentyfikowanym lub podejrzanym oszustwie oraz~~
- ~~(c) kwestiach obejmujących niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, innych niż gdy kwestie te są w sposób oczywisty błahе (zob. pra. A87).~~

**78. Biegły rewident informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje, osobę(-y) odpowiedzialną(-e) za nadzór nad sprawozdaniem GC o następujących kwestiach, które zwróciły jego uwagę w trakcie wykonywania zlecenia i ustala, czy istnieje obowiązek powiadomienia o nich innej strony w jednostce lub spoza niej:**

- (a) słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są wystarczająco ważne, aby zasługiwały na uwagę,**
- (b) zidentyfikowane lub podejrzanе oszustwa oraz**
- (c) kwestie obejmujące zidentyfikowane lub podejrzanе naruszenie przepisów prawa i regulacji, innych niż te, które są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi. (Zob. par. A87).**

\* \* \*

**Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

**Wprowadzenie**

*Usługi atestacyjne obejmujące informacje dodatkowe do sprawozdania GC (Zob. par. 3)*

- A1. W niektórych przypadkach biegły rewident może przeprowadzić usługę atestacyjną na temat raportu, który zawiera informacje o gazach cieplarnianych, ale taka informacja o gazach cieplarnianych nie zawiera sprawozdania GC zdefiniowanego w paragrafie 14(m). W takich przypadkach niniejszy standard MSUA może dostarczyć wytycznych dla takiego zlecenia.
- A2. Gdy sprawozdanie GC jest relatywnie niewielką częścią całościowej informacji, która jest objęta wnioskiem biegłego rewidenta, zakres, w jakim niniejszy MSUA jest stosowny jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach zlecenia.

*Kluczowe wskaźniki działalności oparte na danych dotyczących gazów cieplarnianych (Zob. par. 4(b))*

- A3. Przykładem kluczowego wskaźnika działalności opartego na danych dotyczących gazów cieplarnianych jest średnia ważona emisji na kilometr dotycząca pojazdów wytwarzanych przez jednostkę w trakcie okresu, której kalkulowanie i ujawnianie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulacje w niektórych systemach prawnych.

*Procedury usług atestacyjnych o racjonalnej pewności i o ograniczonej pewności (Zob. par. 8)*

- A4. Niektóre procedury, które są wymagane wyłącznie dla usług atestacyjnych o racjonalnej pewności mogą mimo to być właściwe dla niektórych usług atestacyjnych o ograniczonej pewności. Na przykład, pomimo że uzyskanie zrozumienia czynności kontrolnych nie jest wymagane dla usług atestacyjnych o ograniczonej pewności, w pewnych przypadkach, gdy informacje są rejestrowane, przetwarzane lub podlegają sprawozdawczości tylko w formie elektronicznej, biegły rewident może jednak podjąć decyzję, że testy kontroli, a w związku z tym uzyskanie zrozumienia stosownych czynności kontrolnych, są konieczne dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności (zobacz także paragraf A90).

*Niezależność (Zob. par. 10,15)*

- A5. Kodeks IESBA wprowadza do niezależności podejście oparte na zagrożeniach i zabezpieczeniach. Zgodność z fundamentalnymi zasadami może potencjalnie być zagrożona przez szeroki zakres okoliczności. Wiele zagrożeń zawiera się w następujących kategoriach:
- czerpanie korzyści własnych, np. nadmierne uzależnienie od łącznego wynagrodzenia uzyskiwanego od jednostki,
  - autokontrola, np. przez wykonanie innej usługi dla jednostki, która bezpośrednio wpływa na sprawozdanie GC, takiej jak zaangażowanie w określanie ilościowe emisji jednostki,
  - promowanie interesów klienta, np. działanie jako rzecznik na rzecz jednostki w odniesieniu do interpretacji mających zastosowanie kryteriów,
  - nadmierna zażyłość, np. członek zespołu wykonującego zlecenie mający długotrwałe związki lub powiązania rodzinne w kręgu bliskiej lub najbliższej rodziny z pracownikiem jednostki, który zajmuje pozycję, dającą prawo wywierania bezpośredniego i znaczącego wpływu na sporządzanie sprawozdania GC,
  - zastraszenie, np. bycie naciskany, aby ograniczyć w niewłaściwy sposób zakres prac wykonywanych w celu obniżenia wynagrodzenia lub bycie zastraszany wycofaniem rejestracji biegłego rewidenta przez instytucję rejestracyjną powiązaną z grupą branżową jednostki.
- A6. Zabezpieczenia stworzone przez zawód, przepisy prawa lub regulacje oraz zabezpieczenia w środowisku pracy mogą wyeliminować lub ograniczyć takie zagrożenia do poziomu

możliwego do zaakceptowania.

*Lokalne przepisy prawa i regulacje oraz przepisy systemu handlu uprawnieniami do emisji.* (Zob. par. 11)

A7. Lokalne przepisy prawa lub regulacje lub przepisy systemu handlu uprawnieniami do emisji mogą: zawierać wymogi dodatkowe względem wymogów niniejszego MSUA; wymagać, aby określone procedury były wykonywane na wszystkich zleceniach; lub wymagać, aby procedury były wykonywane w szczególny sposób, np. lokalne przepisy prawa lub regulacje lub przepisy systemu handlu uprawnieniami do emisji mogą wymagać, aby biegły rewident wydał raport w formie, która nie jest zgodna z niniejszym MSUA. Gdy prawo lub regulacja określa formę lub sformułowania raportu atestacyjnego w formie lub w warunkach, które są znacząco różne od niniejszego MSUA, a biegły rewident wyciąga wniosek, że dodatkowe wyjaśnienie w raporcie atestacyjnym nie jest w stanie złagodzić możliwego wprowadzenia w błąd, biegły rewident może rozważyć zawarcie stwierdzenia w raporcie, że zlecenie nie zostało przeprowadzone zgodnie z niniejszym MSUA.

## **Definicje**

*Emisje* (Zob. par. 14(f), Załącznik 1)

A8. Emisje z zakresu 1. mogą obejmować stacjonarne spalanie (paliwa spalanego w stacjonarnym wyposażeniu jednostki, takim jak kotłownie, spalarnie, silniki i pochodnie), mobilne spalanie (paliwa spalanego w środkach transportu jednostki, takich jak ciężarówki, pociągi, samoloty i statki), emisje procesowe (z procesów fizycznych lub chemicznych, takich jak produkcja cementu, procesy petrochemiczne i wytop aluminium) oraz emisje ulotne (zamierzone i niezamierzone uwolnienia, takie jak przecieki z połączeń i uszczelnień instalacji oraz emisje z oczyszczania ścieków, dołów i wież chłodniczych).

A9. Prawie wszystkie jednostki nabywają energię w formie takiej jak energia elektryczna, ciepło lub para wodna, w związku z tym prawie wszystkie jednostki mają emisje z zakresu 2. Emisje z zakresu 2. są emisjami pośrednimi, ponieważ emisje powiązane, np. z energią elektryczną, którą jednostka nabywa, mają miejsce w elektrowni, która jest poza granicą organizacyjną jednostki.

A10. Emisje z zakresu 3. mogą obejmować emisje powiązane, np. z: podróżami służbowymi pracowników, działalnością zlecaną na zewnątrz jednostki, zużyciem paliw kopalnych lub energii elektrycznej wymaganych do wykorzystania produktów jednostki, wydobywaniem i produkcją materiałów nabytych jako wsad do procesów jednostki oraz transportem nabytych paliw. Emisje z zakresu 3. są dalej omówione w paragrafach A31-A34.

*Pomniejszenia emisji* (Zob. par. 14(g), 17(a)(iii), Załącznik 1)

A11. W niektórych przypadkach pomniejszenia emisji obejmują specyficzne dla określonego systemu prawnego prawa i przydziały, dla których nie istnieje ustalone powiązanie pomiędzy ilością emisji do pomniejszenia dozwoloną przez kryteria, a wszelkim obniżeniem emisji, które może mieć miejsce na skutek płatności lub innych działań podejmowanych przez jednostkę przy ubieganiu się przez nią o pomniejszenie emisji.

A12. Gdy sprawozdanie GC jednostki zawiera pomniejszenia emisji, które są w zakresie zlecenia, wymogi niniejszego MSUA stosuje się odpowiednio w odniesieniu do pomniejszeń emisji (zob. także par. A136-A139).

*Nabyta kompensata* (Zob. par. 14(q), Załącznik 1)

A13. Gdy jednostka nabywa kompensatę od innej jednostki, ta inna jednostka może wydać środki pieniężne, które otrzymała ze sprzedaży na projekty pomniejszenia emisji (takich jak zastępowanie wytwarzania energii przy wykorzystaniu paliw kopalnych odnawialnymi źródłami energii lub wdrażanie efektywności energii) lub usuwanie emisji z atmosfery (np. przez sadzenie i uprawę drzew, które w innym przypadku nie zostałyby zasadzone lub uprawiane) lub środki pieniężne mogą być odszkodowaniem za niepodejmowanie działań, które w innym wypadku zostałyby podjęte (takich jak odlesienie lub niszczenie lasów). W niektórych systemach prawnych kompensaty mogą być nabywane tylko, jeżeli ograniczenie emisji lub zwiększenie usuwania emisji już miało miejsce.

*Usuwanie emisji (Zob. par. 14(s), Załącznik 1)*

A14. Usuwanie emisji może zostać osiągnięte przez magazynowanie gazów cieplarnianych w pochłaniaczach geologicznych (np. podziemnych) lub pochłaniaczach biologicznych (np. drzewach). Gdy sprawozdanie GC zawiera usunięcia gazów cieplarnianych, które jednostka w przeciwnym razie by wyemitowała do atmosfery, są one powszechnie prezentowane w sprawozdaniu GC w ujęciu brutto, to jest zarówno źródło, jak i pochłaniacz są określane ilościowo w sprawozdaniu GC. Gdy usunięcia są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, wymogi niniejszego MSUA stosuje się odpowiednio w odniesieniu do tych usunięć.

*Znaczący obiekt (Zob. par. 14(t), 31)*

A15. Jeżeli wkład pojedynczego obiektu do łącznych emisji zaprezentowanych w sprawozdaniu GC zwiększa się, ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania GC zazwyczaj się zwiększa. Biegły rewident może zastosować procentowy udział do wybranego wzorca jako pomoc w identyfikacji obiektów, które są pojedynczo znaczące ze względu na rozmiar ich emisji w porównaniu do łącznych emisji zawartych w sprawozdaniu GC. Identyfikacja wzorca oraz ustalenie udziału procentowego, który ma zostać do niego zastosowany wymaga wykorzystania zawodowego osądu, np. biegły rewident może uznać, że obiekty przekraczające 15% łącznej liczby produkcji są znaczącymi obiektami. Wyższy lub niższy udział procentowy może jednakże być ustalony jako właściwy w danych okolicznościach zgodnie z osądem zawodowym biegłego rewidenta. Może tak być w przypadku, gdy np. istnieje niewielka liczba obiektów, z których żaden nie stanowi poniżej 15% łącznej liczby produkcji, ale zgodnie z osądem zawodowym biegłego rewidenta nie wszystkie obiekty są znaczące lub gdy istnieje wiele obiektów, które stanowią nieznacznie poniżej 15% łącznej liczby produkcji, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące.

A16. Biegły rewident może także zidentyfikować obiekt jako znaczący ze względu na jego szczególny charakter lub okoliczności, które powodują powstanie szczególnych ryzyk istotnego zniekształcenia, np. obiekt mógłby wykorzystywać inne procesy gromadzenia danych lub techniki określania ilościowego niż pozostałe obiekty, co wymaga wykorzystania szczególnie złożonych lub wyspecjalizowanych kalkulacji lub obejmuje szczególnie złożone lub wyspecjalizowane procesy chemiczne lub fizyczne.

**MSUA 3000 (zmieniony)** (Zob. par. 9, 15)

A17. MSUA 3000 (zmieniony) zawiera szereg wymogów, które stosuje się do usług atestacyjnych (innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych), w tym zleceń zgodnych z niniejszym MSUA. W niektórych przypadkach niniejszy MSUA może zawierać dodatkowe wymogi lub materiały dotyczące stosowania w odniesieniu do tych zagadnień.

### **Akceptacja i kontynuacja zlecenia**

*Kompetencje (Zob. par. 16(b))*

A18. Kompetencje w zakresie gazów cieplarnianych mogą obejmować:

- ogólne zrozumienie nauk dotyczących klimatu, w tym procesów naukowych związanych z wpływem gazów cieplarnianych na zmiany klimatu,
- zrozumienie, kim są zamierzeni użytkownicy informacji zawartych w sprawozdaniach GC jednostki oraz w jaki sposób prawdopodobnie wykorzystają oni te informacje (zob. par. A47),
- zrozumienie systemów handlu uprawnieniami do emisji oraz powiązanych mechanizmów rynkowych, jeżeli jest to stosowne,
- znajomość mających zastosowanie przepisów prawa i regulacji, jeżeli takie istnieją, które dotyczą tego, w jaki sposób jednostka powinna prezentować swoje emisje, ale mogą także, np. narzucać ograniczenia na emisje jednostki,
- metodologie określania ilościowego i pomiaru gazów cieplarnianych, w tym powiązane niepewności naukowe i szacunkowe oraz dostępne metodologie alternatywne,
- znajomość mających zastosowanie kryteriów, w tym np.:
  - identyfikacji właściwych współczynników emisji,
  - identyfikacji tych aspektów kryteriów, które wymagają dokonania znaczących lub wrażliwych szacunków lub zastosowania znaczącego osądu,
  - metod wykorzystywanych do ustalania granic organizacyjnych, tj. jednostek, których emisje mają być włączane do sprawozdania GC,
  - które pomniejszenia emisji są dozwolone do ujęcia w sprawozdaniu GC jednostki.

A19. Złożoność usług atestacyjnych w odniesieniu do sprawozdań GC jest różna. W niektórych przypadkach zlecenie może być relatywnie proste, np. gdy jednostka nie ma emisji z zakresu 1. i prezentuje tylko emisje z zakresu 2. wykorzystując współczynnik emisji wyszczególniony w regulacji, stosowany do zużycia energii elektrycznej w pojedynczej lokalizacji. W takim przypadku zlecenie może skupić się głównie na systemie wykorzystywanym do rejestrowania i przetwarzania wartości liczbowych zużycia energii elektrycznej zidentyfikowanych w fakturach oraz arytmetycznego zastosowania określonego współczynnika emisji. Gdy jednak zlecenie jest relatywnie złożone, prawdopodobnie będzie wymagało kompetencji specjalistycznych w ilościowym określaniu i prezentowaniu emisji. Szczególne obszary kompetencji, które mogą być odpowiednie w takich przypadkach obejmują:

Wiedza ekspercka na temat systemów informacyjnych

- Zrozumienie, w jaki sposób informacje o emisjach są generowane, w tym w jaki sposób dane są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, korygowane, gdy jest to konieczne, zestawiane i prezentowane w sprawozdaniu GC.

Wiedza ekspercka naukowa i inżynierska

- Przypisanie przepływu materiałów do procesu produkcyjnego oraz procesów towarzyszących, które tworzą emisje, w tym identyfikacja stosownych punktów, w których gromadzone są dane źródłowe. Może to być szczególnie ważne przy rozważaniu, czy identyfikacja źródeł emisji przez jednostkę jest kompletna.

- Analizowanie powiązań chemicznych i fizycznych pomiędzy danymi wejściowymi, procesami i danymi wyjściowymi oraz powiązań pomiędzy emisjami i innymi zmiennymi. Zdolność zrozumienia i analizowania tych powiązań będzie często ważna przy projektowaniu procedur analitycznych.
- Identyfikowanie skutku niepewności na sprawozdanie GC.
- Wiedza na temat polityk i procedur kontroli jakości wdrożonych w laboratoriach testowych, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych.
- Doświadczenie w danych branżach i powiązanych procesach tworzenia i usuwania emisji. Procedury dla określania ilościowego emisji z zakresu 1. różnią się bardzo zależnie od branż i wykorzystywanych procesów, np. charakterystyka procesów elektrolitycznych w produkcji aluminium, procesów spalania w produkcji energii elektrycznej wykorzystujących paliwa kopalne oraz procesów chemicznych w produkcji cementu jest zupełnie różna.
- Działanie czujników fizycznych i inne metody określania ilościowego oraz wybór właściwych czynników emisji.

*Zakres sprawozdania GC i zlecenia (Zob. par. 17(a))*

A20. Przykłady okoliczności, gdzie powody wyłączenia znanych źródeł emisji ze sprawozdania GC lub wyłączenia ujawnionych źródeł emisji ze zlecenia, mogą nie być uzasadnione w danych okolicznościach obejmują sytuacje gdzie:

- jednostka ma znaczące emisje z zakresu 1., ale zawiera tylko emisje z zakresu 2. w sprawozdaniu GC,
- jednostka jest częścią większej jednostki prawnej, która ma znaczące emisje, które nie zostały zaprezentowane ze względu na sposób, w jaki została ustalona granica organizacyjna, gdy prawdopodobnie wprowadzi to w błąd zamierzonych użytkowników,
- emisje, na temat których biegły rewident wydaje raport, są tylko małą częścią łącznych emisji zawartych w sprawozdaniu GC.

*Ocena adekwatności zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (Zob. par. 15)*

A21. MSUA 3000 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident ocenił czy zasadnicze zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest właściwe.<sup>14</sup> W przypadku sprawozdania GC emisje jednostki (oraz usunięcia i odliczenia emisji, jeżeli ma to zastosowanie) są zasadniczym zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia. To zasadnicze zagadnienie będące przedmiotem zlecenia będzie właściwe, jeżeli między innymi emisje jednostki są możliwe do spójnego określenia ilościowego przy wykorzystaniu odpowiednich kryteriów.<sup>15</sup>

A22. Źródła gazów cieplarnianych mogą być określone ilościowo przez:

- bepośredni pomiar (lub bezpośredni monitoring) koncentracji gazów cieplarnianych oraz wskaźniki strumieniowe wykorzystujące ciągły monitoring emisji lub okresowe próbkowanie lub
- mierzenie działalności zastępczej, takiej jak zużycie paliwa oraz obliczanie emisji

<sup>14</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 24 (b)(i).

<sup>15</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 24 (b)(ii).



z wykorzystaniem, np. równań bilansu masy,<sup>16</sup> współczynników emisji charakterystycznych dla jednostki lub średnich współczynników emisji dla regionu, źródła, branży lub procesu.

*Ocena odpowiedniości kryteriów*

Specjalnie opracowane i ustalone kryteria (Zob. par. 17(b))

- A23. Odpowiednie kryteria przedstawiają następujące charakterystyki: stosowność, kompletność, rzetelność, neutralność i zrozumiałość. Kryteria mogą być „specjalnie opracowane” lub mogą być „ustalone”, to jest zawarte w przepisach prawa lub regulacjach lub wydanych przez uprawnione lub uznane organizacje ekspertów, które kierują się przejrzystym należyty procesem.<sup>17</sup> Pomimo że kryteria ustalone przez regulatora mogą zostać uznane za stosowne, gdy ten regulator jest zamierzonym użytkownikiem, niektóre ustalone kryteria mogą zostać opracowane dla określonego celu i być nieodpowiednie do zastosowania w innych okolicznościach, np. kryteria opracowane przez regulatora, które obejmują czynniki emisji dla określonego regionu mogą stanowić wprowadzającą w błąd informację, jeżeli zostaną zastosowane dla emisji w innym regionie lub kryteria, które zostały zaprojektowane tylko w celu przedstawienia w sprawozdaniu określonych aspektów regulacyjnych emisji mogą być nieodpowiednie dla przedstawienia w sprawozdaniu zamierzonym użytkownikom innym niż regulator, który ustalił kryteria.
- A24. Specjalnie opracowane kryteria mogą być właściwe, gdy np. jednostka posiada bardzo specjalistyczne maszyny lub gromadzi informacje o emisjach z różnych systemów prawnych, gdzie ustalone kryteria wykorzystywane w tych systemach prawnych różnią się między sobą. Szczególna ostrożność może być konieczna podczas oceny neutralności oraz innych cech specjalnie opracowanych kryteriów, szczególnie jeżeli nie są one głównie oparte na ustalonych kryteriach powszechnie wykorzystywanych w branży lub regionie jednostki lub są niespójne z takimi kryteriami.
- A25. Mające zastosowanie kryteria mogą zawierać ustalone kryteria uzupełnione przez ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania GC dotyczące szczególnych granic, metod, założeń, współczynników emisji, itd. W niektórych przypadkach ustalone kryteria mogą nie być odpowiednie, nawet gdy są uzupełnione przez ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania GC, np. gdy nie obejmują kwestii wymienionych w paragrafie 17(b).
- A26. Należy zauważyć, że na odpowiedniość mających zastosowanie kryteriów nie wpływa poziom pewności, to jest, jeżeli nie są one odpowiednie dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, nie są one także odpowiednie dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności i na odwrót.

*Działalność objęta granicą organizacyjną jednostki (Zob. par. 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))*

- A27. Ustalanie, którą działalność posiadaną lub kontrolowaną przez jednostkę należy objąć sprawozdaniem GC jednostki jest określone jako ustalanie granicy organizacyjnej jednostki. W niektórych przypadkach przepisy prawa i regulacje definiują granice jednostki dla sprawozdawczości emisji gazów cieplarnianych dla celów regulacyjnych. W innych przypadkach mające zastosowanie kryteria mogą zezwalać na wybór spośród różnych metod ustalania granicy organizacyjnej jednostki, np. kryteria mogą zezwalać na wybór pomiędzy

<sup>16</sup> To jest, zrównanie wartości substancji wchodzącej i opuszczającej zdefiniowane granice, np. wartości węgla w paliwach opartych na węglowodorach wchodzących do urządzenia spalającego są równe wartości węgla opuszczającego urządzenie w formie dwutlenku węgla.

<sup>17</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy A45-A48.

podejściem, które uzgadnia sprawozdanie GC jednostki ze sprawozdaniem finansowym, a innym podejściem, które np. traktuje wspólne przedsięwzięcia lub spółki stowarzyszone w inny sposób. Ustalanie granicy organizacyjnej jednostki może wymagać analizy złożonych struktur organizacyjnych, takich jak wspólne przedsięwzięcia, spółki osobowe i fundusze powiernicze oraz złożone lub nadzwyczajne relacje umowne. Na przykład, obiekt może być własnością jednej strony, obsługiwany przez inną i przetwarzać materiały wyłącznie dla jeszcze innej strony.

- A28. Ustalanie granicy organizacyjnej jednostki jest czymś innym niż to, co niektóre kryteria opisują jako ustalanie „granicy działalności operacyjnej” jednostki. Granica działalności operacyjnej dotyczy tego, do których kategorii emisji z zakresu 1., 2. i 3. zostaną włączone emisje w sprawozdaniu GC oraz jest ustalana po ustaleniu granicy organizacyjnej.

*Odpowiednie ujawnienia (Zob. par. 17(b)(iv), 74(d))*

A29. W systemach ujawnień regulacyjnych, ujawnienia wyszczególnione w odpowiednich przepisach prawa lub regulacjach są odpowiednie dla sprawozdawczości przekazywanej do regulatora. Ujawnienia w sprawozdaniu GC takich kwestii, jak następujące, mogą być konieczne w sytuacjach dobrowolnej sprawozdawczości przeznaczonej dla zamierzonych użytkowników, aby mogli oni zrozumieć znaczące osądy dokonane podczas sporządzania sprawozdania GC:

- (a) która działalność jest zawarta w granicy organizacyjnej jednostki oraz metoda wykorzystywana do ustalania tej granicy, jeżeli mające zastosowanie kryteria zezwalają na wybór spośród różnych metod (zob. par. A27-A28),
- (b) znaczące metody określania ilościowego oraz wybrane polityki sprawozdawcze, w tym:
  - (i) metoda wykorzystywana do ustalania, które emisje z zakresu 1. i 2. zostały zawarte w sprawozdaniu GC (zob. par. A30),
  - (ii) wszelkie istotne interpretacje dokonane podczas stosowania mających zastosowanie kryteriów w warunkach jednostki, w tym źródła danych oraz, gdy dozwolone są wybory spośród różnych metod lub wykorzystywane są metody specyficzne dla jednostki, ujawnienie dotyczące wykorzystanej metody oraz uzasadnienie tego oraz
  - (iii) w jaki sposób jednostka ustala, czy wcześniej zamieszczone w sprawozdaniach emisje powinny zostać przekształcone,
- (c) kategoryzacja emisji w sprawozdaniu GC. Jak zaznaczono w paragrafie A14, gdy sprawozdanie GC zawiera usunięcie gazów cieplarnianych, które w innym przypadku jednostka by wyemitowała do atmosfery, zarówno emisje, jak i usunięcia są powszechnie zamieszczane w sprawozdaniu GC w ujęciu brutto, to jest zarówno źródło, jak i pochłaniacz są określane ilościowo w sprawozdaniu GC,
- (d) stwierdzenie dotyczące niepewności stosownych dla określania ilościowego przez jednostkę swoich emisji, w tym: ich przyczyn, w jaki sposób się do nich odniesiono, ich skutków dla sprawozdania GC oraz, gdy sprawozdanie GC zawiera emisje z zakresu 3., wyjaśnienie (patrz par. A31-A34):
  - (i) charakterystyki emisji z zakresu 3., w tym, że nie jest wykonalne, aby jednostka zawarła wszystkie emisje z zakresu 3 w swoim sprawozdaniu GC oraz
  - (ii) podstawy wyboru tych źródeł emisji z zakresu 3., które zostały zawarte oraz

- (e) zmian, jeżeli takie wystąpiły, w kwestiach, o których mowa w tym paragrafie lub w innych kwestiach, które istotnie wpływają na porównywalność sprawozdania GC z poprzednim(-i) okresem(-ami) lub rokiem bazowym.

Emisje z zakresu 1. i zakresu 2.

A30. Kryteria nakazują zwykle, aby wszelkie istotne emisje z zakresu 1., 2. lub obu zakresów zostały zawarte w sprawozdaniu GC. Gdy niektóre emisje z zakresu 1. lub 2. zostały wyłączone, ważne jest, aby informacje objaśniające do sprawozdania GC ujawniały podstawę dla ustalania, które emisje są włączone, a które są wyłączone, w szczególności jeżeli te, które są włączone prawdopodobnie nie są największymi, za jakie jednostka jest odpowiedzialna.

Emisje z zakresu 3.

A31. Chociaż niektóre kryteria wymagają zamieszczania w sprawozdaniach szczególnych emisji z zakresu 3., bardziej powszechne jest opcjonalne włączanie emisji z zakresu 3., ponieważ byłoby to niewykonalne w praktyce dla prawie wszystkich jednostek, aby usiłować określić ilościowo pełny zakres ich emisji pośrednich, ponieważ obejmuje on wszelkie źródła zarówno w górę, jak i w dół łańcucha dostaw jednostki. Dla niektórych jednostek zamieszczanie w sprawozdaniach konkretnych kategorii emisji z zakresu 3. dostarcza ważnych informacji dla zamierzonych użytkowników, np. gdy emisje z zakresu 3. jednostki są wydatnie większe niż ich emisje z zakresu 1. i 2., co może mieć miejsce w przypadku wielu jednostek z sektora usług. W tych przypadkach biegły rewident może uznać to za niewłaściwe, aby podjąć się usługi atestacyjnej, jeżeli istotne emisje z zakresu 3 nie zostały zawarte w sprawozdaniu GC.

A32. Gdy niektóre źródła emisji z zakresu 3. zostały zawarte w sprawozdaniu GC, ważne jest, aby podstawa wyboru, które źródła ująć była uzasadniona, w szczególności jeżeli te ujęte prawdopodobnie nie są największymi źródłami, za jakie jednostka jest odpowiedzialna.

A33. W niektórych przypadkach dane źródłowe wykorzystywane do określania ilościowego emisji z zakresu 3. mogą być utrzymywane przez jednostkę. Na przykład jednostka może posiadać szczegółowe rejestry jako podstawę określania ilościowego emisji związanych z podróżami lotniczymi pracowników. W niektórych innych przypadkach dane źródłowe wykorzystywane do określania ilościowego emisji z zakresu 3. mogą być utrzymywane w dobrze kontrolowanym i dostępnym źródle na zewnątrz jednostki. W przeciwnym przypadku, jednakże, może być mało prawdopodobne, że biegły rewident będzie w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w odniesieniu do takich emisji z zakresu 3. W takich przypadkach może być właściwe wyłączenie tych źródeł emisji z zakresu 3. ze zlecenia.

A34. Może być także właściwe wyłączenie emisji z zakresu 3. ze zlecenia, gdy wykorzystywane metody określania ilościowego są mocno uzależnione od szacunków i prowadzą do wysokiego stopnia niepewności dotyczącej emisji zawartych w sprawozdaniu. Na przykład różne metody określania ilościowego dla szacowania emisji związanych z podróżami lotniczymi mogą dać znacząco różniące się od siebie określenia ilościowe, nawet gdy wykorzystana są takie same dane źródłowe. Jeżeli takie źródła emisji z zakresu 3. są objęte zleceniem, ważne jest, aby wykorzystywane metody określania ilościowego były dobierane obiektywnie oraz aby były w pełni opisane łącznie z niepewnościami związanymi z ich wykorzystaniem.

*Odpowiedzialność jednostki za sporządzenie sprawozdania GC (Zob. par. 17(c)(ii), 76(d))*

A35. Jak zauważono w paragrafie A70, dla niektórych zleceń obawy dotyczące stanu i rzetelności rejestrów jednostki mogą powodować, że biegły rewident wyciągnie wniosek, że jest mało prawdopodobne, aby wystarczające, odpowiednie dowody były dostępne jako podstawa

niezmodyfikowanego wniosku na temat sprawozdania GC. Może się to zdarzyć, gdy jednostka ma niewielkie doświadczenie w sporządzaniu sprawozdań GC. W takich okolicznościach może być bardziej właściwe, aby określenie ilościowe oraz sprawozdawczość dotyczące emisji były przedmiotem usługi uzgodnionych procedur lub usługi doradczej przygotowującej do usługi atestacyjnej w późniejszym okresie.

*Kto sformułował kryteria (Zob. par. 17(c)(iii))*

A36. Gdy sprawozdanie GC zostało sporządzone dla systemu ujawnień regulacyjnych lub systemu handlu uprawnieniami do emisji, gdzie mające zastosowanie kryteria oraz forma sprawozdawczości są określone, prawdopodobnie będzie oczywiste na podstawie okoliczności zlecenia, że to regulator lub organ odpowiedzialny za system sformułował kryteria. Jednakże w sytuacjach dobrowolnej sprawozdawczości może nie być jasne, kto sformułował kryteria, chyba że zostało to stwierdzone w informacjach objaśniających do sprawozdania GC.

*Zmiany warunków zlecenia (Zob. par. 15, 18)*

A37. MSUA 3000 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident nie zgadzał się na zmiany warunków zlecenia, gdy nie istnieje dla tego racjonalne uzasadnienie.<sup>18</sup> Żądanie zmiany zakresu zlecenia może nie mieć racjonalnego uzasadnienia, np. gdy przedstawiane jest żądanie, aby wyłączyć określone źródła emisji z zakresu zlecenia z powodu prawdopodobieństwa, że wniosek biegłego rewidenta mógłby być zmodyfikowany.

**Planowanie (Zob. par. 19)**

A38. Podczas ustalania ogólnej strategii zlecenia stosowne może być rozważenie położenia nacisku na różne aspekty zaprojektowania i wdrożenia systemu informacyjnego w zakresie gazów cieplarnianych. Na przykład w niektórych przypadkach jednostka może być szczególnie świadoma potrzeby odpowiedniej kontroli wewnętrznej, aby zapewnić rzetelność informacji zamieszczonych w sprawozdaniu, podczas gdy w innych przypadkach jednostka może bardziej skupić się na dokładnym ustaleniu naukowych, operacyjnych lub technicznych cech informacji, które mają zostać zgromadzone.

A39. Mniejsze zlecenia lub prostsze zlecenia (zob. par. A19) mogą być prowadzone przez bardzo mały zespół wykonujący zlecenie. Przy mniejszym zespole koordynacja i komunikacja pomiędzy członkami zespołu jest łatwiejsza. Ustalenie ogólnej strategii zlecenia dla mniejszego zlecenia lub dla prostszego zlecenia nie musi być zadaniem złożonym, czy czasochłonnym, np. krótka notatka na podstawie rozmowy z jednostką może służyć jako udokumentowana strategia zlecenia, jeżeli pokrywa kwestie wspomniane w paragrafie 19.

A40. Biegły rewident może podjąć decyzję o omówieniu elementów planowania z jednostką podczas określania zakresu zlecenia lub, aby ułatwić prowadzenie i zarządzanie zleceniem (np. aby skoordynować niektóre z planowanych procedur z pracą personelu jednostki). Chociaż rozmowy takie często mają miejsce, ogólna strategia zlecenia oraz plan zlecenia pozostają odpowiedzialnością biegłego rewidenta. Podczas omawiania kwestii zawartych w ogólnej strategii zlecenia lub w planie zlecenia wymagana jest staranność, aby nie podważać skuteczności zlecenia. Na przykład omawianie rodzaju i harmonogramu szczegółowych procedur z jednostką może podważyć skuteczność zlecenia przez uczynienie procedur zbyt przewidywalnymi.

A41. Przeprowadzanie usługi atestacyjnej jest procesem iteracyjnym. W miarę gdy biegły rewident

---

<sup>18</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 29.

wykonuje zaplanowane procedury, uzyskane dowody mogą spowodować, że biegły rewident zmodyfikuje rodzaj, harmonogram lub zakres pozostałych zaplanowanych procedur. W niektórych przypadkach biegły rewident może zwrócić uwagę na informacje, które różnią się znacząco od tych oczekiwanych na wcześniejszych etapach zlecenia. Na przykład systematyczne błędy wykryte podczas przeprowadzania procedur na miejscu w wybranych obiektach mogą wskazywać, że konieczna jest wizytacja dodatkowych obiektów.

*Planowanie wykorzystania wyników pracy eksperta lub innego biegłego rewidenta (Zob. par. 19(e))*

A42. Zlecenie może być wykonywane przez wielodyscyplinarny zespół, obejmujący jednego lub wielu ekspertów, w szczególności na stosunkowo złożonych zleceniach, gdy będą prawdopodobnie wymagane specjalistyczne kompetencje w określaniu ilościowym oraz sprawozdawczości w zakresie emisji (zob. par. A19). MSUA 3000 (zmieniony) zawiera wiele wymogów w odniesieniu do wykorzystania wyników pracy eksperta, które mogą wymagać rozważenia na etapie planowania, gdy ustala się rodzaj, harmonogram i wielkość zasobów niezbędnych do przeprowadzenia zlecenia.<sup>19</sup>

A43. Wyniki pracy innego biegłego rewidenta mogą zostać wykorzystane w odniesieniu do, np. fabryki lub innej formy obiektu w odległej lokalizacji, jednostki zależnej, dywizji lub zagranicznego oddziału, lub wspólnego przedsięwzięcia czy jednostki stowarzyszonej. Odpowiednie rozważania, gdy zespół wykonujący zlecenie planuje zlecić innemu biegłemu rewidentowi wykonanie pracy dotyczącej informacji, które mają zostać zawarte w sprawozdaniu GC, mogą zawierać:

- czy inny biegły rewident rozumie i przestrzega wymogów etycznych, które są stosowne dla danego zlecenia oraz, w szczególności, jest niezależny,
- kompetencje zawodowe innego biegłego rewidenta,
- zakres zaangażowania zespołu wykonującego zlecenie w pracę innego biegłego rewidenta,
- czy inny biegły rewident działa w środowisku regulacyjnym, które aktywnie sprawuje nadzór nad biegłym rewidentem.

### **Istotność podczas planowania i przeprowadzania zlecenia**

*Ustalanie istotności podczas planowania zlecenia (Zob. par. 20-21)*

A44. Kryteria mogą omawiać pojęcie istotności w kontekście sporządzania i prezentacji sprawozdania GC. Chociaż kryteria mogą omawiać istotność posługując się różnymi terminami, pojęcie istotności zasadniczo obejmuje poniższe:

- zniekształcenia, w tym pominięcia, są uważane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje użytkowników podjęte na podstawie sprawozdania GC,
- osądy dotyczące istotności są dokonywane w świetle otaczających okoliczności i uzależnione są od wielkości lub rodzaju zniekształcenia lub kombinacji obu czynników oraz
- osądy dotyczące kwestii, które są istotne dla zamierzonych użytkowników sprawozdania GC, są oparte na rozważeniu powszechnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy. Możliwy wpływ zniekształceń na poszczególnych

<sup>19</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 45 (c), 52 i 54.

pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą się znacząco różnić, nie jest rozważany.

- A45. Takie omówienie, jeżeli znajduje się w mających zastosowanie kryteriach, dostarcza ram odniesienia dla biegłego rewidenta w ustalaniu istotności dla zlecenia. Jeżeli mające zastosowanie kryteria nie zawierają omówienia pojęcia istotności, cechy, do których odniesiono się powyżej, dostarczają biegłemu rewidentowi takich ram odniesienia.
- A46. Ustalenie przez biegłego rewidenta istotności jest kwestią zawodowego osądu i ma na nie wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta powszechnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy. W tym kontekście uzasadnione jest, aby biegły rewident zakładał, że zamierzeni użytkownicy:
- (a) mają wystarczającą wiedzę na temat działalności związanej z gazami cieplarnianymi oraz gotowość do przyswajania informacji zawartych w sprawozdaniu GC z racjonalną pilnością,
  - (b) rozumieją, że sprawozdanie GC jest sporządzane i poświadczane do poziomów istotności oraz mają zrozumienie pojęć istotności zawartych w mających zastosowanie kryteriach,
  - (c) rozumieją, że określanie ilościowe emisji wiąże się z niepewnościami (zob. par. A54-A59) oraz
  - (d) podejmują racjonalne decyzje na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu GC.
- A47. Zamierzeni użytkownicy oraz ich potrzeby informacyjne mogą obejmować, np.:
- inwestorów i innych interesariuszy, takich jak dostawcy, klienci, pracownicy oraz szerszą społeczność w przypadku dobrowolnych ujawnień. Ich potrzeby informacyjne mogą wiązać się z decyzjami dotyczącymi zakupu lub sprzedaży instrumentów kapitałowych jednostki, udzielania jednostce pożyczek, handlowania z nią lub bycia zatrudnianym przez jednostkę lub dokonywania oświadczeń w stosunku do jednostki lub innych, np. polityków,
  - uczestników rynku w przypadku systemu handlu uprawnieniami do emisji, których potrzeby informacyjne mogą wiązać się z decyzjami dotyczącymi handlu instrumentami negocjowalnymi (takimi jak zezwolenia, prawa lub przydziały) stworzonymi przez system lub nakładaniem grzywien lub innych kar na podstawie przekraczania emisji,
  - regulatorów i ustalających politykę w przypadku systemu ujawnień regulacyjnych. Ich potrzeby informacyjne mogą wiązać się z monitorowaniem zgodności z systemem ujawnień oraz szerokim zakresem decyzji politycznych rządu związanych z łagodzeniem i przystosowaniem do zmian klimatu, zazwyczaj na podstawie informacji zagregowanych,
  - kierownika jednostki oraz osoby odpowiedzialne za nadzór nad jednostką, którzy wykorzystują informacje na temat emisji dla decyzji strategicznych i operacyjnych, takich jak wybór pomiędzy alternatywnymi technologiami oraz decyzji dotyczących inwestycji i wycofania z inwestycji, być może wyprzedzając system ujawnień regulacyjnych lub wchodząc do systemu handlu uprawnieniami do emisji.

Biegły rewident może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich, którzy będą czytać raport atestacyjny, szczególnie gdy istnieje duża liczba osób, które posiadają do niego dostęp. W takich przypadkach, szczególnie gdy potencjalni czytelnicy prawdopodobnie mają szeroki zakres zainteresowania w odniesieniu do emisji, zamierzeni użytkownicy mogą być ograniczeni

do głównych interesariuszy o znaczących i powszechnych zainteresowaniach. Zamierzeni użytkownicy mogą być zidentyfikowani na różne sposoby, np. przez umowę pomiędzy biegłym rewidentem i stroną zlecającą lub przez przepisy prawa lub regulacje.

- A48. Osądy dotyczące istotności są dokonywane w świetle otaczających okoliczności i mają na nie wpływ zarówno czynniki ilościowe, jak i jakościowe. Jednakże należy zauważyć, że na decyzje dotyczące istotności nie ma wpływu poziom pewności, to jest istotność dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności jest taka sama jak dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności.
- A49. Jako punkt wyjścia do ustalenia istotności stosuje się często procent wybranej pozycji wzorcowej. Czynniki, które mogą wpływać na identyfikację właściwej pozycji wzorcowej i procentu obejmują:

- elementy zawarte w sprawozdaniu GC (np. emisje z zakresu 1., 2. i 3., odliczenia oraz usunięcia emisji); pozycją wzorcową, która może być właściwa, zależnie od okoliczności, są zamieszczone w sprawozdaniu emisje brutto, to jest łączne zamieszczone w sprawozdaniu emisje z zakresu 1., 2. i 3. przed wyłączeniem wszelkich odliczeń lub usunięć emisji. Istotność wiąże się z emisjami objętymi wnioskiem biegłego rewidenta; w związku z tym, gdy wniosek biegłego rewidenta nie obejmuje całego sprawozdania GC, istotność jest ustalana w powiązaniu tylko z tą częścią sprawozdania GC, która jest objęta wnioskiem biegłego rewidenta, jak gdyby była ona sprawozdaniem GC,
- liczba emisji określonego rodzaju lub charakter określonego ujawnienia; w niektórych przypadkach istnieją szczególne rodzaje emisji lub ujawnień, dla których są akceptowalne zniekształcenia kwot mniejszych lub większych niż istotność dla sprawozdania GC jako całości; na przykład, biegły rewident może uznać za właściwe ustalenie niższej lub wyższej istotności dla emisji z określonego systemu prawnego lub dla określonego gazu, zakresu lub obiektu,
- w jaki sposób sprawozdanie GC prezentuje stosowne informacje, np. czy zawiera ono porównanie emisji z poprzednim(-i) okresem(-ami), rokiem bazowym lub „górnym pułapem”, w których to przypadkach stosownym rozważaniem może być ustalenie istotności w odniesieniu do informacji porównawczej; gdy stosowny jest „górnym pułapem”, istotność może być ustalona w powiązaniu z alokacją do jednostki górnego pułapu, jeżeli jest on niższy niż zamieszczone w sprawozdaniu emisje,
- relatywna zmienność emisji, np. jeżeli emisje różnią się znacząco z okresu na okres, może być właściwe ustalenie istotności w stosunku do niższego końca zakresu fluktuacji, nawet jeżeli w bieżącym okresie są wyższe,
- wymogi mających zastosowanie kryteriów; w niektórych przypadkach mające zastosowanie kryteria mogą ustalić próg dokładności oraz mogą odnosić się do niego jako do istotności, na przykład kryteria mogą oczekiwać, że emisje są mierzone przy wykorzystaniu określonego procentu jako „progę istotności”; w takim przypadku próg ustalony przez kryteria dostarcza ramy odniesienia dla biegłego rewidenta przy ustalaniu istotności dla zlecenia.

- A50. Czynniki jakościowe mogą obejmować:

- źródła emisji,
- rodzaje gazów,
- kontekst, w jakim informacje w sprawozdaniu GC będą wykorzystywane (np. czy

informacje są do wykorzystania w systemie handlu uprawnieniami do emisji, do przedłożenia regulatorowi lub do zawarcia w szeroko rozpowszechnianym raporcie zrównoważonego rozwoju) oraz rodzaje decyzji, które prawdopodobnie będą podejmować zamierzeni użytkownicy,

- czy istnieje jeden lub więcej rodzajów emisji lub ujawnień, na których bywa skupiona uwaga zamierzonych użytkowników, np. gazy, które oprócz przyczyniania się do zmian klimatu uszczuplają warstwę ozonową,
- charakterystyka jednostki, jej strategii dotyczące zmian klimatu oraz postęp w realizacji powiązanych celów,
- branża oraz otoczenie ekonomiczne i regulacyjne, w którym działa jednostka.

*Zmiana w trakcie trwania zlecenia (Zob. par. 22)*

A51. Może wystąpić potrzeba zmiany istotności w następstwie zmian okoliczności w trakcie zlecenia (np. zbycie głównej części działalności gospodarczej jednostki), nowych informacji lub zmiany w rozumieniu przez biegłego rewidenta jednostki i jej działalności w wyniku przeprowadzania procedur. Na przykład może się stać oczywiste podczas zlecenia, że poziomy rzeczywistych emisji są prawdopodobnie znacząco różne od tych wykorzystanych początkowo do ustalenia istotności. Jeżeli podczas zlecenia biegły rewident wyciąga wniosek, że właściwa jest niższa istotność dla sprawozdania GC (oraz, jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla szczególnych rodzajów emisji lub ujawnień) niż wstępnie ustalono, może być konieczna zmiana istotności wykonania oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur.

**Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, oraz identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 23-26)**

A52. Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd do ustalenia zakresu zrozumienia oraz rodzaju, harmonogramu i zakresu procedur, aby zidentyfikować i ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia, które są wymagane, aby uzyskać, odpowiednio, racjonalną lub ograniczoną pewność. Podstawowym rozważaniem biegłego rewidenta jest to, czy uzyskane zrozumienie oraz identyfikacja i ocena ryzyk są wystarczające dla osiągnięcia celu sformułowanego w niniejszym standardzie. Głębokość zrozumienia, jaka jest wymagana przez biegłego rewidenta jest mniejsza niż ta posiadana przez kierownika jednostki podczas zarządzania jednostką i zarówno głębokość zrozumienia, jak i rodzaj, harmonogram i zakres procedur, aby zidentyfikować i ocenić ryzyka istotnego zniekształcenia są mniejsze dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności niż dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności.

A53. Uzyskanie zrozumienia oraz identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia jest procesem iteracyjnym. Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz identyfikację i ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia same w sobie nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów, na których opiera się wniosek atestacyjny.

*Niepewność (Zob. par. 23(b)(i)c, 76(e))*

A54. Proces określania ilościowego gazów cieplarnianych rzadko może być w 100% dokładny ze względu na:

- (a) *niepewność naukową*. Powstaje ona z powodu niepełnej wiedzy naukowej dotyczącej pomiaru gazów cieplarnianych. Na przykład stopa unieszkodliwiania (sekwestracji) gazów cieplarnianych w pochłaniaczach biologicznych oraz wartości „potencjału globalnego ocieplenia” wykorzystywane do łączenia emisji różnych gazów oraz



zamieszczania ich w sprawozdaniach jako ekwiwalenty dwutlenku węgla, są przedmiotem niepełnej wiedzy naukowej. Stopień, do jakiego niepewność naukowa wpływa na określanie ilościowe emisji zamieszczanych w sprawozdaniach jest poza kontrolą jednostki. Jednakże wpływ niepewności naukowej, który skutkuje nieuzasadnionymi odchyleniami emisji zamieszczanymi w sprawozdaniach, może być złagodzony wykorzystaniem kryteriów, które zastrzegają użycie szczególnych założeń naukowych przy sporządzaniu sprawozdania GC lub użycie szczególnych współczynników, które odzwierciedlają te założenia oraz

- (b) *niepewność szacunku (lub pomiaru)*. Wynika ona z procesów pomiaru i kalkulacji wykorzystywanych do określania ilościowej emisji w granicach istniejącej wiedzy naukowej. Niepewność szacunku może wiązać się z danymi, na których szacunek jest oparty (np. może się wiązać z nieodłączną niepewnością wykorzystywanych instrumentów pomiarowych) lub z metodą, w tym gdy ma zastosowanie model, wykorzystywaną do dokonywania szacunków (czasami znana jako, odpowiednio, niepewność parametrów i modelu). Stopień niepewności szacunku jest często kontrolowalny przez jednostkę. Ograniczanie stopnia niepewności szacunku może wiązać się z większymi kosztami.
- A55. Fakt, że określanie ilościowe emisji jednostki jest przedmiotem niepewności nie oznacza, że emisje jednostki są niewłaściwe jako zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Na przykład mające zastosowanie kryteria mogą wymagać, aby emisje z zakresu 2. dotyczące energii elektrycznej były obliczane przez zastosowanie określonego współczynnika emisji do liczby zużywanych kilowatogodzin. Określony współczynnik emisji będzie oparty na założeniach i modelach, które mogą nie obowiązywać we wszystkich okolicznościach. Jednakże tak długo, jak założenia i modele są uzasadnione w danych okolicznościach oraz odpowiednio ujawnione, informacje w sprawozdaniu GC zwykle będą możliwe jako przedmiot zlecenia atestacyjnego.
- A56. Sytuacja opisana w paragrafie A55 może zostać przeciwstawiona określeniu ilościowemu zgodnie z kryteriami, które wykorzystują modele i założenia oparte na szczególnych okolicznościach jednostki. Wykorzystanie modeli i założeń specyficznych dla jednostki prawdopodobnie będzie skutkowało bardziej dokładnym określeniem ilościowym niż wykorzystanie, np. średnich współczynników emisji dla branży. Prawdopodobnie wprowadzi to także dodatkowe ryzyko istotnego zniekształcenia w odniesieniu do tego, w jaki sposób modele i założenia specyficzne dla jednostki zostały wypracowane. Jak zauważono w paragrafie A55, tak długo jak założenia i modele są uzasadnione w danych okolicznościach oraz odpowiednio ujawnione, informacje w sprawozdaniu GC zwykle będą możliwe jako przedmiot zlecenia atestacyjnego.
- A57. Jednakże w niektórych przypadkach biegły rewident może podjąć decyzję, że podjęcie się usługi atestacyjnej nie jest właściwe, jeżeli wpływ niepewności na informacje w sprawozdaniu GC jest bardzo duży. Może tak zachodzić, gdy np. znacząca część emisji zamieszczonych w sprawozdaniu jednostki pochodzi ze źródeł ulotnych (zob. par. A8), które nie są monitorowane, a metody szacowania nie są wystarczająco zaawansowane lub gdy znaczący odsetek usunięć zamieszczonych w sprawozdaniu jednostki jest przypisywany do pochłaniaczy biologicznych. Należy zauważyć, że na decyzje, czy podjąć się usługi atestacyjnej w takich okolicznościach, nie wpływa poziom pewności, to jest, jeżeli nie jest to właściwe dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, nie jest to także właściwe dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, i na odwrót.
- A58. Omówienie w informacjach objaśniających do sprawozdania GC charakteru, przyczyn

i skutków niepewności, które wpływają na sprawozdanie GC jednostki uwrażliwia zamierzonych użytkowników na niepewności związane z określaniem ilościowym emisji. Może to być szczególnie ważne, gdy zamierzeni użytkownicy nie wyznaczają kryteriów, które zostaną wykorzystane. Na przykład sprawozdanie GC może być dostępne dla szerokiego kręgu zamierzonych użytkowników, pomimo że wykorzystane kryteria zostały sformułowane dla określonego celu regulacyjnego.

- A59. Ponieważ niepewność jest znaczącą cechą wszystkich sprawozdań GC, paragraf 76(e) wymaga, aby było to wspomniane w raporcie atestacyjnym niezależnie od tego jakie, jeżeli jakiegokolwiek są, ujawnienia są zawarte w informacjach objaśniających do sprawozdania GC.<sup>20</sup>

#### *Jednostka i jej otoczenie*

Przerwy w działalności (Zob. par. 23(b)(iii))

- A60. Przerwy mogą obejmować zdarzenia takie jak zamknięcia, które mogą zdarzyć się nieoczekiwanie lub mogą być planowane, np. jako część terminarza konserwacji. W niektórych przypadkach charakter działalności może być okresowy, np. gdy obiekt jest wykorzystywany tylko w okresach szczytu.

Cele i strategie dotyczące zmian klimatu (Zob. par. 23(e))

- A61. Rozważenie strategii jednostki dotyczącej zmian klimatu, jeżeli taka istnieje, oraz powiązanych ryzyk ekonomicznych, regulacyjnych, fizycznych i reputacji może posłużyć biegłemu rewidentowi do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, jeżeli jednostka zobowiązała się, że stanie się wolna od węgla, może to dostarczyć zachęty do zniżenia emisji, aby cel wydawał się osiągnięty w zadeklarowanym przedziale czasowym. Z drugiej strony, jeżeli jednostka spodziewa się, że będzie podlegała regulowanemu systemowi handlu uprawnieniami do emisji w przyszłości, może to dostarczyć zachęty do zawyżania emisji w międzyczasie, aby zwiększyć szanse na otrzymanie większego przydziału przy wprowadzaniu układu.

*Procedury uzyskiwania zrozumienia oraz identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia* (Zob. par. 24)

- A62. Pomimo, że od biegłego rewidenta wymagane jest przeprowadzenie wszystkich procedur opisanych w paragrafie 24 w trakcie uzyskiwania wymaganego zrozumienia jednostki, od biegłego rewidenta nie wymaga się przeprowadzania wszystkich z nich dla każdego aspektu tego zrozumienia.

*Procedury analityczne dla uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia* (Zob. par. 24(b))

- A63. Procedury analityczne przeprowadzane w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia mogą zidentyfikować aspekty jednostki, których biegły rewident nie był świadomy i mogą pomagać w dokonywaniu oceny ryzyk istotnego zniekształcenia w celu dostarczenia podstawy dla zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka. Procedury analityczne mogą obejmować, np. porównanie emisji gazów cieplarnianych z różnych obiektów z wielkościami produkcji dla tych obiektów.
- A64. Procedury analityczne mogą pomóc zidentyfikować istnienie zdarzeń nadzwyczajnych oraz kwot, wskaźników i trendów, które mogłyby wskazywać kwestie, które mają implikacje dla

<sup>20</sup> Zobacz także MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 69(e).

zlecenia. Nadzwyczajne lub nieoczekiwane powiązania, które są identyfikowane mogą pomagać biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia.

- A65. Jednakże, gdy takie procedury analityczne wykorzystują dane zagregowane na wysokim poziomie (co może nastąpić w sytuacji procedur analitycznych przeprowadzanych w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia), wyniki tych procedur analitycznych dostarczają tylko ogólnych wstępnych przesłanek na temat tego, czy istotne zniekształcenie może zaistnieć. W związku z tym, w takich przypadkach, rozważenie innych dowodów, które zostały zgromadzone podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia łącznie z wynikami takich procedur analitycznych może pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu i ocenie wyników procedur analitycznych.

*Obserwacja i inspekcja (Zob. par. 24(c))*

- A66. Obserwacja składa się z przyglądania się procesowi lub procedurze wykonywanej przez innych, np. obserwacja przez biegłego rewidenta kalibrowania urządzeń monitorujących przez personel jednostki lub przeprowadzania czynności kontrolnych. Obserwacja dostarcza dowodów dotyczących działania procesu lub procedury, ale jest ograniczona do momentu w czasie, w którym obserwacja ma miejsce oraz przez fakt, że bycie obserwowanym może wpływać na to, w jaki sposób proces lub procedura są wykonywane.

- A67. Inspekcja obejmuje:

- (a) sprawdzanie rejestrów lub dokumentów, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, w formie papierowej, formie elektronicznej lub innych mediach, np. rejestry kalibracji urządzenia monitorującego. Inspekcja rejestrów i dokumentów dostarcza dowodów o różnym stopniu wiarygodności, zależnie od ich rodzaju i źródła oraz, w przypadku wewnętrznych rejestrów i dokumentów, o skuteczności kontroli nad ich sporządzaniem lub
- (b) fizyczne sprawdzanie, np. urządzenia kalibrującego.

- A68. Obserwacja i inspekcja mogą wspierać zapytania kierowane do kierownika jednostki i innych osób oraz mogą także dostarczać informacji na temat jednostki i jej otoczenia. Przykłady takich procedur obejmują obserwację lub inspekcję:

- działalności jednostki. Obserwowanie w obiektach procesów i urządzeń, w tym urządzeń monitorujących, może być szczególnie stosowne, gdy w sprawozdaniu GC zawarte są znaczące emisje z zakresu 1.,
- dokumentów (takich jak plany i strategie łagodzenia emisji), rejestrów (takich jak rejestry kalibracji oraz wyniki z laboratoriów testowych) oraz podręczników wyszczególniających procedury gromadzenia informacji i kontrole wewnętrzne,
- raportów sporządzanych dla kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, takich jak wewnętrzne lub zewnętrzne raporty w odniesieniu do systemów zarządzania środowiskowego jednostki,
- raportów sporządzanych przez kierownika jednostki (takich jak kwartalne raporty zarządcze) oraz osoby sprawujące nadzór (takich jak protokoły z posiedzeń rady nadzorczej).

*Uzyskiwanie zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 25O-26R)*

- A69. Podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, od biegłego rewidenta nie wymaga się

uzyskania zrozumienia wszystkich składników kontroli wewnętrznej jednostki stosownych do określania ilościowego i sprawozdawczości dotyczącej emisji, jak jest to wymagane podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. Dodatkowo, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny zaprojektowania kontroli, ani określenia, czy zostały one wdrożone. W związku z tym podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, chociaż często może być właściwe, aby skierować zapytania do jednostki dotyczące czynności kontrolnych oraz monitorowania kontroli stosownych do określania ilościowego i sprawozdawczości dotyczącej emisji, często nie będzie konieczne uzyskanie szczegółowego zrozumienia tych składników kontroli wewnętrznej jednostki.

- A70. Zrozumienie przez biegłego rewidenta stosownych składników kontroli wewnętrznej może wzbudzić wątpliwości dotyczące tego, czy wystarczające i odpowiednie dowody są dostępne dla biegłego rewidenta, aby zakończyć zlecenie, np. (zob. także par. A71-A72, A92-A93 oraz A96):
- wątpliwości dotyczące uczciwości osób sporządzających sprawozdanie GC mogą być tak poważne, że spowodują, że biegły rewident wyciągnie wnioski, że ryzyko wprowadzenia w błąd przez kierownika jednostki w sprawozdaniu GC jest takie, że zlecenie nie może zostać wykonane,
  - wątpliwości dotyczące stanu i rzetelności dokumentacji jednostki mogą spowodować, że biegły rewident wyciągnie wnioski, że jest mało prawdopodobne, aby wystarczające i odpowiednie dowody były dostępne jako podstawa niezmodyfikowanego wniosku na temat sprawozdania GC.

*Czynności kontrolne mające związek ze zleceniem (Zob. par. 25R(d))*

- A71. Na osąd biegłego rewidenta dotyczący tego, czy poszczególne czynności kontrolne mają związek ze zleceniem, może wpływać poziom zaawansowania, dokumentacja i formalność systemu informacyjnego jednostki, w tym powiązane procesy gospodarcze, odpowiednie dla sprawozdawczości dotyczącej emisji. Ponieważ sprawozdawczość dotycząca emisji ewoluuje, można oczekiwać, że dotyczy to także poziomu zaawansowania, dokumentacji i formalności systemu informacyjnego i powiązanych czynności kontrolnych mających związek z określaniem ilości i sprawozdawczością dotyczącą emisji.
- A72. W przypadku bardzo małych jednostek lub niedojrzałych systemów informacyjnych, poszczególne czynności kontrolne prawdopodobnie będą bardziej podstawowe, słabiej udokumentowane i mogą istnieć tylko nieformalnie. W takim przypadku jest mniej prawdopodobne, że biegły rewident uzna za konieczne, aby zrozumieć poszczególne działania kontrolne w celu oceny ryzyka istotnego zniekształcenia i zaprojektuje dalsze procedury w odpowiedzi na oszacowane ryzyka. Z drugiej strony, w niektórych układach regulowanych może być wymagane, aby system informacyjny i czynności kontrolne były formalnie udokumentowane, a ich zaprojektowanie zatwierdzone przez regulatora. Jednakże nawet w niektórych z tych przypadków nie wszystkie stosowne przepływy danych i powiązane kontrole mogą być udokumentowane. Na przykład może być bardziej prawdopodobne, że czynności kontrolne w odniesieniu do gromadzenia danych źródłowych z ciągłego monitoringu są zaawansowane, dobrze udokumentowane i bardziej sformalizowane niż czynności kontrolne w odniesieniu do dalszego przetwarzania danych i sprawozdawczości (zob. także par. A70, A92-A93 i A96).

*Inne zlecenia wykonywane dla jednostki (Zob. par. 27)*

- A73. Informacje uzyskane z innych zleceń wykonywanych dla jednostki mogą wiązać się, np. z aspektami środowiska kontroli jednostki.

*Przeprowadzanie procedur w lokalizacji obiektów jednostki (Zob. par. 31)*

- A74. Przeprowadzanie obserwacji i inspekcji, podobnie jak innych procedur, w lokalizacji obiektu (często określane jako „wizyta w terenie”) może być ważne podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki, które biegły rewident nabywa przeprowadzając procedury w centrali. Ponieważ może być oczekiwane, aby zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki oraz identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia były bardziej pełne dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności niż dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, liczbę obiektów, w których lokalizacjach są przeprowadzane procedury w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności będzie zwykle większa niż w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności.
- A75. Przeprowadzanie procedur w lokalizacji obiektu (lub zlecenie innemu biegłemu rewidentowi przeprowadzenia takich procedur w imieniu biegłego rewidenta) może zostać wykonane jako część planowania, podczas przeprowadzania procedur identyfikacji i oceny ryzyk istotnego zniekształcenia lub podczas reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia. Przeprowadzanie procedur w znaczących obiektach jest często szczególnie ważne dla zlecenia, którego podjęto się po raz pierwszy podczas rozważania kompletności źródeł z zakresu 1. i pochłaniaczy zawartych w sprawozdaniu GC oraz podczas ustalania, czy systemy gromadzenia i przetwarzania danych jednostki i jej techniki dokonywania szacunków są właściwe w odniesieniu do stanowiących ich podstawę procesów fizycznych i powiązanych niepewności.
- A76. Jak zauważono w paragrafie A74, przeprowadzanie procedur w lokalizacji obiektu może być ważne przy uzyskiwaniu zrozumienia jednostki, które nabywa biegły rewident przeprowadzając procedury w centrali. Dla wielu usług atestacyjnych o wystarczającej pewności, biegły rewident uzna także za konieczne przeprowadzenie procedur w lokalizacji każdego znaczącego obiektu, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, szczególnie wtedy, gdy jednostka ma znaczące obiekty z emisjami z zakresu 1. Dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, gdzie jednostka ma wiele znaczących obiektów z emisjami z zakresu 1., znaczący poziom pewności może nie być możliwy do uzyskania bez przeprowadzenia procedur przez biegłego rewidenta w wybranych znaczących obiektach. Gdy jednostka posiada znaczące obiekty z emisjami z zakresu 1., a biegły rewident ustala, że skuteczne i efektywne procedury nie mogą zostać przeprowadzone przez biegłego rewidenta (lub innego biegłego rewidenta w jego imieniu) w lokalizacji obiektu, procedury alternatywne mogą obejmować jedną lub wiele spośród poniższych:
- przegląd dokumentów źródłowych, diagramów przepływu energii oraz diagramów przepływu materiałów,
  - analiza odpowiedzi kierownictwa obiektu do kwestionariusza,
  - inspekcja obrazu satelitarnego obiektu.
- A77. Aby uzyskać odpowiednie pokrycie łącznych emisji, szczególnie w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, biegły rewident może podjąć decyzję, że jest właściwe, aby przeprowadzić procedury w lokalizacjach wybranych obiektów, które nie są znaczącymi obiektami. Czynniki, które mogą być stosowne dla takiej decyzji, obejmują:
- rodzaj emisji w różnych obiektach, np. bardziej prawdopodobne jest, że biegły rewident może wybrać wizytę w obiekcie z emisjami z zakresu 1. niż w obiekcie z emisjami wyłącznie z zakresu 2.; w drugim przypadku jest bardziej prawdopodobne, że sprawdzenie faktur energetycznych w centrali będzie podstawowym źródłem dowodów.
  - liczba i rozmiar obiektów oraz ich wkład w łączną emisję,

- czy obiekty wykorzystują różne procesy lub procesy wykorzystujące różne technologie; w takim przypadku może być właściwe przeprowadzenie procedur w lokalizacji wybranych obiektów wykorzystujących różne procesy lub technologie,
- metody wykorzystane w różnych obiektach do gromadzenia informacji o emisjach,
- doświadczenie stosownego personelu w różnych obiektach,
- zmienianie wyboru obiektów w czasie.

*Audyt wewnętrzny (Zob. par. 32)*

A78. Funkcja audytu wewnętrznego jednostki prawdopodobnie jest przydatna dla zlecenia, jeżeli charakterystyka odpowiedzialności i działań funkcji audytu wewnętrznego jest powiązana z określaniem ilościowym i sprawozdawczością dotyczącą emisji i biegły rewident oczekuje wykorzystania wyników pracy funkcji audytu wewnętrznego, aby zmodyfikować rodzaj lub czas przeprowadzenia lub ograniczyć zakres procedur do przeprowadzenia.

*Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC (Zob. par. 33O(a)-33R(a))*

A79. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC odnoszą się do ryzyk, które wiążą się rozlegle ze sprawozdaniem GC jako całością. Ryzyka tego rodzaju niekoniecznie są ryzykami identyfikowalnymi ze szczególnym rodzajem emisji lub poziomem ujawnień. Reprezentują one raczej okoliczności, które mogą zwiększyć ryzyka istotnego zniekształcenia bardziej ogólnie, np. przez obchodzenie kontroli wewnętrznej przez kierownika jednostki. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC mogą być szczególnie stosowne dla rozważań biegłego rewidenta na temat ryzyk istotnego zniekształcenia wynikających z oszustwa.

A80. Ryzyka na poziomie sprawozdania GC mogą wywodzić się w szczególności ze słabego środowiska kontroli, np. słabości, takie jak brak kompetencji kierownika jednostki, mogą mieć rozległy wpływ na sprawozdanie GC i mogą wymagać ogólnej reakcji biegłego rewidenta. Inne ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC mogą obejmować, np.:

- nieodpowiednie, słabo kontrolowane lub słabo udokumentowane mechanizmy gromadzenia danych, określania ilościowego emisji i sporządzania sprawozdań GC,
- brak kompetencji personelu w gromadzeniu danych, określaniu ilościowym emisji i sporządzaniu sprawozdań GC,
- brak zaangażowania kierownika jednostki w określanie ilościowe emisji i sporządzanie sprawozdań GC,
- niepowodzenie dokładnej identyfikacji wszystkich źródeł gazów cieplarnianych,
- ryzyko oszustwa, np. w połączeniu z rynkami handlu uprawnieniami do emisji,
- prezentowanie informacji obejmujących poprzednie okresy, które nie zostały sporządzone na spójnej podstawie, np. ze względu na zmienione granice lub zmiany w metodologiach pomiaru,
- wprowadzająca w błąd prezentacja informacji w sprawozdaniu GC, np. przesadne podkreślanie szczególnie korzystnych danych lub trendów,
- niespójne w różnych obiektach metody określania ilościowego oraz polityki sprawozdawcze, w tym różne metody ustalania granicy organizacyjnej,
- błędy w przeliczaniu jednostek miary podczas konsolidacji informacji z obiektów,

- nieodpowiednie ujawnienia dotyczące naukowych niepewności oraz kluczowych założeń w odniesieniu do szacunków.

*Wykorzystanie stwierdzeń (Zob. par. 33O(b)-33R(b))*

A81. Stwierdzenia są wykorzystywane przez biegłego rewidenta podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i mogą być wykorzystywane podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności do rozważania różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą mieć miejsce.

A82. Podczas oświadczenia, że sprawozdanie GC jest zgodne z mającymi zastosowanie kryteriami, jednostka domyślnie lub wprost dokonuje stwierdzeń dotyczących określania ilościowego, prezentacji i ujawniania informacji o emisjach. Stwierdzenia należą do następujących kategorii i mogą przybierać następujące formy:

- (a) stwierdzenia dotyczące określania ilościowego emisji dla okresu będącego przedmiotem usługi atestacyjnej:
  - (i) wystąpienie – emisje, które zostały zarejestrowane, wystąpiły i dotyczą jednostki,
  - (ii) kompletność – wszystkie emisje, które powinny zostać zarejestrowane, zostały zarejestrowane (zob. par. A30-A34 w zakresie omówienia kompletności w odniesieniu do różnych zakresów emisji),
  - (iii) dokładność – określenie ilościowe emisji zostało właściwie zarejestrowane,
  - (iv) rozgraniczenie między okresami – emisje zostały zarejestrowane w prawidłowym okresie sprawozdawczym,
  - (v) klasyfikacja – emisje zostały zarejestrowane jako prawidłowy rodzaj;
- (b) stwierdzenia dotyczące prezentacji i ujawniania informacji:
  - (i) wystąpienie i odpowiedzialność – ujawnione emisje i inne kwestie wystąpiły i dotyczą jednostki,
  - (ii) kompletność – wszystkie ujawnienia, które powinny zostać zawarte w sprawozdaniu GC, zostały zawarte,
  - (iii) klasyfikacja i zrozumiałość – informacje o emisjach są właściwie zaprezentowane i opisane, a ujawnienia są jasno wyrażone,
  - (iv) dokładność i określanie ilościowe – określanie ilościowe emisji oraz powiązane informacje zawarte w sprawozdaniu GC są właściwie ujawnione,
  - (v) spójność – polityki określania ilościowego są spójne z tymi stosowanymi w poprzednich okresach lub zmiany są uzasadnione oraz zostały prawidłowo zastosowane i odpowiednio ujawnione, a informacje porównawcze, jeżeli występują, są takie, jak zamieszczono w sprawozdaniach za poprzednie okresy lub zostały właściwie przekształcone.

*Poleganie na kontroli wewnętrznej (Zob. par. 33R)*

A83. Jeżeli ocena ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta na poziomie stwierdzeń zawiera oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (to jest biegły rewident zamierza polegać na skuteczności operacyjnej kontroli przy wyznaczaniu rodzaju, harmonogramu i zakresu innych procedur) paragraf 38R wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia testów operacyjnej skuteczności tych kontroli.

*Przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 34)*

Oszustwo (Zob. par. 28, 34(a))

A84. Zniekształcenia w sprawozdaniu GC mogą powstawać albo na skutek oszustwa albo błędu. Czynnikiem odróżniającym oszustwo od błędu jest to, czy stanowiące jego podstawę działanie, które skutkuje zniekształceniem sprawozdania GC, jest zamierzone czy niezamierzone.

A85. Zachęty dla zamierzonego zniekształcenia sprawozdania GC mogą powstawać jeżeli, np. osoby, które są bezpośrednio zaangażowane lub mają możliwość wpływania na proces sprawozdawczy emisji, otrzymują wynagrodzenie, którego znacząca część jest warunkowana osiągnięciem agresywnych celów w zakresie gazów cieplarnianych. Jak zauważono w paragrafie A61, inne zachęty albo do zaniżania albo do zawyżania emisji mogą wynikać ze strategii jednostki dotyczącej zmian klimatu, jeżeli taka istnieje, oraz powiązanych ryzyk ekonomicznych, regulacyjnych, fizycznych i reputacji.

A86. Pomimo że oszustwo jest szeroką koncepcją prawną, dla celów niniejszego standardu, biegły rewident ma na uwadze oszustwo, które powoduje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu GC. Pomimo że biegły rewident może podejrzewać lub, w rzadkich przypadkach, zidentyfikować wystąpienie oszustwa, biegły rewident nie dokonuje prawnego określenia tego, czy oszustwo rzeczywiście wystąpiło.

Nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji (Zob. par. 34(b), 78(c))

A87. Niniejszy standard odróżnia odpowiedzialność biegłego rewidenta w związku z przestrzeganiem dwóch różnych kategorii przepisów prawa i regulacji w następujący sposób:

- (a) przepisy prawa i regulacje powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu GC, które wyznaczają raportowane ilości i ujawnienia w sprawozdaniu GC jednostki. Paragraf 34(b) wymaga, aby biegły rewident rozważył prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia ze względu na nieprzestrzeganie przepisów takiego prawa i regulacji podczas przeprowadzania procedur wymaganych przez paragrafy 33O lub 33R oraz
- (b) inne przepisy prawa lub regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie ilości i ujawnień w sprawozdaniu GC, ale przestrzeganie których może być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub dla uniknięcia istotnych kar (np. przestrzeganie warunków licencji na działalność operacyjną lub przestrzeganie regulacji w zakresie ochrony środowiska). Utrzymywanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie zlecenia, co jest wymagane przez MSUA 3000 (zmieniony)<sup>21</sup>, jest ważne w kontekście pozostawiania wyczulonym na możliwość, że procedury zastosowane dla celów sformułowania wniosku na temat sprawozdania GC mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z takimi przepisami prawa i regulacjami.

Inne przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia (Zob. par. 34)

A88. Przykłady czynników, o których mowa w paragrafie 34(c)-(k), obejmują:

- (a) pominięcie jednego lub wielu źródeł emisji jest bardziej prawdopodobne dla źródeł, które są mniej oczywiste i mogą zostać przeoczone, takich jak emisje ulotne,

---

<sup>21</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 37.



- (b) znaczące zmiany ekonomiczne lub regulacyjne mogą obejmować, np. zwiększenia celów dla energii odnawialnej lub znaczące zmiany cen dla przydziałów w ramach systemu handlu uprawnieniami do emisji, co może prowadzić, np. do zwiększonego ryzyka błędnej klasyfikacji źródeł u producenta energii elektrycznej,
- (c) charakterystyka działalności jednostki może być złożona (np. może ona obejmować wiele różnych obiektów i procesów), nieciągła (np. szczytowe obciążenie produkcji energii elektrycznej) lub skutkować niewieloma lub słabymi związkami pomiędzy emisjami jednostki i innymi wymiernymi poziomami działalności (np. kopalnia kobaltu i niklu). W takich przypadkach możliwość zastosowania znaczących procedur analitycznych może być znacząco ograniczona.

Zmiany w działalności lub granicach (np. wprowadzenie nowych procesów lub sprzedaż, nabycie lub outsourcing źródeł emisji lub pochłaniacze usuwające) mogą także stworzyć ryzyko istotnego zniekształcenia (np. przez niezajomość procedur określania ilościowego lub sprawozdawczości). Także dwukrotne zliczenie źródła emisji lub pochłaniacza usuwającego może wystąpić ze względu na nieodpowiednią koordynację podczas identyfikacji źródeł i pochłaniaczy w złożonej instalacji,

- (d) wybór nieodpowiedniej metody określania ilościowego (np. obliczanie emisji z zakresu 1. przy wykorzystaniu współczynnika emisji, podczas gdy wykorzystanie bardziej dokładnej metody bezpośredniego pomiaru jest dostępne i byłoby bardziej odpowiednie). Wybranie odpowiedniej metody określania ilościowego jest szczególnie ważne, gdy metoda została zmieniona. Dzieje się tak, ponieważ zamierzeni użytkownicy są często zainteresowani trendami emisji w czasie lub w odniesieniu do roku bazowego. Niektóre kryteria mogą wymagać, aby metody określania ilościowego były zmieniane wyłącznie, gdy ma zostać wykorzystana bardziej dokładna metoda. Inne czynniki powiązane z charakterystyką metod określania ilościowego obejmują:
  - nieprawidłowe zastosowanie metod określania ilościowego, takich jak nieskalibrowanie liczników lub nieodczytywanie ich wystarczająco często lub wykorzystanie współczynnika emisji, który jest nieodpowiedni w danych okolicznościach. Na przykład, współczynnik emisji może być oparty na założeniu ciągłego wykorzystania i może nie być odpowiedni do wykorzystania po zamknięciu obiektu,
  - złożoność metod określania ilościowego, która prawdopodobnie wiąże się z wyższym ryzykiem istotnego zniekształcenia, np. rozległa lub złożona manipulacja matematyczna danymi źródłowymi (taka jak wykorzystanie złożonych modeli matematycznych), rozległe wykorzystanie współczynników zmiany stanu (takich jak te zamieniające miary płynów na miary gazów) lub rozległe wykorzystanie współczynników przeliczeń jednostek (takich jak te zmieniające miary angielskie na miary metryczne),
  - zmiany metod określania ilościowego lub zmiennych wejściowych (np. jeżeli wykorzystywana metoda określania ilościowego jest oparta na zawartości węgla w biomase, a skład wykorzystanej biomasy uległ zmianie w trakcie okresu);
- (e) znaczące nietypowe emisje lub kwestie związane z osądem są źródłem większego ryzyka istotnego zniekształcenia w porównaniu z rutynowymi, niezłożonymi emisjami, które są przedmiotem systematycznego określania ilościowego i sprawozdawczości. Nietypowe emisje to takie, które są nadzwyczajne ze względu na wielkość lub charakter, i które

z tego względu zdarzają się nieczęsto (np. jednorazowe zdarzenia, takie jak awaria fabryki lub znaczący wyciek). Kwestie związane z osądami mogą obejmować wypracowywanie subiektywnych szacunków. Ryzyka istotnego zniekształcenia mogą być większe ze względu na kwestie takie jak:

- większa ingerencja kierownika jednostki w uszczegółowienie metod określania ilościowego lub podejścia sprawozdawczego,
  - większa manualna ingerencja w gromadzenie i przetwarzanie danych,
  - złożone kalkulacje lub metody określania ilościowego oraz zasady sprawozdawczości,
  - charakterystyka nietypowych emisji, które mogą sprawić, że w jednostce będzie trudne wdrożenie skutecznych kontroli nad ryzykami,
  - metody określania ilościowego oraz zasady sprawozdawcze dotyczące szacunków mogą być przedmiotem różnicowanych interpretacji,
  - wymagane osądy mogą być subiektywne lub złożone;
- (f) zawarcie emisji z zakresu 3, gdzie dane źródłowe wykorzystywane w określaniu ilościowym nie są utrzymywane przez jednostkę lub gdzie metody określania ilościowego w powszechnym użyciu są niedokładne lub prowadzą do dużych odchyień w emisjach zamieszczanych w sprawozdaniach (zob. par. A31-A34),
- (g) kwestie, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia tego, w jaki sposób jednostka dokonuje znaczących szacunków oraz danych, na których są one oparte, obejmują np.:
- zrozumienie danych, na których oparte są szacunki,
  - metoda, w tym – gdy ma to zastosowanie – model, wykorzystywana w dokonywaniu szacunków,
  - stosowne aspekty środowiska kontroli oraz systemu informacyjnego,
  - czy jednostka wykorzystywała eksperta,
  - założenia będące podstawą szacunków,
  - czy była lub powinna była być zmiana od poprzedniego okresu w metodach dokonywania szacunków, a jeżeli tak, to dlaczego oraz
  - czy oraz, jeżeli tak, w jaki sposób jednostka oszacowała wpływ niepewności szacunków na sprawozdanie GC, w tym:
    - czy oraz, jeżeli tak, w jaki sposób jednostka rozważyła alternatywne założenia lub wyniki przez, np. przeprowadzenie analizy wrażliwości, aby ustalić wpływ zmian w założeniach na szacunek,
    - w jaki sposób jednostka ustala szacunek, gdy analiza wskazuje wiele scenariuszy możliwych wyników oraz
    - czy jednostka monitoruje wynik szacunków dokonanych w poprzednim okresie oraz czy odpowiednio zareagowała na wynik tej procedury monitorującej.

A89. Przykłady innych czynników, które mogą prowadzić do ryzyk istotnego zniekształcenia

obejmują:

- błąd ludzki w określaniu ilościowym emisji, którego wystąpienie może być bardziej prawdopodobne, jeżeli personel nie jest zaznajomiony z procesami emisji lub rejestrowaniem danych lub nie jest dobrze wyszkolony w tym zakresie,
- nadmierne poleganie na słabo zaprojektowanym systemie informacyjnym, który może mieć mało skutecznych kontroli, np. wykorzystanie arkuszy kalkulacyjnych bez odpowiednich kontroli,
- ręczne korekty w innym wypadku automatycznie rejestrowanych poziomów działalności, np. ręczne wprowadzenie może być wymagane, jeżeli licznik pochodni staje się przeładowany,
- znaczące zmiany zewnętrzne, takie jak podwyższone publiczne zainteresowanie określonym obiektem.

### **Ogólna reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz dalsze procedury**

*Usługi atestacyjne o ograniczonej i racjonalnej pewności (Zob. par. 8, 35-41R, 42O-43R, 46)*

A90. Ponieważ uzyskany poziom pewności podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest niższy niż podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, procedury, które biegły rewident przeprowadzi podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, będą się różnić rodzajem od usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i mają mniejszy niż one zakres. Podstawowe różnice pomiędzy ogólną reakcją biegłego rewidenta, aby odpowiedzieć na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz dalszymi procedurami dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności oraz usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności na temat sprawozdania GC są następujące:

- (a) nacisk kładziony na charakter różnych procedur jako źródło dowodów prawdopodobnie będzie się różnić, zależnie od okoliczności zlecenia, np.:
  - biegły rewident może uznać za właściwe w okolicznościach określonej usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, aby położyć relatywnie większy nacisk na kierowanie zapytań do personelu jednostki i procedury analityczne, a relatywnie mniejszy nacisk, jeżeli jakkolwiek, na testy kontroli i uzyskiwanie dowodów ze źródeł zewnętrznych niż byłoby w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności,
  - gdy jednostka wykorzystuje urządzenia ciągłego pomiaru do określania ilościowego przepływów emisji, biegły rewident może podjąć decyzję podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, że zareaguje na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia poprzez kierowanie zapytań na temat częstotliwości, z jaką urządzenie jest kalibrowane; w tych samych okolicznościach dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności biegły rewident może podjąć decyzję o sprawdzaniu rejestrów jednostki dotyczących kalibracji urządzenia lub niezależnie wykonać testy jego kalibracji,
  - gdy jednostka spala węgiel, biegły rewident może podjąć decyzję podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, aby niezależnie przeanalizować cechy węgla, lecz podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności biegły rewident może podjąć decyzję, że przegląd rejestrów jednostki odnośnie wyników testów laboratoryjnych jest odpowiednią reakcją na oszacowane ryzyko istotnego

zniekształcenia;

- (b) zakres dalszych procedur przeprowadzanych podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest mniejszy niż podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. Może to oznaczać:
- zmniejszenie liczby pozycji, które mają zostać sprawdzone,
  - przeprowadzenie mniej procedur (np. przeprowadzenie tylko procedur analitycznych w okolicznościach, gdy podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, zarówno procedury analityczne, jak i testy szczegółowe zostałyby przeprowadzone) lub
  - przeprowadzenie procedur w lokalizacji mniejszej ilości obiektów;
- (c) podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, procedury analityczne przeprowadzane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oznaczają sformułowanie oczekiwań liczby lub wskaźników, które są wystarczająco dokładne, aby zidentyfikować istotne zniekształcenia; z drugiej strony, dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności procedury analityczne są często projektowane, aby raczej wspierać oczekiwania dotyczące kierunku lub trendów, związków i wskaźników, niż zidentyfikować zniekształcenia z dokładnością oczekiwaną dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności.<sup>22</sup>

Ponadto, gdy zostają zidentyfikowane znaczące fluktuacje, związki lub różnice, podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności właściwe dowody mogą często być uzyskiwane przez kierowanie zapytań do jednostki oraz rozważanie otrzymanych odpowiedzi w świetle znanych okoliczności zlecenia, bez uzyskiwania dodatkowych dowodów, jak jest to wymagane przez paragraf 43R(a) w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności.

Dodatkowo, gdy biegły rewident podejmuje się wykonania procedur analitycznych podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, może on, np.:

- wykorzystać dane, które są zagregowane na wyższym poziomie, np. dane raczej na poziomie regionalnym, niż na poziomie obiektu lub raczej dane miesięczne niż dane tygodniowe,
- wykorzystać dane, które nie były przedmiotem odrębnych procedur testowania ich wiarygodności, w takim samym zakresie, jak zostałyby to zrobione dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności.

*Ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 35)*

A91. Ogólne reakcje odpowiadające na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC mogą obejmować:

- podkreślenie personelowi atestacyjnemu potrzeby utrzymania zawodowego sceptycyzmu,
- przydzielenie bardziej doświadczonego personelu lub osób posiadających szczególnie umiejętności lub wykorzystanie pracy ekspertów,

<sup>22</sup> Nie zawsze musi być taki przypadek, np. w niektórych okolicznościach biegły rewident może sformułować dokładne oczekiwanie oparte na stałym fizycznym lub chemicznym związku, nawet podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności.

- sprawowanie większego nadzoru,
- włączenie dodatkowych elementów nieprzewidywalności podczas wyboru dalszych procedur do przeprowadzenia,
- dokonywanie ogólnych zmian rodzaju, harmonogramu lub zakresu procedur, np.: przeprowadzanie procedur na koniec okresu zamiast na datę śródroczną lub modyfikacja rodzaju procedur, aby uzyskać bardziej przekonujące dowody.

A92. Na ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GC i skutkiem tego na ogólne reakcje biegłego rewidenta ma wpływ zrozumienie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli może pozwolić biegłemu rewidentowi mieć większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i do wiarygodności dowodów generowanych wewnętrznie w ramach jednostki, a przez to, np. pozwolić biegłemu rewidentowi na przeprowadzenie niektórych procedur raczej na datę śródroczną, niż na koniec okresu. Jednakże słabości w systemie kontroli mają odwrotny skutek. Na przykład biegły rewident może zareagować na nieskuteczne środowisko kontroli przez:

- przeprowadzenie więcej procedur raczej na koniec okresu niż na datę śródroczną,
- uzyskanie obszerniejszych dowodów z procedur innych niż testy kontroli,
- zwiększenie wielkości próbek i zakresu procedur, takie jak liczba obiektów, w których przeprowadzane są procedury.

A93. W związku z tym takie rozważania mają znaczący wpływ na ogólne podejście biegłego rewidenta, na przykład większy nacisk będzie położony na testy kontroli w stosunku do innych procedur (zob. także par. A70-A72 oraz A96).

*Przykłady dalszych procedur (Zob. par. 37O-37R, 40R)*

A94. Dalsze procedury mogą obejmować, np.:

- testowanie operacyjnej skuteczności kontroli nad gromadzeniem i rejestrowaniem danych o działalności, takich jak kilowatogodziny nabytej energii elektrycznej,
- uzgadnianie współczynników emisji do odpowiednich źródeł (np. publikacji rządowych) oraz rozważanie ich zastosowania w danych okolicznościach,
- przegląd umów wspólnych przedsięwzięć oraz innych umów stosownych do ustalenia granicy organizacyjnej jednostki,
- uzgodnienie zarejestrowanych danych do, np. liczników kilometrów w pojazdach posiadanych przez jednostkę,
- ponowne dokonanie kalkulacji (np. kalkulacji bilansu masy i bilansu energii) oraz uzgodnienie zauważonych różnic,
- uzyskanie odczytów z urządzeń ciągłego monitorowania,
- obserwację lub ponowne dokonanie fizycznych pomiarów, takich jak zanurzanie zbiorników z olejem,
- analizowanie solidności i adekwatności unikalnych technik pomiaru lub określania ilościowego, w szczególności złożonych metod, które mogą oznaczać, np. ponowne wprowadzenie do obiegu lub pętla sprzężenia zwrotnego,
- próbkowanie oraz niezależne analizowanie cech materiałów takich jak węgiel lub

obserwowanie technik próbkowania jednostki oraz przegląd rejestrów wyników testów laboratoryjnych,

- sprawdzenie dokładności obliczeń i odpowiedniości wykorzystanych metod kalkulacji (np. przeliczenia i agregacji pomiarów wejściowych),
- uzgodnienie zarejestrowanych danych do dokumentów źródłowych, takich jak rejestry produkcji, rejestry zużycia paliwa oraz faktur za nabytą energię.

*Czynniki, które mogą wpływać na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 37O(a)-37R(a))*

A95. Czynniki, które mogą wpływać na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia obejmują:

- nieodłączne ograniczenia możliwości instrumentów pomiarowych oraz częstotliwość ich kalibracji,
- liczbę, rodzaj, rozrzut geograficzny i charakterystykę własności obiektów, z których gromadzone są dane,
- ilość i charakterystykę różnych gazów i źródeł emisji zawartych w sprawozdaniu GC,
- czy procesy, z którymi związane są emisje, są ciągłe, czy przerywane, oraz ryzyko zakłócenia takich procesów,
- złożoność metod pomiaru działalności oraz kalkulacji emisji, np. niektóre procesy wymagają unikalnych metod pomiaru i kalkulacji,
- ryzyko niezidentyfikowanych emisji ulotnych,
- zakres, w jakim ilość emisji jest skorelowana z łatwo dostępnymi danymi wejściowymi,
- czy personel, który dokonuje gromadzenia danych, jest przeszkolony w stosownych metodach oraz częstotliwość rotacji takiego personelu,
- charakter i poziom automatyzmu wykorzystywanego w wychwytywaniu danych i manipulowaniu,
- polityki kontroli jakości i procedury wdrożone w laboratoriach testowych, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych,
- złożoność kryteriów i określania ilościowego oraz polityk sprawozdawczych, w tym w jaki sposób jest ustalana granica organizacyjna.

*Skuteczność operacyjna kontroli (Zob. par. 37R(a)(ii), 38R(a))*

A96. W przypadku bardzo małych jednostek lub niedojrzałych systemów informacyjnych może nie być wielu czynności kontrolnych, które mogłyby zostać zidentyfikowane przez biegłego rewidenta lub zakres, do którego ich istnienie lub działanie zostało udokumentowane przez jednostkę może być ograniczony. W takich przypadkach może być bardziej skuteczne, aby biegły rewident przeprowadził dalsze procedury, które są przede wszystkim inne niż testy kontroli. Jednakże w niektórych rzadkich przypadkach nieobecność czynności kontrolnych lub innych składników kontroli może uczynić uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów niemożliwym (zob. także par. A70-A72 oraz A92-A93).

*Sila przekonywania dowodów (Zob. par. 37O(b)-37R(b))*

A97. Aby uzyskać bardziej przekonujące dowody ze względu na wyższe oszacowane ryzyko

istotnego zniekształcenia, biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, np. przez uzyskanie potwierdzających dowodów z kilku niezależnych źródeł.

*Ryzyka, dla których testy kontroli są konieczne, aby dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów (Zob. par. 38R(b))*

A98. Określanie ilościowe emisji może obejmować procesy, które są wysoko zautomatyzowane z niewielką lub bez żadnej manualnej interwencji, np. gdy stosowne informacje są rejestrowane, przetwarzane lub raportowane wyłącznie w formie elektronicznej, tak jak w systemie ciągłego monitorowania lub gdy przetwarzanie danych o działalności jest zintegrowane z opartymi na technologiach informacyjnych systemami sprawozdawczości operacyjnej lub finansowej. W takich przypadkach:

- dowody mogą być dostępne tylko w formie elektronicznej, a ich wystarczalność i odpowiedniość zależne są od skuteczności kontroli nad ich dokładnością i kompletnością,
- możliwość wystąpienia nieprawidłowego inicjowania lub modyfikacji informacji i ich niewykrycia może być większa, jeżeli odpowiednie kontrole nie działają skutecznie.

*Procedury potwierżeń (Zob. par. 41R)*

A99. Procedury zewnętrznego potwierdzania mogą dostarczać stosownych dowodów o takich informacjach jak:

- dane odnośnie działalności gromadzone przez stronę trzecią, takie jak dane o: podróżach lotniczych pracowników zestawiane przez agencję turystyczną, dostarczonej energii do obiektu liczonej przez dostawcę lub przejechanych kilometrów przez posiadane przez jednostkę pojazdy zarejestrowanych przez zewnętrznego zarządcę floty,
- dane o wzorcowych wskaźnikach branżowych, wykorzystywanych przy kalkulowaniu współczynników emisji,
- warunki umów, kontraktów lub transakcji pomiędzy jednostką i innymi stronami lub informacje o tym, czy inne strony włączają lub nie, poszczególne emisje w ich sprawozdaniach GC, gdy rozważana jest granica organizacyjna jednostki,
- wyniki analiz laboratoryjnych próbek (np. wartość kaloryczną próbek wejściowych).

*Procedury analityczne przeprowadzane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (Zob. par. 42O-42R)*

A100. W wielu przypadkach stała charakterystyka fizycznych lub chemicznych związków pomiędzy poszczególnymi emisjami i innymi mierzalnymi zjawiskami pozwala na zaprojektowanie skutecznych procedur analitycznych (np. związek pomiędzy zużyciem paliwa oraz emisjami dwutlenku węgla i podtlenku azotu).

A101. Podobnie, racjonalnie przewidywalny związek może istnieć pomiędzy emisjami i informacjami finansowymi lub operacyjnymi (np. związek pomiędzy emisjami z zakresu 2. z tytułu energii elektrycznej oraz saldem konta księgi głównej dla zakupów energii elektrycznej lub godzinami działalności). Inne procedury analityczne mogą obejmować porównania informacji o emisjach jednostki z zewnętrznymi danymi, takimi jak średnie branżowe lub analizy trendów w trakcie okresu, aby zidentyfikować odchylenia do dalszego wyjaśniania oraz trendów pomiędzy okresami z punktu widzenia spójności z innymi okolicznościami, takimi jak nabycie lub zbycie

obiektów.

A102. Procedury analityczne mogą być szczególnie skuteczne, gdy są łatwo dostępne niezagregowane dane lub gdy biegły rewident ma powód do uznania danych do wykorzystania za wiarygodne, jak w przypadku, gdy dane są pozyskane z dobrze kontrolowanego źródła. W niektórych przypadkach dane do wykorzystania mogą być wychwytywane przez system informacyjny sprawozdawczości finansowej lub mogą być wprowadzane w innym systemie informacyjnym równoległe z wejściem powiązanych danych finansowych i na wejściu mają zastosowanie pewne wspólne kontrole. Na przykład ilość paliwa zakupionego zgodnie z zapisem na fakturach dostawcy może stanowić dane wejściowe na tych samych warunkach, na jakich wprowadzane są odnośne faktury do systemu rozliczeń zobowiązań. W niektórych przypadkach dane do wykorzystania mogą stanowić integralne dane wejściowe dla decyzji operacyjnych i w związku z tym być przedmiotem zwiększonej kontroli przez personel operacyjny lub przedmiotem odrębnych procedur audytu zewnętrznego (np. jako część umowy wspólnego przedsięwzięcia lub nadzoru przez regulatora).

*Procedury dotyczące szacunków (Zob. par. 44O-45R)*

A103. W niektórych przypadkach może być właściwe, aby biegły rewident ocenił, w jaki sposób jednostka rozważyła alternatywne założenia lub wyniki i dlaczego je odrzuciła.

A104. W niektórych usługach atestacyjnych o ograniczonej pewności może być właściwe, aby biegły rewident podjął się jednej lub większej liczby procedur zidentyfikowanych w paragrafie 45R.

*Próbkowanie (Zob. par. 46)*

A105. Próbkowanie obejmuje:

- (a) wyznaczanie wielkości próbki wystarczającej, aby ograniczyć ryzyko próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu. Ponieważ akceptowalny poziom ryzyka usługi atestacyjnej jest niższy dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności niż dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, więc także niższy może być poziom ryzyka próbkowania, który jest akceptowalny w przypadku testów szczegółowych. W związku z tym, gdy próbkowanie jest wykorzystywane do testów szczegółowych podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, wielkość próbki może być większa niż wtedy, gdy jest wykorzystywana w podobnych okolicznościach podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności,
- (b) dobór pozycji do próbki w taki sposób, aby każda jednostka w populacji miała szansę na wybór oraz przeprowadzanie procedur, właściwych dla osiągnięcia celu, na każdej z wybranych pozycji. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur lub odpowiednich procedur alternatywnych, do wybranej pozycji, ta pozycja jest traktowana jako odchylenie od określonej kontroli, w przypadku testów kontroli lub jako zniekształcenie, w przypadku testów szczegółowych,
- (c) przesledzenie charakteru i przyczyn zidentyfikowanych odchyleń lub zniekształceń oraz ocena ich możliwego skutku dla celu procedury i dla innych obszarów zlecenia;
- (d) ocenę:
  - (i) wyników próbki, w tym, dla testów szczegółowych, dokonywanie projekcji znalezionych w próbce zniekształceń na całą populację oraz
  - (ii) czy wykorzystanie próbkowania dostarczyło właściwej podstawy dla wniosków na temat populacji, która podlegała testom.



*Oszustwo, przepisy prawa i regulacje (Zob. par. 47)*

A106. W odpowiedzi na oszustwo lub podejrzewane oszustwo zidentyfikowane podczas zlecenia, może być właściwe, aby biegły rewident, np.:

- omówił tę kwestię z jednostką,
- zażądał od jednostki konsultacji z właściwie wykwalifikowaną stroną trzecią, taką jak radca prawny jednostki lub regulator,
- rozważył skutki tej kwestii w powiązaniu z innymi aspektami zlecenia, w tym oceną ryzyka przez biegłego rewidenta oraz wiarygodnością pisemnych oświadczeń otrzymanych od jednostki,
- uzyskał poradę prawną na temat konsekwencji różnego sposobu postępowania,
- skomunikował się ze stronami trzecimi (np. z regulatorem),
- wstrzymał raport atestacyjny,
- wycofał się ze zlecenia.

A107. Działania wspomniane w paragrafie A106 mogą być właściwe w odpowiedzi na nieprzestrzeganie lub podejrzewane nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji zidentyfikowane podczas zlecenia. Może być także właściwe opisanie tej kwestii w akapicie zawierającym inne sprawy w raporcie atestacyjnym zgodnie z paragrafem 77 niniejszego standardu, chyba że:

- (a) biegły rewident wyciąga wniosek, że nieprzestrzeganie ma istotny skutek dla sprawozdania GC oraz nie zostało odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu GC lub
- (b) jednostka uniemożliwia mu uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów, aby ocenić, czy nieprzestrzeganie, które może być istotne dla sprawozdania GC miało miejsce lub prawdopodobnie miało miejsce, w którym to przypadku ma zastosowanie MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 66.

*Procedury dotyczące procesu agregowania sprawozdania GC (Zob. par. 48O-48R)*

A108. Jak zauważono w paragrafie A71, ponieważ sprawozdawczość w zakresie emisji rozwija się, można oczekiwać, że ulegnie temu także poziom zaawansowania, dokumentacji i formalizacji systemów informacyjnych stosownych do określania ilościowego i sprawozdawczości dotyczącej emisji. W niedojrzałych systemach informacyjnych proces agregacji może być bardzo nieformalny. W bardziej wyszukanych systemach proces agregacji może być bardziej systematycznie i formalnie udokumentowany. Charakter, a także zakres procedur biegłego rewidenta w odniesieniu do korekt oraz sposób, w jaki biegły rewident potwierdza zgodność lub uzgadnia sprawozdanie GC ze stanowiącymi jego podstawę rejestrami zależy od charakteru i złożoności procesu określania ilościowego oraz sprawozdawczego jednostki i powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

*Dodatkowe procedury (Zob. par. 49O-49R)*

A109. Usługa atestacyjna jest procesem iteracyjnym, a uwagę biegłego rewidenta może zwrócić informacja, która różni się znacząco od tych, na których było oparte ustalenie planowanych procedur. Ponieważ biegły rewident przeprowadza zaplanowane procedury, uzyskane dowody mogą powodować, że biegły rewident przeprowadzi dodatkowe procedury. Takie procedury mogą obejmować prośbę do jednostki o sprawdzenie kwestii zidentyfikowanej(-ych) przez biegłego rewidenta oraz dokonanie korekt w sprawozdaniu GC, jeżeli jest to właściwe.

*Ustalanie, czy dodatkowe procedury są konieczne podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności (Zob. par. 49O, 49O(b))*

A110. Biegły rewident może dowiedzieć się o kwestii(-ach), które spowodują przekonanie biegłego rewidenta, że sprawozdanie GC może być istotnie zniekształcone. Na przykład podczas przeprowadzania wizyt w terenie, biegły rewident może zidentyfikować potencjalne źródło emisji, które nie wydaje się być zawartym w sprawozdaniu GC. W takich przypadkach biegły rewident kieruje dalsze zapytania odnośnie tego, czy potencjalne źródło zostało włączone do sprawozdania GC. Zakres przeprowadzonych dodatkowych procedur, zgodnie z paragrafem 49O, będzie kwestią zawodowego osądu. Im większe prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące dowody uzyskuje biegły rewident.

A111. Jeżeli, w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, biegły rewident dowie się o kwestii(-ach), która(-e) spowoduje(-ą) przekonanie biegłego rewidenta, że sprawozdanie GC może być istotnie zniekształcone, paragraf 49O wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia dodatkowych procedur. Jednakże, jeżeli po ich przeprowadzeniu biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, albo aby wyciągnąć wniosek, że kwestia(-e) prawdopodobnie nie spowoduje(-ą), że sprawozdanie GC będzie istotnie zniekształcone lub ustalić, że powoduje(-ą) ona(-e) to, że sprawozdanie GC będzie istotnie zniekształcone, występuje ograniczenie zakresu.

*Sumowanie zidentyfikowanych zniekształceń (Zob. par. 50)*

A112. Biegły rewident może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia byłyby w sposób oczywisty błahie i nie powinny być sumowane, ponieważ biegły rewident oczekuje, że sumowanie takich kwot w sposób oczywisty nie miałyby istotnego skutku dla sprawozdania GC. „W sposób oczywisty błahy” nie jest innym sformułowaniem określenia „nieistotny”. Kwestie, które są w sposób oczywisty błahie będą miały całkowicie różny (mniejszy) rząd wielkości niż istotność ustalona zgodnie z niniejszym standardem i będą kwestiami, które są w sposób oczywisty nieistotne, zarówno rozważane pojedynczo, jak i łącznie oraz bez względu na to, czy są oceniane przez jakiegokolwiek kryteria wielkości, rodzaju lub okoliczności. Gdy istnieje jakakolwiek niepewność odnośnie tego, czy jedna lub więcej pozycji są w sposób oczywisty błahie, kwestia jest uważana za niebędącą w sposób oczywisty błahą.

## **Wykorzystanie wyników pracy innego biegłego rewidenta**

*Informowanie innego biegłego rewidenta (Zob. par. 57(a))*

A113. Stosowne kwestie, o których zespół przeprowadzający zlecenie może poinformować innych biegłych rewidentów w odniesieniu do pracy do wykonania, sposobu wykorzystania wyników tej pracy oraz formy i zawartości komunikacji innego biegłego rewidenta z zespołem wykonującym zlecenie, mogą obejmować:

- żądanie, aby inny biegły rewident, znając kontekst, w którym zespół wykonujący zlecenie wykorzysta wyniki pracy innego biegłego rewidenta potwierdził, że inny biegły rewident będzie współpracował z zespołem wykonującym zlecenie,
- istotność wykonawcza dla pracy innego biegłego rewidenta, która może być niższa niż istotność wykonawcza dla sprawozdania GC (oraz, jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych rodzajów emisji lub ujawnień) oraz próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być postrzegane jako w sposób oczywisty błahie dla sprawozdania GC,
- zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania GC, które są stosowne

dla pracy innego biegłego rewidenta, oraz żądanie, aby inny biegły rewident informował na bieżąco o wszelkich innych ryzykach zidentyfikowanych podczas zlecenia, które mogą być istotne dla sprawozdania GC, oraz reakcjach innego biegłego rewidenta na takie ryzyka.

*Informacje od innego biegłego rewidenta (Zob. par. 57(a))*

A114. Zespół wykonujący zlecenie może zażądać od innego biegłego rewidenta poinformowania o poniższych stosownych kwestiach:

- czy inny biegły rewident przestrzegał wymogów etycznych, które są stosowne dla zlecenia grupowego, w tym niezależności i kompetencji zawodowych,
- czy inny biegły rewident przestrzegał wymogów zespołu przeprowadzającego zlecenie grupowe,
- informacje o przypadkach nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji, które mogłyby doprowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdania GC,
- listę nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych przez innego biegłego rewidenta podczas zlecenia, które nie są w sposób oczywisty błędy,
- przesłanki możliwej stronniczości podczas sporządzania stosownych informacji,
- opis wszelkich zidentyfikowanych znaczących słabości w kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych przez innego biegłego rewidenta podczas zlecenia,
- inne znaczące kwestie, o których inny biegły rewident poinformował lub zamierza poinformować jednostkę, w tym oszustwo lub podejrzewane oszustwo,
- wszelkie inne kwestie, które mogą być stosowne dla sprawozdania GC lub takie, na które inny biegły rewident chce zwrócić uwagę zespołu wykonującego zlecenie, w tym wyjątki zauważone w jakichkolwiek pisemnych oświadczeniach, których inny biegły rewident zażądał od jednostki,
- ogólne ustalenia innego biegłego rewidenta, wniosek lub opinię.

*Dowody (Zob. par. 57(b))*

A115. Stosowne rozważania podczas uzyskiwania dowodów dotyczących wyników pracy innego biegłego rewidenta mogą obejmować:

- rozmowy z innym biegłym rewidentem dotyczące działalności gospodarczej stosownej dla pracy tego innego biegłego rewidenta, a która jest znacząca dla sprawozdania GC,
- rozmowy z innym biegłym rewidentem dotyczące podatności stosownych informacji na istotne zniekształcenia,
- przegląd dokumentacji innego biegłego rewidenta w zakresie zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, reakcji na te ryzyka oraz wniosków. Taka dokumentacja może przyjąć formę memorandum, które odzwierciedla wniosek innego biegłego rewidenta w odniesieniu do zidentyfikowanych ryzyk.

**Pisemne oświadczenia (Zob. par. 58)**

A116. Dodatkowo do pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragraf 58 biegły rewident może

uznać za konieczne, aby zażądać innych pisemnych oświadczeń. Osoba(-y), od której(-ych) biegły rewident żąda pisemnych oświadczeń zwykle będzie członkiem wyższego kierownictwa lub osobą odpowiedzialną za nadzór. Jednakże, ponieważ zarządzanie i struktury nadzoru różnią się pomiędzy systemami prawnymi i jednostkami, odzwierciedlenie wpływów, takich jak różne podstawy kulturowe i prawne oraz charakterystyki wielkości i struktury właścicielskiej, nie jest możliwe, aby niniejszy standard wyszczególnił dla wszystkich usług właściwą(-e) osobę(-y), od której(-ych) należy zażądać pisemnych oświadczeń. Na przykład jednostka może być obiektem, który nie jest odrębną jednostką prawną, mającą osobowość prawną. W takich przypadkach zidentyfikowanie właściwego personelu zarządzającego lub osób odpowiedzialnych za nadzór, od których należy żądać pisemnych oświadczeń może wymagać zastosowania zawodowego osądu.

**Późniejsze zdarzenia** (Zob. par. 61)

A117. Późniejsze zdarzenia mogą obejmować, np. publikację zmienionych współczynników emisji przez organ taki jak agencja rządowa, zmiany do stosownego ustawodawstwa lub regulacji, polepszoną wiedzę naukową, znaczące zmiany strukturalne w jednostce, dostępność bardziej dokładnych metod określania ilościowego lub odkrycie znaczącego błędu.

**Informacje porównawcze** (Zob. par. 62-63, 76(c))

A118. Prawo lub regulacja lub warunki wykonania zlecenia mogą wyszczególniać wymogi w odniesieniu do prezentacji, zamieszczenia w sprawozdaniu i atestacji dotyczących informacji porównawczych w sprawozdaniu GC. Kluczowa różnica pomiędzy sprawozdaniem finansowym i sprawozdaniem GC jest taka, że wartości prezentowane w sprawozdaniu GC określają emisje w odrębnych okresach i nie są oparte na wartościach skumulowanych w dłuższym okresie. Na skutek tego prezentowane informacje porównawcze nie wpływają na informacje dotyczące bieżącego roku, chyba że emisje zostały zarejestrowane w złym okresie i w związku z tym wartości mogą być oparte na niewłaściwym okresie początkowym dla celów pomiaru.

A119. Gdy sprawozdanie GC zawiera odwołania do procentowych zmniejszeń emisji lub podobne porównanie informacji okres do okresu, ważne jest, aby biegły rewident rozważył adekwatność tych porównań. Mogą one być niewłaściwe ze względu na:

- (a) znaczące zmiany w działalności operacyjnej od poprzedniego okresu,
- (b) znaczące zmiany we współczynnikach przeliczeniowych lub
- (c) niespójność źródeł lub metod pomiaru.

A120. Gdy informacje porównawcze są prezentowane razem z informacjami o bieżących emisjach, ale niektóre lub wszystkie takie informacje porównawcze nie są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, ważne jest, aby status takich informacji był jasno zidentyfikowany zarówno w sprawozdaniu GC, jak i w raporcie atestacyjnym.

*Korygowanie danych porównawczych* (Zob. par. 62(a))

A121. Ilości gazów cieplarnianych zamieszczone w sprawozdaniu w poprzednim okresie mogą wymagać skorygowania zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami albo mającymi zastosowanie kryteriami ze względu, np. na polepszoną wiedzę naukową, znaczące zmiany strukturalne w jednostce, dostępność bardziej dokładnych metod określania ilościowego lub wykrycie znaczącego błędu.

*Przeprowadzanie procedur dotyczących informacji porównawczych* (Zob. par. 63(a))

A122. Podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, która obejmuje poświadczenie dotyczące informacji porównawczych, jeżeli biegły rewident dowiaduje się, że może istnieć istotne zniekształcenie w prezentowanych informacjach porównawczych, procedury do wykonania mają być zgodne z wymogami paragrafu 49O. W przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności procedury do wykonania mają być wystarczające, aby wyrazić opinię na temat informacji porównawczych.

A123. Jeżeli zlecenie nie obejmuje poświadczenia informacji porównawczych, wymóg przeprowadzenia procedur w okolicznościach, do których odnosi się paragraf 63(a), jest po to, aby wypełnić obowiązek etyczny biegłego rewidenta, aby świadomie nie być kojarzonym z informacją w istotny sposób fałszywą lub wprowadzającą w błąd.

**Inne informacje** (Zob. par. 64)

A124. Sprawozdanie GC może być publikowane razem z innymi informacjami, które nie są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, np. sprawozdanie GC może stanowić część raportu rocznego jednostki lub raportu zrównoważonego rozwoju lub być zawarte razem z innymi informacjami dotyczącymi zmian klimatu, takimi jak:

- analiza strategiczna, w tym sprawozdanie na temat wpływu zmian klimatu na cele strategiczne jednostki,
- wyjaśnienie i ocena ilościowa bieżących i przewidywanych znaczących ryzyk i szans związanych ze zmianami klimatu,
- ujawnienia dotyczące działań jednostki, w tym jej długoterminowych i krótkoterminowych planów odpowiedzi na ryzyka, szanse i wpływy związane ze zmianami klimatu,
- ujawnienia na temat przyszłych perspektyw, w tym trendów i czynników związanych ze zmianami klimatu, które prawdopodobnie wpłyną na strategię jednostki lub zakres czasowy, w którym planowane jest osiągnięcie strategii,
- opis procesów zarządzania i nadzoru oraz zasoby jednostki, które zostały przydzielone do identyfikacji, zarządzania i nadzoru kwestii związanych ze zmianami klimatu.

A125. W niektórych przypadkach jednostka może publikować inne informacje o emisjach, które są obliczane na podstawach różnych od tych wykorzystywanych przy sporządzaniu sprawozdania GC, np. te inne informacje mogą być sporządzane na zasadzie identycznych podstaw oceny, zgodnie z którą emisje są ponownie przeliczane, aby pominąć wpływ zdarzeń niepowtarzalnych, takich jak uruchomienie nowego zakładu lub zamknięcie obiektu. Biegły rewident może starać się o usunięcie takich informacji, jeżeli metody wykorzystane do sporządzenia ich nie byłyby dozwolone przez kryteria wykorzystywane do sporządzenia sprawozdania GC. Biegły rewident może także starać się o usunięcie wszelkich informacji opisowych, które są niespójne z danymi ilościowymi zawartymi w sprawozdaniu GC lub nie mogą zostać uzasadnione (np. spekulatywne projekcje lub twierdzenia dotyczące przyszłych działań).

A126. Dalsze działania, które mogą być właściwe, gdy inne informacje mogłyby podważyć wiarygodność sprawozdania GC oraz raportu atestacyjnego obejmują, np.:

- żądanie, aby jednostka skonsultowała się z wykwalifikowaną stroną trzecią, taką jak radca prawny jednostki,
- uzyskanie porady prawnej dotyczącej konsekwencji różnych sposobów działania,

- komunikacja ze stronami trzecimi, np. z regulatorem,
- wstrzymanie raportu atestacyjnego,
- wycofanie się ze zlecenia, gdy wycofanie jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami,
- opisanie kwestii w raporcie atestacyjnym.

## Dokumentacja

*Dokumentacja przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów (Zob. par. 15, 65-66)*

A127.MSUA 3000 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident przygotowywał terminowo dokumentację zlecenia, która zapewnia zapisy stanowiące podstawę raportu atestacyjnego.<sup>23</sup> Poniżej zawarto przykłady kwestii, których włączenie do dokumentacji zlecenia może być właściwe:

- oszustwo: ryzyka istotnego zniekształcenia oraz rodzaj, harmonogram i zakres procedur w odniesieniu do oszustwa, a także komunikowanie na temat oszustwa z jednostką, regulatorami i innymi,
- przepisy prawa i regulacje: zidentyfikowane lub podejrzewane nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji oraz wyniki rozmów z jednostką i innymi stronami zewnętrznymi dla jednostki,
- planowanie: ogólna strategia zlecenia, plan zlecenia oraz wszelkie znaczące zmiany dokonane podczas zlecenia, a także przyczyny takich zmian,
- istotność: następujące kwoty i czynniki rozważane podczas ich ustalania: istotność dla sprawozdania GC, jeżeli ma to zastosowanie – poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych rodzajów emisji lub ujawnień, istotność wykonawcza oraz wszelkie zmiany istotności w miarę postępów zlecenia,
- ryzyka istotnego zniekształcenia: dyskusja wymagana przez paragraf 29 oraz podjęte znaczące decyzje, kluczowe elementy zrozumienia uzyskanego odnośnie każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia wyszczególnionych w paragrafie 23 oraz ryzyka istotnego zniekształcenia, dla których zgodnie z osądem zawodowym biegłego rewidenta wymagane są dalsze procedury,
- dalsze procedury: rodzaj, harmonogram i zakres dalszych przeprowadzonych procedur, powiązanie tych dalszych procedur z ryzykami istotnego zniekształcenia oraz wyniki procedur,
- ocena zniekształceń: wartość, poniżej której zniekształcenia byłyby postrzegane jako w sposób oczywisty błahy, zniekształcenia zsumowane podczas zlecenia i czy zostały one skorygowane oraz wniosek biegłego rewidenta co do tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie, a także podstawa tego wniosku.

*Kwestie powstające po dacie raportu atestacyjnego (Zob. par. 68)*

A128. Przykłady wyjątkowych okoliczności obejmują fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie raportu atestacyjnego, ale które istniały na tę datę i które, gdyby były znane na tę datę, mogłyby spowodować, że sprawozdanie GC zostałoby skorygowane lub biegły rewident zmodyfikowałby wniosek w raporcie atestacyjnym, np. odkrycie znaczących nieskorygowanych

---

<sup>23</sup> MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 42.

błędów. Wynikające stąd zmiany do dokumentacji zlecenia są przeglądane zgodnie z politykami i procedurami firmy w odniesieniu do obowiązków w zakresie przeglądu, jak wymaga tego MSKJ 1, przy czym partner odpowiedzialny za zlecenie bierze ostateczną odpowiedzialność za zmiany.<sup>24</sup>

*Gromadzenie ostatecznej dokumentacji zlecenia (Zob. par. 69)*

A129. MSKJ 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające) wymagają, aby firmy ustanowiły polityki i procedury dla terminowego zakończenia gromadzenia dokumentacji zlecenia.<sup>25</sup> Właściwe ograniczenie czasowe, w ramach którego należy zakończyć gromadzenie ostatecznej dokumentacji zlecenia to zwykle nie więcej niż 60 dni po dacie raportu atestacyjnego.<sup>26</sup>

**Przegląd kontroli jakości zlecenia (Zob. par. 71)**

A130. Inne kwestie, które mogą zostać rozważone podczas przeglądu kontroli jakości zlecenia obejmują:

- ocena zespołu wykonującego zlecenie dotycząca niezależności firmy w odniesieniu do zlecenia,
- czy właściwe konsultacje miały miejsce w zakresie kwestii będących przedmiotem różnicy zdań lub innych trudnych lub spornych kwestii oraz wnioski wynikające z tych konsultacji,
- czy dokumentacja zlecenia wybrana dla przeglądu odzwierciedla pracę wykonaną w odniesieniu do znaczących osądów i wspiera wyciągnięte wnioski.

**Formułowanie wniosku atestacyjnego**

*Opis mających zastosowanie kryteriów (Zob. par. 74(d), 76(g)(iv))*

A131. Sporządzenie sprawozdania GC przez jednostkę wymaga przedstawienia odpowiedniego opisu mających zastosowanie kryteriów w informacjach objaśniających do sprawozdania GC. Opis ten informuje zamierzonych użytkowników o ramowych założeniach, na jakich sprawozdanie GC jest oparte i jest szczególnie ważny, gdy istnieją znaczące różnice pomiędzy różnymi kryteriami dotyczące tego, jak poszczególne kwestie są traktowane w sprawozdaniu GC, np. które pomniejszenia emisji są zawarte, o ile takie są, w jaki sposób zostały one określone ilościowo i co przedstawiają oraz podstawę dla wyboru, które emisje z zakresu 3 są zawarte i w jaki sposób zostały one określone ilościowo.

A132. Stwierdzenie, że sprawozdanie GC zostało sporządzone zgodnie z określonymi kryteriami jest właściwe tylko wtedy, gdy sprawozdanie GC jest zgodne ze wszystkimi wymogami tych kryteriów, które są skuteczne w okresie objętym sprawozdaniem GC.

A133. Opis mających zastosowanie kryteriów, który zawiera nieprecyzyjne sformułowanie zastrzegające lub ograniczające (np. „sprawozdanie GC jest w znaczącej zgodności z wymogami XYZ”) nie jest odpowiednim opisem, ponieważ może wprowadzić w błąd użytkowników sprawozdania GC.

**Treść raportu atestacyjnego**

<sup>24</sup> MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, paragrafy 32-33.

<sup>25</sup> MSKJ 1, paragraf 45.

<sup>26</sup> MSKJ 1, paragraf A54.

*Przykładowe raporty atestacyjne (Zob. par. 76)*

A134. Załącznik 2 zawiera przykłady raportów atestacyjnych na temat sprawozdań GC, obejmujące elementy, o których mowa w paragrafie 76.

*Informacje nie objęte wnioskiem biegłego rewidenta (Zob. par. 76(c))*

A135. Aby uniknąć nieporozumienia i nadmiernego polegania na informacjach, które nie były przedmiotem atestacji, gdy sprawozdanie GC zawiera informacje, takie jak dane porównawcze, które nie są objęte wnioskiem biegłego rewidenta, takie informacje są zwykle identyfikowane jako takie w sprawozdaniu GC oraz w raporcie atestacyjnym biegłego rewidenta.

*Pomniejszenia emisji (Zob. par. 76(f))*

A136. Sformułowanie stwierdzenia, które ma być zawarte w raporcie atestacyjnym, gdy sprawozdanie GC zawiera pomniejszenia emisji, może różnić się znacznie zależnie od okoliczności.

A137. Dostępność stosownych i wiarygodnych informacji związanych z kompensatami i innymi pomniejszeniami emisji znacząco się różni i w związku z tym różnią się też dowody dostępne dla biegłych rewidentów, które dokumentują pomniejszenia emisji użyte przez jednostkę.

A138. Z powodu różnorodnego charakteru pomniejszeń emisji i często ograniczonej liczby i rodzaju procedur, które mogą być zastosowane przez biegłego rewidenta do pomniejszeń emisji, niniejszy standard wymaga identyfikacji w raporcie atestacyjnym tych pomniejszeń emisji, jeżeli miały miejsce, które są objęte wnioskiem biegłego rewidenta oraz stwierdzenia odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do nich.

A139. Stwierdzenie odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do pomniejszeń emisji może być sformułowane następująco, gdy pomniejszenia emisji są złożone z kompensat: „Sprawozdanie GC zawiera związane z kompensatami pomniejszenie emisji ABC za rok w wysokości YYY ton ekwiwalentów dwutlenku węgla. Przeprowadziliśmy procedury odnośnie tego, czy te kompensaty zostały nabyte w trakcie roku oraz czy ich opis w sprawozdaniu GC stanowi uzasadnione podsumowanie stosownych umów i powiązanej dokumentacji. Jednakże nie przeprowadziliśmy żadnych procedur dotyczących zewnętrznych dostawców tych kompensat i nie wyrażamy żadnej opinii na temat tego, czy kompensaty skutkowały lub będą skutkowały zmniejszeniem w wysokości YYY ton ekwiwalentów dwutlenku węgla.”

*Wykorzystanie raportu atestacyjnego (Zob. par. 76(g)(iii))*

A140. Podobnie jak w przypadku identyfikacji adresata raportu atestacyjnego, biegły rewident może uznać za właściwe zawarcie w treści raportu atestacyjnego sformułowania, które określa cel lub zamierzonych użytkowników, dla których raport został sporządzony. Na przykład, gdy sprawozdanie GC zostanie złożone w publicznym rejestrze, może być właściwe, aby informacje objaśniające do sprawozdania GC i raport atestacyjny zawierały stwierdzenie, że raport jest przeznaczony dla użytkowników, którzy posiadają wystarczającą wiedzę o działalności związanej z gazami cieplarnianymi i którzy zapoznali się informacjami w sprawozdaniu GC wystarczająco uważnie oraz rozumieją, że sprawozdanie GC jest sporządzane i poświadczane do właściwych poziomów istotności.

A141. Dodatkowo biegły rewident może uznać za właściwe zawarcie sformułowania, które wyraźnie ograniczy rozpowszechnianie raportu atestacyjnego do zamierzonych użytkowników, jego wykorzystanie przez innych lub jego wykorzystanie do innych celów.

*Podsumowanie procedur biegłego rewidenta (Zob. par. 76(h)(ii))*



A142. Raport atestacyjny z usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności zwykle przytacza standardowe sformułowania i tylko krótko opisuje przeprowadzone procedury. Wynika to z tego, że podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności opisywanie na jakimkolwiek poziomie szczegółowości poszczególnych przeprowadzonych procedur nie pomogłoby użytkownikom zrozumieć, że we wszystkich przypadkach, gdy wydawany jest niezmodyfikowany raport, wystarczające i odpowiednie dowody zostały uzyskane, aby umożliwić biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii.

A143. Podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności ocena rodzaju, harmonogramu i zakresu wykonanych procedur jest istotna dla zamierzonych użytkowników, aby zrozumieli wniosek wyrażony w raporcie atestacyjnym o ograniczonej pewności. Opis procedur biegłego rewidenta podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest w związku z tym zwykle bardziej szczegółowy niż podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. Może być także właściwe, aby zawarty był opis procedur, które nie zostały przeprowadzone, a które zwykle zostałyby przeprowadzone podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. Jednakże pełna identyfikacja wszystkich takich procedur może nie być możliwa, ponieważ wymagane zrozumienie przez biegłego rewidenta i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia są mniejsze niż podczas usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności.

Czynniki do rozważenia podczas takich ustaleń i poziom szczegółowości, jaki ma zostać przedstawiony obejmują:

- okoliczności specyficzne dla jednostki (np. różne rodzaje działalności jednostki w porównaniu do tych typowych dla sektora),
- szczególne okoliczności zlecenia wpływające na rodzaj i zakres przeprowadzanych procedur,
- oczekiwania zamierzonych użytkowników odnośnie poziomu szczegółowości, jaki ma zostać przedstawiony w raporcie, w oparciu o praktykę rynkową lub mające zastosowanie przepisy prawa lub regulacje.

A144. Podczas opisywania przeprowadzonych procedur w raporcie atestacyjnym o ograniczonej pewności ważne jest, aby zostały one napisane w sposób obiektywny, ale też aby nie były streszczone w takim stopniu, że byłyby niejasne, ani napisane w sposób przesadny lub upiększony, lub który wskazuje, że uzyskano racjonalną pewność. Ważne jest także, aby opis procedur nie powodował wrażenia, że podjęto się usługi uzgodnionych procedur, oraz aby w większości przypadków, nie podawał szczegółów całego planu pracy.

*Podpis biegłego rewidenta (Zob. par. 76(k))*

A145. Podpis biegłego rewidenta składa się albo w imieniu firmy biegłego rewidenta, albo we własnym imieniu biegłego rewidenta, albo obu, zależnie od tego, co jest właściwe w danym systemie prawnym. Dodatkowo w pewnych systemach prawnych, oprócz podpisu biegłego rewidenta, od biegłego rewidenta może być wymagane podanie w raporcie atestacyjnym tytułu zawodowego biegłego rewidenta lub faktu, że odpowiednio biegły rewident lub firma, została uznana przez właściwą organizację nadającą uprawnienia w danym systemie prawnym.

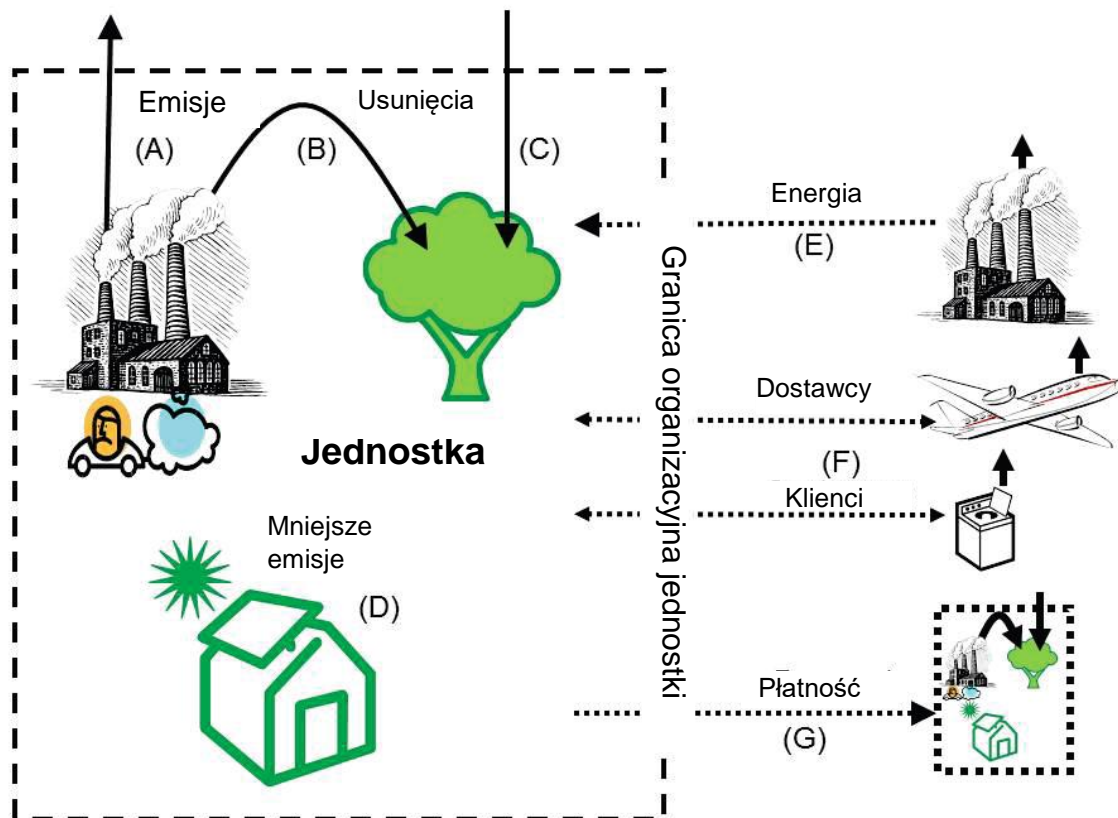
*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi i akapity zawierające inne sprawy (Zob. par. 77)*

A146. Szerokie wykorzystywanie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy zmniejsza skuteczność informowania przez biegłego rewidenta

o takich kwestiach.

- A147. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być właściwy, gdy np. zostały wykorzystane różne kryteria lub kryteria zostały zmienione, zaktualizowane lub zinterpretowane inaczej niż w poprzednich okresach i miało to zasadniczy wpływ na zamieszczone w sprawozdaniu emisje, lub gdy awaria systemu przez część rozliczanego okresu powoduje, że wykorzystano ekstrapolację do oszacowania emisji przez ten czas i zostało to stwierdzone w sprawozdaniu GC.
- A148. Akapit zawierający inne sprawy może być właściwy, gdy np. zakres zlecenia zmienił się znacząco od poprzedniego okresu i nie zostało to stwierdzone w sprawozdaniu GC.
- A149. Treść akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi zawiera jasne odwołanie do kwestii podkreślonej oraz gdzie w sprawozdaniu GC można odnaleźć stosowne ujawnienia, które w pełni opisują tę kwestię. Wskazuje on także, że wniosek biegłego rewidenta nie jest modyfikowany w odniesieniu do podkreślonej kwestii (zob. także par. A125).
- A150. Treść akapitu zawierającego inne sprawy odzwierciedla jasno, że prezentacja i ujawnienie takiej innej kwestii w sprawozdaniu GC nie jest wymagane. Paragraf 77 ogranicza wykorzystanie akapitu zawierającego inne sprawy do kwestii stosownych dla zrozumienia przez użytkowników zlecenia, obowiązków biegłego rewidenta lub raportu atestacyjnego, o czym biegły rewident uważa za niezbędne poinformować w raporcie atestacyjnym (zob. także par. A124).
- A151. Zawarcie w raporcie atestacyjnym rekomendacji biegłego rewidenta dotyczących kwestii takich jak ulepszenia do systemu informacyjnego jednostki może sugerować, że te kwestie nie zostały właściwie potraktowane podczas sporządzania sprawozdania GC. O takich rekomendacjach można poinformować, np. w liście do zarządu lub podczas rozmowy z osobami sprawującymi nadzór. Rozważania stosowne do podjęcia decyzji, czy zawrzeć rekomendacje w raporcie atestacyjnym obejmują, czy ich charakter jest stosowny dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników oraz czy zostały one sformułowane właściwie, aby zapewnić, że nie zostaną błędnie zrozumiane jako zastrzeżenie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdania GC.
- A152. Akapit zawierający inne sprawy nie zawiera informacji, których dostarczenia zabraniają biegłemu rewidentowi przepisy prawa, regulacje lub inne standardy zawodowe, np. standardy etyczne związane z poufnością informacji. Akapit zawierający inne sprawy nie zawiera także informacji, których dostarczenia wymaga się od zarządu.

## Emisje, usuwanie i odliczenia emisji



- A = Bezpośrednie lub emisje z zakresu 1. (zob. par. A8).
- B = Usunięcia (emisje, które są generowane wewnątrz granicy jednostki, ale przechwytywane i przechowywane raczej wewnątrz granicy niż uwalniane do atmosfery. Są one zwykle rozliczane na zasadzie brutto, to jest jako emisje z zakresu 1. i usunięcia) (zob. par. A14).
- C = Usunięcia (gazy cieplarniane, które jednostka usunęła z atmosfery) (zob. par. A14).
- D = Działania, które jednostka podejmuje, aby zmniejszyć swoje emisje. Takie działania mogą pomniejszać emisje z zakresu 1. (np. wykorzystanie bardziej efektywnych paliwowo pojazdów), emisje z zakresu 2. (np. instalowanie paneli solarnych, aby zmniejszyć ilość nabywanej energii elektrycznej) lub emisje z zakresu 3. (np. zmniejszanie podróży służbowych lub sprzedaż produktów, które wymagają mniej energii do korzystania z nich). Jednostka może omawiać takie działania w notach objaśniających do sprawozdania GC, ale wpływają one tylko na określenie ilościowe emisji w głównym sprawozdaniu GC jednostki do poziomu, na którym emisje zamieszczone w sprawozdaniu są niższe niż w innym przypadku mogłyby być lub stanowią one pomniejszenie emisji zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami (zob. par. A11).
- E = Emisje z zakresu 2. (zob. par. A9).
- F = Emisje z zakresu 3. (zob. par. A10).
- G = Pomniejszenia emisji, w tym nabyte kompensaty (zob. par. A11-A13).

**Przykładowe raporty atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych**

**Przykład 1:**

Okoliczności są następujące:

- **usługa atestacyjna o racjonalnej pewności,**
- **sprawozdanie GC jednostki nie zawiera emisji z Zakresu 3,**
- **sprawozdanie GC jednostki nie zawiera pomniejszych emisji,**
- **sprawozdanie GC nie zawiera informacji porównawczych.**

*Poniższy przykładowy raport stanowi jedynie wytyczne i nie został przeznaczony do zastosowania we wszystkich sytuacjach ani nie wyczerpuje wszystkich sytuacji.*

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z USŁUGI ATESTACYJNEJ O RACJONALNEJ PEWNOŚCI DOTYCZĄCY SPRAWOZDANIA NA TEMAT GAZÓW CIEPLARNIANYCH (GC) JEDNOSTKI ABC

[Właściwy adresat]

**Raport na temat sprawozdania GC** *(ten nagłówek nie jest konieczny, jeżeli jest to jedyna sekcja)*

Przeprowadziliśmy usługę atestacyjną o racjonalnej pewności dotyczącą załączonego sprawozdania GC jednostki ABC za rok zakończony w dniu 31 grudnia 20X1 r., składającego się z zestawienia emisji i informacji objaśniających zamieszczonych na stronach xx-yy. [Ta usługa została wykonana przez wielodyscyplinarny zespół, składający się z biegłych rewidentów, inżynierów i naukowców z zakresu ochrony środowiska.]<sup>1</sup>

*Odpowiedzialność jednostki ABC za sprawozdanie GC*

Jednostka ABC jest odpowiedzialna za sporządzenie sprawozdania GC zgodnie z [mające zastosowanie kryteria]<sup>2</sup>, zastosowanymi zgodnie z wyjaśnieniem w Nocie 1 do sprawozdania GC. Odpowiedzialność ta obejmuje zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej stosownej do sporządzenia sprawozdania GC, które nie zawiera istotnych zniekształceń wynikających zarówno z oszustwa, jak i błędu.

[Jak przedstawiono w Nocie 1 do sprawozdania GC,]<sup>3</sup> określanie ilościowe GC wiąże się z nieodłączną niepewnością ze względu na niepełną wiedzę naukową wykorzystywaną do ustalania współczynników emisji oraz wartości potrzebnych do łączenia emisji różnych gazów.

<sup>1</sup> Zdanie to powinno zostać usunięte, jeżeli nie ma to zastosowania dla zlecenia (np. jeżeli zlecenie polegało tylko na wydaniu raportu na temat emisji z zakresu 2. i żadni inni eksperci nie byli wykorzystywani.

<sup>2</sup> [Mające zastosowanie kryteria] są dostępne do bezpłatnego pobrania ze strony [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>3</sup> Jeżeli nie ma omówienia nieodłącznej niepewności w Nocie 1 do sprawozdania GC, powinno to zostać usunięte.

### *Niezależność biegłego rewidenta i kontrola jakości*

Przestrzegaliśmy zasady niezależności i innych wymogów etycznych *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, opartego na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych oraz należytej staranności, poufności i profesjonalnego zachowania.

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1,<sup>4</sup> i zgodnie z nim utrzymuje wszechstronny system kontroli jakości, obejmujący udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii na temat sprawozdania GC na podstawie uzyskanych dowodów. Przeprowadziliśmy naszą usługę o racjonalnej pewności zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3410, *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych* („MSUA 3410”), wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Standard ten wymaga, aby biegły rewident zaplanował i przeprowadził usługę, aby uzyskać racjonalną pewność, że sprawozdanie GC nie zawiera istotnych zniekształceń.

Usługa poświadczająca o racjonalnej pewności zgodna z MSUA 3410 polega na przeprowadzeniu procedur w celu uzyskania dowodów na temat określania ilościowego emisji i powiązanych informacji w sprawozdaniu GC. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wybranych procedur zależą od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania GC na skutek oszustwa lub błędu. Podczas dokonywania ocen ryzyka rozważyliśmy kontrole wewnętrzne stosowne do sporządzania sprawozdania GC przez jednostkę ABC. Usługa atestacyjna o racjonalnej pewności polega także na:

- ocenie stosowności wykorzystania w okolicznościach jednostki ABC [*mające zastosowanie kryteria*], zastosowanych zgodnie z wyjaśnieniem w Nocie 1 do sprawozdania GC jako podstawy sporządzenia sprawozdania GC,
- ocenie adekwatności wykorzystanych metod określania ilościowego i polityk sprawozdawczych oraz racjonalności szacunków dokonanych przez jednostkę ABC oraz
- ocenie ogólnej prezentacji sprawozdania GC.

Jesteśmy przekonani, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę dla naszej opinii.

### *Opinia*

Naszym zdaniem, sprawozdanie GC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [*mające zastosowanie kryteria*], zastosowanymi zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w Nocie 1 do sprawozdania GC .

### **Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych** (*ma zastosowanie tylko dla niektórych usług*)

[Forma i treść tej sekcji raportu atestacyjnego będzie się różnić się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta.]

---

<sup>4</sup> MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu atestacyjnego]

[Adres biegłego rewidenta]

BRZMIENIE UJEDNOLICONE

### **Przykład 2:**

Okoliczności są następujące:

- usługa atestacyjna o ograniczonej pewności,
- sprawozdanie GC jednostki nie zawiera emisji z zakresu 3,
- sprawozdanie GC jednostki nie zawiera pomniejszych emisji,
- sprawozdanie GC nie zawiera informacji porównawczych.

*Poniższy przykładowy raport stanowi jedynie wytyczne i nie został przeznaczony do zastosowania we wszystkich sytuacjach ani nie wyczerpuje wszystkich sytuacji.*

## RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z USŁUGI ATESTACYJNEJ O OGRANICZONEJ PEWNOŚCI DOTYCZĄCY SPRAWOZDANIA NA TEMAT GAZÓW CIEPLARNIANYCH (GC) JEDNOSTKI ABC

[Właściwy adresat]

### **Raport na temat sprawozdania GC** *(ten nagłówek nie jest konieczny, jeżeli jest to jedyna sekcja)*

Przeprowadziliśmy usługę atestacyjną o ograniczonej pewności dotyczącą załączonego sprawozdania GC jednostki ABC za rok zakończony w dniu 31 grudnia 20X1 r., składającego się z zestawienia emisji [i informacji objaśniających zamieszczonych na stronach xx-yy]. [Ta usługa została wykonana przez wielodyscyplinarny zespół, składający się z biegłych rewidentów, inżynierów i naukowców z zakresu ochrony środowiska.]<sup>5</sup>

#### *Odpowiedzialność jednostki ABC za sprawozdanie GC*

Jednostka ABC jest odpowiedzialna za sporządzenie sprawozdania GC zgodnie z [mające zastosowanie kryteria]<sup>6</sup>, zastosowanymi zgodnie z wyjaśnieniem w Nocie 1 do sprawozdania GC. Odpowiedzialność ta obejmuje zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej stosownej do sporządzenia sprawozdania GC, które nie zawiera istotnych zniekształceń wynikających zarówno z oszustwa, jak i błędu.

[Jak przedstawiono w Nocie 1 do sprawozdania GC,]<sup>7</sup> określanie ilościowe GC wiąże się z nieodłączną niepewnością ze względu na niepełną wiedzę naukową wykorzystywaną do ustalania współczynników emisji oraz wartości potrzebnych do łączenia emisji różnych gazów.

#### *Niezależność biegłego rewidenta i kontrola jakości*

Przestrzegaliśmy zasady niezależności i innych wymogów etycznych *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, napartego na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych oraz należytej staranności, poufności i profesjonalnego zachowania.

<sup>5</sup> Zdanie to powinno zostać usunięte, jeżeli nie ma to zastosowania dla zlecenia (np. jeżeli zlecenie polegało tylko na wydaniu raportu na temat emisji z zakresu 2. i żadni inni eksperci nie byli wykorzystywani).

<sup>6</sup> [Mające zastosowanie kryteria] są dostępne do bezpłatnego pobrania ze strony [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>7</sup> Jeżeli nie ma omówienia nieodłącznej niepewności w Nocie 1 do sprawozdania GC, powinno to zostać usunięte.

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1<sup>8</sup>, i zgodnie z nim utrzymuje wszechstronny system kontroli jakości, obejmujący udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie wniosku o ograniczonej pewności na temat sprawozdania GC na podstawie przeprowadzonych przez nas procedur i uzyskanych dowodów. Przeprowadziliśmy naszą usługę o ograniczonej pewności zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3410, *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych („MSUA 3410”)*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Standard ten wymaga, aby biegły rewident zaplanował i przeprowadził usługę, aby uzyskać ograniczoną pewność, czy sprawozdanie GC nie zawiera istotnych zniekształceń.

Usługa poświadczająca o ograniczonej pewności przeprowadzona zgodnie z MSUA 3410 polega na ocenie stosowności wykorzystania przez ABC [mające zastosowanie kryteria] jako podstawy sporządzenia sprawozdania GC, ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania GC na skutek oszustwa lub błędu, reagowania na oszacowane ryzyka w sposób konieczny w danych okolicznościach oraz ocenie ogólnej prezentacji sprawozdania GC. Usługa atestacyjna o ograniczonej pewności ma znacząco mniejszy zakres niż usługa atestacyjna o racjonalnej pewności w odniesieniu zarówno do procedur oceny ryzyka, w tym zrozumienia kontroli wewnętrznej, jak i procedur przeprowadzanych w odpowiedzi na oszacowane ryzyka.

Przeprowadzone przez nas procedury oparte były na naszym zawodowym osądzie i obejmowały kierowanie zapytań, obserwację wykonywanych procesów, inspekcję dokumentów, procedury analityczne, ocenę adekwatności metod określania ilościowego i polityk sprawozdawczych oraz potwierdzanie zgodności lub uzgadnianie ze stanowiącymi podstawę rejestrów.

*[Biegły rewident może wstawić podsumowanie rodzaju i zakresu przeprowadzonych procedur, które zgodnie z osądem biegłego rewidenta, dostarczają dodatkowych informacji, które mogą być stosowne dla zrozumienia przez użytkowników podstawy wniosku biegłego rewidenta.<sup>9</sup> Następną sekcją została przedstawiona jako wskazówki, a przykładowe procedury nie są wyczerpującą listą ani rodzaju, ani zakresu procedur, które mogą być ważne dla zrozumienia przez użytkowników wykonanej pracy].<sup>10</sup>*

Biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia, podczas przeprowadzania procedur wymienionych powyżej:

- przez kierowanie zapytań uzyskaliśmy zrozumienie środowiska kontroli jednostki ABC oraz systemów informacyjnych stosownych dla określania ilościowego i sprawozdawczości emisji, ale nie ocenialiśmy zaprojektowania poszczególnych czynności kontrolnych, nie uzyskaliśmy dowodów dotyczących ich wdrożenia i nie testowaliśmy ich skuteczności operacyjnej,
- oceniliśmy, czy metody jednostki ABC dla określania szacunków są właściwe i zostały spójnie zastosowane. Jednakże nasze procedury nie zawierały testów danych, na których szacunki są oparte ani odrębnego określania naszych własnych szacunków, wobec których byłyby oceniane szacunki jednostki ABC,

<sup>8</sup> MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

<sup>9</sup> *Procedury mają być podsumowane, ale nie do takiego poziomu, na którym są niejasne, ani opisane w taki sposób, że są przesadzone lub upiękzone lub sugerują, że uzyskano racjonalną pewność. Ważne jest, aby opis procedur nie dawał wrażenia, że podjęto się usługi uzgodnionych procedur i w większości przypadków nie uszczegółowi całego planu pracy.*

<sup>10</sup> W ostatecznym raporcie ten akapit objaśniający będzie usunięty.



- przeprowadziliśmy wizyty w terenie [w trzech lokalizacjach], aby ocenić kompletność źródeł emisji, metody gromadzenia danych, dane źródłowe i stosowne założenia mające zastosowanie do tych lokalizacji. Lokalizacje do przeprowadzenia testów zostały wybrane biorąc pod uwagę ich emisje w porównaniu do łącznych emisji, źródła emisji oraz lokalizacje wybrane w poprzednich okresach. Nasze procedury [nie] obejmowały testy(-ów) systemów informacyjnych gromadzących i zbierających dane obiektu i [ani] kontrole(-i) w tych lokalizacjach.]<sup>11</sup>

Procedury przeprowadzane w trakcie usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności różnią się charakterem i mają mniejszy zakres niż dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. Na skutek tego poziom pewności uzyskany podczas usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest znacząco niższy niż pewność, która zostałaby uzyskana, gdybyśmy przeprowadzili usługę atestacyjną o racjonalnej pewności. W związku z tym nie wyrażamy opinii z usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności czy sprawozdanie GC jednostki ABC zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie kryteria] zastosowanymi zgodnie z wyjaśnieniem w Nocie 1 do sprawozdania GC.

#### *Wniosek z usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności*

Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nie nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie GC jednostki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie kryteria] zastosowanymi zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w Nocie 1 do sprawozdania GC.

#### **Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych** *(ma zastosowanie tylko dla niektórych usług)*

[Forma i treść tej sekcji raportu atestacyjnego będzie się różnić się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta.]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu atestacyjnego]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3410 Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych**

uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC.

Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”.

Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

<sup>11</sup> Ta sekcja powinna zostać usunięta, jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że rozszerzona informacja na temat przeprowadzonych procedur nie jest konieczna w danych okolicznościach zlecenia.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3410 *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych* © 2016 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3410 *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych* © 2019 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standard on Assurance Engagements 3410 Assurance engagements on greenhouse gas statements*,  
opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume II*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)